

GUIDE EUTEKNE



Solidarietà tributaria

ACCERTAMENTO E SANZIONI

Cissello A.

Sono diverse le ipotesi in cui il sistema prevede fattispecie di solidarietà tributaria passiva a favore dell'ente impositore. In tal caso, spetta a quest'ultimo decidere, in piena autonomia, nei confronti di quale condebitore solidale azionare la pretesa, salvo si tratti di responsabilità sussidiaria.

La solidarietà tra debitori nei confronti dell'ente impositore non deve necessariamente derivare da una norma fiscale, potendo trarre fondamento da una norma civile o di altra natura, basti pensare ai soci di società di persone, responsabili in solido per i debiti d'imposta della società, in ragione delle ordinarie norme del codice civile.

Solidarietà paritetica e dipendente

Si parla di solidarietà paritetica quando il presupposto del tributo è realizzato da più soggetti, caso frequente nell'imposizione indiretta (si pensi all'imposta di registro ex art. 57 del TUR, che grava su entrambi i contraenti).

Nel caso in cui il presupposto del tributo si riferisca ad un solo soggetto e la norma tributaria, per tutelare il gettito erariale, coinvolga solidalmente anche altri soggetti, si parla di solidarietà dipendente (si pensi alla responsabilità del notaio per l'imposta principale di registro dovuta dalle parti contraenti, prevista sempre dall'art. 57 del TUR).

Sul versante operativo, la differenza risiede nel fatto che, in caso di azione di regresso l'obbligato solidale dipendente ha diritto di rivalersi sull'obbligato principale per l'intero e non pro quota, salvo diversa pattuizione contrattuale.

Riepiloghiamo le principali ipotesi in cui è presente la solidarietà tributaria.

Fattispecie	Norma/Sentenza
Sostituito e sostituto (sostituzione a titolo d'imposta, mancato versamento di ritenute non operate)	Art. 35 del DPR 602/73
Rappresentante fiscale	Art. 17 del DPR 633/72
Sostituzione a titolo di acconto	Cass. 13.6.2016 n. 12076
Cessione di azienda	Art. 14 del DLgs. 472/97
Consolidato fiscale	Art. 127 del TUIR
Parti contraenti per l'imposta di registro	Art. 57 del TUR
Eredi per le imposte sui redditi	Art. 65 del DPR 600/73
Coniugi nel modello 730 congiunto	Art. 14 co. 3-5 della L. 114/77
Scissione societaria	Art. 173 co. 13 del TUIR

Per ogni tipologia di vincolo solidale possono sussistere delle particolarità, quindi occorre vagliare il testo normativo di riferimento, se esistente. Ad esempio, se si tratta di responsabilità solidale del cessionario di azienda, l'art. 14 del DLgs. 472/97 contempla specifici limiti alla solidarietà, nonché il beneficio della preventiva escussione.

Poi, se il legislatore prevede la solidarietà per un'imposta, è illegittima un'interpretazione strumentale ad estenderla per altri tributi (vedasi Cass. 22.10.2014 n. 22426, ove i giudici hanno affermato che in tema di imposta di registro non c'è alcuna solidarietà tra eredi, prevista per le sole imposte sui redditi).

Se il legislatore ha individuato un regime di solidarietà passiva, ciò non può essere esteso al versante attivo (diritto al rimborso) del rapporto, salvo diversa previsione di legge (Cass. 14.5.2014 n. 10469).

Effetti ai fini dell'accertamento

L'Amministrazione finanziaria ha la facoltà di notificare l'avviso di accertamento a tutti i condebitori, e, di conseguenza, l'esclusione dell'obbligo di notificarlo a tutti. Però, l'accertamento notificato ad alcuni soltanto dei coobbligati esplica i suoi effetti solo nei confronti di questi.

In base a ciò, si potrebbero avere tanti atti quanti sono i debitori e, in caso di ricorso, tante decisioni (anche contrastanti) quante sono state le impugnazioni.

A seguito della sentenza Corte Cost. 16.5.68 n. 48, è venuta meno la c.d. "supersolidarietà tributaria", secondo la quale l'accertamento notificato nei confronti di uno dei condebitori esplicava i propri effetti nei confronti di tutti, dunque la mancata impugnazione da parte del soggetto cui lo stesso era stato notificato causava la definitività anche per i condebitori che fossero rimasti ignari di ciò.

L'art. 20 co. 2 del DLgs. 472/97 prevede che, nel caso delle sanzioni tributarie, se la notifica dell'atto di contestazione è avvenuta nei termini nei confronti di uno dei coobbligati, il termine è prorogato di un anno per gli altri.

Pagamento del dovuto

Il vincolo solidale comporta che, se la pretesa è spontaneamente definita da un obbligato solidale, ad esempio a seguito di mediazione o accertamento con adesione, l'estinzione dell'obbligazione vale anche per gli altri, quindi se fosse già stato instaurato il contenzioso questo sarebbe estinto per cessazione della materia del contendere (C.T. Reg. Milano 19.5.2015 n. 2121/49/15; C.T. Prov. Modena 14.12.2012 n. 452/2/12; contra, nota Agenzia Dogane 28.10.2016 prot. 118196).

Ciò vale solo per l'adempimento spontaneo, e non, ad esempio, se l'obbligato paga gli importi a seguito di cartella di pagamento (Cass. 30.1.2018 n. 2231).

Effetti ai fini della riscossione

L'esecuzione esattoriale, o, più in generale, la fase di riscossione dovrebbe iniziare solo qualora l'ente impositore possieda un titolo esecutivo (ruolo o accertamento esecutivo) nei confronti del soggetto che intende escutere.

Nella prassi, invece, accade che venga notificato l'accertamento all'obbligato principale e, successivamente, venga emessa la cartella di pagamento o, comunque, l'atto esattivo, nei confronti di un altro coobbligato (Cass. 7.12.93 n. 12000).

Vi è però da dire che, nonostante tale prassi sia censurabile, all'obbligato notificatario dell'atto esattivo la giurisprudenza riconosce piena difesa in sede giudiziale, potendo questi

censurare anche il merito della pretesa (copiosa è la giurisprudenza sui soci di società di persone, Cass. 18.11.2015 n. 23544 e Cass. 14.3.2018 n. 6282; per il rappresentante fiscale, Cass. 23.5.2018 n. 12713).

Accertamento esecutivo

Se si tratta di accertamenti esecutivi, occorre la notifica dell'accertamento stesso all'obbligato solidale (Cass. SS.UU. 16.12.2020 n. 28709, § 15).

Notifica della cartella di pagamento

L'art. 1310 c.c. sancisce che gli atti con i quali il creditore interrompe la prescrizione contro uno dei condebitori hanno effetto nei confronti degli altri.

Secondo la giurisprudenza maggioritaria, nonostante l'art. 2964 c.c. sancisca che in tema di decadenza non operano le norme sull'interruzione della prescrizione, l'art. 1310 c.c. si applica, ad esempio, alla notifica della cartella di pagamento. Di conseguenza, la notifica, nei termini dell'art. 25 del DPR 602/73, della cartella di pagamento nei confronti di un coobbligato interrompe la decadenza per gli altri, che possono ricevere l'atto entro i termini di prescrizione (Cass. 10.6.2016 n. 11947; Cass. 14.11.2014 n. 24322; per gli avvisi di liquidazione, Cass. 25.5.2017 n. 13248).

Addirittura, secondo Cass. 9.11.2018 n. 28721, il fatto che, per l'art. 25 del DPR 602/73, la cartella vada notificata entro termini decadenziali al contribuente "o" al coobbligato, legittimerebbe la soluzione esposta (contra, nel senso che la disgiunzione "o" avalla la tesi opposta, C.T. Prov. Lecco 2.12.2016 n. 357/2/16).

In senso contrario, sulla base del fatto che l'art. 25 del DPR 602/73 si riferisce espressamente anche ai coobbligati, Cass. 13.12.2017 n. 29845.

Azione di regresso

L'art. 1299 c.c. prevede che il condebitore che abbia pagato il debito per intero possa ripetere dagli altri soltanto la quota di ciascuno di essi.

L'art. 64 co. 3 del DPR 600/73, dal canto suo, sancisce: "chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa".

I rapporti tra i condebitori solidali sono di tipo privatistico, per cui l'eventuale azione di regresso rientra nella giurisdizione ordinaria.

Nella solidarietà tributaria, la divisione per quote dovrà avvenire con riferimento alla partecipazione di ciascun obbligato solidale al presupposto impositivo.

Di conseguenza, qualora si versi in ipotesi di solidarietà paritetica, il regresso può essere esercitato pro quota; per contro, nel caso di solidarietà dipendente, per l'intero (in quest'ultimo caso, infatti, la capacità contributiva è ravvisabile solo in capo all'obbligato principale). Sono ferme le diverse pattuizioni contrattuali

Il regresso non spetta al coobbligato quando questi, definendo mediante adesione la vertenza, abbia assunto in proprio l'obbligo di pagare una somma seppure allo stesso titolo per il quale esiste l'obbligazione solidale, senza coinvolgere nel procedimento di accertamento con adesione gli altri coobbligati (Cass. 7.5.2014 n. 9859).

In sede di regresso:

- ❖ il condebitore (convenuto) non potrà opporre all'altro condebitore (attore), ad esempio, il vizio di notifica dell'accertamento nei suoi confronti, in quanto ciò interessa

esclusivamente il suo rapporto con l'ente impositore, e non comporta riflessi sulla divisibilità pro quota del debito;

- ◆ il giudice civile conosce nuovamente dell'obbligazione tributaria, sebbene in via incidentale.

(Versione aggiornata al 10.11.2021)
