

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI "ROMA TRE"  
*Dipartimento di Giurisprudenza*



Dottorato di ricerca in "Discipline giuridiche"  
Discipline pubblicistiche  
*Diritto tributario*  
Ciclo XXXI

***Estinzione del credito tributario per cause diverse dall'adempimento***

*Coordinatore*

Chiar.mo Prof. Giuseppe Grisi

*Tutor*

Chiar.mo Prof. Giuseppe Tinelli

*Candidato*

Dott.ssa Susanna D'Alessio

**Anno accademico 2017 - 2018**



## INDICE

<i>Introduzione</i> .....	1
---------------------------	---

### CAPITOLO I

#### L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA TRA DIRITTO PRIVATO E DIRITTO PUBBLICO

1. L'obbligazione di diritto civile quale strumento di attuazione del tributo.....	3
2. La nascita dell'obbligazione tributaria: teoria dichiarativa, teoria costitutiva e teoria procedimentale .....	12
3. Indagine sulla natura dell'obbligazione tributaria.....	21
4. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria come preclusione di negozi civilistici dispositivi del credito d'imposta .....	25
5. Il contributo interpretativo della giurisprudenza nell'evoluzione del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.....	31
6. Prime conclusioni: il rapporto tra l'obbligazione tributaria e il codice civile....	34

### CAPITOLO II

#### L'ADEMPIMENTO FISIOLÓGICO DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E LA SUA ESTINZIONE CON SODDISFAZIONE DELL'INTERESSE PUBBLICO

1. L'adempimento come normale strumento di estinzione dell'obbligazione e la sua natura giuridica alla luce del codice civile.....	41
3. Le obbligazioni tributarie come <i>species</i> delle obbligazioni pecuniarie: le particolarità del loro esatto adempimento .....	44
3. Altri metodi soddisfattori di estinzione dell'obbligazione tributaria: il pagamento da parte di un terzo .....	53
4. (Segue): Il pagamento mediante cessione di beni culturali.....	59
5. (Segue): La definizione consensuale dell'accertamento e possibile concorso del privato alla determinazione del debito d'imposta .....	67
6. (Segue): La rateizzazione del debito tributario: metodo soddisfattorio estintivo dell'obbligazione tributaria o novazione del rapporto obbligatorio.....	75

## CAPITOLO III

METODI NON SASFATTORI DI ESTINZIONE DELL'OBBLIGAZIONE  
TRIBUTARIA

1. La confusione, metodo di estinzione dell'obbligazione tributaria dalla dubbia natura.....	80
2. Il condono tributario: una remissione arbitraria del debito fiscale .....	83
3. La transazione fiscale: accordo dispositivo del credito tributario o mera ricognizione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi.....	91
4. L'impossibilità sopravvenuta per causa non imputabile al debitore: le calamità naturali.....	100

## CAPITOLO IV

L'ESTINZIONE DEL CREDITO TRIBUTARIO PER CAUSE DIVERSE  
DALL'ADEMPIMENTO

1. Il decorso del tempo come causa di estinzione di diritti e poteri .....	107
2. Il decorso del tempo nel diritto tributario.....	110
3. La prescrizione del credito tributario nell'ambito delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto .....	115
4. La prescrizione "breve" per i tributi locali e le imposte doganali.....	120
5. "Actio iudicati" e prescrizione breve .....	123
6. La decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dai poteri di accertamento, riscossione e sanzionatori doganali.....	128
7. L'effetto di impedimento della decadenza e la sua estensione al coobbligato	132
<i>Bibliografia</i> .....	137



## INTRODUZIONE

L'idea di indagare i metodi di estinzione dell'obbligazione tributaria diversi dall'adempimento "ordinario", è nata da alcune considerazioni sulle diverse forme di definizione agevolata introdotte negli ultimi anni nel nostro ordinamento giuridico. Quello che mi ha colpito osservando il funzionamento di questi strumenti di "*pacificazione fiscale*", non sono tanto le giustificazioni, più o meno persuasive, con cui il Governo cerca, di volta in volta, di legittimare questi interventi ma il fatto, spesso trascurato, che con questi strumenti, il cui scopo apparente è quello di far ottenere allo Stato maggiore gettito, incentivando i contribuenti (meno diligenti) ad estinguere obbligazioni tributarie, celate oppure datate, attraverso corposi sconti, alla fine, lo Stato accetta di estinguere i debiti tributari dei cittadini con una soddisfazione solo parziale, a volte quasi nulla, del proprio interesse creditorio<sup>1</sup>.

A partire da tale osservazione mi sono chiesta quanti e quali altri strumenti si possono rinvenire, nel nostro ordinamento giuridico, che permettono al contribuente di raggiungere tale scopo, ovvero di estinguere il proprio debito fiscale senza soddisfare l'interesse dello Stato creditore.

Ho intrapreso così questa ricerca ripartendo dal tema dell'obbligazione civile, che, ancora oggi, è il paradigma utilizzato dai tributaristi, in mancanza di meglio, per spiegare il rapporto che intercorre tra il contribuente e lo Stato. La scelta di uno schema modellato sull'obbligazione propria del diritto civile rappresenta la conseguenza necessaria della natura pecuniaria del fabbisogno finanziario relativo alle spese pubbliche, ma scaturisce anche dalla facile adattabilità di tale istituto, proprio della autonomia negoziale dei privati, alle esigenze amministrative in cui viene a collocarsi quale strumento giuridico di finanza pubblica. L'obbligazione, in altre parole, è la figura giuridica che rende meglio l'idea della posizione in cui si trova il contribuente: adempiere al proprio debito fiscale, a prescindere dall'intervento dell'Amministrazione finanziaria, che è solo eventuale. L'analisi della natura dell'obbligazione di diritto civile, della sua corrispondente figura nella

---

<sup>1</sup> Ad esempio, con l'art. 4 del Decreto Legge n. 119/2018, convertito con modificazioni dalla Legge n. 136/2018, i singoli debiti di importo residuo fino a 1.000 euro, affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, sono stati automaticamente annullati alla data del 31 dicembre 2018. Si pensi anche alla Legge n. 145/2018 che ha introdotto il c.d. "*Saldo e stralcio*" delle cartelle, con questo strumento il contribuente, in base alla sua situazione reddituale, può estinguere i propri debiti fiscali e contributivi, derivanti da omessi versamenti in autoliquiazione, in forma ridotta.

materia tributaria, però, è stato solo il punto di partenza del presente lavoro. Ho proseguito la presente ricerca analizzando la fase dell'estinzione dell'obbligazione tributaria, materia ove sono presenti le maggiori differenze rispetto la corrispondente disciplina civilistica. Ho, quindi, affrontato il tema dell'adempimento che si potrebbe definire "fisiologico" dell'obbligazione tributaria e di tutti quei metodi di estinzione dell'obbligazione che comportano la piena soddisfazione dell'interesse pubblico. Nell'ambito di questi metodi di estinzione dell'obbligo fiscale ho trattato: del pagamento del debito fiscale da parte di un terzo, metodo che involve la tematica della disponibilità negoziale del debito d'imposta e della possibilità dello stesso di essere accollato da un terzo estraneo; del pagamento mediante cessione di beni culturali, modalità ricondotta allo schema della *datio in solutum*; della definizione consensuale del debito d'imposta e delle alle dilazioni di pagamento. Nel capitolo terzo sono entrata nel cuore della ricerca intrapresa, ovvero ho analizzato i metodi di estinzione dell'obbligazione tributaria "non satisfattori", affrontando, quindi, la *confusione*, metodo molto conosciuto dai civilisti; il *condono tributario*, metodo estintivo di grande attualità, che si configura però una remissione arbitraria del debito fiscal; la *transazione fiscale*, che ancora oggi viene visto da alcuni come accordo dispositivo del credito tributario e da altri come mera ricognizione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi e l'*impossibilità sopravvenuta* per causa non imputabile al debitore, come nei casi di calamità naturali, purtroppo frequenti nella nostra penisola. In questo capitolo, per evitare inutili repliche, ho tralasciato volutamente la compensazione, metodo molto noto di estinzione delle obbligazioni tributarie e già molto approfondito negli ultimi anni. Infine, nel quarto e ultimo capitolo, ho trattato dei metodi non satisfattori di estinzione dell'obbligazione tributaria per eccellenza, ovvero la *prescrizione* e la *decadenza*, istituti attraverso i quali assume rilevanza lo scorrere del tempo, permettendo al contribuente di liberarsi dai debiti fiscali di fronte l'inerzia del creditore. Questi due istituti, molto noti nell'ambito del diritto civile, riscoprono nella materia tributaria tutte le loro particolarità e ancora oggi pongono all'interprete numerosi dubbi, evidentemente mai sopiti.

## CAPITOLO I

### L'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA TRA DIRITTO PRIVATO E DIRITTO PUBBLICO

SOMMARIO: 1. L'obbligazione di diritto civile quale strumento di attuazione del tributo 2. La nascita dell'obbligazione tributaria: teoria dichiarativa, teoria costitutiva e teoria procedimentale 3. Indagine sulla natura dell'obbligazione tributaria; 4. L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria come preclusione di negozi civilistici dispositivi del credito d'imposta 5. Il contributo interpretativo della giurisprudenza nell'evoluzione del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria 6. Prime conclusioni: il rapporto tra l'obbligazione tributaria e il codice civile.

1. *L'obbligazione di diritto civile quale strumento di attuazione del tributo* - L'attività finanziaria dello Stato e degli enti pubblici minori, si fonda necessariamente sul bisogno di reperire il denaro necessario per finanziare le loro molteplici funzioni<sup>2</sup>. Gli strumenti di finanziamento delle esigenze economiche derivanti dagli impegni assunti dalle strutture sociali complesse derivano da alcune principali fonti: dall'attività *iure gestionis* o *iure privatorum*, come l'esercizio di attività istituzionali ed economiche da parte dello Stato<sup>3</sup>; dallo sfruttamento di risorse naturali, dal ricorso all'indebitamento e soprattutto dalle entrate di tipo coattivo<sup>4</sup>. Nell'ambito di quest'ultimo gruppo di risorse economiche si fanno rientrare tutte le forme di acquisizione, *iure imperii*, di ricchezza dai singoli cittadini e tra di esse spiccano certamente i tributi<sup>5</sup>. Attraverso l'imposizione dei tributi, lo Stato preleva

---

<sup>2</sup> Finanziare le spese pubbliche è la funzione principale, detta anche strutturale, della fiscalità pubblica, come funzioni secondarie ma comunque importanti vi sono quelle legate a scopi di solidarietà sociale, equità distributiva, scopi ambientali e di tutela della salute.

<sup>3</sup> Sul tema si veda E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, il quale afferma che: "Per far fronte all'assolvimento dei propri compiti detti enti si avvalgono, infatti, di una pluralità di proventi che, se hanno in comune appunto la caratteristica di rappresentare per l'ente che ne beneficia un incremento patrimoniale, tuttavia possono assumere natura di volta in volta differente a seconda delle modalità attraverso le quali sono conseguiti."

<sup>4</sup> Le entrate di tipo coattivo sono eterogenee e possono essere così classificate: prestazioni di tipo sanzionatorio, come multe o ammende; prestiti forzosi; prestazioni parafiscali, come i contributi previdenziali e le espropriazioni di pubblica utilità.

<sup>5</sup> Per ripercorrere la storia dei tributi nel diritto romano, si veda T. SPAGNUOLO VIGORITA, F.

una quota del reddito nazionale o, eventualmente, del risparmio mediante un sistema d'imposizione complesso fondato su presupposti diversi, ripartendo così l'onere delle spese per i servizi pubblici tra i contribuenti<sup>6</sup>. La scelta del tipo di prelievo, che può colpire il reddito nelle sue varie qualificazioni, il patrimonio, la spesa o qualsiasi altro atto o processo economico, viene presa dalla classe dirigente e influenza necessariamente il potere d'acquisto dei singoli e, quindi, le loro scelte<sup>7</sup>.

È così che il tributo<sup>8</sup>, quale provento degli enti pubblici imposto coattivamente, si presenta come il fulcro del diritto tributario<sup>9</sup> e connotato tipico di ogni comunità

---

MERCOGLIANO, voce *Tributi*, in *Enc. Dir.*, XLV, Milano, 1992, 85; per la storia del tributo nel c.d. diritto intermedio, v. G. LIBERATI, voce *Tributi*, in *Enc. Dir.*, cit., 105.

<sup>6</sup> Cfr. C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, 119, il quale evidenzia che: “E’ antica, infatti, l’aspirazione a commisurare il prelievo fiscale ad un unico parametro. Si allude al mito dell’imposta unica che venne caldeggiata, forse per la prima volta con argomenti logici sul piano economico, dai fisiocrati, che dell’imposta unica sulla terra fecero uno dei corollari più interessanti della teoria del prodotto netto dell’agricoltura. Il problema è stato risollevato anche in questi ultimi tempi, in Francia, da alcuni studiosi e pratici che hanno proposto la sostituzione delle imposte esistenti con un’imposizione unica sulle fonti energetiche. si tratta di un’idea che per una serie di motivi tecnici, economici ed anche psicologici non può venir realizzata quando la pressione tributaria, come nei tempi odierni, è molto elevata, dato che ogni imposta, per quanto razionale, è suscettibile di creare distorsioni economiche”. L’Autore precisa poi che l’imposta unica “non sembra opportuna, in quanto le imposte non si prefiggono esclusivamente lo scopo di finanziare il bilancio pubblico, ma si propongono altresì di conseguire direttamente altre finalità di politica economica, ciascuna delle quali può esigere parametri di commisurazione propri.”.

<sup>7</sup> Le prime indagini teoriche degli istituti della finanza pubblica hanno studiato il fondamento economico delle scelte fiscali e le forme di equilibrio tra esigenze della finanza dello Stato ed economia privata. Gli studi, nell’Italia postunitaria, si incentravano sulla struttura economica del tributo mentre era assai limitata era l’analisi critica e giuridica del sistema tributario, che veniva visto come una ramificazione del diritto finanziario. Sul piano metodologico, A.D. Giannini, teorizzò la separazione concettuale del diritto finanziario, come disciplina giuridica facente parte del diritto pubblico intero, dalla Scienza delle finanze, si veda la sua opera, *Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato*, Milano, 1934 (cui seguì undici anni dopo, in una versione ampliata, gli *Elementi di diritto finanziario*, Milano, 1945). Sull’autonomia scientifica del diritto tributario dal diritto finanziario lo stesso Autore scrisse, *Intorno alla c.d. autonomia del diritto tributario*, Milano, IV 1940. Sul tema si veda G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Vicenza, 2016, 6 ss.; N. D’AMATI, *Il diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. AMATUCCI, Padova, 1994, I, 1, 5 ss.; B. GRIZIOTTI, *Per l’unità della cattedra di diritto finanziario e scienza delle finanze e per il prestigio degli studi finanziari in Italia*, in *Riv. pol. ec.*, 1937, 98 ss; v. G. MARONGIU, *Alle radici dell’ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988; Id., *Storia del fisco in Italia*. Vol. I. *La politica fiscale della Destra storica (1861-1876)*, Torino, 1995; L. CARPENTIERI, *Le fonti del diritto tributario*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, 4a ed., Torino, 2012, 211 ss..

<sup>8</sup> N. D’AMATI, *Il diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, cit. 9, il quale afferma che: “Ciò, ovviamente, non esclude la possibilità di configurare il diritto tributario come una disciplina giuridica fornita di caratteri propri, anche se occorre avvertire che esso è stato costruito intorno al tributo: una figura che pur mancando di riferimenti normativi, ha carattere esclusivamente concettuale, non diversamente, del resto, dal negozio giuridico; circostanza che tuttavia non impedisce di svolgere la funzione pratica di aggregare un complesso di istituti in modo da assicurare una costruzione giuridica coerente ed armonica. Anzi occorre sottolineare che proprio questa circostanza permette di cogliere l’importanza della figura del tributo, che consente di organizzare scientificamente un settore della conoscenza giuridica, che non trova fondamento nella realtà.”.

organizzata in quanto espressione di un dovere connesso alla partecipazione del singolo alla vita sociale<sup>10</sup>. La centralità del tributo è ancora più evidente nello Stato moderno, il quale lo utilizza non solo come strumento per reperire le risorse necessarie al proprio finanziamento ma anche come strumento flessibile con cui poter influire sull'economia in diverse direzioni, per poter portare, ad esempio, equilibrio o distorsioni al mercato interno oppure per assicurare criteri di equità e solidarietà<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> A cercare di attribuire una vera e propria autonomia al diritto tributario, in Italia, fu la c.d. Scuola di Pavia, fondata da Benvenuto Griziotti. Secondo la tesi di quest'ultimo Autore i concetti giuridici desunti da altri rami dell'ordinamento ed impiegati nella definizione di fattispecie d'imposta avrebbero dovuto essere rilette alla luce delle finalità proprie del diritto finanziario. Essendo, il diritto tributario, strumento con cui individuare manifestazioni di ricchezza da sottoporre a tassazione, nell'interpretazione della legge fiscale, l'esegeta doveva privilegiare il significato economico del concetto impiegato rispetto al dato giuridico. Si inaugurava così quello che fu definito "lo studio funzionale dei fatti finanziari" che, valorizzando il contenuto economico del prelievo elabora una nozione di "causa" dell'obbligazione tributaria che sollecita l'interprete ad una ricerca della "funzione del prelievo", intesa in senso politico ed economico, cfr. B. GRIZIOTTI, *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, 361; sul concetto di causa nel diritto finanziario, cfr. D. JARACH, *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II, 55. Le tesi elaborate dalla Scuola di Pavia riprendevano riflessioni maturate in Germania negli anni trenta del secolo scorso, tendenti a valorizzare gli "scopi" del diritto tributario. In un contesto che risentiva della crisi economica causata dalla disastrosa esperienza del primo conflitto mondiale si affermò una visione fortemente sostanzialistica del fenomeno fiscale, diretta a valorizzare la realtà economica dei fatti assunti a presupposto del prelievo eventualmente anche in contrasto con la forma giuridica in cui tali fatti sono presi in considerazione negli altri rami dell'ordinamento. Quest'esigenza nell'esperienza tedesca si tradusse nell'adozione di norme espressamente dirette ad assicurare la prevalenza del significato economico dei rapporti nell'interpretazione della norma tributaria. Le istanze evidenziate dalla dottrina si tradussero nell'emanazione del § 4 dell'*Abgabenordnung* del 1919, poi confluito nell'art. 9 della legge 22 maggio 1931 (*Reichsabgabenordnung*), che così recitava: «Nell'interpretazione della legge devono essere tenuti presenti il relativo scopo, il significato economico e lo sviluppo dei rapporti». In tal modo, il trionfo della *Interessenjurisprudenz* (giurisprudenza degli interessi) sulla *Begriffsjurisprudenz* (giurisprudenza dei concetti) viene espressamente riconosciuto al livello normativo. Tale disposizione è poi sostituita con il par. 1 dello *Steueranpassungsgesetz* del 16 ottobre 1934 che recita: «Le leggi tributarie devono interpretarsi secondo la concezione della vita nazionalsocialista. A tal fine si prendono in considerazione la concezione popolare, lo scopo e il significato». Per una valutazione delle tesi di Griziotti cfr. G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e sullo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, 356-362; G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 202-203; G. GIRELLI, *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012, 65.

<sup>10</sup> Cfr. R. RORDORF, *La giustizia tributaria – Editoriale*, in *Questione Giustizia*, 2016, 4, il quale rammenta che: "l'esigenza di un tale sistema si manifesta con la nascita dello Stato di diritto, nel quale alla relazione di sudditanza si sostituisce la nozione di cittadinanza, che postula la partecipazione di tutti i cittadini al dovere di contribuire alle spese occorrenti per il funzionamento della cosa pubblica", evidenziando come dal grado di equità della contribuzione dipende la percezione del rapporto tributario come "espressione di partecipazione alle esigenze della comunità cui si appartiene, o invece ancora una volta come mera soggezione ad uno stato, novello Leviatano, avvertito come estraneo o addirittura ostile".

<sup>11</sup> V. A. AMATUCCI, *Il concetto di tributo*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., 624, il quale afferma che: "In virtù della sua rilevanza costituzionale, il concetto di tributo colloca il diritto tributario, pur confermandone l'autonomia, nel più ampio contesto del diritto pubblico dell'economia

Il tributo risolvendosi, come detto, in una prestazione imposta, non può ricevere una regolamentazione frutto dell'incontro della volontà dell'Amministrazione statale con quella del privato, ma deve necessariamente trovare la sua fonte e la sua regolamentazione nella legge. Ovviamente la sua disciplina non è lasciata all'arbitrio della classe politica, ma obbedisce a direttive di politica economica e finanziaria, esigenze di equilibrio interno e soprattutto ai principi costituzionali, come quello della legalità e della capacità contributiva, consacrati rispettivamente nell'art. 23 e nell'art. 53 della nostra Carta costituzionale<sup>12</sup>.

---

*e nel rispetto dei diritti inalienabili del cittadino e dei principi fondamentali della Costituzione, quali principi dello Stato economico, sociale e di diritto. Strumento attivo, nella società industriale, di politica economica e sociale, il tributo non smarrisce tale significato costituzionale.”*

<sup>12</sup> Il principio della capacità contributiva fa sì che il destinatario del tributo abbia diritto a che il concorso alle pubbliche spese venga ripartito sulla base dell'attitudine di ciascuno a sostenerne il peso ossia in base alla singola forza o possibilità economica. Sta al legislatore individuare, tra i fatti idonei a manifestare la complessiva forza economica di un soggetto, quelli da assumere a presupposto d'imposta, nonché stabilire i criteri per misurare la capacità contributiva e per determinare l'entità del prelievo da applicare in concreto. Il principio della capacità contributiva è considerato come applicazione e sviluppo, nel campo dell'imposizione fiscale, del principio di eguaglianza ex art. 3 Cost. ma anche come regolamentazione del dovere discendente dall'art. 2 Cost. Esso è un limite per il legislatore tributario e una garanzia per il singolo contribuente ed attiene alla fase sostanziale della disciplina del tributo. L'Assemblea Costituente introdusse l'art. 53, 1° comma nella carta costituzionale, nella convinzione che il principio di eguaglianza non fosse sufficiente a disciplinare la materia tributaria ed occorresse perciò recuperare, migliorandolo, il criterio sostanziale di riparto delle spese pubbliche riferito agli "averi" contenuto nell'art. 25 dello Statuto Albertino. È importante comunque dare alla norma *de qua* una valenza autonoma rispetto all'art. 3 Cost., si ritiene, infatti, che l'art. 53, primo comma, Cost. abbia un carattere di specialità rispetto all'art. 3, primo comma, Cost. Quest'ultimo, inteso come generale divieto di illogicità, incoerenza e arbitrio è compatibile anche con criteri di riparto delle spese pubbliche diversi dalla capacità contributiva, giustificabili in forza di un generale principio di ragionevolezza. Il principio della capacità contributiva, invece, comporta, in primo luogo, che ciascun prelievo sia giustificato da una forza economica manifesta. Pertanto, se una disciplina prescinde dall'attitudine alla contribuzione degli obbligati, essa è incostituzionale anche se ragionevole. La Corte Costituzionale ha apportato un decisivo contributo alla definizione di capacità contributiva con la nota sentenza del 5 febbraio 1992, n. 42; e pochi anni dopo, con la sentenza 22 aprile 1997, n. 111, ha colto, in modo più specifico, che il concetto di capacità contributiva porta con sé il divieto di arbitrarietà del legislatore ed il vincolo all'attitudine specifica alla contribuzione. Tuttavia, secondo l'opinione prevalente, ciò limita il potere del legislatore di imporre tributi, ma non gli impedisce di accordare esenzioni e agevolazioni se ciò è giustificato dalla previsione costituzionale di trattamenti di favore per gli interessi e le situazioni cui si riferiscono tali concessioni, Cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario, parte generale*, Padova, 2010, 173 s.; A., *Diritto tributario*, Torino, 2012, 49; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2008, 80. Comunque per la Corte costituzionale il principio della capacità contributiva non è assorbito in quello di eguaglianza, piuttosto, afferma la Corte, il principio della capacità contributiva ne costituisce, fra l'altro, armonico e specifico sviluppo (cfr. tra le molte, C. Cost. 8 novembre 1979, n. 126; Id., 7 luglio 1986, n. 178; 5 febbraio 1992, n. 42; 29 dicembre 1995, n. 533; 24 luglio 2000, n. 341; 20 giugno 2002, n. 258) ed ha appositamente elaborato il c.d. principio di eguaglianza tributaria, per il quale a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi e, correlativamente, a situazioni diverse un trattamento tributario diseguale, v. G. FALSITTA, *Commentario breve alle leggi tributarie*, cit., 191 ss.. In dottrina comunque non manca chi sostiene ancora che l'art. 53 Cost. vada riassorbito nell'art. 3 Cost.. Sull'argomento, *ex multis*, cfr. F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2008, 98; F.

Nonostante la centralità del tributo, quale espressione contemporanea di sovranità e di appartenenza ad una collettività, nell'ordinamento tributario italiano non si rinviene una definizione giuridica espressa e ricorrere ad una definizione di tipo meramente economico risulta, dal punto di vista giuridico, riduttivo, in quanto finisce per esaurire la propria rilevanza nella descrizione solo teorica dell'istituto<sup>13</sup>.

Il concetto di tributo ha origini remote, nato già nel diritto romano, ha subito le influenze dell'evoluzione del contesto politico - istituzionale vissuta dallo Stato<sup>14</sup>, ovvero dalle sue varie fasi liberale, assolutista e poi moderna, ma i condizionamenti del potere politico non hanno mai toccato gli aspetti strutturali fondamentali della sua nozione. Secondo l'orientamento tradizionale<sup>15</sup>, il tributo, come concetto generale,

---

BATISTONI FERRARA, *Rivista di diritto tributario*, 2008, I, 477 ss.; L. CARPENTIERI, *Capacità economica, Capacità contributiva e «minimo vitale»*, in *Dial. trib.*, 2009, 121.

<sup>13</sup> N. D'AMATI, *Il diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., 8, afferma che: "è certo che il tributo, mancando di una propria disciplina positiva, rappresenta una creazione dogmatica che scaturisce dall'esigenza di razionalizzare un settore particolare della conoscenza giuridica: quello delle entrate degli enti pubblici la cui fonte non è riconducibile a situazioni di natura privatistica."

<sup>14</sup> V. A. AMATUCCI, *Il concetto di tributo*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., 619.

<sup>15</sup> Si veda A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956, 1 e ss; Id., *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 61, Id., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, egli studiando la dottrina amministrativa tedesca dell'ottocento ed in particolare O. Mayer, arriva alla conclusione che il fondamento giuridico dell'imposta sia da rinvenire nella soggezione del cittadino alla potestà finanziaria dello Stato, relegando nel campo della politica tributaria tanto il problema delle finalità che lo Stato debba perseguire attraverso l'imposizione fiscale quanto quello della eventuale iniquità o anti-economicità dei tributi. In particolare, l'Autore afferma che i tributi: "si suddividono nelle note tre categorie delle imposte, dei tributi speciali e delle tasse: le prime sono le prestazioni le quali non hanno altro fondamento giuridico se non quello della soggezione alla potestà finanziaria dello Stato, non essendo in alcun rapporto diretto con i vantaggi che l'obbligato risente dall'adempimento dei servizi pubblici; i secondi, la cui specie più importante è quella dei contributi di miglioria, sono le prestazioni dovute da coloro che, trovandosi in una determinata situazione, risentono un particolare vantaggio economico, per effetto dell'esplicazione di un'attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività medesima indistintamente profitta; le ultime sono le prestazioni dovute per un'attività dello Stato che concerne in modo particolare l'obbligato." Giannini rileva le differenze con "l'indirizzo della più recente letteratura tedesca, dove la nuova disciplina giuridica, che si è cercato di elaborare con criterio sistematico, non comprende neppure tutta la materia dei tributi, ma solo quella che ne è la figura più spiccata, e cioè l'imposta (*Steuerrecht*)." ed afferma che la limitazione del diritto tributario alla sola figura dell'imposta "non è consigliabile in Italia, dato che, a prescindere dalla confusione così diffusa nelle nostre leggi, e che spesso non è soltanto terminologica, tra imposte e tasse, le più generali disposizioni legislative in materia tributaria si riferiscono indistintamente a tutti i tributi (imposte, tributi speciali, tasse), i quali, perciò, sono dominati da alcuni principi comuni ed è quindi opportuno che formino oggetto di una medesima trattazione sistematica. [...] Nel nostro ordinamento giuridico, come del resto, in quello di altri Stati, la distinzione tra imposte e tasse è incerta ed oscillante, il che tuttavia, non è fonte, nella pratica, di inconvenienti gravi, per la ragione che, trattandosi nell'un caso e nell'altro di prestazioni dovute allo Stato in virtù della sua potestà d'imperio, sostanzialmente conforme è il loro regolamento giuridico; difatti le più generali disposizioni legislative in materia tributaria si riferiscono indistintamente a tutti i tributi." cfr. Id., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 98. Per un confronto con altre posizioni teoriche v. G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1980. Quest'ultimo, allievo di Benvenuto Griziotti, laureatosi a Pavia con una tesi in diritto processuale civile, faceva parte della "Scuola di Pavia", la quale, come detto, valorizzava il contenuto

ricomprende in sé tutte le forme di tassazione conosciute, come le imposte, le tasse e i contributi<sup>16</sup>: diverse specie che fanno parte di un più ampio genere.

Le caratteristiche che contraddistinguono il tributo e lo differenziano da altre prestazioni coattive sono da rinvenire nel fatto che il primo, a differenza delle altre prestazioni imposte, consiste in un'obbligazione pecuniaria che nasce direttamente dalla legge, il cui fine principale è attuare il concorso alla pubblica spesa<sup>17</sup> e in cui risulta assolutamente irrilevante la volontà del soggetto obbligato<sup>18</sup>. Al verificarsi del

---

economico del prelievo tributario, affermando che, per applicare una tassa o un'imposta, doveva tenersi presente non solo l'aspetto giuridico, ma soprattutto quello economico. L'esordio di Micheli nel campo degli studi giuridici della finanza avvenne nel 1938, egli divenne ben presto un grande esponente e propulsore del diritto tributario. Micheli venne chiamato nel 1963 ad occupare la prima cattedra di diritto tributario presso la facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Roma La Sapienza e, passando dal diritto processuale civile, divenne il più grande tributarista d'Italia, co-direttore dal 1957 della rivista fondata dal Griziotti. Micheli, definiva il diritto tributario come un diritto particolare per la mancanza di principi generali e, tra gli altri importanti contributi, sviluppò una definizione del concetto di tributo distinto dall'obbligazione tributaria, in chiave di valorizzazione della carta costituzionale. Secondo l'Autore, quindi, non vi era coincidenza necessaria e ontologica tra tributo e obbligazione, essendo quest'ultima solo uno strumento attuativo del riparto e una delle possibili situazioni giuridiche rilevanti a tal fine.

<sup>16</sup> Le imposte sono comunemente considerate come entrate destinate a finanziare servizi indivisibili; le tasse, invece, sono dirette a coprire spese divisibili e il soggetto passivo è tenuto a corrisponderla in relazione alla fruizione di un servizio o un'attività pubblica e i contributi, infine, devono ritenersi esulanti dal diritto tributario, essi presuppongono un particolare beneficio a favore del singolo e sono generalmente ricondotti all'imposta o alla tassa. V. M. BEGHIN, *Corte costituzionale e tassa: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. trib.*, 2009, 3097, il quale afferma che: “Credo sia opportuno partire con un'osservazione di carattere generale, la quale attiene alla scelta delle modalità di finanziamento del costo dei pubblici servizi. È evidente che il compito dei tributaristi non consiste nel discutere i modelli da adottare per il reperimento delle risorse, la cui scelta costituisce prerogativa - e fonte di responsabilità - degli uomini politici. In effetti, il legislatore è libero di individuare modelli di copertura della spesa pubblica caratterizzati dal dosaggio tra entrate tributarie e non tributarie; è libero di sostituire un'imposta con una tassa, una tassa con un corrispettivo oppure un corrispettivo con un'imposta, secondo combinazioni sui quali non è il caso di soffermarsi in questa sede. Può attribuire ad una certa entrata la denominazione di «canone», «tariffa», «tassa» o «prezzo», ben sapendo, però, che, nel vortice delle modifiche, la terminologia potrebbe essere imprecisa. Queste «etichette», però, non impediscono all'interprete di verificare se alla forma corrisponda la sostanza, indugiando, perciò, sulla reale natura di quella risorsa. Esaurita la fase decisionale e stabilito che al fabbisogno dell'ente si provvederà in un certo modo, si potrà stabilire se una determinata entrata risponda o meno al paradigma del tributo”.

<sup>17</sup> Secondo G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2016, è preferibile trascurare l'elemento teleologico o funzionale e, conseguentemente lasciare indeterminato il fine della prestazione tributaria.

<sup>18</sup> Sulla nozione di tributo si rammenta E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova 1932, il quale afferma che: “il potere di supremazia non basta a spiegare il tributo. Tanto nei confronti degli stranieri, quanto nei confronti dei cittadini, il tributo appare legato alla partecipazione personale, con la presenza nel territorio o col godimento della cittadinanza, od alla partecipazione economica, colla percezione di redditi prodotti nel territorio, alla vita dello Stato impositore. In tale partecipazione alla vita dello Stato, che si risolve nella possibilità di godimento dei vantaggi derivanti dall'attività pubblica, va ricercata la spiegazione del dovere di sopportare l'imposta. Il potere di supremazia, di contro, non è che un mezzo, di cui lo Stato si serve, per garantire l'esplicazione del proprio diritto al tributo, sorgente nei confronti di tutti coloro che prendono parte alla vita dello Stato”. Si veda anche R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*,

fatto<sup>19</sup> a rilevanza tributaria descritto nella fattispecie astratta dalla norma tributaria, si produce l'effetto della nascita di un rapporto giuridico obbligatorio, avente quale contenuto l'obbligo del soggetto passivo di pagamento di una prestazione pecuniaria derivante dall'applicazione dell'aliquota sulla base imponibile.

Il tributo si può definire, quindi, come una prestazione imposta in un duplice senso: nel senso che il soggetto passivo è obbligato ad eseguirla e nel senso che l'ente pubblico impositore, titolare di un potere d'imperio, non può mai rinunciare all'esecuzione di essa e, a tal fine, è titolare di un potere che, nel caso d'inadempimento da parte del soggetto passivo, gli garantisce l'attuazione coattiva. Quanto detto rivela che le situazioni giuridiche soggettive create dalla norma tributaria che istituisce un tributo, sono due: il diritto soggettivo dell'ente pubblico a ricevere la prestazione e l'obbligo giuridico del soggetto passivo di eseguirla<sup>20</sup>. La norma tributaria, quando istituisce un tributo, quindi, utilizza uno schema di carattere obbligatorio atto a trasferire una parte della ricchezza dei singoli contribuenti a

---

Milano, 2005; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 12 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 30, il quale sostiene che la categoria di tributo non si giustifica ed è anzi suscettibile di risultare fuorviante, ed afferma che “*conviene abbandonare la onnicomprensiva e tradizionale categoria di entrate tributarie di cui ci stiamo occupando e provvedere invece ad appropriate aggregazioni intorno alle due figure dell'imposta e della tassa*”. Nello stesso senso E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007, secondo cui “*La nozione di tributo come concorso alla spesa pubblica fondato sulla capacità contributiva, intesa come manifestazione determinata di ricchezza, viene a coincidere con quella di imposta, secondo la definizione tradizionale derivata dalla scienza delle finanze. Naturalmente in tale definizione sono comprese anche quelle figure tributarie che hanno un nome diverso da quello di imposta, pur avendo come giustificazione una manifestazione di capacità contributiva. [...] “forse è tempo che si cominci a parlare di diritto delle imposte, abbandonando l'affannosa ed inutile ricerca di un concetto di tributo del tutto improponibile quando dovesse essere riferito ad istituti giuridici del tutto diversi tra di loro*”. Si veda anche F. FICHERA, *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1059, il quale afferma che: “*Il ricorso al prelievo tributario diventa sistematico con lo Stato moderno. Lo Stato moderno è uno “Stato fiscale” che si caratterizza - siamo alle basi della separazione tra Stato e società civile - per il fatto che non si finanzia da sé e, per sostenere le spese pubbliche, fa ricorso e preleva dalle economie dei privati. [...] In questo contesto, il tributo è un prelievo coattivo, di autorità, volto a finanziare la spesa pubblica. In una formulazione equivalente: una prestazione patrimoniale imposta a carico dei singoli che serve a procacciare i mezzi necessari per finanziare la spesa pubblica. Senza che vi concorra la volontà dell'obbligato e senza un corrispettivo. Non si tratta di una prestazione di natura negoziale a fronte di una controprestazione.*”. Per altre posizioni vedi anche A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985, 34; F. MAFFEZZONI, voce *Imposta*, in *Enc. Dir.*, cit., 441.

<sup>19</sup> Diversi sono i fatti che, in materia tributaria, rilevano sul piano del diritto ma il fatto principale, che può definirsi più propriamente come fattispecie tributaria, è quello che ipotizza le condizioni al cui verificarsi sorge per il contribuente l'obbligo di versare il tributo, il quale viene comunemente definito presupposto d'imposta.

<sup>20</sup> La scomposizione del rapporto obbligatorio in due momenti risale al diritto tedesco che richiamava il debito (*Schuld*) a cui corrisponde un'aspettativa del creditore e la responsabilità (*Haftung*).

favore del soggetto pubblico, ricollegando, come detto, la nascita del vincolo obbligatorio al verificarsi del fatto previsto dalla legge stessa come espressivo della capacità contributiva<sup>21</sup>.

In conclusione, il legislatore ha configurato il rapporto che s'instaura tra il singolo cittadino e l'ente pubblico statale, in occasione, del prelievo, quale rapporto obbligatorio<sup>22</sup>. E' la stessa legge che, in diverse occasioni, definisce come tale questo rapporto, come, ad esempio, in tema d'imposte dirette, in relazione alle quali è stato chiarito che per ogni distinto periodo d'imposta sorge un'autonoma obbligazione tributaria, ma anche in materia doganale, ove si rinvencono frequenti richiami al concetto di obbligazione così come se si pensa agli effetti di privilegi relativi a crediti tributari<sup>23</sup>. Lo schema dell'obbligazione, istituto essenzialmente proprio del diritto privato, si rivela particolarmente adatto allo scopo del legislatore tributario, sia per la natura pecuniaria del provento che lo Stato ricava sia per la facile adattabilità di tale istituto alle esigenze fiscali ma tale schema, nell'ambito del diritto tributario, viene inevitabilmente ad essere condizionato dalla natura pubblicistica del tributo<sup>24</sup>.

---

<sup>21</sup> Cfr. A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, cit., 41 ss.; G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 55 ss..

<sup>22</sup> Come rilevato da A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, cit., 4, nel diritto tributario italiano il rapporto tra lo Stato ed il cittadino viene visto delineato nettamente. Si rammenta anche lo studio dei diritti pubblici subiettivi, nato in Francia, ma affermatosi in modo prepotente in Germania, di cui uno dei principali esponenti fu G. JELLINEK, *Sistema dei diritti pubblici subiettivi*, traduzione italiana a cura di V.E. Orlando, Milano, 1912. Secondo questa dottrina, sviluppatasi in un'epoca della storia costituzionale degli Stati, legata alla nascita dello Stato borghese e liberale, il pagamento dei tributi rientrava nell'ambito della categoria dei diritti pubblici subiettivi, i quali si identificavano in tutte quelle pretese che lo Stato poteva vantare nei confronti dei cittadini e viceversa. Tale categoria di diritti venne elaborata come auto-limite dello Stato – persona a garanzia dei cittadini ed esprimeva il collegamento tra la funzione pubblica ed il diritto del singolo. L'appartenenza del singolo allo Stato, secondo questa dottrina, qualifica l'individuo e i rapporti che esso può instaurare con lo Stato, il titolo pubblico di appartenenza alla comunità attribuisce al cittadino un diritto all'uso della cosa pubblica e allo stesso tempo permettono allo Stato di avanzare pretese. I diritti pubblici subiettivi, quindi, sono resi possibili grazie all'esistenza di due soggetti: lo Stato e il singolo, che si integrano a vicenda. Sul tema si veda E. CASETTA, voce *Diritti pubblici subiettivi*, in *Enc. Dir.*, cit., XII,791; S. ROMANO, *Teoria dei diritti pubblici subiettivi*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo* di V.E. Orlando.

<sup>23</sup> Si veda l'art. 7 del T.U.I.R. dove è affermato che l'imposta sul reddito delle persone fisiche è dovuta per anni solari ed anche l'art. 8 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 che sancisce la possibilità di estinguere l'obbligazione tributaria per compensazione.

<sup>24</sup> Si segnala che non è mancato chi ha criticato la riconduzione della figura del tributo al concetto di obbligazione, sostenendo che tale schema porterebbe a una visione distorta del prelievo fiscale o comunque non sarebbe la causa necessaria della prestazione tributaria. La motivazione principale, di tale critica è che nell'ambito del rapporto tributario vi sarebbero una pluralità di situazioni soggettive diverse, come poteri, obblighi, doveri e soprattutto che tale schema mal si concilierebbe con ipotesi dove è già sorta la prestazione senza essersi verificato il presupposto, come ad esempio per l'IVA e in alcuni casi per l'IRPEF, il debitore non paga in un'unica soluzione ma versa, prima del verificarsi del presupposto di fatto, degli acconti. In questi tributi il presupposto non

Nel codice civile, le obbligazioni sono disciplinate sotto il Titolo primo del Libro quarto ma il legislatore non ne dà una definizione espressa, che, quindi, l'interprete ricava da sé, partendo dal presupposto che l'obbligazione debba essere distinta sia dal dovere che dall'obbligo.

Secondo una prima ricostruzione il “*dovere*”, in senso giuridico, identifica la necessità di tenere un certo comportamento, quando tale necessità si manifesta nei confronti di un'altra persona, ovvero quando fa parte di un rapporto giuridico, il dovere assume le connotazioni di un “*obbligo*”<sup>25</sup>. Più difficile da cogliere è la distinzione tra obbligo e obbligazione, la tradizione giuridica di origine romanistica<sup>26</sup>, influenzata dalla pandettistica tedesca, l'ha rinvenuta nella patrimonialità tipica dell'obbligazione e non dell'obbligo, rivenendo poi la principale conferma in tal senso dalla formulazione dell'art. 1174 c.c., che sancisce che la prestazione oggetto dell'obbligazione deve essere suscettibile di valutazione economica<sup>27</sup>. Tale ultima ricostruzione, accolta ancora oggi da parte della dottrina, non è stata però esente da critiche, fondate principalmente sulla constatazione che esistono obblighi a contenuto squisitamente patrimoniale e obblighi a fronte dei quali non vi sono situazioni soggettive<sup>28</sup>.

In realtà, si ritiene opportuno riservare la denominazione tecnica di obbligazione alle ipotesi in cui esiste un rapporto giuridico obbligatorio, ovvero un rapporto caratterizzato da una relazione sociale in cui il comportamento di un soggetto è disciplinato in funzione dell'aspettativa giuridica al soddisfacimento dell'interesse di

darebbe origine ad un'obbligazione in senso tecnico ma produrrebbe un diverso effetto di non rimborsabilità di quanto versato. In tal senso, FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, 25 e 135; P. BORJA, *Diritto Tributario*, Torino, 2016, 324.

<sup>25</sup> V. M. GIORGIANNI, *L'obbligazione*, Milano, 1951, 16; S. CASSARINO, *Le situazioni giuridiche e l'oggetto della giurisdizione amministrativa*, Milano, 1956, 5; A. BARETTONI ARLERI, voce *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Giur.*, cit., XXIX, 392.

<sup>26</sup> I giuristi romani, avevano definito le obbligazioni così: “*Obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicui solvendae rei, secundum nostrae civitatis iura*” (Istituzioni di Giustiniano, 3, 13).

<sup>27</sup> Cfr. G. PACCHIONI, *Appendice I a Savigny, Le obbligazioni*, Torino, 1912, 526; V. POLACCO, *Le obbligazioni nel diritto civile italiano*, I, Roma, 1915, 72, il quale afferma che: “*l'obbligazione ha per oggetto una prestazione che cade nella sfera dei liberi scambi e può essere realizzata sul patrimonio del debitore e sopra beni suoi o di altri, l'obbligazione non crea soltanto un dovere nell'obbligato ed una aspettativa del creditore, ma effettivamente o, almeno, potenzialmente, diminuisce un patrimonio e ne aumenta un altro*”. Nello stesso senso anche S. ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, 105.

<sup>28</sup> Così M.S. GIANNINI, *Le Obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, 51, il quale afferma che: “*esistono obblighi che potrebbero dirsi solitari, in quanto non hanno di fronte altre situazioni soggettive, i quali possono avere contenuto patrimoniale e non patrimoniale*”.

un altro soggetto, l'attenzione va, quindi, posta sul diverso modo di atteggiarsi del soggetto posto sul lato passivo: l'obbligazione implica il completo sacrificio dell'interesse di uno nei confronti dell'altro, in essa si ha una totale subordinazione dell'interesse di uno a favore dell'altro.

L'obbligazione tributaria, che utilizza e ricalca lo schema dell'obbligazione civilistica, viene generalmente ricondotta alla, più generale, definizione di rapporto giuridico d'imposta, concetto elaborato negli anni '30<sup>29</sup>, al fine di inglobare, in una figura unitaria, le varie situazioni soggettive che si creano: i poteri autoritativi dello Stato da un lato, e l'obbligazione pecuniaria del contribuente, dall'altro<sup>30</sup>.

2. *La nascita dell'obbligazione tributaria: teoria dichiarativa, teoria costitutiva e teoria procedimentale* - Per comprendere le dinamiche relative all'estinzione dell'obbligazione tributaria non si può che partire dall'analisi del suo momento genetico, così da poter cogliere in modo corretto anche la dimensione dinamica del prelievo tributario, ovvero il ruolo svolto oggi dalla funzione amministrativa di imposizione<sup>31</sup>.

Per l'obbligazione civile, quindi, il corrispondente istituto privatistico da cui ha preso le mosse l'obbligazione tributaria, l'art. 1173 c.c. prevede tre possibili fonti: il contratto, l'atto illecito e qualsiasi altro atto o fatto idoneo a produrre l'obbligazione, in conformità con l'ordinamento giuridico. Si tratta di tre grandi categorie, le prime due specifiche e la terza generica, che creano un sistema genetico delle obbligazioni

---

<sup>29</sup> La nozione di *rapporto giuridico d'imposta* fu elaborata da A.D. GIANNINI, il quale mutuando la nozione dal diritto processuale civile ed in particolare da Chiovenda, lo configurava come rapporto giuridico complesso. Nel rapporto giuridico d'imposta di Giannini convivono elementi di diritto pubblico e di diritto privato, vi sono, cioè compresi poteri e diritti degli enti pubblici ma anche obblighi e diritti dei singoli soggetti alla potestà dei primi, ma la parte essenziale del rapporto rimane sempre il debito d'imposta. Quest'ultimo aspetto si coglie bene nel fatto che, a livello terminologico, poiché, a fronte del debito d'imposta, vengono indicati con l'espressione più generica di diritti e obbligazioni tributarie tutti gli altri diritti e doveri nascenti dal rapporto d'imposta. Per l'Autore solo il debito d'imposta nasce al verificarsi del presupposto del tributo, le altre obbligazioni possono sorgere anche in virtù di un atto amministrativo qualsiasi.

<sup>30</sup> Cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, 59.

<sup>31</sup> Lo studio del diritto tributario, sin dagli anni '30, si è caratterizzato per la centralità data all'attività di accertamento, quest'ultima studiata proprio in funzione del rapporto giuridico d'imposta, v. A.F. BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, 91; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 95; G.A. MICHELI e G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in Enc. Dir., XXIX, Milano, 1979, 445; R. LUPI, voce *Obbligazione (Dir. Trib.)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24 ore*, diretta da S. PATTI, Milano, 2007, p. 169; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, 2012, 987.

civili di tipo aperto<sup>32</sup>. Dall'attuale formulazione dell'art. 1173 c.c. è scomparso il riferimento alla legge, che invece, nei codici ottocenteschi, veniva indicata espressamente come fonte dell'obbligazione<sup>33</sup>, anche se la figura dell'obbligazione *ex lege* è utilizzata ancora moltissimo dalla giurisprudenza, la quale spesso nel descrivere l'origine di determinate obbligazioni affianca la "legge" al "fatto idoneo", creando così una sorta di endiadi<sup>34</sup>. Parte della dottrina ha evidenziato che, a ben vedere, anche le obbligazioni da contratto e da fatto illecito sarebbero, in definitiva, da considerare obbligazioni legali, in quanto è pur sempre la legge, a monte, che impone a chi ha concluso un contratto di pagare il prezzo o a chi ha compiuto un illecito l'obbligo di risarcire il danno.

Lo studio dalla nascita dell'obbligazione nell'ambito del diritto tributario ha suscitato l'attenzione di numerosi studiosi, aprendo un dibattito dottrinale intorno alla fonte idonea a generarla e al conseguente ruolo dell'accertamento fiscale. tale dibattito, mai sopito veramente, ha portato all'elaborazione di alcune delle più importanti teorie su cui si sono fondate intere trattazioni di diritto tributario. Con il passaggio, tra gli anni venti e gli anni settanta del ventesimo secolo, al sistema fiscale attuale caratterizzato dall'autodeterminazione dei tributi e dalla responsabilizzazione dei contribuenti, la tesi più persuasiva è sembrata certamente quella *dichiarativa* ove agli atti del Fisco viene riservata, appunto, efficacia dichiarativa di un'obbligazione preesistente che nasce con verificarsi del presupposto economico del tributo, secondo tale logica ricostruzione, ci si trova sostanzialmente di fronte ad un'obbligazione *ex lege*. E' la legge, infatti, che ricollega al verificarsi di un certo fatto predeterminato normativamente, produzione di un reddito, trasferimento di un immobile, prestazione di un servizio ecc., l'obbligo del soggetto passivo di versare una certa somma all'erario: tale obbligo viene individuato nelle sue caratteristiche soggettive ed oggettive<sup>35</sup>. Questa autorevole dottrina<sup>36</sup> fonda la

---

<sup>32</sup> Vedi R. APICELLA e L. GENGHINI, *Le obbligazioni*, in *Manuali notarili*, Padova, 2015, 3; F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2000, 563.

<sup>33</sup> Il vecchio codice civile del 1865, all'art. 1097 prevedeva quale fonti dell'obbligazione "dalla legge, da contratto, o quasi contratto, da delitto o quasi delitto".

<sup>34</sup> Per alcuni esempi di obbligazioni legali in dottrina v. P. FORCHIELLI e F. ANGELONI, *Della divisione*, in *Comm. Scialoja e Branca, Libro secondo delle successioni*, Bologna - Roma, 2000, 380; A. DI MAJO, *Delle obbligazioni in generale*, in *Comm. Scialoja e Branca*, sub artt. 117 -1176, Bologna - Roma, 1988, 225.

<sup>35</sup> In tal senso v. F. TESAURO, *Istituzioni*, cit., 100; DE MITA, *Principi di diritto tributario*, cit., 17 ss., il quale afferma che in ogni tributo vi è la necessità giuridica che la somma venga corrisposta

dinamica applicativa del tributo sulla fondamentale distinzione tra norme sostanziali e norme strumentali, ponendo l'effetto della fattispecie quale mezzo per la realizzazione della norma impositiva e riconosce alla posizione soggettiva del soggetto passivo natura di diritto soggettivo all'imposizione secondo legge. Secondo questa ricostruzione, l'attività dell'Amministrazione finanziaria diretta all'attuazione solo sostitutiva della norma tributaria<sup>37</sup> è un'attività vincolata e priva di discrezionalità<sup>38</sup>.

A tale impostazione si è contrapposta, la *c.d. teoria costitutiva*<sup>39</sup>, la quale ritenendo l'intervento dell'amministrazione indefettibile ed evidenziando numerose difficoltà nell'applicazione *tout court* delle regole civilistiche all'obbligazione

all'ente impositore sulla base di un certo presupposto economico che costituisce la causa del prelievo, la quale si identifica in un fatto economico che la legge assume come manifestazione di capacità contributiva.

<sup>36</sup> Fra i primi e principali fautori della tesi dichiarativa si annoverano: A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 232; Id., *i concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 270; M. PUGLIESE, *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937, 115; G. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, 176; E. VANONI, *Opere giuridiche*, Milano, 1961, 293; C. LONGOBARDI, *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965; E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, *Riv. dir. fin.*, 1966, 3; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969; Id., *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 242.; Id., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974; Id., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994, 101 e ss., BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, X, Torino, 1994, 300.

<sup>37</sup> Esclude categoricamente la discrezionalità amministrativa nella fase di applicazione del tributo, L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, 63; sulla compatibilità tra mancanza di discrezionalità e autoritatività degli atti impositivi, v. R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, 18.

<sup>38</sup> l'intervento amministrativo, che si può manifestare con un atto di accertamento, ha la mera funzione di applicare la legge ovvero di dichiarare un'obbligazione già sorta al momento in cui si è verificato il fatto assunto quale presupposto dalla legge stessa, ne deriva che vi può essere un atto accertativo solo nel caso in cui si è verificato il presupposto dell'imposta previsto dalla legge. Così A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 232, secondo il quale va escluso che l'accertamento sia un elemento costitutivo del credito d'imposta, tanto che la stessa parola "accertamento" esprime chiaramente l'idea, non della creazione, ma della semplice constatazione di un rapporto esistente. Per l'Autore la parola più appropriata per indicare la funzione e l'effetto dell'accertamento rispetto al credito d'imposta è l'*esigibilità* (parola usata nella dottrina generale delle obbligazioni). Sottolinea che l'accertamento costituisce una condizione necessaria, ma non sempre sufficiente per l'esigibilità del credito d'imposta, occorrendo che questo sia anche scaduto, e potendo la scadenza verificarsi in un momento successivo all'accertamento.

<sup>39</sup> La teoria costitutiva vede in E. Allorio il principale e più coerente propugnatore. Altri autori che vi aderiscono sono: C. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1964, II, 227 ss.; C. MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41 ss.; G. FALSITTA, *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972, 39 ss.; A. CICOGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 78 ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 172 ss.; G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989, 96. Tale teoria distingueva astrattamente due tipologie di tributi: tributi con imposizione e tributi senza imposizione. In quest'ultimo gruppo rientravano le imposte che per essere riscosse non abbisognavano dell'intervento dell'ente creditore, come le imposte di bollo; nel primo gruppo invece rientravano generalmente le imposte dirette, per le quali era necessario il suddetto intervento.

tributaria, ha affermato che l'esercizio del potere amministrativo è l'effettivo momento costitutivo dell'obbligazione tributaria. Secondo tale ricostruzione, quindi, prima dell'emanazione di un atto d'imposizione non può parlarsi di un rapporto di debito – credito tra il contribuente lo Stato, solo l'atto amministrativo, in altre parole, farebbe nascere una funzione vincolata di imposizione e solo dal momento dell'emanazione dell'atto stesso sarebbero applicabili, alla situazione giuridica nata, le norme del codice civile sull'obbligazione. All'interno della stessa teoria costituiva si sono evidenziate diverse divergenze su quale fosse l'atto dal quale nascerebbe l'obbligazione tributaria, secondo alcuni l'avviso di accertamento, secondo altri l'iscrizione a ruolo<sup>40</sup>. Tale teoria, ovviamente era messa a dura prova di fronte a quei tributi ove l'intervento dell'amministrazione era stato sempre eventuale come nell'imposta di bollo o in alcune imposte sugli affari, per questi casi le stesse teorie costitutive utilizzarono lo schema dei tributi c.d. senza imposizione in relazione ai quali l'obbligazione nasceva al verificarsi del solo presupposto.

L'evoluzione del diritto positivo ha riservato migliori argomenti a favore della tesi dichiarativa<sup>41</sup>. Innanzitutto un elemento fondamentale a favore di quest'ultima

---

<sup>40</sup> Per C. BERLIRI, l'atto a cui ricondurre effetti impositivi era il ruolo; per E. ALLORIO, invece, al ruolo, così come l'ingiunzione, non poteva riconoscersi natura diversa da quella di mero titolo formale legittimante la riscossione, l'unico atto che poteva produrre effetti sostanziali era ritenuto dall'Autore l'avviso di accertamento e nell'ipotesi in cui questo mancasse, l'atto di imposizione doveva essere ritenuta la stessa dichiarazione.

<sup>41</sup> Anche la giurisprudenza di legittimità è a favore della teoria dichiarativa. In tal senso si rammenta la sentenza della Cass., SS. UU., n. 4780/1987, le quali hanno affermato che: *“Non si può fondatamente contestare, quindi, che l'obbligazione tributaria – secondo lo schema proprio delle obbligazioni che trovano la loro fonte nella legge (cioè di gran parte delle obbligazioni pubbliche) – nasce ex lege con il verificarsi del presupposto, dal quale scaturiscono le due situazioni correlate di debito e credito che caratterizzano il rapporto obbligatorio, mentre la (successiva) attività dell'Amministrazione, certativa e qualificatoria del fatto imponibile, attiene all'esercizio del diritto di credito così sorto, sicché gli eventuali atti di accertamento sono sempre strumentali e non genetici rispetto all'obbligazione.”* più di recente, Cass., Sez. V, sentenza 13 settembre 2013, n. 20978, ha ribadito che: *“Deve infatti convenirsi con l'indirizzo dottrinario secondo il quale l'accertamento tributario non fa sorgere l'obbligazione tributaria, ma segue alla stessa con efficacia dichiarativa. Più specificamente, l'accertamento tributario non è condizione di esistenza o - meglio - elemento costitutivo del credito d'imposta prima di questo solo potenziale (c.d. teoria costitutivistica), ma condizione di esigibilità del credito tributario (c.d. teoria dichiarativistica), e ciò sia per l'Amministrazione finanziaria, sia per il contribuente che prima di esso ed indipendentemente da esso non può pagare il suo debito pur già sorto. Secondo questa prospettiva, in altri termini, l'accertamento da parte dell'Amministrazione assolve la funzione di mera verifica della regolarità formale e sostanziale degli adempimenti cui il contribuente è tenuto e, nel caso di suo inadempimento, di dichiarazione degli effetti ricollegati ex lege alla fattispecie prevista come presupposto dell'imposta, sicché al semplice verificarsi dei presupposti oggettivi e soggettivi sorge e diviene attuale la posizione debitoria del contribuente cui segue il potere dell'Amministrazione di determinare, con funzione certativa e qualificatoria e con effetto ex tunc, la sussistenza e l'ammontare del tributo tramite un'attività vincolata ed assolutamente scevra da profili discrezionali.”*

tesi è la riserva di legge, pur relativa, sancita dall'art. 23 Cost.<sup>42</sup>, questa non consente in materia impositiva alcuna discrezionalità in capo all'Amministrazione Finanziaria nell'emanare un atto di accertamento, trattandosi, quindi, di attività vincolata si comprende che il potere impositivo come non può essere ritenuto costitutivo del rapporto obbligatorio di imposta.

Inoltre, come noto, nello schema di applicazione dei tributi, l'esistenza di un atto amministrativo non è imprescindibile ma solo eventuale, ciò vuol dire che seguendo la teoria costitutiva si giungerebbe a dover ammettere che la fonte del tributo cambia, a volte è la legge, altre volte, un atto amministrativo d'imposizione, avendosi, così, a volte obbligazioni tributarie *ex lege* e, a volte, obbligazioni nascenti da un provvedimento amministrativo. Assolutamente rilevante è poi la verifica del momento concreto in cui nasce l'obbligazione tributaria, che indipendentemente dall'emanazione di un provvedimento amministrativo, non può negarsi che nasce al realizzarsi della fattispecie astratta prevista dalla norma, si pensi al caso della

---

<sup>42</sup> L'art. 23 della Costituzione, come noto, afferma: "*Nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge*". Esso sancisce il principio di legalità in materia tributaria, imponendo che la regolamentazione sostanziale della disciplina avvenga mediante norme primarie." Tale precetto rappresenta lo sbocco dell'evoluzione dottrinale e giurisprudenziale che aveva accompagnato i mutamenti in campo politico conseguenti al passaggio dalla monarchia costituzionale allo stato parlamentare, segna altresì un'estensione rispetto al principio del consenso (all'auto-imposizione) espresso dall'art. 30 dello Statuto Albertino secondo cui "*nessun tributo può essere imposto se non è stato consentito dalle Camere e sanzionato dal Re*". Infatti, la previsione statutaria si riferiva ai soli tributi mentre la formulazione dell'art. 23 Cost. sottopone ad un medesimo regime l'imposizione di prestazioni sia personali che patrimoniali. Nell'attuale sistema istituzionale la *ratio* del principio di legalità non si sostanzia unicamente nella tutela della libertà individuale e dell'integrità patrimoniale del singolo ma ha una prevalente funzione di garanzia degli interessi generali e pubblici, risponde in sostanza ad una esigenza di tutela delle minoranze parlamentari, in tal senso v. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 54 ss., il quale inoltre osserva che, riservando simili scelte al legislatore ordinario si soddisfano più intense garanzie come quella relativa al possibile sindacato di costituzionalità della legge che mancherebbe in presenza di atti diversi dalla legge. La riserva di legge in discorso viene concordemente classificata tra quelle relative, ciò richiede l'individuazione dei limiti del precetto costituzionale, che non possono non tener conto delle caratteristiche strutturali della norma tributaria e quindi della distinzione tra disciplina sostanziale e disciplina attuativa. La norma tributaria, come noto, utilizza uno schema di carattere obbligatorio ed ha una struttura giuridica formata da una fattispecie statica, descrizione teorica del fatto a rilevanza tributaria e relative regole di dettaglio, ed una fattispecie dinamica, risultato dell'applicazione della fattispecie teorica al fatto concreto. Pertanto, non tutta la disciplina giuridica del tributo ricade nella previsione dell'art. 23, la portata della riserva di legge è riferibile infatti solo alla regolamentazione degli elementi fondamentali della fattispecie tributaria, e non anche alla disciplina dell'attuazione della norma tributaria. Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 57, secondo il quale sembra doversi ritenere che ricada nella riserva di legge la disciplina del presupposto dell'imposta, della base imponibile, dei soggetti e oggi anche quella dei limiti, massimi e minimi, entro i quali può essere determinata l'aliquota d'imposta, mentre deve ritenersi esclusa dalla portata dell'art. 23 Cost. la disciplina dell'attuazione, dell'adempimento del tributo e delle sanzioni tributarie che rientrano nella più stringente garanzia dell'art. 25 Cost.

scomparsa del debitore, il debito, già sorto, si trasferisce agli eredi, a prescindere dall'atto di accertamento. Sempre inaccettabile, nell'ambito della teoria costitutiva, è la necessità di attribuire effetti retroattivi all'atto amministrativo, infatti, data la preesistenza del presupposto rispetto alla manifestazione del potere autoritativo attraverso un atto, quest'ultimo dovrebbe retroagire al momento in cui si è effettivamente realizzata la situazione-base<sup>43</sup>. La tesi costitutiva, quindi, presenta una complessità ricostruttiva incompatibile con le finalità di ordine dell'attività interpretativa, per la moltiplicazione delle entità necessarie per descrivere la realtà del rapporto tributario<sup>44</sup>.

L'aspetto che, infine, ha reso la tesi dichiarativa preferita dalla dottrina e dalla giurisprudenza è la qualificazione come diritto soggettivo della posizione giuridica del contribuente, la quale ha conseguenze anche nell'ambito del processo tributario che, pur strutturato come giudizio d'impugnazione, consente al giudice di conoscere, nei limiti della pretesa avanzata, il rapporto sostanziale sotteso. La cognizione devoluta al giudice tributario, quindi, gli permette non solo di eliminare l'atto ma anche di conoscere il merito del fatto, potendo pronunciarsi con una decisione che diverge dalla ricostruzione fattuale operata dall'Amministrazione nell'atto impositivo.

Ad ogni modo, il dibattito non è rimasto acceso solo tra i sostenitori delle due tesi appena esposte, in quanto lo sviluppo dell'ordinamento tributario italiano in un assetto di fiscalità di massa ha fatto emergere poi una varietà di schemi applicativi del tributo, così che, in contrapposizione alla teoria dichiarativa e teoria costitutiva, ha preso le mosse un'ulteriore ricostruzione sull'origine dell'obbligazione tributaria, *c.d. tesi procedimentale*<sup>45</sup>. Quest'ultima, evidenziando l'esistenza di vari moduli di

---

<sup>43</sup> In tal senso si vedano B. SANTAMARIA, *Diritto tributario*, Milano, 2008, 84; P. RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, cit.

<sup>44</sup> V. F. BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, cit., 298, il quale afferma che anche la giurisprudenza si è allineata alla tesi che sembra più lineare, esprimendosi nel senso di negare la riconducibilità dell'obbligazione tributaria ad atti amministrativi, ad esempio, Cass., SS.UU., 25 ottobre 2002, n. 15063 e Cass., Sez. V, 15 maggio 2013, n. 11670.

<sup>45</sup> Tesi approfondita particolarmente dalla c.d. Scuola Romana. Vedi G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 162, l'Autore rileva che l'errore fatto è stato ritenere giuridicamente rilevante solo il momento finale della sequenza di atti che porta alla nascita dell'obbligazione tributaria. Nello stesso senso vedi F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965; FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 189 ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *La rilevanza del fatto in diritto tributario*, in Studi Uckmar, tomo I, 435; B. SANTAMARIA, *L'accertamento tributario tra nozione statica e nozione dinamica*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 135.

attuazione del tributo, ha posto l'accento sull'attuazione procedimentale del modello impositivo, quale momento di collegamento delle diverse situazioni soggettive coinvolte nel prelievo tributario, con ciò arrivando quasi a rifiutare il richiamo al concetto di obbligazione tributaria modellata secondo i canoni dell'obbligazione civilistica. Secondo questa dottrina, nell'ipotesi in cui la legge prevede un'attuazione spontanea da parte del contribuente non si sarebbe in presenza di un'obbligazione *ex lege* e nemmeno di un rapporto credito – debito tra ente impositore e singolo<sup>46</sup>, in quanto la legge caratterizzerebbe la fattispecie considerata solo nel senso di imporre al contribuente il dovere di provvedere spontaneamente al versamento del tributo ma non attribuirebbe all'Amministrazione finanziaria un corrispondente diritto di credito. Quindi, al momento del verificarsi del presupposto di fatto del tributo sorgerebbe in capo al contribuente un mero obbligo di attuare la norma, mentre una vera e propria obbligazione sorgerebbe solo nel momento dell'imposizione della prestazione tributaria, che avverrebbe, materialmente, con l'emanazione dell'atto, che attribuirebbe, quindi, all'ente pubblico un vero diritto di credito. In tale ipotesi la genesi dell'obbligazione tributaria sarebbe da rinvenire in una serie di atti necessari per determinare il contenuto del diritto di credito della pubblica amministrazione e, pertanto, si configurerebbe come una fattispecie a formazione progressiva di natura procedimentale (c.d. procedimento d'imposizione).

Nonostante i numerosi consensi ottenuti dalla tesi procedimentale per la sua presunta maggiore organicità, anch'essa non si è rivelata soddisfacente, in quanto si presta essenzialmente alle stesse obiezioni di fondo cui aveva dato luogo la tesi costitutiva<sup>47</sup>. L'obiezione più immediata a questa ricostruzione è l'utilizzo sproporzionato, se non quasi abusivo, della nozione di procedimento<sup>48</sup>, quest'ultimo

---

<sup>46</sup> Si veda E. BETTI, *Il concetto di obbligazione dal punto di vista dell'azione*, Pavia, 1920.

<sup>47</sup> Cfr. E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, cit., 70.

<sup>48</sup> Va osservato che in ambito tributario non può trovare applicazione la nozione tradizionale di procedimento amministrativo. E' noto che l'attività amministrativa in materia tributaria presenta profili peculiari: la sua natura vincolata, il principio di legalità e la fonte legale dell'obbligazione, la presenza di diritti soggettivi ecc. Vi è però una parte della dottrina che ha sostenuto che si può parlare di un vero e proprio procedimento anche in materia tributaria e che vi sarebbe, anzi, identificazione dell'accertamento tributario in un procedimento amministrativo. Secondo i fautori di questa tesi l'emanazione della L. n. 241/1990 ha contribuito a rafforzare tale orientamento, rendendo evidente che la "procedimentalizzazione" dell'azione impositiva costituisce una garanzia per il contribuente, il quale ad es. potrà impugnare il provvedimento impositivo anche per i vizi degli atti istruttori e per altro verso che la partecipazione del contribuente alle procedure tributarie può offrire proficue forme di gestione del rapporto tributario. Del resto, i fautori di questa tesi ritengono che l'azione impositiva

---

sia riconducibile al *genus* dell'azione amministrativa, con la consequenziale applicabilità delle norme, degli istituti e dei principi di carattere generale, propri del "diritto delle pubbliche amministrazioni", salve esplicite deroghe giustificabili in virtù del peculiare interesse fiscale. Questi autori evidenziano la generale applicabilità della L. n. 241/1990 alla materia tributaria, salvo per quanto attiene le deroghe previste dagli artt. 13 e 24; evidenziano, inoltre, che il D.M. n. 678/1994, "*Regolamento di attuazione degli artt. 2 e 4 della legge n. 241 del 1990*", reca delle norme in materia di procedimento amministrativo, relativamente ai procedimenti di competenza di organi dell'Amministrazione delle finanze, ivi compresi il Corpo della guardia di finanza e l'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato; fanno rinvio al tenore del contenuto del D.M. n. 37 del 1997, che ha regolamentato l'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria e allo Statuto dei diritti del contribuente emesso, espressamente, in attuazione non solo degli artt. 23 e 53 ma anche degli artt. 3 e 97 Cost., e quindi in una prospettiva che colloca decisamente l'Amministrazione finanziaria nell'ambito della Pubblica Amministrazione. In quest'ottica, lo studio delle fasi in cui si articola l'attuazione del tributo deve prendere in considerazione tra loro, entrambi gli aspetti (formale e sostanziale) del procedimento, per il fatto che quando si realizza la sequenza di atti e comportamenti formalmente idonea ad assumere una siffatta struttura si deve indagare anche sugli effetti che la norma ricollega a tale entità composita. Da tale ricostruzione ne deriva che, anche nell'accertamento dei tributi, la pubblica Amministrazione deve attenersi, fatte salve deroghe espresse, alle disposizioni riportate dalla citata L. n. 241/1990, la quale stabilisce una serie di regole di carattere generale, considerandole espressamente (come disposto dall'art. 29 della legge con terminologia identica a quella dell'art. 12 dis. Prel. C.c. ) "*principi generali dell'ordinamento giuridico*": pertanto, attraverso questa chiara statuizione, si sostiene che le norme della L. n. 241/1990 trovano ingresso nell'intera materia del procedimento amministrativo, da cui non può essere escluso il procedimento tributario. Su questo orientamento v. L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Consenso equità e imparzialità nello Statuto del contribuente* di A. BODRITO, A. CONTRITO e A. MARCHESELLI, Torino, 2012; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Torino, 2001; A. Fantozzi, *il diritto tributario*, Torino, 2012. La Corte di cassazione, nella sentenza del 23 gennaio 2006, n. 1236 ha manifestato la convinzione della identificazione dell'accertamento tributario in un procedimento amministrativo, salva la specialità della materia tributaria ed ha affermato che: "*I principi generali in tema di attività amministrativa, di cui alla l. n. 241/1990, si applicano, salva la specialità, anche con riferimento al procedimento amministrativo tributario*". La tesi opposta di chi critica la suddetta identificazione dell'accertamento tributario con il procedimento amministrativo fonda le sue ragioni su diverse argomentazioni, come, ad esempio, il fatto che la presentazione della dichiarazione tributaria non costituisce un atto d'impulso di parte ai fini dell'attivazione del procedimento, in quanto l'ente impositore, a ben vedere, non ha l'obbligo di provvedere in relazione a tale dichiarazione e non necessariamente la deve rettificare, nell'ipotesi in cui essa corrisponda ai parametri normativi che disciplinano lo specifico tributo. Alla stessa conclusione, si giunge qualora si dovesse ritenere che l'iniziativa venga assunta dall'ente impositore, laddove, anche in questa ipotesi, l'esame ed il controllo della dichiarazione potrebbero non avvenire o, comunque, potrebbero non dare luogo ad alcuna rettifica della base imponibile dichiarata dal contribuente. Si consideri anche l'ipotesi dell'invio di un questionario, da parte dell'ente impositore, al soggetto passivo, ai fini delle imposte sui redditi, relativo a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei suoi confronti, con l'invito a restituirlo compilato e firmato, ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 4) del d.p.r. n. 600/1973. Una volta restituito il questionario medesimo, l'ufficio precedente non è obbligato a notificare al contribuente un atto di accertamento, se le informazioni, i dati e le notizie fornite dal contribuente sono ritenute sufficienti e attendibili, non gli sarà notificato alcun atto impositivo. Ma non si realizza un procedimento amministrativo speciale nemmeno qualora i militari della Guardia di finanza redigano un processo verbale di constatazione al termine di una verifica tributaria presso i locali in cui un'impresa svolge la propria attività, il quale viene inviato al competente ufficio periferico dell'Agenzia delle entrate per gli opportuni provvedimenti del caso. Questo ufficio non ha l'obbligo di notificare un atto di accertamento al contribuente verificato sulla base del processo verbale redatto dalla Guardia di finanza, laddove l'adozione e la notifica dell'atto accertativo viene ritenuta non necessaria in quanto l'ufficio non convalida nessuno dei rilievi contenuti nel processo verbale. Secondo questa tesi, quindi, in assenza, in ambito tributario, dell'obbligo di concludere la sequenza procedimentale mediante l'adozione di un provvedimento espresso, come, invece, previsto dall'art. 2, comma 1, della l. n. 241/1990, porta a concludere che non è condivisibile l'assunto secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre

va bene per spiegare la fase del controllo amministrativo che, però, come noto è solo eventuale, attivandosi solo, e nemmeno sempre, nel caso in cui il contribuente omette di presentare la dichiarazione o l'abbia fatta in modo infedele, mentre rimane inadeguato per la fase dell'autodeterminazione dei tributi.

Nell'ambito del procedimento poi nessun atto appare idoneo ad essere la fonte dell'obbligazione tributaria, il ruolo, atto fornito dei caratteri di esecutività ed esecutorietà, è totalmente privo della capacità di produrre modificazioni nella sfera giuridica del contribuente, non producendo cioè alcun effetto di diritto sostanziale, ma limitandosi a rendere esigibile un credito già sorto ed individuato. La stessa mancanza di autoritarietà è da iscriversi all'atto di liquidazione, la cui unica funzione è quella di predisporre la riscossione del tributo nel quadro di un rapporto obbligatorio già sorto. Questi atti, quindi, non contengono essi stessi una disciplina sostanziale del rapporto giuridico, ma presuppongono un atto normativo che ne contenga la regolamentazione e si ritiene che tale atto preventivo non può essere mai

---

in un procedimento amministrativo. Tale tesi non nega che alcune importanti disposizioni contenute nella l. n. 241/1990, come novellata nel 2005, si applichino anche all'accertamento tributario, ad esempio in materia di motivazione del provvedimento (art. 7, comma 1, dello Statuto di diritti del contribuente). Ma vuole negare, piuttosto, che nell'accertamento tributario, sussista sempre, quale regola generale, la scansione in fasi che caratterizza il procedimento amministrativo. Inoltre viene sottolineato che il rapporto tra soggetto passivo d'imposta e l'ente impositore, nel suo dinamico svolgimento, si configura in modo differente rispetto alla partecipazione del privato al procedimento amministrativo, essendo la *ratio* di quest'ultima radicalmente diversa, se confrontata con la partecipazione del contribuente all'accertamento in materia tributaria. D'altro canto, le regole del procedimento amministrativo sono poste alla luce di atti che devono essere adottati (obbligatoriamente) contemperando, nel migliore dei modi possibili, interessi pubblici e privati, aspetto che manca con riferimento agli accertamenti tributari, per i quali si può, viceversa, affermare che da un lato sussiste una predeterminazione normativa dell'attività dell'amministrazione, che deve essere espletata nel rispetto degli artt. 3, 53 e 97 Cost. e, dall'altro lato tale attività è per sua natura, vincolata e priva di discrezionalità: questa assenza di discrezionalità mal si concilia con i principi generali della materia di procedimento amministrativo, che tale discrezionalità, invece presuppongono. Pertanto questa tesi appena illustrata arriva alla conclusione che, visto che non è corretto parlare dell'accertamento tributario come sequenza di atti, là dove questa sequenza è meramente eventuale e, nel singolo caso concreto, può esservi o non esservi, pur in presenza di un attività di riscontro dell'operato del contribuente, non ha tanto senso continuare ad utilizzare il concetto di procedimento in siffatto assetto normativo, che nella sua elasticità ed adattabilità, mal sopporta un rigido inquadramento nella suddetta categoria del diritto amministrativo. Quindi il concetto di procedimento amministrativo non solo non si sovrappone, nella materia tributaria, a quello di accertamento, ma, anzi, sono molto circoscritte le ipotesi nelle quali l'accertamento si estrinseca in un procedimento amministrativo, a meno che non si utilizzi quest'ultimo concetto in senso atecnico e, quindi, puramente descrittivo e perciò poco rigoroso, di mera sequenza di atti e operazioni. In tal senso si vedano, M. NIGRO, *L'azione dei pubblici poteri. Lineamenti generali*, in *Manuale di diritto pubblico*, a cura di G. AMATO E A. BARBERA, Bologna, 1986; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 47; P. VIRGA, *Diritto Amministrativo*, II, Milano 2001; A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 742.

rinvenibile nemmeno nell'avviso di accertamento, in quanto in quest'ultimo non viene mai attribuita la funzione di fissare autoritativamente il regime dell'obbligazione tributaria<sup>49</sup>.

Ebbene, di fronte ai ragionamenti appena esposti, di fronte al fatto che l'intervento dell'Amministrazione Finanziaria è solo virtuale, si comprende la necessità e l'utilità di trovare una figura giuridica di diritto privato che spieghi i comportamenti dei contribuenti che sono autonomi.

3. *La natura dell'obbligazione tributaria* – Appurata la fonte legale dell'obbligazione tributaria, in quanto, come detto, la struttura normale del rapporto obbligatorio d'imposta vede il soggetto passivo quale debitore di una somma di denaro nei confronti dello Stato, in dipendenza del verificarsi di un fatto previsto dalla legge come fonte dell'obbligazione, occorre ora domandarsi quale sia la natura di tale obbligo. La dottrina, infatti, si è a lungo interrogata sulla giusta collocazione da dare all'obbligazione tributaria, chiedendosi, in particolare, se la stessa vada collocata nell'ambito del diritto pubblico o del diritto privato, interrogativo la cui risposta permette di comprendere anche su quali basi si possono giustificare i poteri autoritativi attribuiti all'Amministrazione Finanziaria, rispetto l'utilizzo degli istituti propri del codice civile.

La coincidenza *tout court* dell'obbligazione tributaria con quella civilistica è stata sostenuta soprattutto da quella parte di dottrina che aveva elaborato la teoria del c.d. rapporto giuridico d'imposta<sup>50</sup>. Secondo tale ricostruzione, l'obbligazione

---

<sup>49</sup> Anche se la tesi procedimentale, per le obiezioni esposte, non ha trovato seguito, ha avuto il merito di costituire la premessa della riedizione della tesi dichiarativa, *c.d. tesi neodichiarativa*, la quale ha saputo collegare la base teorica della fonte legale del tributo con i condizionamenti derivanti dalla patologia dell'atto amministrativo di attuazione sostitutiva, superando in tal modo le critiche che derivavano, nella disciplina del processo tributario, dal sistema della predeterminazione legislativa degli atti impugnabili, sul tema si vedano E. CAPACCIOLI, *L'estimazione semplice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1956, I, 375; Id., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 4 ss.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, *passim*; Id., *Manuale di diritto tributario*, cit., 118-119; Id., *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da A. AMATUCCI, II, cit., 3; BATISTONI FERRARA, voce *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Digesto IV, disc. priv., sez. comm.*, X, Torino, 1994, 296; E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 42 ss.; G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993, 22 ss.

<sup>50</sup> Cfr. A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 100, ove l'Autore afferma che l'obbligazione tributaria: “*non soltanto è affine all'obbligazione di diritto civile ma è la medesima obbligazione*” e sottolinea la strumentalità della distinzione tra diritto pubblico e diritto privato in ordine all'utilizzo di mezzi ed istituti giuridici. Prosegue affermando che: “*il debito d'imposta, pur*

tributaria, pur se elemento centrale di un rapporto complesso, connotato anche da elementi pubblicistici, va estrapolata dai restanti diritti e obblighi facenti parte del rapporto stesso e va considerata in modo indipendente. È così, che questa dottrina conclude per l'assimilazione dell'obbligazione tributaria all'omologa figura del codice civile, in modo tale da giustificare così più facilmente la diretta applicabilità della disciplina delle obbligazioni contenuta nel codice civile all'omologo istituto di diritto tributario, senza dover, di volta in volta, cercare di trovare una giustificazione a tale applicabilità. Tale ricostruzione, peraltro, si conformava all'idea, oramai obsoleta, per cui il diritto privato doveva essere considerato come la regola, rivestendo una posizione di supremazia rispetto a tutti gli altri rami del diritto<sup>51</sup>. Ovviamente, non interessa qui affrontare il tema generale della distinzione tra diritto privato e diritto pubblico, ma è opportuno segnalare che nel corso del tempo, si è abbandonata questa idea della preminenza del diritto privato rispetto gli altri rami del diritto<sup>52</sup>, affermandosi una nuova configurazione dei rapporti tra branche del diritto, rivalutando l'applicabilità del codice civile all'obbligazione tributaria e parlando, sempre più spesso, di un "*diritto comune*"<sup>53</sup>.

---

*ricadendo in un rapporto che nel suo complesso e in alcune sue manifestazioni appartiene al diritto pubblico, costituisca pur sempre un'obbligazione secondo lo schema tradizionale del diritto privato."*

<sup>51</sup> Così come sostenuta da Kant, ove si distingue in relazione alla diversa fonte: il diritto privato derivante dai principi della ragione, quello pubblico derivante dalla volontà del legislatore, poi meglio specificata da Savigny, che definisce il diritto privato come l'insieme dei rapporti giuridici in cui ciascun individuo esplica la propria vita. In materia fiscale, si coglie bene l'importanza che veniva data al diritto civile nell'ambito dello studio dell'imposta di registro, a quest'ultima, infatti veniva riconosciuta una più alta dignità giuridica rispetto alle tipologie di prelievo, proprio in virtù dell'evidente collegamento che si poteva rinvenire tra il presupposto e il compimento di atti disciplinati dal diritto civile. In tal senso v. E. JAMMARINO, *Commento alla legge sulle imposte di registro*, I, Torino, 1959, 3, che, richiamando un passo del Troplong, afferma: "*Quando il fisco vuole percepire un diritto, quasi è necessario che esso si faccia dottore in leggi, all'intento di penetrare nell'infinita varietà degli atti della vita civile ... (Le leggi fiscali) non contemplano che gli oggetti materiali che colpiscono in quanto sono materie che perciò si chiamano propria-mente materia imponibile ... Al contrario, la legge sul registro, ben lungi dal restringersi a questo perpetuo contatto con la materia, nelle sue investigazioni si occupa meno della cosa che del diritto sulla cosa ... D'onde la necessità per il fisco di elevarsi fino alle regio-ni le più astratte del diritto civile e di stabilire con quest'ultimo un'intima e onorevole associazione"*.

<sup>52</sup> Su questi aspetti, in particolare, circa la motivazione storica dell'affermarsi della distinzione tra diritto privato e pubblico, sin dal mondo classico, e con riferimento alla sua crisi, A. FALZEA, *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939, 3 ss.; CERRONI, *Sulla storicità della distinzione tra diritto privato e diritto pubblico*, in *Riv. int. Fil. Dir.*, 1960, 355; M. GIORGIANNI, *Il diritto privato ed i suoi attuali confini*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1961, p. 391.

<sup>53</sup> Sull'utilizzabilità in sede pubblicistica d'istituti civilistici alla guisa di un diritto comune, qualunque sia, cioè, la sede in cui essi trovano concreta applicazione, R. NICOLÒ, *Diritto civile*, in *Enc. Dir.*, XII, Milano, 1964, 904, F. LEDDA, *Il problema del contratto nel diritto amministrativo*, Torino, 1965, 233.

La teoria del rapporto giuridico d'imposta, però, alla luce delle numerose critiche ricevute, a partire dagli anni '70, che evidenziavano come si trattasse di un concetto troppo esteso<sup>54</sup>, che pretendeva di riunire elementi estremamente eterogenei fra loro, senza permettere di cogliere la differenza tra il procedimento amministrativo ed il rapporto obbligatorio in sé per sé, ha finito per rivelarsi inadeguata.

Le successive elaborazioni teoriche, hanno sottolineato la mera assimilazione dell'obbligazione tributaria a quella di diritto civile e, valorizzando la natura pubblicistica di uno dei due soggetti coinvolti, hanno precisato che, in realtà, ci si trova di fronte un'obbligazione di diritto pubblico<sup>55</sup>.

Ebbene, si evidenzia che nonostante l'apparente contraddizione in termini tra i due orientamenti appena esposti, aderendo all'uno o all'altro, la conclusione non cambia, ovvero, quasi tutta la dottrina è concorde nel ritenere che nella sua struttura l'obbligazione tributaria non si distingue da quella civilistica<sup>56</sup> e che, quindi, il

---

<sup>54</sup> Il concetto di rapporto d'imposta, utilizzato dai giuristi contemporanei di A.D. Giannini, quasi come uno stilema, entrò in crisi già intorno agli anni '70, fino al suo definitivo abbandono. La dottrina del rapporto giuridico d'imposta non incontrò il favore dei fautori della teoria dichiarativa, che pur fondando la loro idea di obbligazione tributaria quale obbligazione ex lege, non accoglievano il concetto di rapporto complesso d'imposta, in quanto comprensivo di elementi eterogenei e non idonei a spiegare la dinamica del fenomeno tributario. Cfr. P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, cit., 35, il quale ritiene che la teoria del rapporto giuridico non consente di distinguere tra la fase istitutiva del tributo dal quella dinamica di attuazione, se si distinguono queste due fasi è, infatti, chiaro che nel caso di un'obbligazione tributaria, che per contenuto è uguale ad una di diritto privato, si pongono poteri autoritativi dell'Amministrazione finanziaria, che agisce come soggetto pubblico.

<sup>55</sup> Vedi P. RUSSO, *L'obbligazione tributaria*, cit., 12, il quale afferma che: “siamo in presenza di un rapporto e di una obbligazione di stampo pubblicistico, onde ben si comprende che la loro attuazione debba avvenire rigorosamente nei termini, modi e forme individuati in materia tassativa e inderogabile dalla legge”, l'Autore, poi, afferma essere “convincione del tutto pacifica” l'appartenenza dell'obbligazione tributaria al novero delle obbligazioni pubbliche ma, allo stesso tempo, ritiene certo che, in caso di lacune della normativa tributaria, “torna senz'altro applicabile, in quanto compatibile, quella specificatamente contenuta nelle norme di diritto civile”. Nello stesso senso G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, 226, il quale afferma che: “la struttura di fondo vede l'obbligazione tributaria modellata sul tradizionale istituto privatistico disciplinato dall'art. 1173 e segg. del Codice civile, cui occorre pertanto fare riferimento ai fini dell'individuazione della concreta regolamentazione del correlativo istituto di diritto tributario, salve le specificità proprie derivanti dalla natura pubblicistica della materia.”. V: anche M. PUGLIESE, *Note giuridiche – finanziarie sul problema del ripudio dei debiti pubblici nei rapporti interni ed internazionali*, in *Studi di scienze giuridiche e sociali*, Università di Pavia, 1936; E. CAPACCIOLI, *La gestione di affari nel diritto amministrativo*, Padova, 1956, 243; G. FALZONE, *Le obbligazioni dello Stato*, Milano, 1960; A. BERETTONI ARLERI, *Obbligazioni e obblighi pubblici e prestazioni amministrative*, Milano, 1966; Id., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Dir.*, XXIX, cit., 383; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.

<sup>56</sup> Cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., p. 80; nello stesso senso, A. F. BASCIU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, cit., 23, sul tema si veda anche G. GIRELLI, *La compensazione tributaria*, Milano, 2010, 77 ss.. Nella dottrina meno recente, per tutti, A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, cit., 52.

naturale contraltare della disciplina fiscale dell'obbligazione tributaria, in caso di mancanza di una norma fiscale espressa, è il codice civile, quello che cambia, nelle due teorie sopra esposte, è solo il modo con cui quest'ultimo viene applicato.

Nel primo caso, ovvero nell'ipotesi dell'identificazione dell'obbligazione tributaria con quella civile, la disciplina contenuta nel codice civile sarebbe la regola generale e la norma tributaria l'eccezione<sup>57</sup>; nel caso in cui, invece, si rivenga nell'obbligo del contribuente un'obbligazione di diritto pubblico, la legge tributaria non può che essere la regola e, solo in caso di sue mancanze, sarebbe possibile applicare la normativa civilistica.

Ad oggi, l'idea per cui tutto ciò che ha contenuto patrimoniale deve essere annesso al diritto privato ha perso di valore<sup>58</sup> e nessuno mette più in discussione che il diritto tributario, quale materia autonoma<sup>59</sup>, attiene al diritto pubblico, il quale rappresenta, anzi, uno dei settori ove lo Stato, nella sua qualità di soggetto creditore di somme di denaro, assume una posizione del tutto peculiare rispetto un qualsiasi altro creditore. Si ritiene che proprio le peculiarità relative alla posizione del creditore, nell'ambito del rapporto obbligatorio tributario, possono, con certezza, far concludere che l'obbligazione tributaria è di natura pubblicistica<sup>60</sup> e che la disciplina del codice civile non è la regola, ma trova applicazione solo in caso di lacune della normativa tributaria<sup>61</sup>.

---

<sup>57</sup> Nel senso per cui gli istituti disciplinati in altri rami del diritto e utilizzati nel diritto tributario devono seguire e recepire i significati e le problematiche proprie dei settori di appartenenza, M. TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979, 219.

<sup>58</sup> In tal senso M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 51.

<sup>59</sup> Sulla tendenziale autonomia del diritto finanziario dai principi codificati negli altri settori del diritto cfr. G. MANTELLINI, *Lo stato e il codice civile*, Firenze, 1890, I, 223. Per l'affermazione della natura puramente formale della norma tributaria e quindi per la sua non giuridicità cfr., invece, V.E. ORLANDO, *Studi giuridici sul governo parlamentare*, in *Arch. giur.*, 1886, 553 ss.

<sup>60</sup> In questo senso si veda E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 61, il quale ritiene che il rapporto d'imposta, non è complesso, ma si identifica con l'obbligazione che è caratterizzata da "un'intensa tonalità pubblicistica", la quale per certi aspetti può essere assimilata all'obbligazione del diritto privato per via del fatto che "come obbligazione di diritto pubblico, è sottoposta alle regole del *genus obbligazione*: regole formulate da prima rispetto all'obbligazione di diritto privato, ma comuni, appunto all'intero *genus*".

<sup>61</sup> Cfr. A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., 62, il quale afferma che anche se si ammette la natura di obbligazione di diritto pubblico dell'obbligazione tributaria "non si può certo negare che, in difetto di una norma che disciplini l'obbligazione di diritto pubblico, si debba far ricorso, per colmare la lacuna, alle norme contenute nel codice civile". Anche Berliri riprende la nozione di rapporto d'imposta ma, discostandosi da A. D. Giannini, in quanto nella concezione del Berliri il rapporto è meno complesso e le varie componenti possono essere trattate separatamente. Berliri, inoltre, svaluta l'importanza del problema della natura dell'obbligazione tributaria ovvero se di diritto pubblico o di diritto privato.

Nell'ambito del rapporto obbligatorio che nasce quando si verifica uno dei presupposti d'imposta previsti dalla legge, lo Stato creditore rimane sempre soggetto di diritto pubblico e non opera mai in veste privata, questa o proprio la particolarità dell'obbligazione tributaria rispetto le altre obbligazioni, ci si trova di fronte ad un creditore che, in caso d'inadempimento del debitore, si atteggia in modo molto differente rispetto alla corrispondente figura che si trova nell'ambito dei rapporti tra privati disciplinati nel diritto civile<sup>62</sup>.

4. *L'indisponibilità dell'obbligazione tributaria come preclusione di negozi civilistici dispositivi del credito d'imposta* – Come detto, nell'ambito del rapporto tributario, si ha un creditore che, a differenza che nei rapporti tra privati, non può rinunciare al suo credito. Si ritiene sia questo l'aspetto principale che distingue nettamente l'obbligazione civilistica da quella tributaria, quest'ultima, a differenza della prima, ha ad oggetto un credito che non è suscettibile di disposizione né di rinuncia da parte del soggetto creditore<sup>63</sup>. I riferimenti normativi del principio d'indisponibilità del credito d'imposta<sup>64</sup>, pur non sancito in una norma specifica,

---

<sup>62</sup> Cfr. G.A. MICHELI – G. TREMONTI, *Obbligazioni* (diritto tributario), cit., 443, evidenziano che un aspetto che caratterizza solo le obbligazioni tributarie rispetto le altre è che “*l'inesecuzione della prestazione perfeziona la fattispecie costitutiva di un potere dell'Amministrazione finanziaria*”.

<sup>63</sup> cfr. G. FALSITTA, *Corso istituzionale*, cit., 148; Id., *Natura e funzione dell'imposta, con particolare riguardo alla sua indisponibilità*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008, 62 ss.. Sull'argomento, v. anche M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in AA.VV., *Studi in onore di G. Falsitta*, Padova, 2012., 245 ss. Con il termine “*Verfügung*” (lett. disposizione), la dottrina tedesca ha inteso indicare qualunque negozio giuridico che, pur appartenendo al più ampio *genus* dei negozi diretti a produrre una disposizione patrimoniale, produce immediatamente il risultato finale del trasferimento, della modificazione o dell'estinzione di un preesistente diritto soggettivo patrimoniale, implicando una perdita, totale o parziale, di un diritto appartenente, quindi, alla sfera giuridica dei rapporti patrimoniali attivi di un determinato soggetto giuridico.

<sup>64</sup> Per un approfondimento sul tema dell'indisponibilità dei diritti, si veda G. TESORO, *Il principio di inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, II, 55; BODDA, *Sulla inderogabilità delle norme tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II, 239; M. REDI, *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, vol. I, 425 ss.. Quest'ultimo Autore, parlando dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria opera un riferimento all'art. 1966, 2° comma, c.c. in materia di transazione, nel quale viene sancita la nullità della stessa qualora abbia ad oggetto diritti che “*per loro stessa natura o per espressa disposizione di legge, sono sottratti alla disponibilità della parti*”. Dopo aver analizzato una serie di diritti, osservandone le caratteristiche che ne configurerebbero l'indisponibilità, l'Autore esclude l'esistenza di una categoria di diritti indisponibili, in ragione del fatto che la loro disponibilità, o non disponibilità, non è determinata da criteri univoci, ma risulta da una serie di considerazioni relative al soggetto titolare del diritto, ovvero alla loro attitudine a soddisfare interessi generali. Nel trarre le conclusioni, REDI parla dell'indisponibilità come “*attributo eventuale del diritto*”, ed afferma che “*non esiste una categoria astratta, ben definibile, dei diritti disponibili, ma esistono dei diritti per o quali la legge, a seconda*

sono da rintracciare nella Carta Costituzionale ed, in particolare, talora nel principio di legalità sancito dall'art. 23 Cost., talaltra nel principio della capacità contributiva ex art. 53 Cost.<sup>65</sup>, altre volte ancora si ascrivono al noto principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost. e al principio d'imparzialità ex art. 97 Cost.<sup>66</sup>, oppure, più semplicemente, dal combinato disposto di tutti i suddetti articoli<sup>67</sup>.

Già prima dell'emanazione della Carta costituzionale, tale principio si riteneva esistente e fondamentale nell'ambito dei rapporti di diritto tributario e si rinveniva nell'art. 30 dello Statuto Albertino e nell'art.13 del Regio Decreto 30 dicembre 1923, n. 3269, c.d. legge del registro, che formulava un divieto per il Ministro delle Finanze e i funzionari ad esso dipendenti di concedere “alcuna diminuzione delle tasse e sovrattasse stabilite da questa legge, né sospendere la riscossione senza divenirne personalmente responsabili”. Analogo contenuto era stabilito, in materia di successioni, all'art. 8 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, nonché nell'art. 49, del Regolamento sulla contabilità di stato (R.D. 28 maggio 1924, n. 827), ove, relativamente ai contratti con lo Stato, veniva sancito che “non si può convenire alcuna esenzione da qualsiasi specie di imposte o tasse vigenti all'epoca della loro stipulazione”<sup>68</sup>.

L'indisponibilità, è un concetto tanto facile all'apparenza quanto di forte vaghezza di contenuti e di difficile comprensione quando si decide di esaminarne le varie sfaccettature<sup>69</sup>. I contributi dottrinali che se ne sono occupati non spiccano,

---

*dei momenti storici o degli interessi che intende tutelare, prevede vincoli più o meno intensi alla loro disponibilità”. Sul tema vedi anche F. CROVATO – R. LUPI, Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria, in Dialoghi dir. trib., 2007, n. 6, 853 ss.; e P. RUSSO, Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie, cit., 595.*

<sup>65</sup> Nel senso di ricollegare il fondamento dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria ai principi di legalità, imparzialità e buon andamento della p.a. vedi M. MICCINESI, M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di MICCINESI, , Padova, 1999, 1 ss..

<sup>66</sup> Così M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit. 3.

<sup>67</sup> Così L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *il processo tributario* a cura di Tesauro, Torino, 1998, 914.

<sup>68</sup> G. FALSITTA, *Il contributo di “Diritto e pratica tributaria” alla promozione e al progresso dello studio del diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, ha notato che nello Statuto Albertino non esistevano norme che tutelassero effettivamente il contribuente contro gli abusi posti in essere da norme violatrici della giustizia nel riparto e per queste ragioni si ricollegava il principio dell'indisponibilità del tributo alle disposizioni contenute nei RR.DD. n. 3269/23 e n. 824/24.

<sup>69</sup> R. LUPI, *Manuale giuridico di diritto tributario*, Roma, 2001, 134, l'Autore afferma che l'indisponibilità sarebbe una di quelle metafore che, in materia giuridica sono tanto più vitali quanto più sono confusionarie e che la loro fortuna sta nell'essere espressioni ambigue, generiche e vagamente evocative. Proprio questo le rende tanto più vitali quanto inutili e confusionarie. Si veda

infatti, per concordanza<sup>70</sup>. Parte della dottrina, ha ritenuto l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria un principio fondamentale dell'ordinamento tributario, altra parte, invece, ne ha sempre ridimensionato la portata, considerandolo un mero dogma dottrinale ed altri ancora ne hanno negato addirittura l'esistenza<sup>71</sup>. Gli stessi approcci terminologici nei confronti del principio in esame sono stati i più disparati: si parla a volte di “*non negoziabilità*” o “*irrinunciabilità*”, di “*supremazia tributaria*” o, più genericamente, di “*potere d'imposizione*”. Per alcuni, inoltre, l'indisponibilità è un concetto che attiene all'obbligazione tributaria, per altri, invece, esso deve essere esteso alle varie sequenze in cui si articola il fenomeno tributario e, quindi, anche alle norme tributarie.

Una lettura complessiva del principio *de quo* ha portato a valorizzare i diversi approcci dottrinali che si sono susseguiti sul tema, individuando così gli argomenti principali in cui il principio si esprime: a) l'impossibilità di ammettere in ambito tributario negozi civilistici che presuppongano un accordo tra le parti; b) l'irrinunciabilità del credito; c) l'inderogabilità della norma tributaria e vincolatezza dell'attività accertativa<sup>72</sup>. Tali caratteristiche sono considerate una conseguenza della natura dell'obbligazione tributaria, che è, come visto, un'obbligazione *ex lege*, che esprime una funzione pubblica inderogabile, la potestà d'imposizione<sup>73</sup>.

---

anche dello stesso Autore, *Intaccata l'“eredità” del Fisco inefficace*, in *Il sole 24-Ore*, 6 luglio, 2004, 21.

<sup>70</sup> Sul tema vedi A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 69. In giurisprudenza, Cass., Sez. I, n. 3018 del 31 luglio 1939; Cass., Sez. Un., n. 1661 del 15 maggio 1939, nel descrivere la natura del concordato tributario, rifiutando la natura transattiva, definisce la materia tributaria “*indisponibile*”, “*incompromessibile*”, “*intransigibile*”, “*dove la legge deve applicarsi di autorità, quale che possa essere l'opinione del privato in ordine ad essa*”.

<sup>71</sup> Cfr. P. RUSSO, *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008, ove l'Autore della indisponibilità del credito tributario nega non solo il fondamento ontologico, ma anche normativo e costituzionale, non essendo, a suo dire, pertinenti i richiami né all'art. 23 Cost., né agli artt. 53 e 97 Cost.. Russo afferma che: “*esaurendosi la razionalità garantistica dell'art. 23 nell'ambito della coattività e non potendo detta norma ... tangere il tema dell'ammissibilità degli atti di disposizione del credito tributario da parte dell'Amministrazione Finanziaria*” ed anche perché “*non è dato comprendere perché mai la vincolatezza dell'azione dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe ritenersi incompatibile con ogni ipotesi di disposizione del credito tributario*”. Per completezza, si evidenzia che da parte della stessa dottrina poco tempo prima si ammetteva l'indisponibilità della pretesa tributaria, a proposito dell'accertamento con adesione, ritenuto di essa deroga espressa e si intendeva tale indisponibilità nel senso che la pretesa tributaria non poteva formare oggetto di transazioni, così P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 325; Id., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, cit., 334.

<sup>72</sup> Così A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 274; 362; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016, 252.

<sup>73</sup> Si veda, C. BAFILE, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978, 46, il quale ritiene che l'adempimento dell'obbligazione tributaria non può essere escluso, modificato o differito con una

Per tali ragioni l'indisponibilità comprendere se era possibile introdurre o meno alcuni istituti di diritto civile che rispetto ad essa si pongono ora come applicazione ora come eccezione del principio stesso<sup>74</sup> e per comprendere se sono accessibili o meno, in ambito tributario, alcuni negozi che possono comportare una qualche forma di negoziazione tra Amministrazione e contribuente in ordine alla fissazione dell'imposta<sup>75</sup>. Il principio dell'indisponibilità, in particolare, è stato messo in discussione dall'introduzione di istituti che sembrano comportare una qualche forma di disposizione del tributo, come, ad esempio, strumenti di definizione consensuale dell'accertamento tributario ed ipotesi di transazioni nella fase della riscossione coattiva dell'imposta. Questi, infatti, hanno aperto un varco nella concezione pubblicistica dell'obbligazione tributaria, svalutando l'indisponibilità e alimentando le teorie che vedono lo strumento obbligatorio quale mezzo facilmente adattabile alle esigenze tributarie, lasciando la connotazione pubblicistica nei ristretti limiti della predisposizione della fattispecie d'imposta<sup>76</sup>.

Si ritiene però che non si debba fare confusione tra piani concettuali diversi: l'indisponibilità del credito tributario quale elemento caratterizzante

---

decisione amministrativa, perché l'imposizione tributaria è espressione del potere di supremazia e non vi è spazio per la discrezionalità amministrativa ad esempio, Cass., Sezioni Unite, 9 luglio 1949, in *Riv. dir. fin.*, 1950, II, 51, ove la Corte fa discendere il principio di indisponibilità dalla natura pubblicistica e, quindi, dalla "inderogabilità dell'obbligazione tributaria". In un'altra sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, del 18 aprile 1988, n. 3030, in *Rassegna dell'Avvocatura dello Stato*, 1988, I, 417, la Suprema Corte si è occupata di un caso nel quale il Ministero delle Finanze con una risoluzione aveva interpretato una norma tributaria in senso favorevole ad un contribuente, riconoscendogli un beneficio fiscale. In giudizio, il contribuente aveva sostenuto che la manifestazione di volontà dell'Amministrazione aveva fatto sì che la stessa aveva rinunciato al suo credito d'imposta ma le Sezioni Unite decisero contrariamente affermando che il giudice ben poteva decidere su quel diritto in quanto nessun comportamento dell'Amministrazione poteva giuridicamente configurare una rinuncia totale o parziale del credito d'imposta alla luce del principio di indisponibilità. M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, 313, che in merito ai diversi significati dati al concetto di indisponibilità nel diritto tributario, richiama le sentenze della Suprema Corte di Cassazione, Sez. I civile, 31 luglio 1939 n. 3018 e Id., Sezioni Unite, 15 maggio 1939, n. 1661, nelle quali il giudice definisce la materia tributaria "indisponibile, incompromissibile, intransigibile, dove la legge deve applicarsi di autorità, quale che possa essere l'opinione del privato in ordine ad essa". In altre sentenze, aventi ad oggetto la natura del concordato, la Corte di Cassazione ha altresì impiegato espressioni quali "vincolatività", "indisponibilità", ed "irrinunciabilità" per riferirsi indifferentemente alla "obbligazione tributaria", al "credito erariale" ovvero alla "potestà impositiva"; a tal proposito si vedano le seguenti sentenze: Cass., 10 marzo 1975, n. 883 in *Boll. Trib.*, 1975; Cass., 28 settembre 1976, n. 3174, in *Boll. Trib.*, 1977; Cass., 27 febbraio 1979, n. 1276, in *Boll. Trib.*, 1980.

<sup>74</sup> Vedi A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 78.

<sup>75</sup> Si fa essenzialmente riferimento all'accertamento con adesione e alla conciliazione giudiziale, introdotta nel 1994, con l'art. 20 bis, D.p.r. n. 636/1972, ma anche all'interpellì e ai concordati preventivi. Si veda M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 321, 346 e 358.

<sup>76</sup> V. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 227.

dell'obbligazione tributaria, non viene messa in discussione dall'utilizzo di eventuali strumenti negoziali che attengono alla fase di attuazione della norma e non al piano attinente la fonte dell'obbligazione che, come noto, non può prescindere dal principio di legalità. È fondamentale, infatti, non confondere mai la struttura sostanziale del prelievo tributario con la disciplina strumentale all'attuazione, corrispondendo alle due diverse fattispecie diverse prospettive d'indagine ed anche diversi riferimenti costituzionali<sup>77</sup>.

In altre parole, si esclude che l'indisponibilità possa non operare sul piano della produzione normativa, operando, invece, su quello dell'attuazione delle norme tributarie: in particolare, gli istituti dell'accertamento con adesione o della conciliazione giudiziale<sup>78</sup>, ai quali si riferisce, comunemente, per mettere in discussione l'indisponibilità, non consistono in accordi che violano le norme che disciplinano le fattispecie d'imposta e nemmeno accordi novativi rispetto ad esse. Essi operano sul piano della lite, attuale o potenziale, ove il debito tributario ancora non è stato individuato in modo definitivo e pertanto l'Amministrazione Finanziaria può utilizzare un margine di discrezionalità, ai fini di efficienza ed economicità della sua azione, e comunque senza che vi sia una mutazione della funzione pubblica sottostante.

Si può dunque dire che il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, mantiene tutta la sua importanza nell'escludere istituti civilistici idonei a dar luogo all'estinzione dell'obbligazione tributaria senza soddisfazione alcuna del creditore, quali la remissione del debito o la novazione, che non appaiono in linea con la natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria<sup>79</sup>. Lo stesso dogma, ha invece, perso di consistenza se l'indisponibilità viene intesa come vincolatezza totale dell'azione dell'Amministrazione finanziaria. Ciò significa che gli istituti c.d. negoziali, che

---

<sup>77</sup> In tal senso G. TINELLI, *Successione nel debito d'imposta*, in *Digesto*, Torino, 1998, 291.

<sup>78</sup> Si veda R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1860; che pone in evidenza come i due istituti della conciliazione giudiziale e dell'accertamento con adesione “*sembrano due fratelli che, pur figli della stessa madre, tra loro si conoscono ben poco*”, non essendo la conciliazione sottoposta a “*tutti i limiti e le cautele che circondano l'accertamento con adesione*”.

<sup>79</sup> Sul tema v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 140; A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 428; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 303 ss.; Id., *Prime riflessioni sul prefigurato “concordato triennale preventivo”*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 373; S. MENCARELLI, *Primi rilievi su compensazione e statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1231.

sono ammessi nell'ambito del diritto tributario, come l'accertamento con adesione, il condono o la transazione fiscale, operano in un ambito, quello dell'attuazione della norma, che non mette in discussione il principio di indisponibilità, in quanto una delle parti agisce nell'interesse pubblico alla percezione delle entrate<sup>80</sup>.

La resistenza del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di fronte ai recenti e sempre maggiori interventi del legislatore verso una fiscalità c.d. consensuale, si può meglio comprendere se si pone attenzione alla differenza tra la potestà impositiva, che è oggettivamente vincolante alla luce del principio costituzionale della capacità contributiva<sup>81</sup> e l'interesse pubblico perseguito dall'Amministrazione Finanziaria che esercita tale potestà, anch'esso sicuramente lontano da logiche di discrezionalità ma che deve essere necessariamente bilanciato con altri principi di interesse pubblico altrettanto indispensabili<sup>82</sup>. Questo vuol dire

---

<sup>80</sup> Nel senso di intravedere profili di illegittimità costituzionali insiti in una ricostruzione negoziale – transattiva v. M.A. GRIPPA SALVETTI, *Accertamento con adesione: riflessioni sul principio di riserva di legge*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 368, il quale evidenzia come la transazione sul debito d'imposta che in seguito all'accettazione di tale natura giuridica verrebbe a configurarsi sia in sede di accertamento con adesione che in sede di conciliazione, determinerebbe un effetto sostitutivo dell'accordo alla fattispecie legale, con conseguente violazione dell'art. 23 Cost. la stessa tesi è sostenuta da S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, 180, il quale afferma che, non si ha alcun effetto dispositivo dell'obbligazione tributaria, in quanto i vantaggi che si collegano alla definizione sono interamente predeterminati dalla legge e non sono negoziabili tra le parti. L'impostazione che esclude la natura transattiva alla luce del principio di inderogabilità della norma tributaria ai sensi dell'art. 23 Cost. è sviluppata anche da MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in AA.VV., *Commento agli interventi di riforma tributaria*, cit., 5. Sul tema vedi anche M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 362.

<sup>81</sup> Ad esempio, Cass., Sez. V, 30 maggio 2002, n. 7945, ha dichiarato nullo un contratto con cui un'Amministrazione comunale aveva concesso un'esenzione dalla Tarsu, in quanto non sono ammesse deroghe al potere impositivo se non previamente disciplinate dalla legge.

<sup>82</sup> La totale estraneità al diritto tributario della discrezionalità del diritto amministrativo, in quanto l'attività dell'Amministrazione finanziaria non dispone relativamente agli interessi contrapposti e non trasforma il diritto soggettivo del contribuente in interesse legittimo, è rilevata dalla prevalente dottrina, v. L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969, pag. 157 ss.; A. AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007, pag. 366 ss.; E. POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, cit., 54 ss.. sul tema vedi anche M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione*, cit., 382, Id., *Le "ragioni" del frequente utilizzo degli istituti deflattivi, anziché del processo tributario*, in *Neotera*, 2009, pag. 22 ss, Id., *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996, *passim*, il quale afferma che la discrezionalità tributaria avrebbe il suo presupposto ontologico nell'incertezza oggettiva del tema controverso, accederebbe ed attiene perciò, ad un ambito diverso da quello della «discrezionalità amministrativa», tanto che tra le due tipologie non sussisterebbe alcuna incompatibilità. L'Autore fa notare che gli amministrativisti di solito non trattano la *res dubia* o la *res litigiosa*, ma osservano principalmente la discrezionalità - detta "amministrativa" - nella sua ben più ampia «*attitudine a regolamentare gli interessi in gioco*». Quella tributaria sarebbe, invece, una discrezionalità che avrebbe ad oggetto un tema tributario controverso, e che concernerebbe l'esercizio e non la titolarità della funzione. Questa discrezionalità non precluderebbe affatto la funzione, dovendo, anzi, il funzionario, proprio in virtù di essa, attenersi al rispetto delle regole di metodo e, in determinati casi, di merito. Si tratterebbe, dunque, di una discrezionalità imposta dal caso concreto, quale effetto

che l'interesse pubblico alla riscossione delle entrate non è aprioristicamente violato da soluzioni consensualiche, che possono consentire comunque un buon livello di soddisfacimento, analogo, se non superiore, a quello che si perseguirebbe con logiche inflessibili. Quindi, una volta che il presupposto d'imposta si è verificato e l'obbligazione tributaria è sorta, non pare possibile e nemmeno conveniente sostenere che all'Amministrazione Finanziaria debba essere precluso qualsiasi tipo di accordo sul credito di cui è titolare, perché in presenza delle condizioni previste dal legislatore, attraverso reciproche concessioni, può addivenire ad un'analoga soddisfazione dell'interesse pubblico alla riscossione.

Se ciò che conta, alla fine, è quanto lo Stato riesce effettivamente ad "incassare", a poco o a nulla servirebbe cristallizzare pretese impositive in atti autoritativi che non saranno mai eseguiti, è, infatti, ben più logico e coerente con il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione, ex art. 97 Cost., di fronte a determinate situazioni, perseguire una riscossione inferiore ma più rapida e soprattutto certa, ovviamente sempre nel rispetto del principio di imparzialità e di uguaglianza, derivanti dagli artt. 3 e 53 Cost., in tal modo l'attività dell'Amministrazione resta improntata al perseguimento degli obiettivi di economicità ed efficienza<sup>83</sup>.

5. *Il contributo interpretativo della giurisprudenza nell'evoluzione del principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria* - Una ricognizione, sommaria, della giurisprudenza sull'indisponibilità dei tributi evidenzia una situazione non molto

---

giuridico disposto dalla legge che, dinanzi al controverso, bilancerebbe i diversi interessi della funzione impositiva (il fine accertativo e il fine compositivo), per il trattamento migliore dell'unico interesse (quello alla «pronta» e «perequata» attuazione del tributo) che costituirebbe «ragione oggettiva» della regola di metodo, e quindi, al contempo, «ragione soggettiva» per il funzionario del Fisco della specifica regola di scelta da adottare nel caso concreto per garantire, non solo l'effettività (dovuta *ex lege*), ma anche l'efficienza e l'imparzialità (anch'esse dovute *ex lege*) della singola attuazione del tributo. In senso contrario, la più autorevole dottrina (G. FALSITTA, *Natura e funzione*, cit., loc. cit., 66-68, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, cit., 477 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 240 ss.).

<sup>83</sup> Vedi A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 1995; P. FILIPPI, *La (in)disponibilità dei crediti tributari nelle procedure concorsuali tra diritto interno e principi dell'Unione Europea*, in *Rubrica di diritto europeo*, 2016, 120. Si veda anche G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 370, il quale in merito al principio di indisponibilità afferma che: "Nei più recenti contributi dottrinari, tale dogma è stato completamente rivisitato e ricondotto ad una dimensione tale da non precludere l'ammissibilità di accordi di carattere dispositivo ove indirizzati a garantire la migliore attuazione della norma tributaria in una dimensione consensuale, secondo moduli di carattere sostitutivo rispetto a quelli tradizionali."

diversa da quanto visto con l'analisi delle diverse posizioni dottrinali. E' possibile constatare, infatti, che ferma la formula dell'indisponibilità, variano le denominazioni, le fonti normative, la rilevanza ed il contenuto.

Un tema affrontato di ricorrente circa l'indisponibilità dell'obbligazione tributaria è stato quello delle esenzioni da talune imposte previste attraverso dei contratti. Si trattava di accordi conclusi tra alcuni Comuni e il contribuente, con cui il primo concedeva agevolazioni su tributi di sua spettanza per coloro che prestavano dei servizi pubblici o svolgevano lavori pubblici<sup>84</sup>. Talvolta questi accordi prevedevano l'esenzione non solo dal pagamento di tributi esistenti ma anche dal pagamento di tributi da istituire<sup>85</sup> o si prevedevano clausole come la trasmissibilità agli eredi<sup>86</sup>. Anche lo Stato era stato, in alcune occasioni, parte contrattuale di accordi di questo genere. Il caso più noto è quello, nell'immediato dopoguerra, delle navi *Liberty*, cedute dallo Stato ad armatori italiani, con l'impegno di esonerare gli acquirenti dal pagamento di tributi inerenti la cessione stessa<sup>87</sup>.

La reazione della giurisprudenza prevalente fu quella di considerare nulli tali accordi, sul presupposto che quella esplicita dagli enti impositori è una funzione pubblica, espressione del potere sovrano. Fu una presa di posizione decisa della giurisprudenza, circoscritta ad un periodo storico che risentiva ancora dei

---

<sup>84</sup> Si veda, ad esempio, la sentenza della Corte di Cassazione del Regno, 26 febbraio 1937, n. 574, in *Riv. It. dir. fin.*, 1937, II, 55, con nota di G. TESORO, *Il principio dell'inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, riguardante l'esenzione dal pagamento di un dazio di consumo convenuta in sede contrattuale con il Comune di Napoli.

<sup>85</sup> Si veda Cass., 28 settembre 1976, n. 3174, in *Boll. trib.*, 1977, 711; Id., 12 gennaio 1942, n. 66, in *Foro It.*, 1942, I, 396. In quest'ultima pronuncia la vicenda riguardava un accordo tra un comune e una società ove era previsto "il rimborso di tutte le tasse, di qualsiasi specie, presenti e future, commisurato nel tempo all'indeterminata durata dell'esercizio dell'attività della società". La corte in questo caso, a prescindere dal dato letterale, ha ritenuto la fattispecie una vera e propria esenzione.

<sup>86</sup> Cfr. Cass., Sezioni Unite, 9 luglio 1949, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, II, 51, con nota di R. POMINI, *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*, in *Riv. It. dir. fin.*, 1950, 51, dove il diritto di esenzione da alcuni tributi comunali che alcuni cittadini pretendevano di far valere risaliva ad un contratto stipulato da un loro avo nel 1942.

<sup>87</sup> Si trattava di navi mercantili cedute dagli Stati Uniti all'Italia affinché quest'ultima le cedesse a sua volta ad armatori italiani allo stesso prezzo e con l'esonero dal pagamento di tributi. L'impegno però non venne rispettato del tutto, ciò non fu previsto infatti per i diritti di licenza che veniva regolarmente pretesi dall'amministrazione, con conseguente contenzioso. Tra le varie decisioni si ricorda Cass., 30 settembre 1955, in *Foro It.*, 1956, 1692, con nota di A. BERLIRI, *Sulla nullità del patto con il quale un ente impositore si impegna a non applicare una data imposta*. Nella sentenza *de qua* si esclude anche la validità della clausola di esonero del tributo, anche nelle ipotesi in cui potesse interpretarsi come un obbligo di rimborso a carico del Ministero o un impegno di quest'ultimo a promuovere l'approvazione di una legge che disponesse l'esenzione. Sull'argomento, vedi ROMANELLI GRIMALDI, *Invaldità e validità di patti contrattuali fra Stato contraente e privati intesi a regolare gli oneri tributari derivanti da un negozio giuridico di diritto privato*, in AA.VV., *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1961, 743.

condizionamenti pre – unitari, ove vi era la fusione tra il concetto di Stato e Principe, e rifletteva una percezione ancora non chiara della natura giuridica dei tributi.

Nel 1988, la Corte di Cassazione si trovò davanti un caso in cui il Ministero delle Finanze, con una risoluzione aveva interpretato una norma tributaria in senso favorevole ad un contribuente, riconoscendogli un beneficio fiscale, una volta in giudizio, il contribuente fondò la sua difesa sul fatto che oramai l'Amministrazione statale, con la suddetta manifestazione di volontà, aveva rinunciato definitivamente al suo credito e che pertanto il giudice non era legittimato a decidere su un diritto abbandonato dalla stessa parte. Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione argomentarono che la pronuncia giudiziaria non era soggetta ad alcuna limitazione, in quanto nessun comportamento dell'Amministrazione poteva giuridicamente configurare una *rinuncia*, totale o parziale, del credito d'imposta alla luce dell'indisponibilità del relativo diritto<sup>88</sup>.

Per la giurisprudenza, che di recente è tornata sul tema dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria soprattutto per via della materia della conciliazione giudiziale, il principio dell'indisponibilità è un principio immanente dell'ordinamento tributario ma, come detto, non più dogma della fase di accertamento e riscossione<sup>89</sup>. In tale direzione, si è mossa anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, la quale nella sentenza del 7 aprile 2016, causa C-546/2014, detta sentenza Degano<sup>90</sup>, si è espressa in merito alla compatibilità con il diritto

---

<sup>88</sup> Cfr. Cass., SS.UU., 18 aprile 1988, n. 3030, in *Rassegna dell'Avvocatura dello Stato*, 1988, 4, 417.

<sup>89</sup> Cfr. Corte dei Conti dell'Emilia Romagna, parere 27 febbraio 2007, n. 1, in *banca data Big Ipsoa*, ove dopo aver ribadito più volte il carattere indisponibile dell'obbligazione tributaria, la Corte afferma che lo stesso non è contraddetto dall'accertamento con adesione o dalla conciliazione giudiziale, dal momento che la rinuncia alle reciproche pretese, tipica dei due istituti, riguarda i presupposti della fattispecie impositiva e non il tributo. Si veda anche Cass., Sez. I, 22 settembre 2016, n. 18561, in *Le leggi d'Italia*, ove la Corte ha affermato che “*Del resto, il principio di indisponibilità della pretesa tributaria, quale espressione del principio di legalità che permea l'intera materia, impone di ritenere che la pretesa fiscale non sia nella sua essenza negoziabile in una logica meramente "transattiva", se non nei casi espressamente previsti dalla legge*”.

<sup>90</sup> CGCE, 7 aprile 2016, Degano trasporti sas, Causa C-546/14, in banca dati *fisconline*. La sentenza in commento ha risposto alla questione pregiudiziale sollevata dal Tribunale di Udine ammettendo la possibilità di proporre, nell'ambito di una procedura concordataria, il pagamento soltanto parziale di un debito IVA, sulla base dell'accertamento di un esperto indipendente che il credito dell'Amministrazione finanziaria non riceverebbe una soddisfazione migliore in caso di fallimento. In legge nella sentenza in commento, il pagamento parziale di un credito IVA “*non costituisce una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell'IVA, non è contraria all'obbligo degli Stati membri di garantire il prelievo integrale dell'IVA nel loro territorio nonché la riscossione effettiva delle risorse proprie dell'Unione*”. Per un commento della suddetta sentenza, G.

europeo di un pagamento parziale dell’IVA, da parte della società di trasporti, la Degano appunto, che si trovava in una procedura di concordato preventivo.

In quel caso i Giudici sovranazionali, a dispetto di ogni aspettativa, hanno concluso che l’Erario rinuncia a riscuotere solo ciò che, in concreto, risulta non riscuotibile, in modo tale che in questi casi il principio di indisponibilità è derogato solo formalmente. La Corte di Giustizia, in questo caso, ha infatti giustificato e ammesso la *ratio* posta alla base della deroga all’indisponibilità, a differenza, di quanto aveva ritenuto, poco prima, sulle misure condonistiche italiane di cui alla Legge n. 289/2002, nelle quali aveva rinvenuto un eccessivo squilibrio tra gli importi effettivamente dovuti e quelli riscossi, tanto da ritenere la misura *de qua* una “*quasi esenzione*” in violazione delle disposizioni comunitarie<sup>91</sup>.

In conclusione, alla luce dell’evoluzione del sistema tributario nazionale, si può dire che il principio di indisponibilità del credito tributario deve essere inteso come un divieto di abdicazione discriminatorio della pretesa tributaria, esso, quindi, non risulta violato se in un bilanciamento di interessi pubblici, tra la riscossione e la certezza e rapidità della stessa, il legislatore sceglie, sempre in una finalità di uguaglianza perequativa, di giungere a degli accordi con i contribuenti<sup>92</sup>.

6. *Prime conclusioni: il rapporto tra l’obbligazione tributaria e il codice civile* - La natura pubblicistica dell’obbligazione tributaria rende difficile esprimersi nei confronti della stessa in termini di “*prestito*” di nozioni e istituti da parte del diritto

ANTONELLI, *Nel concordato preventivo è consentito il pagamento parziale dell’IVA - IVA - La falcidiabilità dell’IVA nella transazione fiscale: l’apertura europea*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2016, 465.

<sup>91</sup> CGCE, 17 luglio 2008, Causa C-132/06, in banca dati *fisconline*.

<sup>92</sup> V. M. BEGHIN, *Giustizia tributaria e indisponibilità dell’imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali*, cit., 60; M. VERSIGLIONI, *Adesione rateizzata e omessa consegna della fedeuissione (insidponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2012, 157, il quale afferma che: “*Qui, in definitiva, il fine compositivo impone una scelta tra soluzioni poste in un ambito confinato dall’aristotelico «dovere di scelta del male minore». Gli effetti di questa scelta, però, sono subordinati al consenso alla composizione della lite, perché una soluzione unilaterale sarebbe impossibile da trovare (si pensi, ad esempio, alla lite sul concetto di *sub* o sul valore venale del terreno edificabile o sulla grave incongruenza). In questo caso, in assenza di soluzioni predeterminate, diviene inconferente l’indisponibilità, sempre che la s’intenda tradizionalmente come negazione o limitazione della discrezionalità amministrativa. In realtà, a ben vedere, l’indisponibilità si presenta anche in questa ipotesi, ma in un’inedita forma «rovesciata» che afferma (impone) la discrezionalità tributaria, cioè il dovere (e in ciò sarebbe il rovesciamento dell’indisponibilità tributaria) di cercare dialetticamente una soluzione (condivisa) nei casi in cui questa non si presenta possibile adottando una forma di ragionamento interiore (recte: unilaterale). Ciò indipendentemente dal fatto che poi l’accordo si concluda o no.*”.

civile<sup>93</sup>. Se la struttura dell'obbligazione tributaria, nei suoi elementi essenziali, è la stessa di quella del codice civile, allo stesso tempo, la stessa, come visto, se ne differenzia su aspetti essenziali, dovuti al fatto che attraverso lo strumento tipico dell'autonomia privata si svolge una funzione pubblica. L'identità della struttura delle due obbligazioni, quindi, è condizione necessaria, ma non sufficiente, per giustificare l'applicabilità delle norme del codice civile<sup>94</sup>.

Il tema dell'applicabilità diretta o meno del codice civile all'obbligazione tributaria è stato oggetto di grande dibattito nell'esperienza giuridica tedesca<sup>95</sup>, non solo nell'ambito dell'elaborazione dottrinale o giurisprudenziale, ma anche attraverso l'adozione di norme espressamente dirette ad assicurare la prevalenza del significato economico dei rapporti nell'interpretazione della norma tributaria. Le istanze sollevate dalla dottrina in tal senso, infatti, si tradussero nell'emanazione del § 4 dell'*Abgabenordnung* del 1919, poi confluito nell'art. 9 della legge 22 maggio 1931 (*Reichsabgabenordnung*<sup>96</sup>), prima codificazione di una normativa sul procedimento e sul diritto sostanziale tributario, che così recitava: “*Nell'interpretazione della legge devono essere tenuti presenti il relativo scopo, il significato economico e lo sviluppo dei rapporti*”. In tal modo, veniva espressamente riconosciuto a livello normativo, il trionfo della *Interessenjurisprudenz* (giurisprudenza degli interessi) sulla *Begriffsjurisprudenz* (giurisprudenza dei concetti).

Tale disposizione venne sostituita con il § 1 dello *Steueranpassungsgesetz* del 16 ottobre 1934, che al secondo comma recepì la disciplina contenuta nel suddetto § 4, integrata con la “*concezione del popolo*” come criterio interpretativo<sup>97</sup> ed al primo

<sup>93</sup> In tal senso, M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 34.

<sup>94</sup> In questo senso vedi M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 84.

<sup>95</sup> Si vedano, J. POPITZ, *Die Ideale i. Recht u. d. Str.*, AÖR, 1921, 129; BECHER, *Die Entwickl. d. StR durch d. Rspr. Seit 1919*, StuW 1924, 1005.

<sup>96</sup> Questa fu una prima codificazione di una normativa sul procedimento e sulla parte generale del diritto sostanziale tributario elaborata da Ennio Becker. Di quest'ultimo Autore si ricordano opere importanti, *Zur Auslegung der Steuergesetz*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1924, 166 ss.; ID., *Reichsabgabenordnung*, VI ed., Berlin, 1928, 37 ss.; ID., *Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, I, 155 ss.; ID., *Applicazione della legge d'imposta secondo criteri economici obiettivi*, ivi, 1937, II, 220 ss..

<sup>97</sup> La norma recita: “*Le leggi tributarie devono interpretarsi secondo la concezione della vita nationalsocialista. A tal fine si prendono in considerazione la concezione popolare, lo scopo e il significato economico della norma tributaria e lo sviluppo dei rapporti. La stessa disposizione si applica all'apprezzamento delle situazioni di fatto*». Per una ricostruzione delle tesi di E. Becker cfr. G. MELIS, *L'interpretazione nel diritto tributario*, cit., 199 ss.; ID., *Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 413 ss.

comma statuiva che *“le leggi tributarie devono essere interpretate secondo la concezione nazionalsocialista”*. Considerata questa normativa di base, a partire dagli anni '50, la Corte federale delle Finanze iniziò ad esprimere un orientamento opposto<sup>98</sup>, a sostegno del primato del diritto privato, attraverso l'elaborazione di tecniche interpretative “limitate” degli istituti di diritto tributario, a tutela delle fattispecie di diritto privato<sup>99</sup>. Quest'ultimo indirizzo delle giurisdizioni superiori non ha avuto però molto seguito<sup>100</sup>, in una nota sentenza del 1962, la Corte costituzionale federale, con una decisione considerata fondamentale, si espresse sulla questione dell'esistenza di un eventuale vincolo operante nei confronti del legislatore a modelli di diritto privato in sede di definizione normativa delle fattispecie tributarie<sup>101</sup>. Nell'esprimersi circa la soluzione del caso concreto, la Corte ha illustrato, in linea di principio, il rapporto tra diritto tributario e diritto privato, affermando: *“A causa delle peculiarità del diritto tributario, che persegue in primo luogo scopi fiscali, il legislatore non deve sempre uniformarsi all'ordinamento di diritto civile. Il diritto privato ed il diritto tributario però sono intimamente connessi là dove il diritto tributario si collega, non solo alle situazioni di fatto reali – e quindi pure all'ordinamento di diritto privato -, ma anche eccepcisce fundamentalmente istituti giuridici di diritto privato. Certamente una tale connessione non esclude in linea di principio discostamenti del diritto tributario dall'istituto di diritto privato in particolare; però sufficientemente giustificato dal punto di vista oggettivo ... deve risultare un discostamento, nel caso in cui la legge tributaria rinunci ad una propria definizione privatistica della fattispecie, allorché ciò si fondi su motivi convincenti”*.

La giurisprudenza tedesca, quindi, in quegli anni, inizia ad affermare che, nell'ambito della definizione generale del presupposto d'imposta, il legislatore tributario è autonomo rispetto l'ordinamento di diritto privato, svincolato da ogni

---

<sup>98</sup> Corte federale delle Finanze, in *Boll. sull'imposta federale*, III 1958, p. 97; Id., 1959, p. 197; Id., 1962, p. 304.

<sup>99</sup> In tal senso L. OSTERLOH, *Il diritto tributario ed il diritto privato*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, cit., 75. Sul tema vedi anche D. BIRK, *Diritto tributario tedesco* (traduzione a cura di E. De Mita), Milano, 2006, 93 ss.; G. FALSITTA, *La legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, Milano 2011, 25-26.

<sup>100</sup> Nella dottrina tedesca, oggi, il primato del diritto privato è sostenuto solo da CREZELIUS, *St.rechtl. ReAnwend. U. allgem. RO, Grundl. F. eine liberale BesteuerPrax.*

<sup>101</sup> Tale sentenza del 1962, venne poco, nel 1964, dopo interpretata restrittivamente dalla stessa Corte

logica di *favor* nei confronti del Fisco e condizionato solo dai principi costituzionali, primo fra tutti, il principio dello Stato di diritto.

Nel 1977, con il nuovo AO, è stata abrogata la regola interpretativa del tipo di quella contenuta nel § 4 RAO, ma nella pratica il rilevante canone ermeneutico, dello “*scopo del diritto*”, è rimasto ancora vincolante per l’interprete del diritto tributario<sup>102</sup>. La Corte Costituzionale Federale, poi, in un’interessante sentenza del 1991<sup>103</sup>, entrando nel merito del dibattito circa l’esistenza e la rilevanza delle regole inerenti ai rapporti reciproci tra diritto privato e diritto tributario, ha espressamente rifiutato il primato del primo ai fini dell’interpretazione delle fattispecie di diritto tributario<sup>104</sup>, in altre sentenze della Corte<sup>105</sup>, sono stati fornite indicazioni significative in merito all’interpretazione del diritto tributario e all’utilizzo dell’analogia<sup>106</sup>, considerata in armonia con la Costituzione anche per il diritto tributario. Il testo legislativo tributario, rimane, quindi, subordinato solo alla logica del sistema e al senso della legge, in quanto la via del processo corretto di evoluzione del diritto e della fattispecie tributaria, in funzione teleologica autonoma, è ritenuta chiaramente tracciata per il giudice della Costituzione.

In Italia, l’evoluzione normativa non sposò le tesi proposte dalla Scuola di Pavia, che avevano ripreso e sviluppato le riflessioni maturate in Germania negli anni trenta del secolo scorso, tendenti, come visto, ad esaltare gli “*scopi*” del diritto tributario, ma si sviluppò un vivace dibattito di fronte al problema della presenza di lacune nell’ordinamento giuridico tributario, e delle modalità con cui esse potevano essere

---

<sup>102</sup> E. BECKER, *Die Reichs Ao, § 4*, osserva, infine, “*per il diritto tributario il § 4 costituisce un’affermazione di Jhering nel dibattito scientifico, cioè nei confronti di quasi tutta la dottrina giuridica tedesca*”.

<sup>103</sup> Gazzetta sull’imposta federale II 1992, p. 212 ss. – Sentenza della Corte Costituzionale federale del 27 dicembre 1991 – 2 Giudice della Corte costituzionale federale.

<sup>104</sup> L’affermazione decisiva di una metodologia fondata sul “*modo di considerazione economica*”, resa autonoma in sede di produzione e di applicazione delle leggi tributarie è intimamente legata al nome di Enno Becker, che ha dato uno dei contributi principali allo sviluppo del diritto tributario tedesco, con il *Reichsabgabenordnung* (RAO) del 13 dicembre 1919, prima codificazione sul procedimento e sulla parte generale del diritto sostanziale tributario. Quest’ultimo, rinvigorì l’autonomia nella formazione dei concetti di diritto tributario, e al §

<sup>105</sup> Cfr. Corte costituzionale federale 1934, n. 269; 1949, n. 304; 1965, n. 128; 1971, n. 354. Nella dottrina tedesca è pacifico che le lacune nelle leggi fiscali possono essere colmate, sia pure con le dovute cautele, attraverso l’utilizzo dell’analogia. Cfr. F. Klein- G. Orlopp, *Abgabenordnung. Kommentar*, München, 1995, 47, “*die Analogie im Steuerrecht verstößt nicht gegen das rechtsstaatsgebot, dh die Bindung an Gesetz und Recht oder gegen das Prinzip der Rechtssicherheit, wenn nämlich eindeutig dem Gesetz trotz entgegenstehenden Wortlautentnommen werden kann, daß es einen bestimmten, tatsächlich aber nicht geregelten Fall mit Sicherheit hat erfassen wollen*”.

<sup>106</sup> Cfr. F. KLEIN- G. ORLOPP, *Abgabenordnung. Kommentar*, cit., 47.

colmate. Per chi sosteneva l'unità dell'ordinamento giuridico, tale per cui non vi era, nell'unico insieme, differenziazione netta tra i vari sistemi giuridici, il diritto tributario, in quanto parte del tutto, era ancora concepito come un diritto che occupa una posizione subordinata rispetto al diritto civile. In questa prospettiva, non si poneva un problema di integrazione analogica con le norme del codice civile, in quanto quest'ultime erano applicabili direttamente al diritto tributario, e, quindi, all'obbligazione tributaria<sup>107</sup>. La diretta applicabilità del codice civile all'obbligazione tributaria era argomentata considerando il codice civile come legge comune o generale, applicabile alla generalità dei casi e dei consociati, e le leggi tributarie come eccezionali: il diritto privato era la regola e ne derivava, quindi, la sua diretta applicabilità ai rapporti obbligatori fiscali. Una simile concezione però è oramai superata. Invero, questa tesi non è condivisibile sul piano più strettamente tecnico – giuridico perché le norme di diritto tributario non possono essere considerate norme eccezionali, in quanto proprio come le norme di diritto privato o pubblico, da sempre considerate norme di diritto comune, anche quelle tributarie sono rivolte alla generalità dei consociati e regolano casi generali<sup>108</sup>.

Inoltre, non si può aderire a tale ricostruzione perché è venuta meno la premessa di ordine politico – costituzionale, a cui era collegata l'idea delle leggi tributarie come leggi eccezionali. Infatti, le norme tributarie erano considerate norme lesive della libertà patrimoniale dell'individuo e, al pari di quelle di diritto penale, come norme non integrabili in via analogica. Era dunque per motivi garantisti nei confronti dei contribuenti che si negava la possibilità di applicare in via analogica, a fattispecie non contemplate, la normativa fiscale prevista per casi simili<sup>109</sup>.

---

<sup>107</sup> In tal senso vedi M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 180.

<sup>108</sup> E. VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, cit., 154; Id., *Elementi di diritto tributario*, Padova, 1940, 87, ove l'Autore afferma che il diritto tributario disciplina il dovere generale degli individui di concorrere alle spese pubbliche. Di conseguenza, le norme tributarie si rivolgono alla generalità dei sottoposti all'ordinamento giuridico e regolano la generalità dei casi – analogamente alle norme che si definiscono generalmente di diritto comune – esse recano precetti generali ed estratti.

<sup>109</sup> Vista la formulazione dell'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile, per il quale “le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o altre leggi non si applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati”, la giurisprudenza si era allineata alla tesi per cui le leggi fiscali erano leggi eccezionali e quindi non suscettibili di applicazione analogica, v. Comm. centr. Imp., 5 luglio 1972, n. 9981, in *Vita notarile*, 1973, 161; Cass., 15 novembre 1973, n. 3031, in *Mass. giur. it.*, 1973, col. 1039; Cass., 22 gennaio 1975, n. 250, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1595; Cass., 17 dicembre 1980, n. 6527, in *Rep. giur. it.*, 1980.

Ovviamente, nel nuovo assetto costituzionale, la concezione delle leggi tributarie come leggi restrittive del libero esercizio dei diritti dei contribuenti non è più sostenibile, in quanto il dovere tributario è oramai considerato come un dovere di solidarietà<sup>110</sup>. Inoltre, se si ammette, come detto, che il diritto tributario ha raggiunto una piena autonomia rispetto agli altri sistemi giuridici, muta il quadro di riferimento e si comprende bene che si tratta di un sistema giuridico autonomo e completo pur se ancora frammentato e che per colmare le sue lacune<sup>111</sup> è possibile far ricorso all'istituto dell'analogia. In altre parole, visto che le leggi tributarie costituiscono un sistema a sé stante, da considerarsi come la regola e non la deroga, l'eventuale applicazione di norme civilistiche non può trovare la sua giustificazione nella pretesa natura speciale (rispetto al codice civile) delle norme tributarie, né, tanto meno, può trovare applicazione direttamente e automaticamente: il codice civile può applicarsi solo come conseguenza di un processo di integrazione analogica (*legis e juris*), solo dopo che sia stata appurata la mancanza nell'ordinamento giuridico tributario e che sia stato verificato che la norma del codice civile risponde ad una ratio coerente con lo scopo fiscale. E allora diventa chiaro che il divieto di analogia<sup>112</sup>, contenuto nell'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile, ai sensi del quale "*le leggi penali e quelle che fanno eccezione a regole generali o ad altre leggi non si*

---

<sup>110</sup> Cfr. G.A. MICHELI, *Legge (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIII, Milano, 1973, 1079; M. BERTOLISSI, *Legge tributaria*, in *Dig. Comm.*, vol. VIII, Torino, 1992, 522; M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 188.

<sup>111</sup> Vi sono in materia di obbligazione tributaria esempi significativi di lacune tecniche, ossia lacune che non si possono eludere. Ad esempio, ogni volta che si verifica il fatto assunto a presupposto d'imposta e sorge quindi un'obbligazione tributaria, ogni vuoto riguardante le modalità o tempo di adempimento dell'obbligazione, si pone in termini di lacuna tecnica. Perciò il dogma sulla completezza dell'ordinamento proposta da N. BOBBIO, *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Torino, 1960, 143, secondo il quale o un caso è regolato dal diritto o non lo è, nel secondo caso non vi è una lacuna da colmare, ma la sfera giuridica di ciò che è giuridicamente irrilevante, si scontra con la realtà pratica. Il diritto tributario viene definito un "diritto senza codice" e ciò contribuisce ad accentuarne l'incompletezza, infatti l'idea tradizionale è che dove c'è un codice, c'è un sistema che è completo perché all'interno del codice si trova la soluzione ad ogni problema.

<sup>112</sup> Il divieto di estensione analogica delle leggi tributarie viene fatto discendere anche dalla riserva di legge, cfr. A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, cit., 45. In senso vedi G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 142, il quale afferma che: "*Infatti, mentre una lacuna normativa nel sistema applicativo del tributo richiede un intervento correttivo, che ben può essere desunto da norme regolanti fattispecie analoghe o, in mancanza, dagli stessi principi generali dell'ordinamento, una lacuna nella delimitazione dell'area della rilevanza giuridica di un fenomeno economico può esprimere una scelta legislativa di delimitazione del presupposto, per cui un intervento diretto ad una amplificazione in sede applicativa si porrebbe in contrasto con la volontà legislativa*".

*applicano oltre i casi e i tempi in esse considerati*”, riguarda solo le norme tributarie che hanno davvero carattere eccezionale<sup>113</sup>.

In conclusione, alla normativa tributaria che disciplina le conseguenze giuridiche del verificarsi di una fattispecie imponibile, ossia tutto ciò che attiene alle vicende dell’obbligazione tributaria una volta sorta, nel caso di eventuali lacune, ben può applicarsi, in via analogica, il codice civile, secondo un *iter* prestabilito: constatata la lacuna, l’interprete cercherà la norma del codice civile più adatta che potrebbe colmare il vuoto legislativo e applicherà la norma unicamente nel caso in cui essa non si ponga in contrasto con la natura pubblicistica dell’obbligazione tributaria<sup>114</sup>, infine, nel caso in cui non rinvenisse alcuna norma che presenti caratteri di somiglianza, egli dovrà ricorrere ai principi generali dell’ordinamento.

---

<sup>113</sup> Ovviamente il concetto di eccezionalità di una norma è un concetto relativo perché il sistema normativo si evolve continuamente e una norma inizialmente eccezionale potrebbe diventare una norma dal carattere di generale. Cfr. N. IRTI, *Introduzione allo studio del diritto privato*, Padova, 1990, 99. È importante sottolineare che l’eccezionalità di una norma tributaria va rapportata, non più al codice civile, ma al sistema delle norme fiscali stesse, si veda R. POMINI, *La “causa impositionis” nello svolgimento storico della dottrina*, Milano, 1951, 322, per il quale, ad esempio, avrebbero carattere eccezionale i tributi senza causa.

<sup>114</sup> Si veda G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 57, il quale afferma che: “Una simile valutazione può presentare, in alcuni casi, un elevato livello di difficoltà, potendo essere imposta non soltanto da incompletezza normativa, ma anche dal complesso bilanciamento tra le esigenze di tutela dell’adempimento del dovere fiscale e le esigenze di garanzia della libertà patrimoniale del singolo.”.

## CAPITOLO II

L'ADEMPIMENTO FISIOLÓGICO DELL'OBBLIGAZIONE  
TRIBUTARIA E LA SUA ESTINZIONE CON SODDISFAZIONE  
DELL'INTERESSE PUBBLICO

SOMMARIO: 1. L'adempimento come normale strumento di estinzione dell'obbligazione e la sua natura giuridica alla luce del codice civile 2. Le obbligazioni tributarie come *species* delle obbligazioni pecuniarie: le particolarità del loro esatto adempimento 3. Altri metodi soddisfattori di estinzione dell'obbligazione tributaria: il pagamento da parte di un terzo 4. (*Segue*): Il pagamento mediante cessione di beni culturali 5. (*Segue*): La definizione consensuale dell'accertamento e il possibile concorso del contribuente alla determinazione del debito d'imposta 6. (*Segue*): La rateizzazione del debito tributario: metodo estintivo soddisfattorio o novazione dell'obbligazione tributaria.

1. *L'adempimento come normale strumento di estinzione dell'obbligazione e la sua natura giuridica alla luce del codice civile* - Il normale strumento di estinzione di un'obbligazione, tanto civile quanto tributaria, consiste nell'esatto adempimento della prestazione dovuta, che comporta, da un lato, la liberazione del debitore dal vincolo obbligatorio su di lui gravante<sup>1</sup> e, dall'altro, secondo *l'id quod plerumque accidit*, la soddisfazione dell'interesse del creditore. Caratteristiche imprescindibili dell'adempimento, in generale, sono: la *doverosità*<sup>2</sup>, in quanto esso costituisce

---

<sup>1</sup> Sull'adempimento delle obbligazioni, in generale, vedi R. APICELLA e L. GENGHINI, *Le obbligazioni*, in *Manuali notarili*, Padova, 2015, 45 ss.; G. ALPA e V. MARICONDA, *Commentario IPSOA al Codice Civile*, Tomo I, Milano, 2013, 3417.

<sup>2</sup> Nel senso dell'adempimento come atto dovuto si è espressa anche parte della giurisprudenza, cfr. Cass., Sez. I, 27 luglio 1998, n. 7357, in *Gius. civ. mass.*, 1998, 1601, ove viene detto che: "*L'adempimento del debitore costituisce un comportamento dovuto, preso in considerazione dal legislatore per la sua idoneità obiettiva a soddisfare l'interesse del creditore, prescindendo dall'elemento intenzionale dal quale tale atto sia eventualmente accompagnato, atteso che sia l'estinzione dell'obbligo che la realizzazione del diritto del creditore non sono disposti dalla legge in considerazione di una conforme volontà del solvens, e che, proprio per questo, tale elemento, anche quando sia rilevabile in concreto, non assume alcun rilievo ai fini della qualificazione dell'atto in questione. Deve pertanto escludersi che eventuali riserve, manifestate dal debitore al momento del pagamento, possano far venir meno il carattere soddisfattorio della prestazione effettuata quando, dal punto di vista oggettivo, vi sia piena corrispondenza tra l'oggetto dell'obbligazione e l'oggetto del*

attuazione di un rapporto obbligatorio e *l'imputabilità* al debitore, in quanto non è sufficiente l'astratta corrispondenza di un fatto al contenuto dell'obbligazione ma è necessario che il verificarsi del risultato dovuto sia riferibile al debitore stesso<sup>3</sup>.

In dottrina si è a lungo discusso sulla natura negoziale o meno dell'adempimento. In particolare, l'interrogativo che si è posto è se il mero fatto dell'adempimento, ovvero l'attuazione della prestazione, sia di per sé sufficiente a determinare l'effetto estintivo del rapporto obbligatorio o se, invece, tale fatto deve essere sorretto dalla volontà del debitore di adempiere e, quindi, di estinguere l'obbligazione. Un primo orientamento dottrinario, muovendo dalla constatazione che l'adempimento è un atto dovuto e argomentando *ex art. 1191 c.c.*, con cui il legislatore ha ritenuto irrilevante l'incapacità del debitore per invalidare un corretto adempimento, ha individuato nell'adempimento un mero fatto giuridico che prescinde del tutto dalla capacità e volontà del *solvens*. In senso opposto, si è posta un'altra parte della dottrina<sup>4</sup> che ha, invece, sostenuto la natura di atto negoziale dell'adempimento, il quale per perfezionarsi dovrebbe, quindi, essere sorretto dalla volontà del debitore, *c.d. animus solvendi*, e dalla contemporanea accettazione da parte del creditore<sup>5</sup>.

In una sorta di posizione intermedia, si è posta una teoria definibile eclettica, che ha ravvisato nell'adempimento la natura di atto materiale o di negozio giuridico,

---

*pagamento. E deve conseguentemente ritenersi - come correttamente affermato dalla sentenza impugnata - che, anche in tale ipotesi, si realizzino i presupposti per l'applicazione dell'art. 2878 c.c., n. 3, e dell'art. 1200 c.c."*

<sup>3</sup> Vedi C. M. BIANCA, *Diritto civile*, Vol. 4, *L'obbligazione*, Milano, 1993, 263.

<sup>4</sup> Questa teoria, molto presente anche nella dottrina tedesca, nasce sotto la vigenza del Codice civile del 1865 e rinveniva la propria giustificazione nell'art. 1240, il quale affermava che il pagamento aveva carattere traslativo. Cfr. C. CHESSA, *L'adempimento*, Milano, 1996, 19. Questa ricostruzione, a sua volta, si divide in due sfumature, tra chi ritiene l'adempimento un negozio giuridico unilaterale o bilaterale. Secondo una prima tesi ciò dipenderebbe dalla natura della prestazione: sarebbe negozio unilaterale per prestazioni negative e per quelle di fare che non richiedendo un intervento non richiedono nemmeno l'accettazione del creditore; mentre darebbe negozio bilaterale per le prestazioni di dare e per tutte quelle che prevedono un intervento del creditore (in tal senso, R. DE RUGGIERO, F. MAROI, *Istituzioni di diritto privato*, Milano/Messina, 1954, 61). Altri autori, invece, hanno sempre sostenuto il carattere unilaterale del negozio di adempimento, alla luce del fatto che è ammesso il pagamento anche contro la volontà del creditore (cfr. G. ANDREOLI, *Contributo alla teoria dell'adempimento*, Padova, 1937, 22; D. BARBERO, *Sistema istituzionale del diritto privato italiano*, II, Torino, 1962, 47).

<sup>5</sup> Secondo un'interpretazione più moderna di questa teoria, l'accordo fra debitore e creditore non avrebbe ad oggetto l'estinzione dell'obbligazione ma la destinazione della stessa all'attuazione di una determinata prestazione, cfr. C. SCUOTO, *Teoria generale delle obbligazioni*, Napoli, 1953, 357; U. BRECCIA, *Le obbligazioni*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di G. IUDICA, P. ZAPPI, Milano, 1991.

a seconda della prestazione da svolgere<sup>6</sup> ed a seconda dei suoi effetti: se accanto l'effetto estintivo si aggiungono anche effetti modificativi o costitutivi, l'adempimento sarebbe un vero e proprio negozio giuridico. A quest'ultima tesi è stato obiettato che, in realtà, si limita a dire in cosa consiste la prestazione, senza però risolvere il problema della natura giuridica dell'adempimento. Quest'ultimo, infatti, è un atto che rileva come modalità specifica di attuazione ed estinzione del rapporto obbligatorio, a prescindere dalla circostanza che consista nel compimento di un atto materiale o nel compimento di un atto negoziale<sup>7</sup>.

Si può, quindi, ragionevolmente evidenziare, come ai fini della realizzazione della funzione solutoria propria dell'atto di adempimento, ciò che rileva è l'idoneità obiettiva della prestazione ed il fatto che la stessa sia resa nei confronti del creditore o di chi appare tale. Da un punto di vista giuridico, quindi, l'*animus solvendi* è irrilevante e non qualifica l'adempimento stesso<sup>8</sup>. In conclusione, anche alla luce degli insegnamenti della giurisprudenza di legittimità<sup>9</sup>, si può affermare che l'adempimento dell'obbligazione deve essere visto sotto una concezione reale, non essendo necessario porsi il problema della causa dello stesso, in quanto la funzione solutoria è assorbita e giustificata dall'esistenza stessa dell'obbligazione. Inoltre, tale conclusione circa l'impossibilità di ricondurre la produzione dell'effetto giuridico dell'estinzione dell'obbligazione al negozio giuridico<sup>10</sup> è stata rinforzata dall'entrata in vigore del codice civile del 1942, ove, come sopra accennato, si rinviene espresamente, *ex art. 1191 c.c.*, l'irrilevanza del profilo volontaristico del debitore per l'adempimento dell'obbligazione: essendo l'adempimento del debitore un atto

---

<sup>6</sup> Cfr. M. GIORGIANNI, *Pagamento (diritto civile)*, in *Scritti minori*, Napoli, 1988, 756; C. CHessa, *L'adempimento*, Milano, 1996, 37.

<sup>7</sup> Cfr. R. APICELLA e L. GENGHINI, *Le obbligazioni*, in *Manuali notarili*, cit., 48; C. M. BIANCA, *L'obbligazione*, cit., 267.

<sup>8</sup> In tal senso, R. NICOLÒ, *Adempimento (Dir. civ.)*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958, 554; F. SANTORO PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1989, 108; P. RESCIGNO, *Incapacità naturale ed adempimento*, Napoli, 1950, 97.

<sup>9</sup> Si veda Cass., 14 marzo 1962, n. 530, in *Mass. giur. it.*, 1962, la quale afferma "Il pagamento è un atto giuridico unilaterale diretto all'attuazione del contenuto di un obbligo".

<sup>10</sup> Questa visione, a sua volta, si è andata ad approfondire in due ricostruzioni: la teoria del fatto giuridico in senso stretto, per la quale ciò che conta è solo l'obiettiva realizzazione della prestazione, a prescindere dalla volontà delle parti; e la teoria dell'atto dovuto, secondo la quale, alla luce delle regole della buona fede e della correttezza *ex art. 1175 c.c.*, il creditore non può ottenere il bene dovuto quand'anche ciò potesse costituire abuso del diritto. Secondo quest'ultima teoria, l'adempimento non è un fatto, ma un atto giuridico proprio per la consapevolezza che deve risiedere nel soggetto agente.

dovuto è del tutto irrilevante la capacità di agire dello stesso o eventuali vizi della sua volontà.

2. *Le obbligazioni tributarie come species delle obbligazioni pecuniarie: le particolarità del loro esatto adempimento* - Il legislatore del codice civile italiano, come noto, ha dettato diverse norme sull'adempimento delle obbligazioni in generale e sulle sue specifiche modalità. Nel codice civile, infatti, è disciplinato, tra gli altri aspetti, il luogo dell'adempimento (art. 1182 c.c.), il tempo<sup>11</sup> (art. 1183 c.c.), il termine (art. 1184-1186 c.c.). Queste norme seguono uno schema comune: contengono delle regole generali a cui seguono diverse eccezioni previste dal legislatore talvolta al fine di disciplinare espressamente ipotesi particolari altre volte al fine di lasciare maggiore libertà e discrezionalità alle parti nella fase dell'adempimento dell'obbligo.

Subito dopo le regole generali, valevoli per ogni tipo di obbligazione, il legislatore del codice civile ha previsto una serie di norme dedicate ad una categoria particolare di obbligazione, quella pecuniaria, dedicandogli l'intero Capo VII, del Titolo I. L'obbligazione pecuniaria, per le sue caratteristiche di totale astrattezza della prestazione, viene ritenuta il prototipo dell'obbligazione generica ed è, pertanto, una tipologia di obbligazione che riceve molta attenzione da parte del legislatore, il quale, oltre a dedicargli il suddetto Capo, gli riserva anche specifiche norme nell'ambito della disciplina dell'adempimento (vedi artt. 1277 c.c. e seguenti).

Per come è ontologicamente strutturata l'obbligazione tributaria, essa si configura, sempre, come un'obbligazione pecuniaria, il suo contenuto, infatti, consiste sempre nel pagamento di *una somma di denaro*. Vi sono, come si vedrà di seguito, dei rari casi in cui la legge ha previsto la possibilità del pagamento dell'imposta mediante la cessione di beni di interesse artistico, storico o archeologico<sup>12</sup> ma non sembra possa ritenersi configurata un'ipotesi di una

---

<sup>11</sup> Per il codice civile vigente le obbligazioni a tempo determinato non sono più, a differenza del codice civile del 1865, una particolare specie di obbligazione, essendo stato il termine disciplinato quale elemento dell'adempimento e, più precisamente, come il momento in cui l'obbligazione deve essere adempiuta o, nel caso di obbligazioni di durata, in cui l'adempimento deve essere iniziato.

<sup>12</sup> Si veda l'art. 39 del D. Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), che prevede il "*Pagamento dell'imposta mediante cessione di beni culturali*". Un'altra ipotesi di pagamento non in denaro è il pagamento con una prestazione in natura, si veda l'art. 16, comma 2, del D.p.r. 6 giugno 2001, n. 380, che consente al soggetto titolare di un permesso di

prestazione in luogo di adempimento, dovendosi ritenere piuttosto una fattispecie di *datio in solutum*, peraltro assoggettata dal legislatore a ben precise prescrizioni di ammissibilità<sup>13</sup>.

Ebbene, per il debitore, però, non è così scontato, come potrebbe sembrare, porre in essere il c.d. esatto adempimento dell'obbligazione pecuniaria, adempimento tale da permettergli di ottenere il suddetto effetto estintivo dell'obbligo con contestuale liberazione dal suo debito. Infatti, è stato, per lungo tempo, paventato che il creditore pecuniario potesse rifiutare il pagamento di un debito pecuniario qualora il debitore lo volesse effettuare, anziché con denaro circolante, con mezzi di pagamento alternativi, come assegni circolari, bonifici bancari, conto correnti ecc.<sup>14</sup>.

In altre parole, il punto è determinare quale sia, ai sensi dell'art. 1218 c.c., nell'ambito delle obbligazioni pecuniarie, l'esatto adempimento e, in particolare, occorre chiarire se l'adempimento con metodi diversi dal denaro contante, costituisce o meno inesatto adempimento con conseguente possibilità per il creditore di mettere in mora il debitore<sup>15</sup>.

---

costruire di assumere l'obbligo a realizzare direttamente le opere a "scomputo totale o parziale" degli oneri di urbanizzazione (considerati pacificamente tributi).

<sup>13</sup> Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Vicenza, 2016, 230; P. BORJA, *Diritto Tributario*, cit, 307. Sul tema dell'applicazione dell'istituto della *datio in solutum*, nei diversi settori del diritto tributario, v. FEDELE, *Il regime fiscale della datio in solutum*, in *Riv. dir trib.*, I, 2015, 193; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2011, 199.

<sup>14</sup> Cfr. T. ASCARELLI, *Obbligazioni pecuniarie*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, 1959, 61, il quale esclude l'efficacia liberatoria dei mezzi di pagamento diversi dal denaro (come gli assegni bancari e circolari), i quali se dati al posto del pagamento in moneta costituiscono una dazione in pagamento. Sul punto è intervenuta più volte anche la Corte di Cassazione, fino ad una pronuncia a Sezioni Unite, del 18 dicembre 2017, n. 26617, con cui la Corte è finalmente intervenuta per risolvere la *vexata questio* concernente se configuri un adempimento o una *datio in solutum* l'adempimento dell'obbligazione pecuniaria con assegno circolare invece che con moneta avente corso legale. Le Sezioni Unite hanno statuito che nelle obbligazioni pecuniarie, il cui importo sia inferiore a 12.500 euro o per i quali non è imposta una diversa modalità di pagamento, il debitore può pagare mediante moneta avente corso legale nello Stato o mediante assegno circolare; nel primo caso il creditore non può rifiutare il pagamento, come invece, può nel secondo motivo da valutare secondo le regole di correttezza e buona fede. L'estinzione dell'obbligazione con l'effetto liberatorio del creditore si verifica nel primo caso con la consegna della moneta e nel secondo quando il creditore acquista concretamente la disponibilità giuridica della somma di denaro, ricadendo sul debitore il rischio della inconvertibilità dell'assegno. Sul tema si segnala anche Cass., 16 aprile 2015, n. 7761, che ha stabilito che l'assegno circolare (come l'assegno bancario semplice) conserva la natura di titolo di credito, la cui consegna non equivale al pagamento e quindi estinzione del debito, essendo l'estinzione dell'obbligazione subordinata all'incasso effettivo dell'assegno, ovvero "salvo buon fine", a meno che risulti una diversa volontà delle parti. Nello stesso senso, *ex pluribus*, Cass., Sez. III, 14 febbraio 2007, n. 3254; Cass., Sez. III, 10 giugno 2005, n. 12324.

<sup>15</sup> Cfr. B. INZITARI, *Obbligazioni pecuniarie*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di SCAIOJA-BRANCA, Bologna, 2011, 108 ss.

A tale fine è necessario fare riferimento all'art. 1277 c.c., norma, che apre la disciplina delle obbligazioni pecuniarie nel codice civile, la quale sancisce il principio nominalistico e detta la regola della liberazione del debitore. Con tale norma viene stabilita la regola che nel nostro ordinamento il debito pecuniario deve essere estinto con moneta avente corso legale al tempo del pagamento. Tale regola, in realtà, non è volta a stabilire che il creditore può pretendere, quale modalità di pagamento, la diretta corresponsione della moneta contante, ma è diretta ad escludere che il creditore pecuniario possa pretendere dal debitore una prestazione avente ad oggetto qualcosa di diverso rispetto le unità monetarie create dallo Stato. Si tratta di un principio diretto ad assicurare la sovranità monetaria dello Stato, in quanto sta a significare che il creditore non può rifiutare la moneta contante, ma ciò non vuol dire che da questa regola si debba ricavare che l'unica possibilità concessa al debitore di estinguere la sua obbligazione pecuniaria consista nella dazione di moneta in contante e che il creditore possa, di conseguenza, rifiutare la prestazione pecuniaria effettuata con mezzi alternativi di pagamento.

Infatti, sembrano maturi i tempi per la creazione di una moderna teoria giuridica della circolazione ed attribuzione delle *monetary unit* del tutto svincolata dall'ormai obsoleto riferimento alla moneta contante emessa dallo Stato. Sul debitore pecuniario incombe, quindi, non un obbligo di adempimento con la dazione di moneta contante, ma l'obbligo di attribuire, in modo certo e definitivo, al creditore la somma di denaro e quando il pagamento viene effettuato con mezzi alternativi al denaro contante, l'effetto soddisfattorio si realizza solo quando il creditore si trova nella possibilità di disporre liberamente della somma di denaro.

In questo senso è chiaro l'insegnamento proveniente dal diritto delle obbligazioni tedesco ove al § 362 BGB viene solennemente sancito il principio secondo cui il rapporto obbligatorio si estingue quando la prestazione si è definitivamente consolidata nel patrimonio del creditore: "*Das Schuldverhältnis erlischt, wenn die geschuldete Leistung an den Gläubiger bewirkt wird*"<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Il *Bundesgerichtshof*, con la pronuncia 28 ottobre 1998, (*Neue Juristische Wochenschrift*, 1999, 210), ha confermato l'orientamento per cui il pagamento effettuato con bonifico bancario quando la disposizione della moneta scritturale, definita in Germania *Buchgeld*, diviene definitivamente efficace per il creditore.

Compiute queste brevi premesse sull'adempimento delle obbligazioni pecuniarie, in generale, occorre sottolineare che l'obbligazione tributaria modellata, come detto, sull'istituto privatistico delineato dal codice civile, al quale occorre fare riferimento ai fini dell'individuazione della concreta regolamentazione del correlativo istituto di diritto tributario, presenta, proprio nella disciplina dell'adempimento, le maggiori e principali specificità, derivanti dalla natura pubblicistica della materia, che non sempre permettono un adattamento *tout court* del codice civile.

Infatti, nella materia dell'adempimento, intervengono esigenze connesse non soltanto all'inserimento del prelievo tributario nel sistema di contabilità pubblica, come tale regolato da legge, ma anche esigenze di tutela del gettito fiscale e ciò fa sì che la disciplina generale sull'adempimento dettata dal codice civile subisca molte deroghe<sup>17</sup>.

Occorre, quindi, verificare, di volta in volta, se la disciplina civilistica, che si presenta come normativa generale<sup>18</sup> diretta a colmare eventuali lacune, può trovare applicazione per l'adempimento dell'obbligazione tributaria o se invece vi sono specifiche deroghe, che portano a differenziare questa obbligazione dall'istituto di diritto comune. In generale, con il pagamento volontario, il contribuente realizza il c.d. adempimento spontaneo e l'Amministrazione Finanziaria interviene solo eventualmente e successivamente per controllare il corretto operato dei contribuenti stessi.

Gli aspetti principali in cui la natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria manifesta tutte le sue peculiarità si rinvergono nelle modalità dell'adempimento, nel luogo<sup>19</sup> ed nel tempo dell'adempimento. Infatti, a differenza che per l'obbligazione

---

<sup>17</sup> Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 230.

<sup>18</sup> Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 226, Per la tendenziale applicazione della disciplina civilistica alle obbligazioni tributarie, cfr. A.D. GIANNINI, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 98 ss.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969, 98, nt. 119; Id., *Manuale di diritto tributario*, cit., 149; A. FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, 98 ss., RASTELLO, *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, 1987, 628.

<sup>19</sup> Le obbligazioni pecuniarie liquide, a differenza delle altre obbligazioni, vanno adempiute al domicilio che il creditore ha al tempo della scadenza (art. 1182 c.c.). La giurisprudenza tende ad interpretare restrittivamente questa previsione, ritenendola applicabile solo nei casi in cui oggetto dell'obbligazione sia *ab origine* un credito liquido, oppure qualora tragga origine da un titolo che stabilisce la misura del credito stesso o comunque risulti di agevole liquidazione.

civilistica, tutti i suddetti aspetti risultano disciplinati specificatamente dal legislatore tributario e non possono essere derogati, in alcun modo, dalla volontà dei soggetti coinvolti nel rapporto obbligatorio. Si ricordano, in particolare, gli artt. 3<sup>20</sup> e 3 bis<sup>21</sup>, del D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, i quali prevedono che l'adempimento dell'obbligazione tributaria, da parte dei contribuenti residenti in Italia, si esegue con il versamento diretto delle somme dovute, tramite delega bancaria, in favore degli enti impositori<sup>22</sup>. Il versamento diretto<sup>23</sup> può avvenire attraverso due modalità, che si possono anche cumulare tra loro, si tratta dell'effettuazione di ritenute alla fonte e dell'autotassazione<sup>24</sup>, con il sistema di acconti e saldi. I versamenti di somme da parte di contribuenti che si trovano all'estero, invece, sono ammessi anche attraverso il mezzo di pagamento del bonifico bancario<sup>25</sup>.

Tuttavia per le somme iscritte a ruolo possono essere utilizzate anche modalità di pagamento differenti dal versamento diretto, come l'assegno bancario e le carte di credito.

---

<sup>20</sup> Come modificato dall'art. 34, comma 3, legge 23 dicembre 2000, n. 388.

<sup>21</sup> Articolo aggiunto dall'art. 3, D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920.

<sup>22</sup> La delega viene rilasciata tramite Modello F24, approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. L'istituto di credito o le Poste Italiane S.p.A., rilasciano ricevuta di pagamento con efficacia liberatoria per il contribuente e provvedono, entro quattro giorni lavorativi dal versamento, a riversare le somme nelle casse della Tesorerie di Stato, al netto dei compensi loro spettanti. Dal 1° ottobre 2006 è stato introdotto l'obbligo, per i titolari di partita IVA di effettuare in via telematica i versamenti delle imposte e dei contributi per cui è previsto il modello F24, quindi, questi soggetti possono conferire la delega solo per via telematica. Sul tema vedi, A. FIORENZA, *Note sulla natura della delega nella riscossione dell'Irpef, Ilor e IVA e della penale di tardivo versamento all'Erario*, in *Rass. Trib.*, 1985, 79; COCO, *La delega bancaria nel sistema della riscossione e attuazione del credito tributario*, Padova, 2001; AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018.

<sup>23</sup> Dal 1997 è stato introdotto anche il versamento unico, per il quale *"I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'INPS e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto."* Tale istituto, delineato negli artt. da 17 a 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, riguarda il versamento delle imposte risultanti da dichiarazioni periodiche e dei contributi previdenziali ed è strettamente connesso a quello della compensazione tra debiti (fiscali e contributivi) e crediti (fiscali e contributivi) della stessa natura, anche se i due aspetti (versamento e compensazione) non sono sempre necessariamente collegati. Sul tema vedi R. FANELLI, *Questioni ancora aperte su versamenti unitari e compensazione*, in *Corr. trib.*, 2011, 2651.

<sup>24</sup> Applicare il criterio dell'autotassazione significa determinare l'imposta anteriormente al verificarsi del presupposto impositivo, ovvero la produzione del reddito, e quando si realizza effettivamente il presupposto procedere al conguaglio dell'importo versato con quanto effettivamente dovuto.

<sup>25</sup> Vedasi quanto disposto dall'art. 9, commi da 3 a 6, D.L. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito dalla L. 24 marzo 1993, n. 75.

I termini di pagamento sono rigorosamente disposti dalle leggi tributarie e devono essere fissati, con congruo anticipo, nell'interesse di entrambe le parti del rapporto obbligatorio ed i ritardi negli adempimenti sono sanzionati in proporzione alla durata del ritardo stesso<sup>26</sup>. Generalmente l'Amministrazione finanziaria non può ricevere pagamenti anticipati, salvo casi espressamente previsti dalla legge. Anche le dilazioni di pagamento possono essere concesse solo nei casi previsti dalla legge e a seguito di una valutazione, non discrezionale, dell'Amministrazione Finanziaria.

Si ritiene applicabile anche alla disciplina dell'adempimento dell'obbligazione tributaria il principio del comportamento secondo correttezza<sup>27</sup> di cui all'art. 1175 c.c., non soltanto per effetto della mancanza di una specifica deroga nella disciplina tributaria, ma anche a seguito della previsione dell'art. 10, primo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>28</sup>, il quale ha introdotto, in modo espresso, nella

---

<sup>26</sup> Le sanzioni da ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria sono previste dall'art. 13, D.lgs. n. 471/1997, il quale al primo comma prevede che: *“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione [...] è soggetto a sanzione amministrativa pari al trenta per cento di ogni importo non versato [...] Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione di cui al primo periodo è ridotta alla metà. Salva l'applicazione dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione di cui al secondo periodo è ulteriormente ridotta a un importo pari a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo.”* sul tema vedi A. IORIO e L. AMBROSI, *La riforma delle sanzioni tributarie e i primi dubbi applicativi*, in *Corr. trib.*, 2016, 761; G. INGRAO e R. LUPI, *Sull'omesso versamento di tributi una sanzione che pecca di genericità eccessiva?*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 336, questi ultimi giustamente rilevano come l'art. 13 vada interpretato in modo restrittivo ed affermano, in particolare, che *“le sanzioni in tema di riscossione cui fa riferimento il D.Lgs. n. 471/1997, pur nella generalità del titolo terzo, si innestano nell'ambito di tributi la cui fase esattiva segue l'adempimento dichiarativo. Si tratta, in altri termini, di quei tributi per cui vi è una fase determinativa a cui segue una fase esattiva. Il contribuente prima quantifica l'entità del tributo mediante la dichiarazione e successivamente provvede al versamento. Per questa tipologia di tributi, il tardivo o omesso versamento è certamente sanzionato, salvo che a monte vi sia anche una irregolarità nell'adempimento dichiarativo. Con riguardo, invece, ai tributi nei quali questa distinzione non esiste, non può invocarsi l'applicazione dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, riguardante le sanzioni per omesso o tardivo versamento. Ciò tuttavia non esclude che per i tributi senza dichiarazione si possa applicare una specifica sanzione per omesso o tardivo versamento, ma è necessario che vi sia una autonoma previsione normativa contenuta nella legge istitutiva del tributo. I casi del canone RAI, del diritto camerale, per citarne alcuni, sono emblematici: secondo quanto espressamente statuito nelle relative normative, chi non corrisponde tali tributi entro i termini di scadenza è soggetto ad autonome sanzioni. In conclusione, l'ampiezza del catalogo delle prestazioni amministrative qualificabili come tributi impone un'interpretazione restrittiva dell'art. 13, comma 2, conforme alla ratio del sistema sanzionatorio di cui al D.Lgs. n. 471/1997, escludendo la sua applicazione per i tributi la cui riscossione non è preceduta da una dichiarazione, salvo che esista una specifica previsione nella legge istitutiva del tributo.”* Anche la quota annua di iscrizione all'albo avvocati è stata considerata un tributo, con argomenti che giustificano l'interrogativo di R. Lupi, *Sulla possibilità di considerare tale persino la quota condominiale*, cfr. il post dal titolo *La quota condominiale è un tributo?*, in *fondazionestudtributari.com*.

<sup>27</sup> In giurisprudenza, Cass., Sez. I, 26 giugno 1998 n. 6311.

<sup>28</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212.

materia tributaria un principio di collaborazione e buona fede, al quale devono improntarsi i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria<sup>29</sup>. La violazione di tale principio, quindi, può ritenersi fonte di responsabilità aquiliana dell'Amministrazione Finanziaria, in tutti i casi in cui la gestione del rapporto obbligatorio d'imposta appare essere colpevolmente improntata alla compressione del diritto soggettivo del contribuente<sup>30</sup>.

È, inoltre, pacificamente accettata nell'ambito dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, l'applicazione dell'art. 2033 c.c., in quanto il principio della ripetibilità delle somme indebitamente pagate è stato ritenuto diritto applicabile non solo nei rapporti privatistici ma anche nei rapporti tra cittadini e amministrazione pubblica<sup>31</sup>.

Un'eccezione nell'ambito dell'adempimento dell'obbligazione tributaria sembra essere relativa alla non applicabilità dell'art. 1193 c.c., che permette al debitore che ha più debiti verso lo stesso creditore di dichiarare quando paga quale debito intende estinguere, ciò perché si devono agevolare eventuali controlli dell'Amministrazione

---

<sup>29</sup> In senso diverso, A. VIOTTO, *Gli accertamenti "odiosi" e le soluzioni, ancora insoddisfacenti, individuate dalla Cassazione e dall'Agenzia per evitare la doppia imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2011, 360, il quale rinviene un'ipotesi di possibile contrasto con i principi della collaborazione e della buona fede, di cui al citato art. 10, nei rilievi, tipicamente svolti dall'Amministrazione, con i quali viene effettuata la ripresa a tassazione di ricavi imputati in periodi non di competenza o di costi non dedotti nel periodo di competenza, quale forma di condotta volta a procurare un vantaggio indebito per l'Erario.

<sup>30</sup> v. BOLETTO, *Responsabilità per danni dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 59 ss.; Id., *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2008, 42. Sulla responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria, v. MANZON, MODOLO, *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 243 ss.; A. FANTOZZI, *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 19 ss.; C. GIOÈ, *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007; VASSALLO, A. VIGNOLI, R. LUPI, *Responsabilità dell'amministrazione per danni tra giurisdizione ordinaria e tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2008, 69; P. ROSSI, *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1591; A. SALVATI, *Sulla possibile configurazione di una responsabilità da contatto dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2010, 995 ss.; G. CATALANO, *La responsabilità dell'Amministrazione finanziaria derivante da attività lecita dannosa*, in *Rass. trib.*, 138 ss.; V. CINGANO, *Il risarcimento del danno in un sistema a pluralità di giurisdizioni. Osservazioni sulla responsabilità dell'amministrazione finanziaria per adozione di un provvedimento di fermo illegittimo*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 1257 ss.; G. INSOGNA, *Profili processuali e sostanziali della responsabilità dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 2 ss.

<sup>31</sup> Si veda, M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 228; F. TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975; U. BRECCIA, *La ripetizione dell'indebito*, Milano 1974, 488. Spesso viene indicato, non tanto il principio dell'indebito quanto quello dell'ingiusto arricchimento, vedi N. BOBBIO, *Teoria dell'ordinamento giuridico*, cit., 182.

per tutti i vari pagamenti a cui il contribuente è tenuto. A ben vedere, però, non si può totalmente escludere l'applicabilità del suddetto art. 1193 c.c., nei casi in cui la legge tributaria non disponga espressamente in tal senso. Si pensi, in particolare, all'art. 31 del D.p.r. n. 602/1973, in materia d'imposte dirette, secondo il quale l'imputazione del pagamento va effettuata con riguardo alle rate scadute, a partire dalla più remota, con preferenza rispetto a quelle non scadute, dando preferenza, inoltre, alla soddisfazione del debito d'imposta rispetto le sanzioni, interessi e spese.

Una deroga, questa volta espressa, alle norme del codice civile si ha nei confronti dell'art. 1181 c.c.<sup>32</sup>, che disciplina l'adempimento parziale, il quale, a differenza di quanto avviene nell'ambito civilistico, non può essere mai rifiutato. Nella materia delle imposte sui redditi, dall'art. 31 del D.P.R. n. 602 del 1973, stabilisce che il concessionario della riscossione, a differenza del comune creditore privato, non può rifiutare pagamenti parziali di rate scadute e pagamenti in acconto per rate di imposte non ancora scadute. Anche con riferimento alla *quietanza*, la normativa tributaria prevede alcune regole derogatorie rispetto al principio di cui all'art. 1199 c.c., specie con riferimento al suo contenuto, e ai soggetti legittimati ad emetterla. Infatti, ai sensi dell'art. 29, commi primo e terzo, D.P.R. n. 602 del 1973, il concessionario non è legittimato a rilasciare la quietanza solo su richiesta del debitore ma deve sempre rilasciarla.

Un aspetto fondamentale nell'ambito dell'adempimento dell'obbligazione tributaria che, invece, attinge ampiamente alla disciplina civilistica attiene alla solidarietà. Quest'ultima è un modo di essere del rapporto obbligatorio, che si manifesta in presenza di più soggetti che partecipano al presupposto d'imposta o sono dalla legge coinvolti nell'adempimento del debito d'imposta riferibile ad altri soggetti. A tal proposito, l'art. 1294 c.c., stabilisce che l'obbligazione è solidale se la legge o il titolo non dispongano diversamente, si tratta ovviamente di un istituto, che esprime una maggiore tutela delle ragioni creditorie rispetto a quelle debitorie, e,

---

<sup>32</sup> Giova rammentare il dettato dell'art. 1181 c.c., "*il creditore può rifiutare un adempimento parziale se la prestazione è divisibile, salvo che la legge o gli usi dispongano diversamente*", questa norma, corrispondente a quella degli artt. 1204 e 1206 c.c. del 1865, riconferma il principio che l'adempimento parziale si deve intendere come adempimento inesatto, che il creditore può rifiutare. Questo principio esclude, quindi, che nel nostro ordinamento possa operare l'istituto del c.d. *beneficium competentiae*, che consentiva la riduzione del debito in modo da lasciare al debitore lo stretto necessario. Tale divieto per il debitore di adempiere parzialmente si ritiene implicito nel dettato dell'art. 1218 c.c. a norma del quale il debitore deve eseguire esattamente la prestazione dovuta.

quindi, non poteva non essere considerato nell'ambito della disciplina dell'obbligazione tributaria, ove, alla luce della sua particolare connotazione pubblicistica, vi è una più spiccata tendenza garantista. Ci si è posti, quindi, la domanda se la solidarietà dell'obbligazione rappresenti la regola anche per le obbligazioni tributarie caratterizzate da una pluralità di debitori<sup>33</sup>.

La questione non è di poco conto, perché in mancanza di una norma espressa<sup>34</sup>, stabilire se un'obbligazione riferibile a più soggetti da' luogo a solidarietà o meno, e consenta, nel primo caso, all'Amministrazione Finanziaria di aggredire esecutivamente un condebitore per l'intero importo dell'obbligazione, vuol dire proporre una soluzione di tutela dell'interesse fiscale, mentre, all'opposto, prevedere che l'obbligazione tributaria soggettivamente complessa sia in linea di principio divisibile, significa dare precedenza alla tutela patrimoniale del contribuente.

Con riferimento alla disciplina sostanziale dell'obbligazione tributaria si ritiene che la soluzione del problema deve passare per la constatazione della portata cogente del principio della riserva di legge di cui all'art. 23 Cost., secondo il quale ogni prestazione patrimoniale imposta deve essere prevista come tale dalla legge. In tale contesto, mal si giustifica una regola idonea a consentire l'escussione in via solidale

---

<sup>33</sup> Occorre distinguere la solidarietà *paritetica* dalla solidarietà *dipendente*. Quest'ultima è quella che deriva dalla compartecipazione di singoli condebitori solidali ai fatti a rilevanza tributaria e, quindi, da un medesimo titolo, mentre la solidarietà dipendente è quella che deriva da un titolo differente. Come esempi di solidarietà paritetica, in diritto tributario, si può fare riferimento alla solidarietà passiva esistente tra le parti contraenti e le parti in causa ai fini del pagamento dell'imposta di registro, ai sensi dell'art. 57, D.P.R. n. 131/1986, e la solidarietà tra gli eredi per l'imposta sulle successioni. Altro esempio tipico si rinviene in materia di imposte ipotecarie e catastali, che, ai sensi dell'art. 11 del D.lgs. n. 347/1990, sono dovute in solido da coloro nel cui interesse è fatta la richiesta di trascrizione e dai debitori contro i quali è iscritta o rinnovata l'ipoteca. La solidarietà dipendente si realizza nelle ipotesi solitamente ricondotte alla figura del responsabile d'imposta. Sulla solidarietà, *ex multis*, A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968; Id., *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, cit., 454 ss.; FEDELE, *La solidarietà fra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, III, *Aspetti finanziari e tributari*, Milano, 1986; RUSSO, *Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, in *Riv. dir. proc.*, 1975, 331 ss.; L. CASTALDI, *Solidarietà tributaria*, in *Enc. giur.*, XXIX, Roma, 1993, 3.M. MICCINESI, voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv., sez. comm.*, XIV, Torino, 1997, 445.

<sup>34</sup> Si veda M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 261, la quale afferma che: "nellanormativa che disciplina la solidarietà tributaria, manca una disposizione che possa configurarsi come Grundnorm per tutti i tributi, ossia come norma generale cui richiamarsi nei casi in cui le leggi d'imposta non regolino in modo espresso un dato aspetto dell'istituto. [...] Nelle leggi tributarie non è dato riscontrare una nozione peculiare di solidarietà, ma non si tratta di una delle tante, adusate, trascuratezze o dimenticanze di cui abbonda il diritto tributario. Il legislatore tributario, quando parla di "responsabilità solidale" o di soggetti "obbligati in solido", sembra presupporre che l'interprete già ben conosca o abbia gli strumenti per conoscere la reale portata dell'istituto".

di un soggetto al di fuori delle ipotesi espressamente considerate dalla legge. A favore di tale soluzione, vi è anche la stessa impostazione normativa in materia tributaria, che espressamente sancisce la solidarietà dell'obbligazione, in alcuni casi anche in presenza di una opposta previsione civilistica<sup>35</sup>.

Per quanto riguarda, invece, la presenza di un'obbligazione solidale nella fase di attuazione della norma tributaria, si può rinviare agli insegnamenti della giurisprudenza di legittimità<sup>36</sup>, secondo la quale la solidarietà tributaria non assume una configurazione diversa da quella disciplinata dal codice civile e si può concludere, quindi, per la diretta applicabilità dell'art. 1292 c.c.<sup>37</sup>. Nello stesso senso si è espressa anche la Corte Costituzionale, con la sentenza del 20 marzo 1985, n. 67, ove ha affermato che: *“Secondo il codice civile oggi in vigore la solidarietà passiva è privilegiata, poiché, ex art. 1294, è presunta, cioè ricorre se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente, mentre non lo era secondo il codice civile abrogato, che, all'art. 1188, escludeva tale presunzione e richiedeva che la solidarietà fra i debitori fosse «stipulata espressamente». Ciò importa che la solidarietà passiva tributaria, oggi, a differenza di quanto avveniva sotto l'impero del codice previgente, non si pone in contrasto, ma è coerente con la regola generale in tema di pluralità di debitori. La detta solidarietà si discosta dunque soltanto dalla regola in tema di coeredi del debitore ma, in tal modo, essa si presenta come un'eccezione (conforme alla regola generale)”*.

Ovviamente, per l'obbligazione tributaria, dall'art. 1292 c.c., che fornisce la nozione civilistica di obbligazione in solido, quindi, tanto dal lato attivo che da quello passivo, è da espungere il riferimento alla solidarietà tra più creditori, in quanto il lato attivo dell'obbligazione tributaria è sempre caratterizzato dalla figura dell'ente impositore e non vi possono, quindi, essere una pluralità di soggetti attivi.

3. *Altri metodi soddisfattori di estinzione dell'obbligazione tributaria: il pagamento da parte di un terzo* – Al tema dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, con effetti soddisfattivi per lo Stato, che non sia il semplice e diretto pagamento da parte del contribuente, si ricollega la tematica relativa alla possibilità,

---

<sup>35</sup> Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 199.

<sup>36</sup> Vedi, *ex pluribus*, Cass., 23 luglio 1987, n. 6426, in *Il fisco*, 1987, 6274.

<sup>37</sup> Cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 263.

ben nota nell'ambito dell'estinzione delle obbligazioni di diritto civile, del pagamento da parte di un terzo. In termini generali, si tratta del tema della disponibilità negoziale del debito d'imposta e della possibilità dello stesso di essere oggetto di accollo da parte di un terzo che non è il soggetto passivo, debitore d'imposta.

A livello civilistico, l'istituto dell'accollo è previsto dall'art. 1273 c.c. secondo cui: “ *Se il debitore e un terzo convengono che questi assuma il debito dell'altro, il creditore può aderire alla convenzione, rendendo irrevocabile la stipulazione a suo favore. L'adesione del creditore importa liberazione del debitore originario solo se ciò costituisce condizione espressa della stipulazione o se il creditore dichiara espressamente di liberarlo. Se non vi è liberazione del debitore, questi rimane obbligato in solido col terzo. In ogni caso il terzo è obbligato verso il creditore che ha aderito alla stipulazione nei limiti in cui ha assunto il debito, e può opporre al creditore le eccezioni fondate sul contratto in base al quale l'assunzione è avvenuta.* ”. Per le obbligazioni di diritto civile, dunque, l'accollo è un lecito accordo bilaterale tra un debitore (accollato) e un terzo soggetto (accollante), efficace a prescindere dall'adesione del creditore, in virtù del quale l'accollante assume il debito che l'accollato ha verso un soggetto terzo; se il creditore aderisce alla convenzione, l'accordo diviene irrevocabile nei suoi confronti. Per effetto del contratto di accollo, quindi, l'accollante è obbligato verso l'accollato a tenerlo indenne dal debito contratto e, in genere, il creditore ha un nuovo debitore a cui chiedere la prestazione. Si parla di accollo “*liberatorio*” nel caso in cui il debitore originario è liberato da qualsiasi impegno nei confronti del creditore; si parla di accollo “*cumulativo*” nel caso in cui debitore accollante e debitore accollato sono entrambi responsabili in solido nei confronti del creditore.

In ambito tributario, l'applicazione di tale istituto non è stata così scontata, ci si è posti, infatti, la domanda se, il debito d'imposta, una volta nato, potesse, per il tramite di accordi negoziali conclusi tra privati, essere trasferito dal contribuente ad un terzo. Si tratterebbe della c.d. traslazione d'imposta<sup>38</sup>, che è una traslazione

---

<sup>38</sup> Sul tema si vedano, G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, II, 119; C.FERRARI, *Rapporti fra contribuente di diritto e di fatto: il fenomeno della traslazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 1986, 3227; R. CORDIERO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 465; F. CROVATO – R. LUPI, *Accordi (dir. trib.)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica*, Ed. Il Sole 24 ore, I, 2007, 95. Quest'ultimi rilevano

giuridica dell'imposta da non confondere con la traslazione meramente economica. Quest'ultima, infatti, attiene ad un piano diverso, è un istituto proprio della Scienza delle finanze<sup>39</sup>, riguardante l'inclusione dell'imposta nel prezzo finale di un bene secondo le logiche proprie del mercato, si pensi, ad esempio, alle accise sulla fabbricazione<sup>40</sup>.

Prima dell'emanazione dello Statuto del contribuente, nell'anno 2000, la questione della validità e liceità della traslazione convenzionale del debito d'imposta (in capo a soggetti diversi dal contribuente) era stata oggetto di un vivace dibattito dottrinale nonché di non univoche pronunce giurisprudenziali<sup>41</sup>.

Diffuse erano le tesi che sostenevano la nullità dei patti relativi alla traslazione del debito d'imposta in quanto gli stessi sarebbero stati contrari al principio di capacità contributiva previsto dall'art. 53 della Cost.<sup>42</sup>, trattandosi di accordi finalizzati a far ricadere il sacrificio economico su un soggetto diverso da quello che manifesta la capacità contributiva.

La giurisprudenza di legittimità, dopo una prima fase in cui aveva fatto propria la tesi dell'illiceità di detti accordi diretti a trasferire sul terzo l'onere del tributo<sup>43</sup>, ha mutato il proprio orientamento interpretativo per affermarne, invece, la piena liceità<sup>44</sup>. In particolare, la Corte di Cassazione ha rilevato che non è possibile far

che *“l'accordo nel diritto tributario, non riguarda un bene della vita, ma una modalità di esercizio della funzione amministrativa svolta dal Fisco, ...[tale accordo] non si giustifica quindi in termini di scambio per ottenere beni o servizi, ma come alternativa all'esercizio dei poteri unilaterali”*.

<sup>39</sup> V. STEVE, *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972; C. COSCIANI, *Scienza delle finanze*, cit.,

<sup>40</sup> G.M. CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1859; Id. *Accise*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006, 72.

<sup>41</sup> Cass., 28 marzo 1995, n. 3608; *contra*, per tutte, Cass., 10 maggio 1994, n. 4556.

<sup>42</sup> In dottrina, per la tesi dell'incompatibilità dei patti traslativi dell'imposta con il principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost. si veda soprattutto E. DE MITA, *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo d'imposta)*, in *Boll. trib.*, 1985, 1381; Id., *Capacità contributiva, traslazione e accollo d'imposta*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, 71 ss. in tal senso anche Ris. Min. 20 maggio 1976, n. 10/612, riportata in calce alla Ris. Min. 12 febbraio 1981, n. 11/218, in *Boll. Trib. Inf.*, 1981, 507.

<sup>43</sup> Si vedano Cass., 22 agosto 1981, n. 4974, in *il fisco*, 1982, 731 e Cass., 5 gennaio 1985, n. 5 in *Boll. trib.*, 1985, 1432. In tali sentenze la Corte affermò la nullità, ai sensi dell'art. 1418 del codice civile, per contrasto con l'art. 53 Cost., di qualunque patto con il quale l'onere di un'imposta, sia diretta che indiretta, fosse stato traslato, ancorché senza effetti nei confronti dell'Erario, su di un soggetto diverso da colui che, in virtù di una espressa previsione normativa, è tenuto a sopportarlo.

<sup>44</sup> Secondo Cass., Sez. Un., 8 maggio 1985, n. 6445 (in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, 119 con nota di G. GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*), devono ritenersi valide le clausole negoziali nelle quali l'onere economico corrispondente al tributo dovuto da uno dei contraenti viene assunto dalle parti come parametro per commisurare l'obbligazione dell'altro

discendere un divieto di tal guisa dal principio costituzionale della capacità contributiva, essendo quest'ultima norma diretta al legislatore<sup>45</sup>. Inoltre, nel senso di non poter ritenere esistente un divieto generalizzato discendente dall'art. 53 Cost., si evidenzia che il legislatore tributario, quando lo ha ritenuto opportuno<sup>46</sup>, ha espressamente sancito la nullità dei patti diretti a spostare convenzionalmente l'onere del tributo in deroga alla base economica del prelievo, da ciò si comprende, quindi, a contrario, come non esiste un divieto generale in tal senso.

Inoltre, la stessa previsione normativa di ipotesi di rivalsa obbligatoria accanto ad ipotesi di rivalsa facoltativa dimostra che il legislatore, da un lato, ammette che il carico fiscale gravi su un soggetto diverso da quello titolare della capacità contributiva, e, dall'altro, che accordi che prevedono redditi al netto del pagamento dell'imposta non trasferiscono da un soggetto all'altro l'incidenza del tributo, ma si limitano a determinare, includendovi o no l'ammontare dell'imposta, il corrispettivo contrattuale<sup>47</sup>. In altre parole, l'area di invalidità di tali tipi di accordi relativi al trasferimento del debito d'imposta dal soggetto passivo ad un terzo, si riduce a quelle ipotesi che risultano connesse ad un'illecita sottrazione di materia imponibile, come ad esempio, per la clausola con la quale il sostituto rinuncia esplicitamente alla rivalsa nei confronti del sostituito o per quella che pone a carico esclusivo di una delle parti l'imposta complementare di registro quando se ne può dimostrare il

---

contraente, in quanto, nella fattispecie esaminata (si trattava di una clausola inserita in un contratto di mutuo volta a trasferire sul mutuatario ogni onere tributario gravante sull'operazione), la traslazione del tributo non incideva sulla determinazione dello stesso, ma aveva solo l'effetto di trasferire sul mutuatario l'onere economico pari al tributo già corrisposto. In dottrina si veda, Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 214; A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., 441.

<sup>45</sup> Sul punto, si vedano G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 215; G. FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e accollo convenzionale d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 123 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. trib.*, 1988, I, 465 ss.; GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 956; R. DOMINICI, *Autonomia negoziale e divieto di traslazione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, 625. Da ultimo, F. PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008.

<sup>46</sup> V., in tal senso, l'art. 18, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di IVA; si pensi all'art. 23 D.p.r. n. 642/72 in materia d'imposta di bollo e all'art. 27, D.P.R. 643/72, in materia dell'oramai soppressa INVIM.

<sup>47</sup> Vedi, A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., 442; R. Cordeiro Guerra, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, cit., S. CANNIZZARO, *Sugli effetti delle pattuizioni di somme al netto delle imposte*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 359.

collegamento con una simulazione relativa al prezzo con una dichiarazione infedele<sup>48</sup>.

Al di fuori di queste ipotesi e dei divieti espressi previsti dalla legge tributaria, i privati sono liberi di concludere accordi dispositivi aventi ad oggetto debiti d'imposta<sup>49</sup>.

Ad ogni modo, a fugare ogni possibile dubbio in materia è intervenuto l'art. 8, comma secondo, dello Statuto dei diritti del contribuente<sup>50</sup>, il quale configura l'accollo dell'obbligazione d'imposta quale principio generale dell'ordinamento tributario. A questa norma gran parte della dottrina, ritenendo già da tempo ammesso l'accollo in ambito tributario, ha riconosciuto una valenza meramente "dichiarativa" dell'inesistenza del presunto divieto di accollo discendente dall'art. 53, Cost.<sup>51</sup>.

In particolare, con l'accollo si realizza l'assunzione del debito da parte di un terzo, secondo schemi privatistici, non diversi da quelli realizzabili per ogni obbligazione. Sono pertanto leciti i patti con i quali un soggetto (accollante) si impegna verso un altro soggetto (accollato) per un determinato debito tributario

---

<sup>48</sup> Cfr. A. FEDELE, *La nullità dei patti fra le parti contraenti l'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, 37.

<sup>49</sup> Si veda F. PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, cit.

<sup>50</sup> L'art. 8, prevede: "1. L'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione. 2. È ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui senza liberazione del contribuente originario ... 6. Con Decreto del Ministero delle Finanze, adottato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della Legge 23 agosto 1988, n. 400, relativo ai poteri regolamentari dei Ministri nelle materie di loro competenza, sono emanate le disposizioni di attuazione del presente articolo ...". La disposizione sull'accollo, non era inizialmente prevista nel progetto originario dello Statuto, venne inserita solo in seconda lettura dalla Camera e poi approvata dal Senato. Occorre evidenziare che, ancora oggi, non sono stati emanati i decreti ministeriali di attuazione delle disposizioni contenute nell'art. 8 dello Statuto del contribuente, la cui emanazione è prevista dal medesimo articolo. La mancata emanazione dei regolamenti attuativi, in un primo momento, ha condotto la giurisprudenza di legittimità a sostenere l'inoperatività delle disposizioni contenute nel citato art. 8. Tuttavia, tenuto conto della natura delle norme contenute nello Statuto del contribuente quali principi generali dell'ordinamento tributario e della considerazione secondo cui l'inerzia del Governo non può risolversi a svantaggio del contribuente, la dottrina e la giurisprudenza più recenti hanno convenuto circa l'immediata applicabilità delle disposizioni previste dall'art. 8, pur in assenza della regolamentazione attuativa.

<sup>51</sup> In tal senso A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., 442; A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 913, secondo il quale "la diretta applicazione di istituti e norme di diritto privato all'attività dei privati ed in particolare ai rapporti obbligatori inerenti l'attuazione dei tributi è sistematicamente regola non eccezione". Cfr. anche F. D'AYALA VALVA, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 895; F. BATOCCHI, *L'accollo del debito d'imposta altrui*, in A. FANTOZZI e A. FEDELE, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 430. Secondo G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 216, "Una chiave ricostruttiva può forse passare per l'individuazione di una portata limitativa della norma, in quanto diretta ad ammettere il solo accollo cumulativo d'imposte e non quello liberatorio. In tale ottica la norma prenderebbe atto dell'ammissibilità in linea generale dell'accollo d'imposte, ma limiterebbe la portata del principio al solo accollo cumulativo, che non libera il debitore originario, ma lo rende condebitore solidale dell'accollante."

presente o futuro. L'unica differenza che si ha nell'accollo di un'obbligazione tributaria, rispetto il corrispettivo istituto civilistico, è che non è mai ammessa la "liberazione del contribuente originario", c.d. accollo liberatorio e, quindi, a seguito dell'accollo, il debitore accollato continuerà a rispondere, in solido, con il soggetto accollante del debito d'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, non potendosi verificare, in nessun caso, la liberazione convenzionale del debitore originario.

In merito alla possibile adesione dell'Amministrazione creditrice all'accordo concluso tra accollato e accollante è possibile individuare due orientamenti diversi in dottrina: il primo che ritiene che l'accollo può avere solo efficacia "interna" e, quindi, il Fisco non può aderire e non ha azione contro l'accollante se non in via di surrogazione, l'accollante non è obbligato nei confronti del creditore ma solo nei confronti dell'accollato<sup>52</sup>. Secondo un'altra ricostruzione, l'adesione del creditore sarebbe possibile, non può produrre la liberazione del debitore originario, ma solamente la responsabilità solidale dell'accollante nei confronti del creditore, al quale spetterebbe un'azione diretta nei confronti dell'accollante. Quest'ultima tesi ammette, quindi, l'accollo cumulativo-esterno<sup>53</sup>, senza che ciò implichi un atto dispositivo da parte del creditore-Fisco.

Di recente, la giurisprudenza di legittimità<sup>54</sup> si è espressa nel senso per cui non è necessaria l'adesione del creditore per rendere l'accollante suo debitore. Tale adesione servirebbe unicamente a rendere irrevocabile il patto tra accollante e accollato, secondo le regole proprie della contrattazione a favore di terzi, e a far sì che operi il *beneficium ordinis* nei confronti dell'accollante.

In conclusione, il terzo accollante - a fronte della stipulazione dell'accordo traslativo del debito d'imposta - non assume la qualifica di soggetto passivo del tributo, bensì quella di co-debitore del connesso onere economico in forza di un titolo negoziale, con una responsabilità cumulativa e non sostitutiva<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup> In tal senso A. FEDELE, *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit..

<sup>53</sup> Cfr. F. PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, cit., 265-274; ; F. BATOCCHI, *L'accollo del debito d'imposta altrui*, op. cit..

<sup>54</sup> Vedi Cass., 2 dicembre 2011, n. 25863, Id., 8 febbraio 2012, n. 1758.

<sup>55</sup> Cfr. S. CANNIZARO, *L'Agenzia delle Entrate dice no alla compensazione se si tratta di un debito accollato*, in *Corr. Trib.*, 2018, 443, la quale afferma che: "La volontaria assunzione dell'impegno ad adempiere il debito altrui non comporta mai l'acquisto della posizione di contribuente o di soggetto passivo del rapporto tributario da parte dell'accollante, ma solo la qualità

Da tali considerazioni ne discende, sotto il profilo pratico, che l'Amministrazione finanziaria, nei confronti dell'accollante, non ha titolo per esercitare i suoi poteri autoritativi di accertamento e riscossione (i quali le spettano, esclusivamente, nei confronti del soggetto passivo del tributo), bensì può agire, in sede contenziosa ordinaria, facendo valere il titolo negoziale.

Posta la natura di acollo "cumulativo" prevista dal suddetto art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente, un tema ancora dibattuto in dottrina concerne la questione se l'Amministrazione finanziaria possa chiedere l'adempimento indifferentemente a entrambe le parti che hanno concluso l'accordo (accollante e accollato) ovvero se debba esserci la previa escussione dell'accollante. Una soluzione possibile si rinviene nell'art. 1268 c.c., secondo cui il creditore che ha accettato l'obbligazione del terzo non può rivolgersi al delegante (cioè il debitore originario) se prima non ha richiesto l'adempimento al delegato (cioè al secondo debitore). Questa disposizione riguarda la delegazione di pagamento, ma mancando una norma specifica in tema di acollo, potrebbe ritenersi che tale disposizione sia estesa, quale principio generale, a ogni ipotesi di assunzione di debiti altrui, quindi anche all'acollo.

4. (Segue): *Il pagamento mediante cessione di beni culturali* – Una forma particolare di pagamento delle imposte e, quindi, di estinzione soddisfacente dell'obbligazione tributaria, è il pagamento mediante cessione di beni culturali<sup>56</sup>. Tale modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, viene dalla dottrina ricondotta allo schema della *datio in solutum*<sup>57</sup> di cui all'art. 1197 c.c., il quale, al primo comma, prevede che *"Il debitore non può liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta, anche se di valore uguale o maggiore, salvo che il*

---

*di obbligato in forza di titolo negoziale. Detto in altri termini, l'obbligazione al cui adempimento è tenuto l'accollante non ha ad oggetto un tributo e non ha dunque fonte legale."*

<sup>56</sup> A differenza di quanto avvenuto in altre esperienze giuridiche non sembra aver in Italia riscosso particolare fortuna. In tal senso L. IACOBELLIS, *La fiscalità per la promozione del patrimonio storico e artistico*, Aa. Vv., *La dimensione promozionale del fisco*, a cura di A.F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, Bari, 2015, 362 ss., che cita il caso del Regno Unito in cui è presente il *Cultural Gift Scheme*, istituto che permette ai contribuenti di donare opere d'arte e altri beni culturali ricevendo in cambio considerevoli abbattimenti d'imposta.

<sup>57</sup> Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 230; P. BORIA, *Diritto Tributario*, cit, 307. Sul tema dell'applicazione dell'istituto della *datio in solutum*, nei diversi settori del diritto tributario, v. A. FEDELE, *Il regime fiscale della datio in solutum*, in *Riv. dir trib.*, I, 2015, 193.

*creditore vi consenta. In questo caso l'obbligazione si estingue quando la diversa prestazione è eseguita".*

In linea di principio, quindi, l'adempimento è inesatto se la prestazione eseguita è diversa da quella dovuta, ma la legge prevede, tuttavia, la possibilità, qualora il creditore vi consenta, che l'obbligazione si estingua. Per la sostituzione, in altre parole, è sempre necessario il consenso del creditore.

La *datio in solutum*, realizza non tanto il soddisfacimento del credito, che può avvenire solamente con il conseguimento della *res debita*, quanto piuttosto il soddisfacimento dell'interesse del creditore, che, per svariate ragioni, rinuncia all'oggetto dovuto, ritenendosi comunque soddisfatto con una prestazione diversa<sup>58</sup>, per questo tale istituto si pone come alternativa all'adempimento. Dato che un requisito fondamentale di tale modalità estintiva dell'obbligazione è il consenso del creditore, la dottrina ritiene unanimemente che si tratti di un istituto di natura contrattuale<sup>59</sup>, ovvero un vero e proprio contratto liberatorio, avente ad oggetto l'estinzione satisfattiva del rapporto obbligatorio. Si ritiene, inoltre, sia un contratto oneroso, in quanto con esso si realizza una subordinazione reciproca di interessi e di tipo reale, perché l'estinzione dell'obbligazione si realizza solo quando la diversa prestazione è eseguita. Il momento in cui si verifica l'esecuzione dipende a sua volta dalle regole relative al trasferimento della proprietà, che per le cose determinate è il

---

<sup>58</sup> L'alternatività dell'inciso presente nell'art. 1197 c.c., per cui il valore della prestazione diversa può essere uguale o maggiore, ha indotto a discutere se, nel caso in cui il valore della diversa prestazione estintiva è maggiore dell'originaria obbligazione, possa applicarsi anche alla *datio in solutum* il divieto patto commissorio, soprattutto alla luce del fatto che la norma in esame non stabilisce quando si debba pattuire la diversa prestazione estintiva e cioè se contemporaneamente all'originario accordo obbligatorio o successivamente allo stesso e prima della sua estinzione mediante adempimento, posto che, scaduto il termine per eseguire la prestazione, pacificamente si ha inadempimento. La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 1075/2016, ha stabilito che non si configura un patto commissorio quando il trasferimento del bene dal debitore al creditore sia frutto di una scelta libera e lecita, come nel caso in cui esso sia stato dai contraenti concordato quale *datio in solutum* ovvero esprima l'esercizio di una facoltà preconstituita al tempo della nascita dell'obbligazione medesima. In altri termini, così come già chiarito dalla stessa Corte con le sentenze n. 14903/06, n. 19950/04 e n. 7585/01, deve essere esclusa la violazione del divieto del patto commissorio qualora la vendita del bene sia pattuita allo scopo, non di garantire l'adempimento di un'obbligazione con riguardo all'eventualità che questa rimanga inadempita (eventualità non ancora verificatasi), ma di soddisfare un precedente credito rimasto insoluto e di liberare, quindi, il debitore dalle conseguenze connesse alla sua pregressa inadempienza.

<sup>59</sup> Vedi C.M. BIANCA, *Diritto civile, L'obbligazione*, IV, Milano, 1990,432; BARBERO, *Sistema istituzionale del diritto privato italiano*, II, Torino, 1965, 33; DI MAJO, *Dell'adempimento in generale*, Com. S.B., Bologna Roma, 1994, 337. È rimasta isolata quella parte della dottrina, che negando la natura contrattuale della *datio in solutum*, ha ricondotto tale modalità di estinzione dell'obbligazione ad una volontà autorizzativa unilaterale del creditore disposto ad accettare l'*aliud pro alio*, cfr. CANNATA, *L'adempimento delle obbligazioni*, Tr. Res., IX, Torino, 1984,69.

momento dell'accordo sul trasferimento secondo il principio consensualistico *ex art.* 1376 c.c., mentre per le cose generiche è quello della specificazione *ex art.* 1378 c.c.<sup>60</sup>.

Essendo un vero e proprio negozio al presente istituto sono applicabili le norme dettate in materia dei contratti con riferimento, anzitutto, al requisito della capacità di agire, necessaria per la validità dell'adempimento in entrambe le parti<sup>61</sup>. Quest'ultimo aspetto sottolinea la differenza di questa modalità di adempimento delle obbligazioni rispetto l'adempimento in senso stretto, per il quale, come visto, trattandosi di un atto dovuto, non è richiesta la capacità di agire né del *solvens* né dell'*accipiens* (artt. 1190 e 1191 c.c.). Il necessario consenso del creditore ad estinguere l'obbligazione originaria mediante prestazione di cosa diversa dal quella precedentemente pattuita permette, inoltre, di distinguere la *datio in solutum* dalle obbligazioni alternative, di cui agli artt. 1285 e ss. cc, e dalla novazione oggettiva. Nel primo caso, in quanto nelle obbligazioni alternative la scelta è, di solito, rimessa al debitore e comunque non è necessario l'accordo tra le parti del rapporto obbligatorio, poichè se la facoltà di scelta non è attribuita al debitore, essa è rimessa al creditore od ad un terzo ai sensi dell'art. 1286 c.c.. La *datio*, si distingue poi dalla novazione oggettiva, in quanto l'effetto solutorio è subordinato non all'accordo intercorso tra creditore e debitore, che è una premessa indispensabile, ma all'esecuzione della prestazione sostitutiva, nell'istituto *de quo*, quindi, l'estinzione del vincolo obbligatorio non scaturisce dall'assunzione di una nuova obbligazione, circostanza questa che si verifica di converso con la novazione oggettiva.

Per l'estinzione delle obbligazioni di diritto civile attraverso la modalità in esame, l'oggetto della *datio* può consistere sia in un dare<sup>62</sup> sia in un *facere* o *non facere*, non essendo previsti limiti al carattere della prestazione, purché ovviamente

---

<sup>60</sup> Cfr. M. BESSONE, *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 2012, 449.

<sup>61</sup> Cfr. DI MAJO, *Dell'adempimento in generale*, cit., 15; ZACCARIA, *La prestazione in luogo dell'adempimento tra novazione e negozio modificativo del rapporto*, Milano, 1987, 45.

<sup>62</sup> Ben può essere la *res alia* bene mobile, registrato o no, ma anche un immobile o un diritto, in questi ultimi casi operando a favore del creditore la garanzia posta dal cpv dell'art. 1197 c.c., ma anche un bene materiale o immateriale, ovvero anche un'universalità di beni ovvero ancora un bene esistente o futuro, purchè, in quest'ultimo caso, il debitore ne garantisca la sua venuta ad esistenza. La circostanza poi che nella *datio in solutum* la diversa prestazione possa consistere nel trasferimento della proprietà o di altro diritto determina che, se trattasi di beni o diritti su beni mobili, la forma scritta è richiesta *ad probationem*, mentre, se trattasi di beni immobili o mobili registrati o diritti creati su di essi, la forma scritta è richiesta *ad substantiam*.

lecita. Ovviamente ciò non può avvenire per l'adempimento delle obbligazioni tributarie, ove alla luce della natura pubblicistica delle stesse e del principio di indisponibilità, il legislatore ha ritenuto la *datio in solutum* accettabile, come forma di estinzione soddisfacente, in quanto avente ad oggetto beni di un valore indiscutibile.

Il pagamento delle imposte mediante cessione di beni culturali, in origine era prevista solo per le imposte sui redditi<sup>63</sup> e per quelle di successione<sup>64</sup> ma è oramai ammesso per tutte le entrate tributarie dello Stato, anche per l'Imposta sul Valore Aggiunto<sup>65</sup>. Sul piano sistematico, la possibilità di adempiere l'obbligazione tributaria mediante la cessione allo Stato di beni culturali realizza, indiscutibilmente, finalità sociali importanti, in particolare, quelle di tutela del patrimonio storico e artistico indicate nell'art. 9 Cost., favorendo l'intervento pubblico in tutti quei casi in cui la mancanza di risorse del privato finirebbe per pregiudicare, in concreto, l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione richiesti dalla natura culturale del bene. È quindi ragionevole che il legislatore abbia concesso allo Stato uno strumento per intervenire nella salvaguardia del patrimonio culturale, sostituendosi ad un privato che, preferendo (avendone la possibilità) disfarsi del bene, difficilmente si può immaginare vi riserverebbe la giusta cura.

La definizione di beni culturali si ricava dagli artt. 2 e 10, D.lgs. 22 gennaio 2004, n. 42, c.d. Codice dei beni culturali e del paesaggio detto anche Codice

---

<sup>63</sup> Art. 28 *bis*, D.p.r. n. 602/73, introdotto dall'art. 7, comma primo, legge 2 agosto 1982, n. 512, il quale sebbene formulato per le imposte dirette, si applica ormai a tutte le entrate tributarie dello Stato, per effetto dell'art. 20, D.lgs. n. 46/99. Sul tema si veda, FERRI, in AA.VV., *Atti dell'incontro di studi sulla legge n. 512 del 2 agosto 1982: «Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale»*, Firenze, 1982, 47; GRANELLI, *il pagamento delle imposte dirette e indirette mediante cessione dei beni culturali*, in AA.VV., *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del convegno svoltosi a Saint Vincent*, a cura di FALSITTA, Milano, 1986, 111; SCICHLONE, *Note in tema di cessione di beni culturali in pagamento d'imposte*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 367; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 199. Un'altra ipotesi di *datio in solutum*, rinvenibile nell'ordinamento tributario italiano, si ha a livello di tributi locali, nell'art. 16, D.p.r. 6 giugno 2001, n. 380, riguardante la realizzazione di opere di urbanizzazione a scampo del contributo di costruzione.

<sup>64</sup> Art. 39, D.lgs. n. 346/90, la norma, come noto, consente il pagamento (totale o parziale) dell'imposta di successione e delle connesse imposte ipotecarie e catastali attraverso la cessione di beni culturali allo Stato.

<sup>65</sup> Il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, introducendo numerose modifiche al D.P.R. n. 602/973, ha esteso la disciplina relativa alle imposte sui redditi anche all'Iva ed alle entrate degli Enti territoriali. In particolare, l'art. 20 del citato D.Lgs. n. 46/1999 prevede che "*le disposizioni contenute ... nell'art. 28-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, si applicano esclusivamente alle entrate tributarie dello Stato*". Si veda anche la Risoluzione n. 43/E del 14 febbraio 2002 dell'Agenzia delle Entrate. La disposizione non si applica ai sostituti d'imposta.

Urbani<sup>66</sup>, ed è interessante notare che la concessione del beneficio non è condizionata, neppure in prospettiva, alla previa sussistenza del vincolo previsto dagli art. 10 ss. del Codice stesso, potendo essere proposta la cessione anche di beni che, pur dovendo presentare le caratteristiche di cui il codice richiede la ricorrenza per la “dichiarazione” di interesse, non siano stati ancora destinatari di un formale provvedimento in tal senso<sup>67</sup>.

Tale modalità di pagamento può essere richiesta dal contribuente, che deve presentare una proposta di cessione agli Uffici periferici del Ministero, nel territorio di residenza, o all’Agenzia delle Entrate, con una descrizione puntuale dei beni offerti e con idonea documentazione, essa deve poi essere acconsentita, con decreto, dal Ministro per i beni e le attività culturali di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze, sentita apposita commissione<sup>68</sup>. Il Ministero attesta per ogni bene

---

<sup>66</sup> Emanato in attuazione della delega contenuta nell’art. 10, legge 6 luglio 2002, n. 137, ai sensi dell’art. 10, “*Sono beni culturali le cose immobili e mobili che, ai sensi degli articoli 10 e 11, presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze avanti valore di civiltà*”.

<sup>67</sup> Si tratta di una novità dell’attuale formulazione della norma, posto che l’art. 6 della legge n. 512/1982 richiedeva, invece, la presenza del vincolo. La nuova previsione sembra, quindi, dimostrare che la natura “culturale” di un bene rappresenta una sua qualità intrinseca, suggerendo, forse, un ripensamento della tesi che vede nella dichiarazione d’interesse culturale prevista dall’art. 13 del Codice Urbani un provvedimento avente natura “costitutiva” dell’interesse dello Stato alla protezione del bene. Si veda S. MABELLINI, *La tutela dei beni culturali nel costituzionalismo multilivello*, Torino, 2016, 4 ss.

<sup>68</sup> La commissione è nominata con decreto dal Ministro per i beni e le attività culturali e il contribuente può chiedere di essere sentito personalmente o tramite delegato. Il contribuente può decidere di revocare la sua proposta nel momento in cui viene sentito dalla commissione o nei quindici giorni successivi, con atto notificato al Ministero dei beni e attività culturali. Il decreto è emanato entro sei mesi dalla data di presentazione della proposta ed è notificato al contribuente, non si tratta, come precisato anche dalla prassi amministrativa, di un termine di natura perentoria. Il cittadino ha poi due mesi di tempo per accettare. La procedura, una volta avviata, non sospende comunque la riscossione dei tributi, quindi, il contribuente, una volta terminato l’iter, potrà chiedere il rimborso delle imposte eventualmente pagate o utilizzare, anche frazionatamente, l’importo della cessione per il pagamento delle imposte la cui scadenza è successiva al trasferimento dei beni. Per il tributo successorio, invece, la presentazione della richiesta interrompe (e, sembra inevitabile, con effetti permanenti sino alla definizione della procedura) il termine per il pagamento del tributo liquidato sulla base della dichiarazione di successione presentata e si pongono quindi alcuni problemi di coordinamento con la disciplina prevista per la fase di attuazione del prelievo successorio. Come noto, la liquidazione dell’imposta di successione deve essere effettuata ad opera dall’Ufficio entro tre anni dalla presentazione della dichiarazione di successione, mediante l’invio di un avviso di liquidazione con il quale si richiede il pagamento dell’imposta nel termine di sessanta giorni, decorsi i quali, l’Amministrazione può procedere alla riscossione dell’imposta, entro il termine di prescrizione decennale previsto dall’art. 41, comma 2, del D.lgs. n. 346/1990. Il termine di prescrizione per l’avvio della riscossione, in altri termini, inizia a decorrere soltanto una volta spirato il termine previsto per l’adempimento spontaneo. Se così è, l’interruzione del termine per il pagamento espressamente prevista quale conseguenza della presentazione della proposta di cessione del bene culturale allo Stato in luogo del pagamento del tributo dovrebbe, di necessità, implicare l’interruzione/sospensione anche del termine di prescrizione previsto per la riscossione dell’imposta liquidata dall’Ufficio. Il credito fiscale,

L'esistenza delle caratteristiche previste dalla legislazione e dichiara l'interesse dello Stato ad acquisirli. Il decreto del Ministero rappresenta un potere amministrativo, di tipo concessorio, attivato su istanza del privato<sup>69</sup>, i cui effetti sono subordinati alla definitiva adesione di quest'ultimo. Con il suddetto decreto, l'Amministrazione "*dichiara*" l'interesse statale all'acquisizione dei beni culturali ma non si è in presenza di un'attività ricognitiva quanto piuttosto di una vera e propria manifestazione di volontà che esplicita l'interesse dello Stato all'acquisizione del

---

infatti, in costanza dell'interruzione del termine per il pagamento del tributo non potrebbe reputarsi esigibile, il che impedirebbe il decorso della prescrizione. Una simile soluzione, tuttavia, considerata la natura ordinatoria del termine semestrale imposto all'Amministrazione per l'adozione del decreto che stabilisce le condizioni per la cessione, finirebbe, potenzialmente, per esporre *sine die* il contribuente all'obbligazione fiscale. Per tali ragioni, la sua compatibilità con primarie esigenze di certezza del rapporto tributario è stata posta in dubbio anche dalla stessa prassi amministrativa, la quale ha suggerito, laddove la procedura di protragga oltre il termine semestrale normativamente previsto, l'invio al contribuente di atti interruttivi del termine di prescrizione che attestino la permanenza dell'interesse alla riscossione dell'imposta. Più nel dettaglio, nella Ris. Min. 23 gennaio 1995, n. 23/E-IV-9-026 si è osservato che "*pur considerando che l'effetto interruttivo sospensivo riconosciuto dalla legge alla proposta di cessione in rapporto al termine per il pagamento si rifletta nel termine di prescrizione, compreso quello decennale*" "*non può comunque sottacersi la rilevanza del termine di sei mesi accordato dalla legge per la conclusione della procedura di cessione*". Ciò premesso si è rilevato che "*se l'assenza di una espressa clausola normativa impedisce di considerare il suddetto termine come perentorio, è da ritenere che il suo eventuale anomalo protrarsi oltre il semestre costituisce un fatto imputabile alla pubblica Amministrazione, così che l'impedimento all'esercizio del diritto di credito è riferibile ad essa e non alla previsione normativa*". Pertanto si è concluso osservando che "*se la procedura in esame si prolunga oltre i sei mesi occorre, quanto meno in via cautelativa, provvedere ad emettere un atto autonomamente interruttivo del termine di prescrizione*". Cfr. B. GRASSO, voce *Prescrizione*, in Enc. dir., XXXV, Milano, 1986, 66, per il quale "*Nel caso di debiti la cui scadenza è rimessa ad un atto meramente potestativo del creditore si ritiene che la prescrizione cominci a decorrere dal momento in cui il credito sorge, dato che è questo il momento in cui il diritto può essere esercitato*".

<sup>69</sup> Cfr. art. 28 bis, D.p.r. n. 602/73, commi primo e secondo, "*I soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, dell'imposta locale sui redditi, dei tributi erariali soppressi di cui all'art. 82 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 597, e relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie possono cedere allo Stato, in pagamento totale o parziale delle imposte stesse e degli accessori, i beni indicati negli articoli 1, 2 e 5 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e successive modificazioni e integrazioni, gli archivi o singoli documenti dichiarati di notevole interesse storico a norma dell'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nonché le opere di autori viventi o la cui esecuzione risalga anche ad epoca inferiore al cinquantennio, di cui lo Stato sia interessato all'acquisizione. La disposizione non si applica ai sostituti d'imposta. La proposta di cessione, contenente la descrizione dettagliata dei beni offerti corredata da idonea documentazione, deve essere presentata al Ministero per i beni culturali e ambientali*". Anche art. 39, commi 1 e 2, D.lgs. n. 346/90, "*Gli eredi e i legatari possono proporre la cessione allo Stato, in pagamento totale o parziale dell'imposta sulla successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi e delle sanzioni amministrative, di beni culturali vincolati o non vincolati, di cui all'art. 13, e di opere di autori viventi o eseguite da non più di cinquanta anni. La proposta di cessione, contenente la descrizione dettagliata dei beni offerti con l'indicazione dei relativi valori e corredata da idonea documentazione, deve essere sottoscritta a pena di nullità da tutti gli eredi o dal legatario e presentata al Ministero per i beni culturali e ambientali ed all'ufficio del registro competente, nel termine previsto dall'art. 37 per il pagamento dell'imposta. La presentazione della proposta interrompe il termine*".

bene e motiva la prevalenza di tale interesse rispetto a quello della percezione del pagamento del debito tributario. Il bilanciamento di interessi, in ogni caso, appare già evidente dalla collaborazione dei due suddetti Ministeri alla decisione di accettare o meno il pagamento mediante beni culturali<sup>70</sup>.

In tale contesto, quindi, si conclude un vero e proprio accordo di natura pubblicistica, ove è ampia la discrezionalità lasciata all'Amministrazione<sup>71</sup>, soggetto creditore, la quale non è vincolata, nella determinazione del valore da dare al bene, nemmeno alla valutazione positiva del bene stesso, piuttosto, è tenuta a considerare anche i costi di gestione che esso può comportare<sup>72</sup>.

Si ritiene che l'applicazione di tale modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria non ponga alcun problema di contrasto con il principio d'indisponibilità. In tal senso, si richiama la nota ricostruzione dell'istituto fatta dal Consiglio di Stato,

---

<sup>70</sup> Si veda Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo per il Lazio, deliberazione n. 162/2015, ove i magistrati contabili hanno affermato che nell'ambito della disciplina delle obbligazioni tributarie vigendo il principio di indisponibilità *“le uniche deroghe consentite, relative a tributi statali (art. 4 28 bis D.P.R. 602/1973, D. L.vo n. 46 del 1999) e al solo caso previsto per i tributi locali dall'art. 16 D.P.R. 380/2001, riguardante la realizzazione di opere di urbanizzazione a scapito del contributo di costruzione, sono stabilite con apposite disposizioni di legge, non estensibili analogicamente a situazioni non contemplate”* e che *“nell'ipotesi di un'espressa disciplina normativa, se del caso regolamentare, dovrebbe essere tenuto in debito conto che una “datio in solutum” produrrebbe effetti di tipo contabile, tali da incidere sugli equilibri e sui risultati di bilancio, a causa della rinuncia, da parte dell'Ente creditore, a un introito di parte corrente, nonché di tipo finanziario, conseguenti alla rinuncia alla riscossione di somme liquide, gravante sui meccanismi di cassa”*

<sup>71</sup> Cfr. Tar Lazio, sentenza 4 dicembre 2014, n. 12266, con commento di M. VAGLIO e S. LANZARO, *Nella procedura di pagamento delle imposte mediante cessione di opere d'arte non è sindacabile la valutazione data dall'Amministrazione Finanziaria*, in *GT – riv. giur. trib.*, 2015, 240, ove si legge *“il Tar ha rammentato che in questo contesto il giudice amministrativo, non solo non può sostituirsi all'Amministrazione nell'esercizio del potere discrezionale, ma neppure, sotto altro profilo, può sostituirsi alle parti dell'accordo solutorio, definendone autoritativamente il corrispettivo. Neanche sarebbe possibile - sempre ad avviso del Tar - procedere alla nomina di un consulente tecnico, il quale, sotto l'apparenza di un sindacato debole, andrebbe in realtà a individuare in via sostitutiva lo scarto tra il prezzo offerto dall'Amministrazione e il (giusto) prezzo di mercato, in violazione dei limiti propri del sindacato sulla discrezionalità amministrativa e tecnica.”*

<sup>72</sup> Può succedere anche che all'esito della descritta procedura, l'acquisto del bene non si perfezioni per sopravvenuto disinteresse dello Stato alla sua acquisizione, ed allora ne viene data immediata comunicazione all'Amministrazione finanziaria ed al proponente. Da tale momento riprende a decorrere il termine di sessanta giorni per il pagamento dell'imposta. In materia d'imposta di successione, l'art. 39, comma 9, del D.lgs. n. 46/1990, precisa anche che da tale momento riprende a decorrere il termine anche per gli interessi decorrenti dalla data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione di successione (art. 31, comma 1). Si tratta, anche qui, di una previsione controversa, posto che gli interessi dovrebbero decorrere dal momento il cui il credito è liquido ed esigibile, e quindi soltanto dalla data di notifica dell'avviso con cui viene liquidata l'imposta. Del resto, anche la giurisprudenza di legittimità (Cass., 4 novembre 2008, n. 26450; Cass., 4 novembre 2008, n. 26451) nel ricordare che il pagamento dell'imposta resta sospeso sino all'emanazione del decreto che definisce le modalità e i termini della cessione, ha escluso l'applicazione degli interessi compensativi sulle somme dovute in caso di rifiuto della proposta, precisando che, dalla data di notifica del decreto di rigetto, sono, invece, dovuti gli interessi di mora, senza applicazione di penalità.

Sez. VI, nella sentenza 10 agosto 1998, n. 1152, ove si legge che: *“L’istituto del pagamento «dell’imposta sulla successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi, delle soprattasse e delle pene pecuniarie» mediante la cessione allo Stato di beni culturali, sia per la sedes materiae che per il suo oggetto, è istituto di diritto tributario che attiene, non alla fase di accertamento dell’obbligazione, ma al momento della riscossione.”*<sup>73</sup>.

Lo stesso ragionamento è stato seguito dall’Avvocato generale Kokott nelle sue conclusioni presentate il 16 febbraio 2017, in relazione alla causa C-36/16, tutt’oggi pendente innanzi la Corte di Giustizia dell’Unione Europea. In tali conclusioni, relative al quesito se la dazione di beni in pagamento d’imposta costituisce un’operazione imponibile ai fini dell’imposta sul valore aggiunto quando il debitore è anche un soggetto passivo ai sensi della normativa IVA, l’Avvocato, dopo aver posto in evidenza che la dazione di beni patrimoniali in pagamento di un debito d’imposta non costituisce un’attività economica ma costituisce *“l’adempimento di un obbligo personale di diritto pubblico”*; obbligo *“previsto in capo a ogni debitore d’imposta, anche qualora non si tratti di un soggetto passivo IVA”*; specifica che questo tipo di dazione in pagamento *“rappresenta in definitiva soltanto una particolare modalità di pagamento nell’ambito della riscossione dell’imposta. Come in un normale procedimento tributario, il debito d’imposta insorto ex lege è saldato, invece che in denaro, attraverso un bene in natura nella misura del suo valore oggettivo”*<sup>74</sup>.

---

<sup>73</sup> I giudici della Consulta proseguono affermando che *“Quale strumento di utilizzazione del prelievo fiscale a fini di tutela ed incremento del patrimonio artistico e storico nazionale l’istituto riceve dal menzionato art. 39 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 una disciplina particolarmente attenta al contemperamento dei due interessi pubblici in gioco, quello tributario e quello di tutela in senso lato dei beni culturali. Contemperamento che ha la sua sede nel complesso procedimento disegnato dalla disposizione, nel quale sono chiaramente distinguibili una fase dell’iniziativa, rimessa al privato; una fase istruttoria di acquisizione e valutazione degli interessi ed una fase decisionale, affidate all’azione congiunta degli apparati preposti alla cura degli interessi considerati; una fase integrativa degli effetti, traslativo dei beni ed estintivo del debito fiscale, ancora una volta riservata alla determinazione del privato. Si tratta di una sequenza ordinata di atti adottati nell’esercizio di potestà attribuite dalla legge per la cura di interessi pubblici, come tale, suscettibile in ipotesi, da un lato, di essere inficiata da tutti i vizi che possono invalidare l’azione amministrativa e, dall’altro, di essere sottoposta al sindacato del giudice amministrativo.”*

<sup>74</sup> L’art. 1296 del codice civile del 1865 si preoccupava di qualificare espressamente il fatto estintivo del rapporto e affermava *“... avviene una confusione di diritto, che estingue il debito e il credito”*, ove l’espressione *“di diritto”* risultava pleonastica in quanto non si può immaginare una confusione che operi diversamente, la volontà delle parti infatti non potrebbe impedirlo. Sul tema vedi. G. FAVERO, voce *Confusione (dir. vig.)* in *Enc. dir.*, VIII, Varese, 1961, 1049; D. AMORE, *Confusione nelle obbligazioni (dir. civ.)*, in *NsDI*, IV, Torino, 1959, 78; PERLINGIERI, *Dei modi di*

5. (Segue): *La definizione consensuale dell'accertamento e possibile concorso del privato alla determinazione del debito d'imposta* – L'introduzione, nell'ordinamento giuridico italiano, dell'istituto dell'accertamento con adesione, originariamente noto come “*concordato tributario*”, ha rappresentato una delle prime grandi esitazioni di fronte al fondamentale principio d'indisponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>75</sup>, in quanto apparente negoziabilità dell'obbligazione tributaria, tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

L'istituto fu introdotto, per la prima volta, nel 1887<sup>76</sup>, successivamente venne disciplinato dall'art. 81 del R.d. 11 luglio 1907, n. 560, contenente il Regolamento dell'imposta di ricchezza mobile. A partire dalla legge 5 gennaio 1956, n. 1 (c.d. Legge Tremelloni) e con il D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645 (T.U.I.D.), l'espressione “*concordato*”, ritenuta troppo ambigua, fu gradualmente abbandonata e sostituita con la locuzione, meno sospetta, di “*adesione del contribuente all'accertamento*”<sup>77</sup>.

L'istituto *de quo* assunse ben presto un ruolo determinante nella concreta realizzazione del prelievo e nel contenimento della litigiosità tributaria<sup>78</sup>, si trattava di veri e propri accordi sul reddito imponibile, che consentivano l'iscrizione a ruolo e la riscossione effettiva di somme che altrimenti sarebbero state riscosse soltanto a seguito di defatiganti liti giudiziarie, con l'aggravio di inevitabili costi sia per il

*estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento (artt. 1230-1259)*, in *Comm. S.B.*, Bologna-Roma, 1975; E. BILOTTI, *La confusione di debito e credito*, Padova, 2008.

<sup>75</sup> Sul tema, *ex multis*, R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1859; S. LA ROSA, *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1089; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 52 ss.. si ricorda la tesi di F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir., Agg.*, II, Milano, 1998, 250, il quale sostiene che il nuovo accertamento con adesione è una deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, visto che con tale istituto si autorizzerebbe l'Amministrazione a disporre del credito tributario. Ma secondo l'Autore questo non inficerebbe comunque la legittimità dell'istituto in quanto il principio di indisponibilità non avrebbe rango costituzionale, secondo questa ricostruzione, inoltre, il potere dispositivo che deriverebbe al Fisco dall'utilizzo dell'accertamento con adesione sarebbe addirittura attuativo dell'art. 53 Cost., ed in particolare, dell'interesse ad una rapida e sicura riscossione del tributo.

<sup>76</sup> Dall'art. 40 della L. 27 agosto 1877, n. 4021.

<sup>77</sup> Si vedano l'art. 4 della L. 5 gennaio 1956, n. 1, l'art. 34, D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645; l'art. 50, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643; e l'art. 27, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 637; ecc..

<sup>78</sup> Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 362 ss.

contribuente che per il Fisco. A seguito di un utilizzo eccessivamente discrezionale ed equivoco dell'accertamento con adesione, l'istituto venne abolito con la riforma tributaria del 1973<sup>79</sup>, continuando ad operare limitatamente ai fini dell'Imposta di Registro, delle Imposte sulle successioni e donazioni e dell'INVIM.

L'accertamento con adesione venne reintrodotta, con la previsione di alcune limitazioni, dall'art. 2-bis del D.L. 30 settembre 1994, n. 656, convertito con la L. 30 novembre 1994, n. 656, per poi ricevere una riforma e regolamentazione organica ad opera del D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, contenente "*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*"<sup>80</sup>. Con quest'ultimo provvedimento<sup>81</sup> sono caduti tutti i limiti legali alla definibilità, in sede amministrativa<sup>82</sup>, dell'accertamento tributario e si sono stabilite alcune regole dirette a garantire la stabilità della definizione e l'attenuazione delle sanzioni derivanti

---

<sup>79</sup> Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 362 ss., il quale afferma che: "*Dopo l'ennesimo condono tributario, i tempi erano ormai maturi per avviare un ripensamento sulla giustizia del sistema nato con la riforma dei primi anni settanta, tuttavia il richiamo stesso al termine "concordato", riapriva facili polemiche e discussioni sulla moralità nell'azione accertatrice, vedendosi invece nel sistema delle Commissioni tributarie la stanza di compensazione delle diverse istanze immanenti nell'accertamento tributario.*"

<sup>80</sup> Per i dettagli della disciplina sul procedimento di accertamento con adesione si vedano gli artt. 6 e seguenti per le imposte dirette e 11 e ss..

<sup>81</sup> Dal punto di vista procedurale, il decreto prevede che l'impulso per la definizione possa essere d'ufficio o di parte, l'atto di accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato, che deve indicare, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale. Sulla necessità che l'atto di accertamento concordato sia redatto per iscritto e sia sottoscritto, oltre che dal contribuente, dal capo dell'ufficio o da un suo delegato, v. Cass., 28 giugno 2006, n. 14945, in *Rass. trib.*, 2006, 2114, con nota di E. MARELLO, *Note intorno all'atto di accertamento con adesione carente di forma o di sottoscrizione.*

<sup>82</sup> Si veda M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, 164 ss., la quale afferma che "*la nuova disciplina sembra attribuire agli uffici finanziari un potere di conclusione dell'accertamento con adesione sostanzialmente privo di preclusioni, in cui all'assenza di limiti in ordine alle questioni potenzialmente oggetto di definizione consensuale si accompagna una più ampia possibilità di azione per l'amministrazione finanziaria. Così modificato, l'istituto potrebbe apparire davvero privo delle cautele che ne garantiscono la compatibilità con i principi del diritto tributario.*" Si ricorda che la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48, D.lgs. n. 546/1992, in riferimento agli artt. 53, 97 e 104 Cost., fu affrontata e decisa dalla Corte Costituzionale con la sentenza del 24 ottobre 2000, n. 433, la quale ha dichiarato non fondata la questione essendo "*basata su una inaccettabile sovrapposizione di piani, quello sostanziale e quello processuale [...] l'art. 97 Cost. e 53 Cost. esulano in sé dalla tematica della funzione giurisdizionale, attenendo l'uno all'organizzazione dell'Amministrazione secondo criteri di imparzialità e buon andamento e l'altro alla garanzia sostanziale della proporzionalità dell'imposta alla capacità del contribuente.*" Poco dopo la Corte con l'ordinanza n. 325 del 2000, riguardante la questione di legittimità costituzionale degli artt. 1-9, D.lgs. n. 218/1997, con riferimento agli artt. 2, 3 e 53 Cost., nella parte in cui "*non prevedono parametri normativi di riferimento per la determina*

dall'accertamento<sup>83</sup>. La definizione consensuale dell'accertamento, che porta alla conclusione di un accordo, tra contribuente e Ufficio, non impugnabile dal primo e non integrabile o modificabile dal secondo<sup>84</sup>, ha rappresentato e rappresenta ancora oggi uno strumento fisiologico di definizione della pendenza tributaria, ma numerose sono state, nel corso del tempo, le oscillazioni sull'inquadramento teorico della fattispecie<sup>85</sup>.

---

<sup>83</sup> L'art. 2, terzo comma, del D.lgs. n. 218 del 1997 prevede che l'accertamento con adesione "non è soggetto ad impugnazione, non è integrabile o modificabile da parte dell'ufficio [...]La definizione esclude, anche con effetto retroattivo, in deroga all'articolo 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la punibilità per i reati previsti dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n.516, limitatamente ai fatti oggetto dell'accertamento; la definizione non esclude comunque la punibilità per i reati di cui agli articoli 2, comma 3, e 4 del medesimo decreto-legge. Il comma quarto prevede poi che l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice è permesso solo nelle ipotesi di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito superiore al cinquanta per cento del reddito definito, di definizione di accertamenti parziali o di redditi derivanti da partecipazione in società o associazioni personali.

<sup>84</sup> Fatte salve le ipotesi di sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito superiore al cinquanta per cento del reddito definito, di definizione di accertamenti parziali o di redditi derivanti da partecipazione in società o associazioni personali. v. M. BASILAVECCHIA; *Dai coefficienti all'efficienza: ascesa e declino dell'accertamento per automatismi*, in *Rass. trib.*, 1994 278 ss.; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario: contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit.; G. FALSITTA, *Concordo o concordato: questo è il problema*, in *Il fisco*, 1995, 9543 ss.; FERLAZZO NATOLI - SERRANÒ, *I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti*, in *Corr. trib.*, 1995, Inserto n. 9; GALEOTTI, FLORI, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario*, in *il fisco*, 1995, 3085 ss.; GALLO, *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rass. trib.*, 1994, 1205 ss.; Id., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1483 ss.; Id., *Gli strumenti di definizione preventiva*, in *il fisco*, 1995, 7921 ss.; R. LUPI, *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, cit.; MOSCHETTI, *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano*, in *il fisco*, 1995, 5331 ss.; G. FERRI e C. CHIRICO, *Ripetibilità di somme versate in adesione per inesistenza del presupposto impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2018, 938, i quali ritengono che lo stesso concetto di obbligazione tributaria porta ad escludere l'assoluta immutabilità dell'accordo, in quanto l'esistenza del presupposto d'imposta è elemento indefettibile anche nel caso di un accordo che sta alla base del prelievo, se si accertasse, quindi, l'inesistenza del presupposto e, quindi, dell'obbligazione tributaria, verrebbe bene anche l'adesione. Sul tema vedi anche, D. QUARTARO e M. QUARTARO, *Osservazioni in tema di revocabilità dell'accertamento con adesione ex Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1103.

<sup>85</sup> Sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione v. ALLORIO, Pagliaro, voce *Concordato tributario*, in *Nss.D.I.*, III, Torino 1959; COCIVERA, voce *Concordato tributario*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1961; GAFFURI, *il concordato tributario come accordo transattivo*, cit., 396 ss.; Id., voce *Concordato tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1988; GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 354 ss.; LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956, 156 ss.; PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, 31 ss.; Id., voce *Concordato tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VII, Roma, 1988; RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, cit., 237 ss.; MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *AA.VV.*, *Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999, 22 ss.; M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione, (ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, in *Rass. trib.*, 2000, 1740 ss.; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, cit., 420 ss.

Dinnanzi ad una disciplina sostanzialmente priva di limitazioni in ordine al possibile contenuto dell'accordo tra contribuente e Fisco, venivano messi in discussione tutti i principi fondamentali dell'ordinamento tributario. Innanzitutto si ponevano criticità nei confronti dell'art. 23 Cost., ma anche dell'artt. 3 e 53 Cost., rispetto ai quali si poneva il timore che si potesse giungere ad una ripartizione delle pubbliche spese fondata, non più su un principio costituzionale e un dato normativo certo, ma su un contratto tra le parti del rapporto obbligatorio.

La compatibilità dell'istituto con le norme costituzionali, però, si ritrova facilmente se solo si guarda alla *ratio* dello stesso: l'accertamento con adesione presuppone l'esistenza di una situazione di fatto controversa, suscettibile di vario apprezzamento<sup>86</sup>. Soltanto in queste situazioni di evidente incertezza fattuale<sup>87</sup> può essere ragionevole e conveniente per lo Stato attivare una collaborazione con il contribuente, piuttosto che insistere in una posizione che potrebbe portare ad un risultato finale incerto. Intesa in questi limiti, la definizione consensuale dell'accertamento chiaramente non pone problemi di compatibilità costituzionale in quanto l'Amministrazione Finanziaria non rinuncia a percepire una parte del debito d'imposta, ma in presenza di certi presupposti, ricerca la collaborazione del debitore, per arrivare ad una quantificazione dell'imponibile, sì condivisa, ma comunque di sicura percezione, accordo che non serve, invece, qualora l'oggetto del contendere si presenta sufficientemente definito<sup>88</sup>.

---

<sup>86</sup> M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 170. Questa *ratio* dell'istituto post riforma si evince anche dalla Circolare dell'8 agosto 1997, n. 235/E, ove al cap. I, parag. 1.2, si legge che: "La mancata previsione normativa di parametri cui informare l'adesione e l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'istituto, non devono peraltro indurre a ritenere che tutte le fattispecie, anche quelle nelle quali l'esistenza dell'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi, debbano formare oggetto di transazione con il contribuente. In sede di contraddittorio quindi, gli uffici dovranno operare, nei casi concreti, una attenta valutazione del rapporto costi-benefici dell'operazione, tenendo conto della fondatezza degli elementi posti a base dell'accertamento, nonché degli oneri e del rischio di soccombenza di un eventuale contenzioso."

<sup>87</sup> M. T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, cit., 172, sostiene che l'incertezza vada considerata in "termini di incertezza applicativa rispetto la quale assume rilievo la norma tributaria in rapporto con la fattispecie concreta cui il dato normativo si riferisce; tale incertezza può manifestarsi per le particolari caratteristiche del fatto concreto, che ad esempio richieda una valutazione particolarmente complessa, o per la difficoltà.

<sup>88</sup> Si veda la circolare 28 giugno 2001, n. 65/E, che già aveva avuto cura di precisare la portata degli elementi emersi durante il contraddittorio chiuso con esito negativo "... Al riguardo si precisa che l'Ufficio, nei casi di procedimenti di adesione innescati di sua iniziativa anche a seguito di richiesta formulata del contribuente ai sensi dell'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 218/1997, a fronte dell'esito negativo del contraddittorio deve attivarsi per notificare senza ritardo il relativo avviso di

Quindi, pur se connotato dalla collaborazione del contribuente, l'accertamento con adesione non perde la sua natura di atto di concreta amministrazione finalizzato all'attuazione della pretesa tributaria stabilita *ex lege*, e non può modificare la misura del riparto dei carichi pubblici fissata dal legislatore. E' proprio l'analisi del profilo attinente alla natura giuridica dell'istituto *de quo* che permette di comprendere se con tale modalità accertativa si ha una parziale rinuncia, da parte dello Stato, di un credito tributario nell'ambito di un accordo dispositivo, con conseguente estinzione dell'obbligazione tributaria, solo parzialmente satisfattoria.

Le tesi che si sono contrapposte, nel corso del tempo, circa la natura della definizione consensuale dell'accertamento si possono raggruppare, essenzialmente, in tre diversi orientamenti<sup>89</sup>. Il primo, configura l'accertamento con adesione come atto unilaterale dell'Amministrazione, con adesione del contribuente come mera condizione di efficacia; il secondo orientamento, lo interpreta come una transazione di natura privatistica e, infine, la terza tesi ne intravede un accordo di diritto pubblico, non avente natura contrattuale<sup>90</sup>.

Un dato certo è si ritengono sicuramente superate le conclusioni a cui era giunta la dottrina<sup>91</sup> antecedente alla riforma degli anni '70, ove vigeva, non solo un quadro normativo differente, ma anche una concezione diversa dello Stato, concepito come autoritario e non al servizio della comunità. In tale contesto il concordato veniva ritenuto un atto unilaterale dell'Amministrazione ed il consenso del contribuente era considerato come una mera sottomissione del singolo al potere autoritativo dello Stato. Il D.lgs. n. 218/1997, che ha fatto seguito al provvedimento premiale del 1994,

---

*accertamento; quest'ultimo dovrà comunque tener conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto ...".*

<sup>89</sup> Cfr. F. GALLO, *La natura dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 435.

<sup>90</sup> Tra le varie ricostruzioni che sono state proposte si ricorda anche quella che riconduceva il concordato nell'ambito del potere di autotutela dell'amministrazione finanziaria nei confronti di proprio atti infondati o illegittimi. Tale tesi fu sviluppata soprattutto da coloro che sostenevano l'idea dell'accertamento con adesione come atto unilaterale, in tal senso PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, I, 317, che configurò il concetto di autotutela per una ricostruzione della natura giuridica del concordato nella formula del riesame libero culminabile nell'annullamento *ex officio*. Sul tema si veda M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, cit., 423 ss.

<sup>91</sup> In questo senso A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto Tributario*, Milano, 1974, 6 ss., a cui seguì E. ALLORIO e A. PAGLIARO, *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. It.*, III, 989; PUOTI, *Spunti critici in tema di concordato tributario*, cit., 317; B. COCIVERA, *Il Concordato tributario*, Milano, 1948, e soprattutto, voce *Concordato tributario*, in *Enc. Dir.*, cit.. quest'ultimo aderisce alla tesi del maestro Giannini per poi contraddirsi quando sviluppa la nozione di atto unilaterale amministrativo con riferimento al "negoziato" unilaterale atipico di accertamento.

avente la caratteristica prevalente di condono, ha portato molte novità rispetto il Testo Unico del 1958, basti pensare all'ampliamento dell'ambito applicativo dell'istituto a ogni tipo di controversia tributaria e, in particolare, è arrivato in un momento storico in cui lo Stato, non era più solo sovrano e autoritario<sup>92</sup>, ma uno Stato collaborativo al servizio dei contribuenti<sup>93</sup>.

Appurato che oggi non ha più senso ricostruire l'accertamento con adesione in termini di atto autoritativo unilaterale dell'Amministrazione, si deve escludere anche quella ricostruzione che inquadrava l'accertamento con adesione tra i contratti c.d. di diritto pubblico, categoria contrattuale che non ha mai avuto contorni precisi, ma che

---

<sup>92</sup> Sul tema dell'evoluzione del ruolo dello Stato, si veda F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino, tra libertà garantita e libertà attiva*, Venezia, 1994, 124, il quale afferma che “Solo l'effettivo esercizio di questa libertà può portare al superamento della monocrazia impersonata dallo Stato, verso un sempre maggior riconoscimento della posizione centrale dell'individuo nella società globale.”.

<sup>93</sup> Ad oggi la collaborazione tra Fisco e contribuente tende alla massimizzazione, oltre ai numerosi istituti esistenti nell'ordinamento italiano, anche attraverso le indicazioni provenienti dall'Unione Europea, la quale promuove un nuovo approccio Fisco- contribuente, fondato su forme di *Cooperative Compliance*. Quest'ultimo istituto, introdotto con l'art. 3, D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, rubricato “*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente, in attuazione degli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della legge 11 marzo 2014, n. 23*”, si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra amministrazione e contribuente che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. E' un istituto che prevede l'adesione volontaria del contribuente qualora sia in possesso di alcuni requisiti soggettivi ed oggettivi. In particolare, possono aderirvi i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario, sono previste, quindi, nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva con l'Agenzia delle entrate, con la possibilità di pervenire a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali. In fase di prima applicazione il regime, attivabile su opzione, è riservato ai grandissimi contribuenti, ovvero soggetti con ricavi superiori ai 10 miliardi di euro. In futuro, la soglia verrà progressivamente abbassata fino a 100 milioni di euro. L'art. 6 del D. Lgs. n. 128/2015 prevede alcuni effetti premiali per le imprese che aderiscono a questo regime, come: Procedura abbreviata di interpello preventivo; applicazione di sanzioni ridotte alla metà, e comunque in misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, per i rischi comunicati in modo tempestivo ed esauriente, laddove l'Agenzia delle entrate non condivida la posizione dell'impresa, e, infine, esonerò dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime. A livello internazionale, negli Stati Uniti già nel 2002 approvarono il *Sarbanes Oxley Act*, che ha accresciuto la consapevolezza che una efficace gestione del rischio fiscale è un aspetto fondamentale sia per la *corporate governance* sia per la difesa della reputazione delle grandi imprese sul mercato e dei rapporti con le istituzioni (c.d. *corporate responsibility*). I concetti sono stati ripresi nel Rapporto OCSE del 21 maggio 2013 *Cooperative Compliance: a Framework - from enhanced relationship to cooperative compliance*, che ha posto l'accento sull'adozione degli schemi di *cooperative compliance* (adempimento collaborativo).

comunque è una categoria ammissibile solo se espressamente prevista dalla legge<sup>94</sup> e il suddetto D.lgs. n. 218/1997, non offre alcuno spunto in tal senso.

Si rivolge allora l'attenzione sull'aspetto collaborativo dell'istituto in esame e sulla partecipazione attiva del contribuente al procedimento di formazione dell'atto definitivo<sup>95</sup>. Che la partecipazione del contribuente debba essere attiva al fine di collaborare con l'Amministrazione per completare una fattispecie indefinita, lo si comprende dal fatto che, ai sensi dell'art. 5, comma primo, lett. a), D.lgs. n. 218/1997, l'Ufficio è tenuto ad indicare nell'invito a comparire i periodi d'imposta suscettibili di accertamento; l'art. 7, prevede che l'atto sia scritto in duplice esemplare e sottoscritto sia dal capo dell'Ufficio che dal contribuente ed infine è previsto che ad entrambe le parti è precluso successivamente impugnare l'accordo raggiunto<sup>96</sup>. Appare evidente, quindi, che il consenso del contribuente, è simmetrico a quello dell'Ufficio e che l'accordo tra le parti è elemento costitutivo dell'accertamento con adesione, si ritiene perciò che il problema qualificatorio vada a spostarsi sulla scelta tra il modello contrattualistico della transazione<sup>97</sup> e quello dell'accordo di diritto pubblico, con esclusione di effetti dispositivi<sup>98</sup>.

Per giungere a una conclusione occorre analizzare alcuni aspetti, come, ad esempio, il fatto che per aversi una transazione, forma contrattuale di diritto privato, le due parti devono essere sullo stesso piano giuridico e le loro due volontà si devono fondere. Ciò però non può accadere nell'ambito tributario, dove il Fisco esprime una funzione pubblica inderogabile che lo pone su un piano ontologicamente diverso da

---

<sup>94</sup> Allo schema di contratto pubblico la dottrina amministrativistica ha fatto riferimento solo per le amministrazioni di servizi, in cui l'amministrazione è debitrice, non con riferimento alle amministrazioni c.d. d'ordine, com'è quella finanziaria.

<sup>95</sup> Cfr. F. GALLO, *La natura dell'accertamento con adesione*, cit., 437, il quale dice che: "non siamo ancora all'applicazione della regola anglosassone della *negotiation over regulation*, ma siamo ben lontani dall'atto unilaterale e molto vicini all'amministrazione con il consenso realizzata all'insegna del principio di imparzialità amministrativa".

<sup>96</sup> Sul tema D. STEVANATO, *Mancato perfezionamento della procedura di adesione e impugnabilità dell'originario avviso di accertamento*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 883; Id., *Ancora equivoci su istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere*, in *Corr. trib.*, 2015, 2565.

<sup>97</sup> In questo senso P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002, 318; F. BATISTONI FERRARA, *La conciliazione giudiziale: come, quando, perché*, in *Boll. Trib.*, 1996, 573; Id., *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, vol. II, Milano, 1998, 22; G. FALSITTA, *Manuale di diritto Tributario, Parte generale*, Padova, 2005, 434; L. TOSI, *La conciliazione giudiziale*, in *AA.VV., Il processo tributario*, diretto da F. Tesauero.

<sup>98</sup> Nel senso di mero accordo di diritto pubblico, M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., 24; M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione*, (ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) *nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, cit..

quello del contribuente e dove è presente il dogma dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. La potestà tributaria, in altre parole, non si può collocare sul piano di autonomia privata tipico del contribuente e quindi, l'accertamento con adesione, non può porsi su un piano contrattuale di tipo privatistico. Questo aspetto, d'altronde, è chiaro se solo si tiene a mente che l'art. 7, D.lgs. n. 218/1997, richiede una motivazione dell'accordo che si raggiunge, cosa che non avrebbe alcun senso richiedere in un contratto di tipo privatistico, ove le motivazioni dei singoli sono ininfluenti.

Tuttavia, se si tengono a mente la *ratio* dell'istituto dell'accertamento con adesione ed i suoi presupposti, si comprende che tutte le criticità si risolvono se solo si considera che nel caso di specie siamo di fronte ad un accordo non sulle dimensioni dell'obbligazione tributaria, bensì sulla rappresentazione, incerta, dei fatti che ne sono alla base<sup>99</sup>. Visto che, come detto, l'Amministrazione Finanziaria, anche se ormai orientata alla collaborazione con il contribuente, è pur sempre portatrice di un interesse primario e superiore a quello del singolo, appare evidente che non si può trattare di contratti di diritto privato<sup>100</sup> ma piuttosto di atti consensuali bilaterali. Non si tratta quindi di una rinuncia all'imposta dovuta sulla base del presupposto effettivo<sup>101</sup>, ma di un sistema di accertamento preferibile in alcuni casi: il Fisco non sta disponendo del suo credito, in quanto la determinazione del debito d'imposta oggetto dell'obbligazione tributaria è comunque determinata sta compiendo una ricostruzione fattuale fiscalmente rilevante.

---

<sup>99</sup> Vedi Cfr. G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 370 ss., il quale afferma che: “*se l'accertamento con adesione altro non fosse se non uno dei metodi di accertamento, caratterizzato, però, dal fondamentale apporto consensuale circa la dimostrazione probatoria del presupposto di fatto nella sua dimensione economica, se ne potrebbe escludere oltre che la sua portata costitutiva di effetti impositivi, anche la sua idoneità ad imporre una parziale rinuncia all'imposizione, limitandosi l'operatività dell'incontro delle volontà ad una intesa circa la ricostruzione fattuale fiscalmente rilevante. Infatti, la modificabilità dell'accertamento con adesione in presenza di fatti di una certa rilevanza non conosciuti al momento dell'accordo, implica la sopravvenuta conoscenza, derivante da ulteriori apporti probatori, dei nuovi fatti, confermando che l'accordo viene ad operare soltanto in presenza dei supporti probatori di cui le parti dispongono al momento dell'accordo, riaprendosi, invece, in presenza di nuovi fatti l'ambito valutativo da considerare nella ricostruzione dialettica della base dell'accordo*”.

<sup>100</sup> Cfr. F. GALLO, *La natura dell'accertamento con adesione*, cit., 438; M. STIPO, *L'accertamento con adesione del contribuente ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, nel quadro generale delle obbligazioni di diritto pubblico e il problema della natura giuridica*, in *Rass. trib.*, 1998, 1231.

<sup>101</sup> Vedi A. FANTOZZI, *Concordati, condono e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, 199. In giurisprudenza, per la configurazione del condono come remissione del debito, si veda Cass., 7 ottobre 2016, n. 1780, Id., 29 luglio 2016, n. 15881, ove afferma che “*l'effetto che l'ordinamento ricollega al perfezionamento della fattispecie di condono*” è l'estinzione dell'obbligazione tributaria.

6. (Segue): *la rateizzazione del debito tributario, come metodo soddisfattorio estintivo dell'obbligazione tributaria o come novazione del rapporto obbligatorio* – Le dilazioni di pagamento sono quei provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria che, su istanza del debitore, differiscono il pagamento del debito d'imposta ad uno o più momenti successivi rispetto la sua originaria scadenza, sospendendo l'inizio della riscossione coattiva<sup>102</sup>.

In ambito tributario, si rinvencono diverse fattispecie di dilazioni di pagamento, che, di volta in volta, sono identificate dal legislatore con diversa terminologia: “rateazioni” (come, ad esempio, art. 26, D.lgs. n. 46/1999 e nell'ipotesi di cui all'art. 3 bis, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 462, dopo le modifiche apportate nel 2015<sup>103</sup>), altre volte si parla di “dilazioni” (come nell'ipotesi, molto nota, disciplinata nell'art. 19, D.p.r. n. 602/1973<sup>104</sup>), o anche di “sospensione della riscossione” (si veda l'art.

---

<sup>102</sup> Sul tema si veda A. GUIDARA, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, cit., 190 ss..

<sup>103</sup> Tale rateazione riguarda imposte dirette ed IVA, dovute a seguito di controlli formali. La norma è stata reintrodotta nel 2008 ed è stata oggetto di modifica ad opera del D.Lgs. n. 159/2015, con il quale il legislatore ha previsto una rivisitazione dell'istituto della rateazione in riferimento agli avvisi bonari e dell'accertamento con adesione. L'art. 2 del D.Lgs. n. 159/2015 ha in sostanza innovato, l'art. 3-bis del D.Lgs. n. 462/1997 (Unificazione ai fini fiscali e contributivi delle procedure di liquidazione, riscossione ed accertamento), l'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997 (Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale), nonché l'art. 15 del medesimo D.Lgs. n. 218/1997. In particolare, le novità, hanno dato corso al principio, espresso nella legge Delega, con il quale veniva chiesto al Governo di introdurre disposizioni volte ad ampliare l'ambito applicativo dell'istituto della rateizzazione dei debiti tributari, in coerenza con la finalità della lotta all'evasione fiscale e contributiva e con quella di garantire la certezza, l'efficienza e l'efficacia dell'attività di riscossione. Sul tema si veda L. LOVECCHIO, *Sanzioni ridotte per i lievi inadempimenti dei pagamenti dilazionati*, in *Il fisco*, 2016, 732; E. FRONTICELLI BALDELLI, *L'Agenzia delle entrate scioglie i dubbi su rateazione, autotutela parziale e reclamo*, in *Corr. trib.*, 2016, 793.

<sup>104</sup> L'istituto della dilazione di cui art. 19, ridisegnato nel 1999 e oggetto di recente modifica ad opera della legge 7 agosto 2016, n. 160, di conversione, con modificazioni, del D.L. n. 113 del 2016 - c.d. decreto Enti Locali, è ritenuto espressione della discrezionalità amministrativa in ambito nell'attività di riscossione. Attualmente i primi tre commi dell'art. 19, così come modificati, prevedono che: “L'agente della riscossione, su richiesta del contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di importo superiore a 60.000 euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà. In caso di comprovato peggioramento della situazione di cui al comma 1, la dilazione concessa può essere prorogata una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza. Il debitore può chiedere che il piano di rateazione di cui ai commi 1 e 1-bis preveda, in luogo di rate costanti, rate variabili di importo crescente per ciascun anno.”. Un'altra novità introdotta nell'art.19, è stato il comma 3 bis, il quale prevede che: “In caso di provvedimento amministrativo o giudiziale di sospensione totale o parziale della riscossione, emesso in relazione alle somme che costituiscono oggetto della dilazione, il debitore è autorizzato a non versare, limitatamente alle stesse, le successive rate del piano concesso. Allo scadere della sospensione, il

19 bis, D.p.r. n. 602/1973). Ad ogni modo l'effetto finale, che si produce con l'ammissione di un debitore ad un piano di rateazione è quello di permettergli di estinguere la sua obbligazione tributaria, sempre con effetti soddisfattori per lo Stato, ma in un momento differito, rispetto la scadenza originaria, ovviamente pagando gli interessi dovuti.

L'accoglimento di un'istanza di rateizzazione, quindi, permette al contribuente di essere considerato, dalle Amministrazioni pubbliche, in una posizione debitoria regolare. Si pensi, in particolare, alla giurisprudenza amministrativa<sup>105</sup> che ritiene soddisfatto il c.d. "*requisito della regolarità fiscale*" di un'impresa, che intende partecipare ad una gara pubblica, nei casi in cui il contribuente ha chiesto ed ottenuto un piano di rateazione, entro la scadenza del termine di presentazione delle domande.

La domanda che nasce allora spontanea è se l'accoglimento dell'istanza di rateizzazione determina la novazione del rapporto obbligatorio generando un nuovo debito d'imposta in capo al contribuente a scadenza ed esigibilità differita. Ciò è

---

*debitore può richiedere il pagamento dilazionato del debito residuo, comprensivo degli interessi fissati dalla legge per il periodo di sospensione, nello stesso numero di rate non versate del piano originario, ovvero in altro numero, fino a un massimo di settantadue.*". Per i primi commenti sulle modifiche, M.S. AVI, *Rateazione del debito tributario delle imprese a fiscalità ordinaria: tutto cambi affinché nulla cambi*, in *Corr. trib.*, 2017, 2753; E. FRONTICELLI BALDELLI, *Una nuova rimessione in termini per le dilazioni di pagamento*, in *Corr. trib.*, 2016, 2663.

<sup>105</sup> Si tratta del tema della "*regolarità fiscale*" richiesto prima dall'art. 38 d.lgs. 163/2006, e oggi confermato dall'art. 80, comma 4, d. lgs. 50/2016. Si rinvia alle sentenze del Consiglio di Stato, *ex multis*, sentenza 5 giugno 2013, n. 15; sentenza 20 agosto 2013, n. 20; sentenza 3 aprile 2018, n. 2049; per un primo commento sul tema, cfr. M.L. MADDALENA, *Rateizzazione del credito tributario e partecipazione alle gare pubbliche*, in *Corr. del Merito*, n. 8-9/2013, 921. La giurisprudenza amministrativa è dell'idea che per ritenere un'impresa in posizione fiscale regolare, non è sufficiente la semplice richiesta di essere ammessi ad un piano di rateizzazione, ma serve la formale ammissione allo stesso. Tale interpretazione resa dalla Plenaria è conforme all'orientamento europeo ed in particolare, alle sentenze della Corte di Giustizia, 9 febbraio 2006, cause C-226/04 e C-228/04. Anche la Suprema Corte di Cassazione penale, con la sentenza 5 settembre 2016, n. 36821, ha preso posizione in ordine al non infrequente caso dell'operatore economico che ha dovuto far ricorso alla rateizzazione del pagamento del debito tributario, per poter far fronte ai propri impegni. Per gli Ermellini, il requisito della regolarità fiscale "*non è volto a sanzionare le imprese inadempienti agli obblighi tributari, ma ad assicurare la partecipazione alle gare d'appalto di soggetti privi di pendenze col fisco, che mettano in discussione la capacità di realizzazione delle opere loro affidate*", con la conseguenza che l'impresa ammessa con provvedimento espresso dall'Amministrazione finanziaria alla rateizzazione del debito tributario, ed in regola con i versamenti, può partecipare alle procedure dichiarando la propria regolarità, senza che il legale rappresentante dell'operatore economico possa essere sanzionato per falsa dichiarazione. Peraltro, recentemente, lo stesso Legislatore è intervenuto con l'art. 49, comma 1, lett. d), D.Lgs. 19 aprile 2017, n. 56 modificando l'art. 80 comma 4 d. lgs. 50/2016, che così oggi prevede "*Il presente comma non si applica quando l'operatore economico ha ottemperato ai suoi obblighi pagando o impegnandosi in modo vincolante a pagare le imposte o i contributi previdenziali dovuti, compresi eventuali interessi o multe, purché il pagamento o l'impegno siano stati formalizzati prima della scadenza del termine per la presentazione delle domande*".

proprio quello che è stato sostenuto il Consiglio di Stato, nella sentenza 5 giugno 2013, n. 15<sup>106</sup>, ove, in merito al tema della c.d. regolarità fiscale, la Corte ha affermato testualmente che *“l’ammissione alla rateizzazione, rimodulando la scadenza dei debiti tributari e differendone l’esigibilità, implica quindi la sostituzione dell’originaria obbligazione a seguito dell’insorgenza di un nuovo rapporto obbligatorio secondo i canoni della novazione oggettiva di cui agli artt. 1230 e seguenti del codice civile. Il risultato è la nascita di una nuova obbligazione tributaria, caratterizzata da un preciso piano di ammortamento e soggetta a una specifica disciplina per il caso di mancato pagamento delle rate.”*.

Per verificare il ragionamento seguito dalla Plenaria e comprendere, quindi, se effettivamente con l’ammissione a un piano di rateizzazione si genera una nuova obbligazione tributaria, occorre prendere le mosse dall’istituto della novazione<sup>107</sup> così come disciplinato nell’art. 1230 c.c.. Quest’ultima norma, come noto, prevede che *“L’obbligazione si estingue quando le parti sostituiscono all’obbligazione originaria una nuova obbligazione con oggetto o titolo diverso. La volontà di estinguere l’obbligazione precedente deve risultare in modo non equivoco.”*; mentre l’art. 1231 c.c., stabilisce che: *“Il rilascio di un documento o la sua rinnovazione, l’apposizione o l’eliminazione di un termine e ogni altra modificazione accessoria dell’obbligazione non producono novazione.”*. Dalla lettura dei suddetti articoli, quindi, appare chiaro che per aversi novazione è necessario che la nuova obbligazione possieda un titolo o un oggetto differenti da quelli precedenti e che la volontà delle parti di estinguere la vecchia obbligazione deve risultare in modo

<sup>106</sup> Sentenza commentata da E. ZAMPETTI, *Appalti pubblici, regolarità tributaria e rateizzazione del debito*, in *Foro Amministrativo*, 2013, 9, 2314 e reperibile anche in *Fiscaline.it*.

<sup>107</sup> Sul tema si veda, senza pretesa di completezza, P. RESCIGNO, *novazione (dir. civ.)*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1965, 431, P. PERLINGIERI, *Dei modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall’adempimento (artt. 1230-1259)*, cit., 5; O. BUCCISANO, *Novazione*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990; C. M. BIANCA, *Diritto civile*, 4, *L’obbligazione*, cit., 443; C. B. PUGLIESE, *La novazione*, in *L’estinzione dell’obbligazione senza adempimento*, a cura di M. paladini, Torino, 2010, 3 ss.; E. MOSCATI, *La disciplina generale delle obbligazioni*, Torino, 2012, 318; C. CICERO, *I modi di estinzione delle obbligazioni*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Bessone, Torino, 2013, 35. Sul tema si veda anche R. LUPI e A. ZOPPINI, *Proroga di prestito obbligazionario e nuovo regime fiscale: un caso clinico di rapporti tra diritto tributario e diritto civile*, in *Le società*, 2003, 137, ove sull’istituto della novazione viene detto che: *“Al problema che si è appena sollevato si connette una incertezza nella ricostruzione dogmatica della novazione, atteso che la novazione può configurarsi come un atto giuridico, allora di natura negoziale, ovvero può parimenti essere ricondotta alla dimensione dell’effetto giuridico. Con la significativa differenza che, nel primo, la volontà delle parti potrebbe determinare un effetto estintivo del rapporto anche nei casi in cui, allora solo presuntivamente, l’art. 1231 c.c. lo esclude, sulla generale premessa del potere dispositivo degli effetti giuridici che si desume dall’art. 1322 c.c.”*

inequivoco, le modificazioni meramente accessorie, invece, non determinano alcuna novazione. La giurisprudenza di legittimità è concorde nel ritenere che la novazione presuppone sempre un mutamento sostanziale dell'obbligazione iniziale, e nel senso che il mutamento deve essere tale per cui la precedente obbligazione venga trasformata in una nuova incompatibile con la prima<sup>108</sup>. Con specifico riferimento alle ipotesi di rateizzazione, la Corte di Cassazione ha più volte affermato che l'atto con cui le parti concordano il differimento della scadenza del pagamento di un'obbligazione, non costituisce una novazione e non comporta, quindi, l'estinzione dell'obbligazione originaria<sup>109</sup>. Infatti, in tale ultima ipotesi si ritiene che l'accordo sulla dilazione di pagamento costituisca una modifica meramente accessoria del rapporto obbligatorio, destinata a rilevare solo nel momento attuativo dello stesso ed incapace di mutarne il titolo o l'oggetto. Tale conclusione, d'altronde, è confermata se solo si pone attenzione all'ipotesi tipica di rateizzazione, in ambito tributario, ovvero l'ipotesi di cui all'art. 19, D.p.r. n. 602/1973, alla quale non si può di certo riconoscere efficacia novativa dell'originaria obbligazione tributaria, alla luce del fatto che riguarda esclusivamente i casi in cui i debiti risultano già iscritti a ruolo<sup>110</sup>. Inoltre, in tale ipotesi, il suddetto art. 19, terzo comma, prevede che se il debitore non paga cinque rate, anche non consecutive, del piano di rateazione, decade dal piano stesso e l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto diventa immediatamente

---

<sup>108</sup> Cfr. Cass., 12 settembre 2000, n. 12039, secondo cui *“la novazione oggettiva di una precedente obbligazione presuppone un mutamento sostanziale di questa ultima, e dunque che con la seconda obbligazione siano apportati alla prima cambiamenti riguardanti l'oggetto della prestazione o la natura giuridica dell'obbligazione che trasformino questa in un nuova obbligazione incompatibile con la prima”*.

<sup>109</sup> Cass., 6 luglio 2010, n. 15980, ove viene sottolineato che *“giurisprudenza di questa Corte che ha già avuto occasione di chiarire che l'atto con il quale le parti convengono la modificazione quantitativa di una precedente obbligazione ed il differimento della scadenza per il suo adempimento, non costituisce una novazione e non comporta, dunque, l'estinzione dell'obbligazione originaria, restando assoggettato, per la sua natura contrattuale, alle ordinarie regole sulla validità; la novazione oggettiva esige invero l'animus novandi, cioè l'inequivoca, comune, intenzione di entrambe le parti di estinguere l'originaria obbligazione, sostituendola con una nuova e l'aliquid novi, inteso come mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione o del titolo del rapporto. (Cass. 1218/08).”*. Nello stesso senso, in dottrina, si veda C. CICERO, *I modi di estinzione delle obbligazioni*, cit., 64, il quale precisa espressamente che *“la dilazione non è d'altronde per certo novativa”*, negli stessi termini E. Moscati

<sup>110</sup> Per un esame dell'art. 19, vedi anche A. GUIDARA, *Commento all'art. 19, D.p.r. n. 602/1973*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2005, 678; Id., *Dilazioni amministrative di pagamento*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro e A. Carinci, Milano, 2011; sulla rateizzazione, in generale, si veda G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 409 ss.; e per gli aspetti più tecnici, L. RISOLO, *La rateazione del debito fiscale*, Santarcangelo di Romagna, 2012.

riscuotibile in un'unica soluzione. Tale previsione, quindi, conferma che con la rateizzazione non si ha nessun mutamento dell'oggetto dell'obbligazione, in quanto, come detto, l'importo residuo, nel caso di decadenza dal piano, coincide esattamente con la differenza tra l'importo iscritto a ruolo e la somma già corrisposta. Inoltre, non deve dimenticarsi la previsione dell'art. 21, comma terzo, D.p.r. n. 602/73, che sancisce che *"I privilegi generali e speciali che assistono le imposte sui redditi sono estesi a tutto il periodo per il quale la rateazione è prolungata"* nel confermare ed estendere al debito rateizzato le precedenti garanzie, si palesa come l'istituto della rateazione in materia tributaria così configurato sia incompatibile con l'istituto della novazione, ed in particolare con l'art. 1232 c.c., secondo cui *"i privilegi, il pegno e le ipoteche del credito originario si estinguono"*. Né, in contrario, varrebbe rilevare che l'art. 19, comma 1-*quater*, D.p.r. n. 602/73, prevede che la richiesta di rateizzazione impedisce temporaneamente l'iscrizione d'ipoteca fino al mancato accoglimento della stessa, trattasi, infatti, di una norma eccezionale rispetto la regola generale e, tra l'altro, nel proseguo fa comunque salvi *"i fermi e le ipoteche già iscritti alla data di concessione della rateazione"*.

Si ritiene pertanto che alla rateizzazione, nell'ambito delle obbligazioni tributarie, non può riconoscersi alcuna efficacia novativa, dovendosi configurare, più semplicemente come una modalità di estinzione dell'obbligazione che lascia inalterato il titolo e l'oggetto della stessa, assegnando al contribuente il mero vantaggio del pagamento frazionato<sup>111</sup>.

---

<sup>111</sup> Cfr. E. ZAMPETTI, *Appalti pubblici, regolarità tributaria e rateizzazione del debito*, cit., 2315; in tal senso si è espressa anche la giurisprudenza, *ex multis*, Cass., Ss.Uu., 14 marzo 2011, n. 5928; Cass., 7 ottobre 2010, n. 20780; Cass., 6 febbraio 2004, 2301.

### CAPITOLO III

#### METODI NON SATISFATTORI DI ESTINZIONE DELL'OBBLIGAZIONE TRIBUTARIA E LA NUOVA DIMENSIONE DEL DOGMA DELL'INDISPONIBILITÀ

SOMMARIO: 1. La confusione, metodo di estinzione dell'obbligazione tributaria dalla dubbia natura 2. Il condono tributario: una remissione arbitraria del debito fiscale 3. La transazione fiscale: accordo dispositivo del credito tributario o mera ricognizione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi 4. L'impossibilità sopravvenuta per causa non imputabile al debitore: le calamità naturali.

1. *La confusione, metodo di estinzione dell'obbligazione tributaria dalla dubbia natura* - La confusione è un metodo di estinzione dell'obbligazione disciplinato nell'art. 1253 c.c., che si verifica “quando le qualità di creditore e di debitore si riuniscono nella stessa persona”<sup>1</sup>. L'estinzione dell'obbligazione, in tale ipotesi avviene *ope legis* e non deve essere eccepita, in quanto, a seguito della riunione nella stessa persona del debitore e del creditore, viene meno la contrapposizione di interessi tra le parti del rapporto obbligatorio che giustifica la persistenza dell'obbligazione stessa<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Il fenomeno della confusione non è tipico delle sole situazioni soggettive obbligatorie, ma anche di quelle reali. L'articolo 1253 c.c. stabilisce che, a seguito dell'estinzione dell'obbligazione per confusione, i terzi che hanno prestato le garanzie sono liberati. Come correttamente rilevato da C. NOBILI, *Le obbligazioni*, Milano, 2008, si tratta di una conseguenza immediata della natura accessoria della garanzia.

<sup>2</sup> In senso contrario G. FRANSONI, *Estinzione dell'obbligazione per confusione e momento impositivo nell'IVA*, in *Rass. Trib.*, 2012, 52, il quale ritiene che “non è la riunione in se' la causa efficiente dell'estinzione del rapporto”, in quanto, a detta dell'Autore, la stessa disciplina normativa che prima (art. 1253 c.c.) sancisce la regola generale poi nelle due disposizioni immediatamente seguenti esclude l'effetto estintivo laddove il credito sia oggetto di usufrutto o pegno (art. 1254 c.c.) ovvero nelle ipotesi in cui, riunendosi nella stessa persona la qualità di debitore e fideiussore, vi sia un interesse del creditore al mantenimento della garanzia (art. 1255 c.c.).

Nell'ambito del diritto civile, la confusione si può realizzare per successione tra vivi (vendita dell'eredità, donazione universale, fusione di società commerciali, cessione d'azienda), oppure, molto più frequentemente, *mortis causa*, in ordine alle obbligazioni e ai crediti sussistenti tra erede e *de cuius*. In base al tipo di diritti su cui incide e al modo di operare, si distinguono vari tipi di confusione: la confusione *acquisitiva*, tipica del fenomeno dell'accessione nei diritti reali, in cui c'è la riunione di due o più cose in una sola, e la confusione *estintiva*, in cui si produce l'estinzione del rapporto giuridico, reale o obbligatorio<sup>3</sup>.

In dottrina si è discusso a lungo sulla natura della confusione quale metodo di estinzione dell'obbligazione, in particolare, dubitandosi spesso della sua natura soddisfattoria. La teoria positiva argomenta dal fatto che, se è vero che il creditore non ottiene la prestazione che era oggetto dell'obbligazione, è anche vero che viene liberato dall'obbligo di adempiere e questo, di per sé, viene già considerato come una controprestazione per la mancata soddisfazione dell'interesse creditorio.

La teoria contraria<sup>4</sup>, che, invece, nega la natura soddisfattoria dell'istituto in esame, sostiene che quando la figura del creditore e del debitore vengono a coincidere, vengono meno gli stessi presupposti dell'obbligazione e l'adempimento della stessa risulta impossibile, non tanto in senso materiale quando in senso funzionale. A sostegno di tale ricostruzione, viene portato l'esempio dell'obbligazione il cui oggetto consiste in una prestazione di fare infungibile, in quanto, viene detto che in una fattispecie del genere, in caso di confusione, è evidente che non potrà mai parlarsi di soddisfazione dell'interesse creditorio.

---

<sup>3</sup> In passato la dottrina aveva cercato di elaborare una ricostruzione unitaria dell'istituto, che fosse valida sia per i diritti reali che obbligatori; si sosteneva da più parti che la confusione aveva l'effetto di paralizzare l'azione relativamente al soggetto in cui erano riunite le due posizioni, attiva e passiva. Sia nella confusione dei diritti reali che nella confusione dei rapporti obbligatori, infatti, i presupposti del fenomeno sono analoghi: la riunione in capo allo stesso soggetto di due qualità distinte ed opposte.

<sup>4</sup> Vedi E. BETTI, *Teoria generale delle obbligazioni*, III, Milano, 1955, 140, nota 10, il quale dopo aver escluso che la confusione sia un metodo di estinzione dell'obbligazione soddisfattoria afferma che ciò dipende dall'impossibilità di "cooperare" di un soggetto con se stesso. L'estinzione quindi non è determinata dall'impossibilità materiale della prestazione ma dall'inadeguatezza strutturale dell'obbligazione, strumento fondato sulla cooperazione, a fondare l'estinzione del rapporto medesimo. Nello stesso senso G. FRANSONI, *Estinzione dell'obbligazione per confusione e momento impositivo nell'IVA*, cit., 60, secondo il quale eventuali eccezioni a tale regola dimostrano come sia logica la spiegazione della natura non soddisfattoria della confusione.

Una terza teoria<sup>5</sup> ha, infine, sostenuto il carattere neutro della confusione quale metodo di estinzione delle obbligazioni, in quanto inciderebbe sulla struttura del rapporto obbligatorio, modificandola, in modo da eliminare sia l'interesse da soddisfare che il debito correlato a tale interesse. Aderendo a tale ultima ricostruzione risulterebbe superfluo indagare la natura dell'istituto, soddisfattoria o meno.

Sebbene la normativa tributaria non prevede, come istituto generale, la confusione come metodo di estinzione dell'obbligazione<sup>6</sup>, l'utilizzo di tale strumento si ritiene ammesso a condizione che l'interesse dell'Amministrazione Finanziaria sia soddisfatto, quindi, sembrerebbe ammesso solo in qualità di metodo estintivo con natura soddisfattoria. L'ipotesi classica di estinzione dell'obbligazione tributaria per confusione si verifica nel caso di devoluzione allo Stato dell'eredità, prevista dall'art. 586 c.c.<sup>7</sup>, in quanto in una simile situazione, in presenza di tributi erariali, viene a verificarsi la coincidenza nel medesimo soggetto, delle qualità di creditore e debitore<sup>8</sup>. Nelle ipotesi, invece, di caduta in successione di debiti relativi a tributi non erariali, anche se riscossi dallo Stato, deve ammettersi la responsabilità del successore, nei limiti di cui all'art. 586, secondo comma, c.c..

Un'ipotesi peculiare di estinzione dell'obbligazione tributaria per confusione si rinviene nell'ambito della confisca di beni sequestrati per reati di tipo mafioso. Si tratta, in particolare, dell'art. 50, secondo comma, prima parte, del Codice delle leggi Antimafia (D.lgs. 6 settembre 2011, n. 159), ove si legge che: "*Nelle ipotesi di confisca dei beni, aziende o partecipazioni societarie sequestrati, i crediti erariali si estinguono per confusione ai sensi dell'articolo 1253 del codice civile.*". In questo metodo estintivo dell'obbligazione tributaria, sotto il profilo soggettivo, rileva solo

---

<sup>5</sup> Cfr. D. BARBERO e G. FAVERO, *Confusione*, EdD, VIII, Milano, 1961, 1049.; DE LORENZI, *Confusione nelle obbligazioni*, in *DI IV civ.*, III, Torino, 1988, 451.

<sup>6</sup> Sul tema della confusione in ambito tributario, si veda, B. DENORA, *Datio in solutum e imponibilità IVA: un nodo (ancora) da sciogliere*, in *Riv. dir. trib.*, 2017; F. RICCA, *Non è soggetta a IVA una cessione fatta per pagare le tasse*, in *ItaliaOggi*, 1° marzo 2017.

<sup>7</sup> L'art. 586, c.c. sancisce che: "*In mancanza di altri successibili, l'eredità è devoluta allo Stato, l'acquisito si opera di diritto senza bisogno di accettazione e non può farsi luogo a rinuncia. Lo Stato non risponde dei debiti ereditari e dei legati oltre il valore dei beni acquistati.*". L'acquisto dei beni (mobili, immobili e crediti) del defunto da parte dello Stato, in mancanza di altri successibili, a norma dell'art. 586 c.c., avviene *iure successionis* e, quindi, a titolo derivativo.

<sup>8</sup> Cfr. G. TINELLI, *Successione nel debito d'imposta*, in *Digesto*, Torino, 1998, 291; E. POTITO, *La successione nei rapporti tributari*, Napoli, 1964, 79; A. FANTOZZI, *Successione nel debito d'imposta*, in *NnDI*, Torino, 1971, 599.

che il bene entri a far parte del patrimonio dello Stato e ciò accade nel momento della confisca definitiva, non rilevando, in nessun modo, la destinazione finale dei beni. Sotto il profilo oggettivo, visto che il legislatore parla genericamente di “*beni, aziende e partecipazioni societarie*”, si ritiene che qualunque sia l’oggetto della confisca l’istituto della confusione può trovare applicazione. L’acquisto del bene da parte dello Stato è a titolo originario e si produce, *ex tunc*, risalendo al momento del sequestro, una volta avvenuta la confisca. All’istituto della confusione previsto dall’art. 50, comma secondo, Codice antimafia, inoltre, si ritengono applicabili le regole dettate per l’eredità giacente, di cui all’art.187, TUIR. In altre parole, si ritiene che, in pendenza di sequestro, si venga a creare una situazione caratterizzata dalla provvisorietà, proprio come nel caso dell’eredità giacente, che viene gestita da una terza persona, un amministratore, per conto di chi spetta. Ovviamente i beni sequestrati continuano a produrre reddito e a venire tassati, permane, quindi, l’obbligo dichiarativo ma rimane sospesa la riscossione. I crediti tributari che possono estinguersi per confusione, ai sensi dell’art. 50, secondo comma, D.lgs. n. 159/2011, sono, quelli maturati fino al momento del sequestro del bene e sono anche in questo caso quelli erariali, ovvero che hanno come creditore lo Stato<sup>9</sup>. Dopo il sequestro, essendo venuta meno la dualità dei soggetti del rapporto obbligatorio, il soggetto passivo d’imposta è individuato nello Stato, in quanto la misura cautelare si è trasformata in un sequestro definitivo. Il soggetto attivo è divenuto, quindi, anche soggetto passivo del rapporto tributario, di conseguenza, non matureranno più crediti tributari, lo stesso accadrà se la legge che regola l’imposta non prevede che l’ente pubblico vi sia soggetto, come accade nel caso di cui all’art. 74 TUIR.

Nonostante parte della dottrina continui a sostenere la natura soddisfattoria della confusione, come metodo di estinzione dell’obbligazione tributaria, rimangono, ad oggi, molti dubbi, in quanto non sempre l’interesse erariale può dirsi soddisfatto.

2. *Il condono tributario: remissione arbitraria del debito fiscale* - L’estinzione del credito tributario può derivare anche da forme di definizione legale inserite all’interno di provvedimenti legislativi diretti alla chiusura agevolata di pendenze

---

<sup>9</sup> Restano, invece, esclusi i crediti di competenza delle regioni e dei comuni e i contributi previdenziali e assistenziali. Sul tema si veda S. CAPOLUPO, *Confisca dei beni ed estinzione dei crediti erariali*, in *Il fisco*, 2017, 3637.

tributarie, meglio note come *condoni tributari*<sup>10</sup>. La legge in tali casi appresta meccanismi diretti a consentire l'estinzione del debito, mediante il pagamento di una somma rapportata al debito stesso entro un particolare termine e secondo modalità predeterminate<sup>11</sup>.

La normativa italiana sui condoni è assai variegata e complessa<sup>12</sup>. A partire dal 1973<sup>13</sup>, quando fu introdotto un primo grande condono, giustificato con l'entrata in vigore del nuovo sistema fiscale, si sono susseguite altre quattro organiche leggi di condono promulgate nel 1982/1983; nel 1992 e infine nel 2002<sup>14</sup>. Il legislatore

---

<sup>10</sup> Etimologicamente, il termine condono viene dalla combinazione di *cum* e *donare*. Con il condono si dona qualcosa a qualcuno, ma contrariamente a quello che si potrebbe pensare, in ambito fiscale, non è lo Stato che dona qualcosa al contribuente, bensì quest'ultimo che, aderendo al condono, elargisce bonariamente al Fisco un dono, cfr. G. FALSITTA, *Per un fisco civile*, Milano, 1996.

<sup>11</sup> In tema di condono tributario, per un approfondimento, v. G. TINELLI, *Condono tributario e rimborsi d'imposta*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2005, 933 ss.; Id., *Valido il versamento da condono effettuato dove ha sede legale la società incorporante*, in *Corr. trib.*, 2005, 2544; G. TINELLI e M. RIDOLFI, "Revirement" delle Suprema Corte sulla sospensione dei termini processuali delle liti "condonabili", in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2006, 310; R. SCHIAVOLIN, *È davvero legittimo negare al contribuente il rimborso Iva per inesistenza delle operazioni passive, nonostante la definizione per condono ex art. 9 legge n. 289/2002?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 7; COCIANI, *Condono tributario e accertamento dell'inesistenza di crediti già chiesti a rimborso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 101; F. ARDITO, *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1894; Id., *Condono, definizione amministrativa e credito d'imposta*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1336 ss.; E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 11449; Id., *Incompatibile per la Corte UE il condono iva con la normativa comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2008, 2667; R. LUPI, *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2004, 153; R. LUPI e SCARLATA, *Condoni e sanatorie fiscali*, in *Enc. giur.*, Milano, 2007, vol. III, 643; E. MARELLO, *Proroga dei termini per l'accertamento in occasione di condono: considerazioni sull'efficienza dell'azione amministrativa*, in *Giur. it.*, 2009, 1553.

<sup>12</sup> In un dossier del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 2015 (Rapporto sulla realizzazione delle strategie di contrasto all'evasione fiscale), si è osservato che "non vi è periodo, dal 1970 al 2008, che non sia stato interessato da qualche forma di condono o sanatoria". Il MEF ammette poi che "l'istituto del condono, come ogni altro provvedimento giuridico, presenta connotazioni positive e negative". Dai dati che emergono dall'ISTAT, elaborati dall'Adnkronos, inoltre, si rileva che nel trentennio che va dal 1980 al 2010, lo Stato ha incassato circa 62,5 miliardi di euro, grazie alle sanatorie varate negli anni, con una punta massima nell'anno 2003, quando sono stati incassati 17,6 miliardi. Appare chiaro, che il condono sembra essere entrato nel sistema tributario italiano come una misura ordinaria, ormai i tributi pagati da alcune categorie di contribuenti sembrano sdoppiarsi in due parti, quella pagata con la dichiarazione e quella da pagare con il successivo condono, cfr. R. LUPI, *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996, 75; Id., *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, 153, cit., il quale afferma che "non sembra che, negli altri paesi sviluppati, esista un condonismo permanente paragonabile a quello italiano."

<sup>13</sup> La prima sanatoria del secolo scorso in materia fiscale fu il "condono di pene pecuniarie" varato con il Regio Decreto 11 novembre 1900, n. 367, da allora fino al condono di cui alla legge 27 dicembre 2002, n. 2089, il Fisco italiano, sia prima che dopo l'approvazione della Carta costituzionale, ha graziato i contribuenti ben cinquantotto volte.

<sup>14</sup> Oltre ai citati condoni che hanno carattere generale ci sono state altre sanatorie che hanno avuto carattere più limitato, come, ad esempio, il condono per i contribuenti in contabilità semplificata (art. 14, D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla Legge 27 aprile 1989, n. 154); la sanatoria delle irregolarità formali (art. 21, D.L. 2 marzo 1989 e art. 19 bis, D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla Legge 22 marzo 1995, n. 85). A cui va aggiunto, più di recente, lo scudo fiscale del 2009, che

tributario, però, ha sempre avuto cura nel non usare il termine di “condono fiscale”, né tanto meno quello di “condono premiale”, termini, che, infatti, vengono utilizzati dalla dottrina, dalla prassi o dalla giurisprudenza.

Il condono fiscale premiale è un istituto privo di definizione generale sia nella normativa costituzionale<sup>15</sup> che in quella ordinaria<sup>16</sup>, manca cioè una disposizione normativa che lo delinea astrattamente<sup>17</sup>, in quanto viene previsto *una tantum* con provvedimenti normativi specifici e temporanei, che ne regolano di volta in volta le condizioni, i termini e gli illeciti a cui è applicabile<sup>18</sup>. La dottrina e la giurisprudenza, lo definiscono come “*l’insieme di atti più o meno tipici, diretti all’abbandono, qualora vengano poste in essere certe fattispecie condizionati, di pretese sanzionatorie di natura amministrativa e civile connesse ad atti illeciti già verificatesi in passato*”<sup>19</sup>.

L’istituto in esame comporta l’istituzione di un premio per il contribuente che si autodenuncia, consistente, in linea astratta, nell’esclusione dell’applicazione delle sanzioni, c.d. *condono puro*, o più frequentemente, nella rimodulazione della parte sostanziale della pretesa impositiva, c.d. *condono impuro*, con il quale il legislatore accorda dei vantaggi che attengono il presupposto d’imposta o l’aliquota, con

pur non essendo un condono in senso stretto, ha avuto una portata oggettiva analoga, consentendo alle persone fisiche di regolarizzare e rimpatriare le attività finanziarie e patrimoniali detenute all’estero in violazione delle norme sul monitoraggio fiscale, a fronte del pagamento di un’imposta straordinaria, sul tema si veda, D. STEVANATO, *Il nuovo scudo fiscale tra messaggi di rigore e esigenze di gettito*, in *Dialoghi trib.*, 2009; G. FRANSONI, *Profili sistematici e ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, 2774; L. TOSI e R. LUPI, *Protezione dello scudo fiscale e trattamento deteriore per le società*, in *Dialoghi trib.*, 2010; E. DE MITA, *Rinviata alle Sezioni Unite la questione dei limiti di applicabilità della giurisprudenza comunitaria in tema di condono*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2010, 34; M. GIORGI e R. LUPI, *Scudi fiscali, rientro dei capitali e riflessi sulle società*, in *Dialoghi trib.*, 2014, 365.

<sup>15</sup> G. GIULIANI, *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Milano, 1981, 166, riteneva direttamente applicabile anche per il condono la procedura di formazione legislativa seguita per l’amnistia e per l’indulto di cui all’art. 79 Cost. G. ZAGREBELSKI, voce *Indulto (diritto cost.)*, in *Enc. Dir.*, XXI, Milano, 1971, 249, ipotizzava sempre l’applicazione dell’art. 79 Cost. ma per via analogica.

<sup>16</sup> L’art. 19, D.lgs. n. 546/1992, parla di “definizione agevolata dell’imposta”.

<sup>17</sup> Cfr. G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il fisco*, 2003, 794; F. ARDITO, *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, cit., 1894, P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 501.

<sup>18</sup> I provvedimenti di condono, nonostante le diversità, presentano spesso caratteri comuni, come, ad esempio: l’eccezionalità, sono retroattivi, sono irripetibili ed hanno sempre, come necessaria garanzia, un’autorizzazione politica.

<sup>19</sup> Cfr. C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, 10.

efficacia retroattiva<sup>20</sup>. Con quest'ultima tipologia di condono appare evidente che lo Stato rinuncia ad una parte del suo credito, estinguendo, in modo solo parzialmente soddisfacente, l'obbligazione tributaria gravante sul contribuente che aderisce all'agevolazione. Con il condono, quindi, lo Stato, deroga volontariamente a tutti quelli che rappresentano i principi ispiratori del nostro sistema fiscale, primo fra tutti, il principio di indisponibilità e rinuncia a una parte della sua pretesa tributaria sulla base di un presupposto effettivo<sup>21</sup>. E' per tali ragioni che la dottrina, da sempre, non manca occasione di condannare ed esprimere tutta la sua disapprovazione nei confronti di tale metodo di estinzione dei debiti tributari<sup>22</sup>.

Non va dimenticato, inoltre, che il credito di cui è titolare il Fisco non riguarda solo lo Stato come entità a sé ma riguarda tutti i consociati, essendo, come detto, una ripartizione delle spese pubbliche<sup>23</sup> tra più consociati, è anche per questo che il Fisco, in linea generale, a differenza di un creditore privato, non può rinunciare alla riscossione di debiti fiscali già sorti, perché altrimenti, agevolando alcuni cittadini, finisce per aggravare la posizione di altri, ovvero di quei contribuenti diligenti che hanno già pagato i propri debiti. In altre, parole, l'ingiustizia tributaria, non si risolve solo nella parziale remissione del debito per alcuni, ma si ripercuote sul patrimonio di tutti gli altri soggetti nei confronti dei quali, gli evasori sono condebitori. Una volta approvata una legge che istituisce un tributo, questa fa nascere tante obbligazioni fiscali in capo ai soggetti che potranno in essere il presupposto

---

<sup>20</sup> Si pensi, ad esempio, all'art. 7, Legge n. 289/2002, riguardante la definizione automatica per i redditi d'impresa e di lavoro autonomo, ove come beneficio ai contribuenti che spontaneamente si autodenunciano viene accordata, non solo la cancellazione degli interessi e delle sanzioni, ma anche un dimezzamento delle aliquote per le imposte IRPEF, IRAP ed IVA. Infatti, se le maggiori imposte complessivamente dovute, a seguito di definizione automatica, superano, per le persone fisiche l'importo di cinque mila euro, o per gli altri soggetti di dieci mila euro, sono ridotte alla metà.

<sup>21</sup> Per G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 50, più che di riduzione parla di abolizione dell'originaria pretesa fiscale, visto che si verrebbe a costituire un titolo autonomo di prelievo, senza che possono rilevare "gli ordinari parametri rappresentati dall'accertamento del presupposto di imposta e più a monte il rispetto del principio di capacità contributiva".

<sup>22</sup> Si pensi a R. LUPI, *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, cit., il quale afferma "Dei condoni fiscali è giusto dire tutto il male possibile"; e G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, cit., 239, "Il condono, nelle diverse forme in cui si esprime giuridicamente, rappresenta una forma di negazione del diritto tributario"; negli stessi termini, E. DE MITA, *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, cit., il quale afferma "Il condono è la negazione del diritto tributario: prima di essere incostituzionale, per violazione degli artt. 3, 23 e 53 Cost., contraddice la funzione stessa dell'ordinamento tributario".

<sup>23</sup> Si parla di "credito di ripartizione", vedi G. FALSITTA, *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, cit, 797; F. ARDITO, *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, cit., 1894

d'imposta normativamente previsto e contestualmente, crea tanti diritti soggettivi in capo a ciascun contribuente, verso gli altri, a che si attui un equo riparto del carico pubblico complessivo secondo la legge<sup>24</sup>.

Il condono tributario, quindi, rappresenta la più netta conferma della distorsione del fine ultimo della norma tributaria, che è quella dell'equa ripartizione dei carichi pubblici in ragione della capacità contributiva<sup>25</sup> individuale e nulla condivide con la diversa legislazione premiale. Anche quest'ultima, che si manifesta tipicamente nel ravvedimento operoso, permette al contribuente che rimuove le conseguenze di una sua violazione di usufruire di una riduzione delle sanzioni ma, in questo caso, le sanzioni sono solo ridotte, non eliminate. L'idea che ne è alla base è quindi di giustizia: da un lato, si riconosce al trasgressore che spontaneamente decide di riparare alle sue violazioni un trattamento migliore riservato a quello che, invece, persiste nella violazione, dall'altro lato, l'ordinamento riduce la violazione ma non la elimina integralmente, in quanto il trasgressore seppur ravveduto, merita comunque un trattamento deteriore rispetto al contribuente diligente<sup>26</sup>. Il legislatore con il condono, invece, elimina del tutto le sanzioni in capo al trasgressore e lo equipara così al contribuente onesto, pregiudicando i criteri di giustizia distributiva che sono alla base di ogni comunità organizzata e quando arriva anche a fare uno sconto sull'imposta evasa compie una vera e propria ingiustizia, in quanto altera i criteri di ripartizione preventivamente stabiliti dalla legge e li modifica, con efficacia retroattiva, limitatamente i trasgressori. Logico è che il condono appare come un *vulnus* al sistema tributario italiano dal punto di vista della legalità<sup>27</sup> e per questo ha

---

<sup>24</sup> Una volta stabilita la norma di riparto questa pone in essere un diritto soggettivo individuale di ciascun singolo partecipante al riparto, nei confronti di ciascuno degli altri condebitori, così L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Roma, 1945, 341.

<sup>25</sup> In questi termini, G. TINELLI, *Condono tributario e principio di uguaglianza*, in *GT. Riv. giur. trib.*, 2008, 15. La Corte costituzionale, 23 dicembre 1963, n. 171, ha escluso l'incompatibilità della normativa sul condono rispetto i valori della carta costituzionale, invocando il valore della clemenza sancito nell'art. 79 Cost..

<sup>26</sup> A. FANTOZZI, *Concordati, condono e collette*, cit., 220, il quale definisce il condono come una "corruzione" del fenomeno della legislazione premiale.

<sup>27</sup> Vedi G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Vicenza, 2016, 238, "Il condono, nelle diverse forme in cui si esprime giuridicamente, rappresenta una forma di negazione del diritto tributario, in quanto produce un effetto premiale per l'evasore fiscale e quindi consolida situazioni di ingiustizia nell'imposizione, per cui mette in discussione le fondamenta della legalità tributaria ponendo il rispetto delle norme impositive allo stesso livello del rispetto di regole di mercato, consentendo all'operatore senza scrupoli di poter trarre un risultato economico positivo dal mancato accertamento di un'evasione fiscale al pari della mancata constatazione della violazione di regole disciplinanti l'attività in cui l'impresa opera."

sempre posto problemi di costituzionalità, affrontati e risolti, di volta in volta, in vari modi<sup>28</sup>.

Sul tema della giustificabilità o meno dei condoni si sono fronteggiate due visioni radicalmente opposte: una scettico – agnostica ed una razionalistico – legalitaria. La prima, avanzata soprattutto nell’ambito della scienza delle finanze, è una visione cinica e meramente utilitaristica, che giustifica l’istituto del condono in quanto serve per raggiungere un certo risultato in termini di incasso per lo Stato<sup>29</sup>. Si ricade in questo tipo di visione allorquando si sostiene che il condono tributario non può essere giudicato al cospetto dei principi costituzionali che regolano il riparto delle pubbliche spese, in quanto il condono non avrebbe natura tributaria<sup>30</sup> oppure quando si nega che l’istituto *de quo* ha natura premiale<sup>31</sup>. Secondo un’altra e più ragionevole ricostruzione<sup>32</sup>, visto che, come noto, nell’ambito del diritto tributario si distinguono norme sostanziali, che pongono le regole del concorso dei consociati alle pubbliche spese, disciplinando i presupposti dell’imposta, i soggetti, le fattispecie imponibili, e norme attuative, che, invece, riguardano, ad esempio, l’attività accertativa e l’irrogazione delle sanzioni, la legislazione condonistica potrebbe essere considerata legittima costituzionalmente solo se altera le norme attuative dei criteri di riparto e non i criteri stessi. In altre parole, i condoni per essere legittimi dovrebbero modificare solo la disciplina dell’irrogazione delle sanzioni, della riscossione e del

---

<sup>28</sup> Ad esempio, il condono approvato prima della riforma del 1971, veniva giustificato con il fatto che ci si trovava in una fase transitoria e, quindi, in una fase di passaggio da un sistema ad un altro. Per il condono del 1982, si è fatto riferimento alla riforma del sistema sanzionatorio penale, il condono del 1991, si è giustificato con la riforma del contenzioso tributario.

<sup>29</sup> Cfr. V. VISCO, *Intervento al convegno su Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del convegno di Pisa 12 marzo 1999*, in *Il fisco*, 1999, 52.

<sup>30</sup> G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 51, il quale scrive: “*I rapporti giuridici che si riconducono a quelle forme di pentimento operoso del subditus, espresse e riversate nell'imposizione definita in base a condono, in cui il Fisco è giuridicamente legittimato (e vincolato) ad attivare il meccanismo del prelievo a condizione che quello si sia fatto parte diligente di prestare assenso alla sua pretesa, e di proporre l'istanza relativa, sono costituzionalmente legittimi solo in quanto non definibili come tributi*”.

<sup>31</sup> Cfr. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, cit., 312, il quale dopo avere tentato di provare che la legislazione condonistica incide sui meccanismi di determinazione dell'imponibile e non sui criteri di riparto (con rinuncia all'imposta), a conclusione della sua ricostruzione è costretto a riconoscere che il legislatore talvolta ha fatto “*applicazione audace dei principi sino al limite estremo della ragionevolezza. Si rinvergono tuttavia anche ipotesi di palese violazione dei principi medesimi, ipotesi che - a parte le questioni di rilevanza - dovrebbero senz'altro cadere sotto il bisturi tranchant della Corte Costituzionale*”.

<sup>32</sup> A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 31.

contenzioso, senza mai andare ad alterare gli indici di riparto fissati nelle norme di diritto sostanziale.

La giurisprudenza costituzionale, per togliersi dall'impasse, seguendo un'interpretazione pragmatica ha configurato il condono come definizione meramente formale, preclusiva solo del potere delle parti di rimettere in discussione il rapporto tributario, affermando che: *“l’istituto del condono costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un’analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante una definizione forfettaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell’accertamento dell’imponibile.”*<sup>33</sup>. Secondo la Corte Costituzionale, quindi, il condono è un istituto preordinato a far acquisire allo Stato un gettito aggiuntivo, è un beneficio che il contribuente è libero di chiedere e che non viola la parità di trattamento<sup>34</sup>. Si tratta di una visione politica, che ha cercato in tal modo di mettere il condono al riparo da censure per la violazione dei principi costituzionali di cui all’art. 3 e 53 Cost. Si ritiene però che questa visione procedimentale e pragmatica dell’istituto non sia realistica e che la ricostruzione più aderente alla realtà sia quella prospettata dall’orientamento giuridico – costituzionale, per il quale il condono non può che essere biasimato sotto tutti i punti di vista e la legge che lo introduce è, come detto da alcuni, una legge c.d. criminogena<sup>35</sup>. L’incostituzionalità della legislazione condonistica è evidente tutte le volte in cui altera i criteri di riparto con efficacia retroattiva limitatamente ai contribuenti che non hanno correttamente adempiuto alla loro obbligazione tributaria<sup>36</sup>; quando introduce criteri di riparto arbitrari, quando nega il rimborso delle imposte già pagate in eccedenza dai contribuenti diligenti e perché assume a presupposto dell’imposta gli atti accertativi che come tali non sono indici di capacità contributiva. Per non parlare degli effetti negativi, del condono, in tema di incentivo

---

<sup>33</sup> Corte Costituzionale, 13 luglio 1995, n. 321, in *Tributi*, 1995, 1037.

<sup>34</sup> Corte Costituzionale 7 luglio 1986, n. 172, in banca dati *fisconline*. Si veda, E. DE MITA, *Fisco e costituzione*, vol. II, 1984-1992, Milano, 410. Secondo la Corte non vi sarebbe disparità di trattamento perché nessun contribuente vi è obbligato e chi ha interesse lo può chiedere liberamente. Ovviamente tale modo di ragionare non dà rilievo alla situazione sostanziale che si verifica e così si finisce per assimilare le imposte alle sanzioni.

<sup>35</sup> Cfr. E. DE MITA, *Il rovescio delle elezioni, “All’università si insegna diritto ... poi arrivano i condoni”*, in *Il Sole 24ore* del 31 gennaio 2003; Id., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, cit., 11452.

<sup>36</sup> F. ARDITO, *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, cit., 1899.

all'evasione<sup>37</sup> in quanto ingenera nei contribuenti l'aspettativa di condoni futuri, in termini economici sempre più convenienti e più probabili di un eventuale accertamento fiscale.

Anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea non ha mancato l'occasione di esprimersi sull'istituto del condono, condannando senza mezzi termini la rinuncia di uno Stato al suo potere d'imposizione. Tali aspetti sono stati chiaramente espressi con la sentenza del 17 luglio 2008, causa C- 132/06, a seguito di ricorso per inadempimento promosso dalla Commissione ai sensi dell'art. 226 del Trattato CE<sup>38</sup>, con cui la Corte di Giustizia ha dichiarato che l'Italia, con l'emanazione della legge di condono 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003), è venuta meno agli obblighi derivanti dagli artt. 2 e 22, VI Direttiva 2 e 22 (direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE), nonché dell'art. 10 del Trattato CE, avendo previsto

---

<sup>37</sup> Sul tema dell'evasione, R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Assago, 2009.

<sup>38</sup> La Commissione, nel proprio ricorso, aveva osservato come *“Nel sistema dell'Iva, quale delineato dalla VI direttiva, la preoccupazione del legislatore comunitario è quella di assicurare una riscossione dell'imposta effettiva ed equivalente in tutti gli Stati membri”*. *“L'armonizzazione dell'IVA sarebbe quindi priva di senso, nonché di utilità pratica, se le Amministrazioni fiscali nazionali non fossero tenute a porre in essere un'efficace azione di accertamento e di controllo finalizzata proprio a tale riscossione equivalente nella Comunità”*. Sussiste ovviamente, in capo ai singoli Stati, proseguiva la Commissione, un certo margine di discrezionalità amministrativa, essendo del tutto normale rispetto al funzionamento del sistema armonizzato che alcuni degli aspetti della normativa riguardante l'IVA siano lasciati alla competenza dei legislatori nazionali. Ma le norme introdotte dalla legge n. 289/2002 sono andate al di là di tale discrezionalità amministrativa: *“invece di finalizzare l'uso di tale potere discrezionale al conseguimento di una maggiore efficacia dei controlli fiscali, lo Stato italiano ha effettuato, con la legge citata, una vera e propria rinuncia generale, indiscriminata e preventiva, ad ogni attività di accertamento e verifica in materia di IVA, contravvenendo in tal modo direttamente alle prescrizioni dell'art. 22 della VI Direttiva”*. Nel ricorso si dava anche conto della difesa italiana sul punto, espressa nella fase precontenziosa: *“la Commissione opera una indebita commistione tra il versante sostanziale della disciplina IVA, oggetto di armonizzazione da parte della direttiva, ed il versante accertativo che ricade sotto la potestà ispettiva degli Stati membri, la quale non è stata fatta oggetto di comunitarizzazione alcuna”*. Puntuale la replica della Commissione, incentrata sulla distinzione tra competenze legislative (in materia di accertamento e controllo) e competenze amministrative (relative all'applicazione della normativa IVA ai singoli soggetti passivi), con le seconde soltanto demandate agli Stati. Ma la legge italiana, prosegue la Commissione, non riguarda né le procedure di riscossione, né le modalità organizzative dell'Amministrazione: *«essa incide profondamente sulla disciplina sostanziale dell'imposta»*. Cfr. E. DE MITA, *Dall'Italia difesa poco convincenti*, in *Il Sole - 24 Ore*, 11 marzo 2006, 23. Ancora più rigida era stata la condanna dell'Avvocato generale: *“Il controverso condono è stato prorogato per alcuni anni successivi, forse creando un'aspettativa di futuri condoni e quindi riducendo la probabilità che i contribuenti si conformino agli obblighi di legge. Ed è provato che l'Italia in passato ha fatto ampio ricorso ai condoni fiscali. Anzi, è stato sostenuto che sono talmente regolari che la prospettiva di futuri condoni è divenuta un fattore che implica, all'interno del Paese, uno scarso livello di rispetto degli obblighi fiscali»*. I condoni *«premiano l'evasione più dell'assolvimento degli obblighi fiscali e, considerate in un contesto storico, lasciano intravedere una plausibile speranza in altri rimedi simili nel futuro”*. Questa la censura storica, politica e istituzionale formulata con riguardo allo Stato italiano nelle conclusioni presentate il 25 ottobre 2007 dall'Avvocato generale presso la Corte di giustizia. L'appello finale dell'avv. Sharpston, sembra essere per l'Italia una sorta di ammonimento.

una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili effettuate nel corso di una serie di periodi d'imposta. Con tale pronuncia la Corte ha espresso un principio di portata generale: nessun paese dell'Unione Europea può rinunciare in linea generale e astratta al suo potere di imposizione, indipendentemente dai possibili vantaggi connessi a tale rinuncia<sup>39</sup>, in quanto con essa si violano due principi cardini del diritto comunitario: la neutralità e la parità di trattamento. La sentenza condanna l'istituto anche come strumento diseducativo dei contribuenti, i quali *“in Italia possono attendersi di non dover versare una parte significativa dei loro oneri fiscali”* e aggiunge *“è giocoforza constatare che la legislazione italiana produce un effetto contrario nella misura in cui i contribuenti colpevoli di frode risultano favoriti dalla legge n. 289/2002”*.

In conclusione, la legge che introduce un condono va esaminata per gli effetti che produce: la rinuncia parziale all'imposta e la definitività dei rapporti ottenuta con il pagamento di una somma ridotta rispetto il debito d'imposta calcolato sulla base delle leggi ordinarie. Il condono, quindi, non è altro che la rimessione parziale del debito fiscale, arbitraria e non generalizzata, tramite il quale lo Stato dispone<sup>40</sup> dell'obbligazione tributaria.

3. *La transazione fiscale: come accordo dispositivo del credito tributario o mera ricognizione del debito fiscale da parte dell'imprenditore in crisi* – Generalmente inquadrata tra i negozi giuridici dispositivi della pretesa fiscale, troviamo la transazione fiscale *ex art. 182-ter* del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267 (c.d.

---

<sup>39</sup> Cfr. E. DE MITA, *Incompatibile per la Corte UE il condono IVA con la normativa comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2008, 2667; Id., *Rinviata alle Sezioni Unite la questione dei limiti di applicabilità della giurisprudenza comunitaria in tema di condono*, in *GT- Riv. giur. trib.*, 2010, 34. Il Consiglio di Stato belga, chiamato a pronunciarsi in via consultiva sulla promulgazione anche in quello Stato del cosiddetto scudo fiscale (che, sia pure circoscritta ai capitali illecitamente esportati all'estero, configura comunque un'ipotesi di sanatoria), si è espresso in maniera contraria all'emanazione di una legge siffatta, motivando il proprio parere con la disparità di trattamento che un simile provvedimento verrebbe a creare tra i contribuenti.

<sup>40</sup> Atto dispositivo in senso tecnico è, ad esempio, la rinuncia, ossia la l'eliminazione dalla propria sfera patrimoniale di una situazione giuridica soggettiva attiva, ma non il rifiuto che, più che essere un atto dispositivo, è un atto c.d. impeditivo. F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli 2003, 841, affronta il discutibile discrimine tra rinuncia, rifiuto impeditivo (es. rinuncia all'eredità, che è un'espressione atecnica perché si tratterebbe in realtà di un rifiuto, non essendo ancora l'eredità parte della sfera giuridica e patrimoniale di chi ha diritto ad accettarla; al più, si potrebbe parlare di rinuncia al diritto di accettare l'eredità) e rifiuto eliminativo: quest'ultimo rimuoverebbe, a detta di quest'autore, con effetto retroattivo, effetti che si sono già prodotti ma non si sono ancora stabilizzati (es. rinuncia al legato).

legge fallimentare). Questo istituto<sup>41</sup>, introdotto solo nell'anno 2006, ha avuto un'evoluzione normativa accelerata, in poco più di un decennio, infatti, ci sono state un numero inconsueto di modifiche legislative<sup>42</sup>, molte pronunce della giurisprudenza fallimentare e tributaria, diversi interventi della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite, una pronuncia della Corte Costituzionale e due interventi della Corte di Giustizia. Di recente, inoltre, la Legge di bilancio 2017<sup>43</sup>, è di nuovo intervenuta sull'art. 182-ter, riscrivendolo e cambiando la rubrica dell'articolo da "*Transazione fiscale*" nell'espressione, più neutrale, "*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*".

L'esperienza travagliata dell'istituto in esame è dovuta principalmente all'impianto originario, che, nella sua vaghezza, ha trascurato la necessità di coniugare i principi del diritto fallimentare con il giudizio di meritevolezza che assiste il credito tributario, rinunciando alla ponderazione dei valori tra i diversi interessi in gioco, a favore di una disciplina connotata da spiccata specialità. Va comunque rilevato che l'intento perseguito dal legislatore attraverso l'introduzione di questo istituto, a metà strada tra l'ordinamento giuridico tributario e quello

---

<sup>41</sup> Cfr. L. TOSI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1071; V. FICARI, *Riflessioni su «transazione» fiscale e «ristrutturazione» dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, 68; Id., *Prime linee guida giurisprudenziali su «misura» e «natura» della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 899; PERRUCCI, *La nuova transazione fiscale*, in *Boll. trib.*, 2009, 1761; RANDAZZO, *Il «consolidamento» del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 825; S. LA ROSA, *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di Comelli e Glendi, Padova, 2010, 25 ss.; G. MARINI, *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, 1193 ss.; G. GAFFURI, *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 115 ss.; E. M. BAGAROTTO, *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1472 ss.; C. ATTARDI, *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2012, 553 ss.;

<sup>42</sup> La transazione fiscale è stata introdotta dall'art. 146, primo comma, D.lgs. 9 gennaio 2006, n. 5, recante la "*Riforma organica della disciplina delle procedure concorsuali a norma dell'art. 1, comma 5, della legge 14 maggio 2005, n. 80*". La disciplina fu modificata dapprima dall'art. 16, D.lgs. n. 169/2007, a decorrere dal 2008, poi nel 2010, con il D.l. n. 185/2008 e con il D.l. n. 78/2010, convertito con modificazioni in legge n. 122/2010. Nel 2011 c'è stata un'ulteriore modifica con ad opera dell'art. 23, comma 43, D.l. n. 98/2011, convertito con modificazioni dalla legge n. 111/2011, e poi dall'art. 17, il D.l. n. 179/2012, convertito con modifiche nella legge n. 221/2012.

<sup>43</sup> L'art. 182-ter della legge fallimentare è stato modificato ad opera dell'art. 1, comma 81, Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), a decorrere dal 1° gennaio 2017. Sulle ultime novità si vedano, C. ATTARDI, *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2017, 4448; E. STASI, *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale*, in *Il fallimento*, 2017, 1101; G. ANDREANI e A. TUBELLI, *La posizione dell'Agenzia sulla Transazione fiscale: pregi e difetti*, in *Il fisco*, 2018, 3241; F. PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182 ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.*, 2018, 317. Nella prassi, Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E/2018.

fallimentare, è apprezzabile, in quanto tende a soddisfare un'esigenza fiscale collegata ad una crisi dell'imprenditore, sempre più frequente in Italia, sul presupposto che l'applicazione delle regole ordinarie costituirebbero un onere eccessivo per il debitore già in difficoltà. In particolare, lo strumento *de quo*, destinato ad innestarsi nell'ambito della procedura del concordato preventivo e, ora, anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione, permette al debitore<sup>44</sup> di negoziare con il Fisco la riduzione o la dilazione dei debiti tributari e contributivi.

La transazione fiscale nasce sulla scia della transazione dei ruoli, di cui all'art. 3, comma terzo, D.l. 8 luglio 2002, n. 138, convertito con la legge 8 agosto 2002, n. 178, istituito abrogato proprio in occasione dell'introduzione dell'odierna transazione fiscale. La prima permetteva, su iniziativa del contribuente o dell'Agenzia delle Entrate, dopo l'inizio dell'esecuzione coattiva, di procedere a una "transazione" dei tributi iscritti a ruolo<sup>45</sup> e si svolgeva a prescindere dall'inizio di una procedura

---

<sup>44</sup> Il debitore deve presentare una proposta di accordo sui crediti di natura fiscale, che, ai sensi dell'art. 182-ter, comma secondo, deve depositare sia presso il Tribunale che presso il competente agente della riscossione e ufficio competente sulla base dell'ultimo domicilio fiscale, unitamente a copia delle dichiarazioni fiscali per le quali non è pervenuto l'esito dei controlli automatici. L'Agente della riscossione per i carichi affidategli e l'Ufficio dell'Agenzia, per tutto quanto non ancora affidato alla riscossione, devono, entro trenta giorni dalla presentazione della domanda, rilasciare una certificazione attestante l'entità della massa debitoria. Una deroga di competenza vi è per i tributi di competenza dell'Agenzia delle dogane e monopoli in quanto l'Ufficio competente a ricevere la domanda e a rilasciare la certificazione è quello che ha notificato al debitore gli atti di accertamento. L'Ufficio, nel medesimo termine di trenta giorni dalla proposta, deve procedere alla liquidazione anticipata dei tributi risultanti dalle dichiarazioni e alla notificazione degli avvisi di irregolarità. Successivamente all'emissione del decreto di ammissione alla procedura di concordato ex art. 163, L.F., copia degli avvisi di irregolarità e delle certificazioni deve essere trasmessa al commissario giudiziale, affinché questi possa procedere alla verifica dell'elenco dei creditori e dei debitori con la scorta delle scritture contabili presentate a norma dell'art. 161, apportando le necessarie rettifiche - a norma dell'art. 171, comma 1, L.F. - e affinché possa porre in essere le verifiche propedeutiche alla predisposizione della relazione ex art. 172, L.F. I commi 3 e 4 dell'art. 162-ter, riguardano il voto sulla proposta e contengono una rilevante semplificazione rispetto alla precedente formulazione della norma. In precedenza era stabilito che l'Ufficio esprimesse il voto per i crediti non ancora affidati all'agente della riscossione, mentre quest'ultimo doveva pronunciarsi sui carichi affidati, ora la legge prevede invece che il voto sia espresso unitariamente dall'Ufficio per i crediti tributari complessivi, poiché l'agente della riscossione è chiamato a votare per i soli oneri esattivi di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 112/1999. L'Ufficio dunque comunica la sua decisione tramite il voto durante l'adunanza dei creditori, oppure per telegramma o per lettera o per telefax o per posta elettronica nei venti giorni successivi alla chiusura del verbale ai sensi dell'art. 178, ultimo comma, L.F. Sempre il suddetto comma 3, art. 162-ter, prevede che il voto dell'Ufficio avvenga "previo parere conforme della competente Direzione regionale".

<sup>45</sup> Si doveva trattare di tributi iscritti a ruolo dall'Agenzia delle Entrate, il cui gettito spettava allo Stato e nel caso in cui fosse "accertata maggiore economicità e proficuità rispetto alle attività di riscossione coattiva, quando nel corso della procedura esecutiva emerga l'insolvenza del debitore o questi è assoggettato a procedure concorsuali". La disposizione fu utilizzata in particolare dalle società calcistiche che versavano in stato di difficoltà. Per un approfondimento sul tema si veda M.T. MOSACATELLI, *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*,

concorsuale nei confronti del contribuente<sup>46</sup>. Essendo svincolata dal presupposto della crisi del debitore, la transazione dei ruoli aveva un campo di applicazione ancora più ampio rispetto quello dell'attuale transazione fiscale<sup>47</sup> e ciò rendeva inadatta la definizione stessa dell'istituto, in quanto più che di transazione<sup>48</sup> sembrava ravvisarsi lo schema del *pactum ut minus solvatur* o della rinuncia<sup>49</sup>. Valorizzando però il dato testuale della norma, l'Amministrazione Finanziaria ed il Consiglio di Stato<sup>50</sup>, a cui la prima si era rivolta, avevano posto fine al dibattito identificando la natura giuridica dell'istituto nell'ambito della transazione civilistica ex art. 1965 c.c., riconoscendo in esso, non una modifica dell'imponibile, ma una deroga al principio di indisponibilità in nome di altri interessi altrettanto importanti come la proficuità della riscossione. Ad ogni modo, a causa dei dubbi applicativi, della dubbia compatibilità con la normativa comunitaria e considerati i rischi legati alle possibili azioni revocatorie in caso di fallimento, l'istituto della transazione dei ruoli ha avuto scarso successo, tanto da essere abrogato con l'introduzione della c.d. transazione fiscale.

Quest'ultima, di recente, a seguito della novella del 2017, ha subito una notevole rivisitazione, ove spicca il superamento del dogma, di matrice giurisprudenziale,

---

2005, 483; G. MARINI, *Art. 182-ter. Transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di A. Nigro e M. Sandulli, Torino, 2006, 1113.

<sup>46</sup> Cfr. E. BELLI CONTARINI, *La transazione con il fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2003, 1464.

<sup>47</sup> Quest'ultima opera a prescindere dall'iscrizione a ruolo delle imposte, in quanto riguarda debiti tributari ancora non definiti nel loro ammontare. La presentazione della proposta funge proprio da atto d'impulso per l'attività accertativa dell'Amministrazione, che procede alla liquidazione dei tributi in base alle dichiarazioni presentate non ancora oggetto di controllo automatico e ad ogni altra attività di ricognizione.

<sup>48</sup> Si veda R. LUPI, *Diritto tributario*, Milano, 2000, il quale sostiene che con l'art. 3, comma 3, della Legge n. 178/2002, non si sarebbe fatto riferimento ad un atto dispositivo del credito tributario potendosi ravvisare solo una "*pretesa contestata, potenzialmente sub iudice*".

<sup>49</sup> S. CAPOLUPO, *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *il fisco*, 2006, 3015; F. BRIGHENTI, *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1301.

<sup>50</sup> L'Agenzia delle Entrate con la Circolare 4 marzo 2005 n. 8/E ha precisato che "*relativamente alla configurazione giuridica dell'istituto si ritiene che il termine transazione utilizzato dal legislatore debba essere riferito al contratto tipico previsto dall'art. 1965 del c.c. primo comma.*". Secondo il parere del Consiglio di Stato 28 settembre 2004, l'istituto consente di concludere "*un accordo transattivo che senza incidere sulla materia imponibile, ma in deroga al tradizionale principio dell'indisponibilità del credito tributario, rende possibile per l'Amministrazione finanziaria conseguire un proficuo introito rispetto quello ottenibile dallo sviluppo di procedure esecutive. L'interesse pubblico perseguito induce, pertanto, a ritenere che il particolare accordo, con effetti transattivi, introdotto dalla norma sia idoneo ad esplicare i suoi effetti non solo nel caso nel caso di sussistenza di liti attuali, instaurate in tema di rapporti tributari sfociati nella iscrizione a ruolo ma, in attuazione del principio di economicità dell'azione della pubblica amministrazione, estenda la sua portata a tutti i crediti tributari derivanti da iscrizioni a ruolo nei confronti dei contribuenti rilevatisi insolventi, evitando in tal modo la stessa insorgenza di episodi contenziosi.*".

della facoltatività dell'istituto<sup>51</sup>, alla luce dell'affermazione espressa del carattere necessario della procedura in tutti i casi in cui il debitore, nell'ambito della proposta di concordato preventivo, intenda proporre all'Agenzia delle Entrate o all'INPS, il pagamento parziale o dilazionato dei suoi debiti ed il carattere generale dell'istituto, ormai esteso a tutte le pretese debitorie tributarie, compresa l'IVA e le ritenute, che in precedenza, sulla base di diverse motivazioni<sup>52</sup>, erano sottoposte al vincolo

---

<sup>51</sup> In tal senso si veda Cass., Sez. V, 4 novembre 2011, n. 22931 e n. 22932, le quali hanno sostenuto la facoltatività della transazione fiscale e l'intangibilità dell'IVA, sia che il debitore abbia optato per proporre un concordato con transazione, sia nel caso in cui sia stata trascurata la strada procedimentale della transazione

<sup>52</sup> L'argomento più utilizzato si fondava sull'appartenenza dell'IVA alle "*risorse proprie dell'Unione Europea*" e da ciò si faceva derivare la preclusione allo stralcio. In questi termini si era espressa anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 18 aprile 2008, n. 40 e soprattutto la Corte di Cassazione nel 2011 con due sentenze gemelle nn. 22931 e 22932. Il legislatore con il D.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con la legge 28 gennaio 2009, n. 2, ha specificato che riguardo all'IVA "la proposta può prevedere esclusivamente dilazioni di pagamento", aumentando i dubbi di costituzionalità della disciplina. In giurisprudenza, quindi, si iniziò a sostenere l'infalciabilità dell'IVA sulla base di altre motivazioni. In particolare, la Corte Costituzionale, sentenza 25 luglio 2014, n. 225, ha posto l'accento sulla natura della norma e sulla specialità del credito, evidenziando che l'art. 182-ter sarebbe espressione di una "*disciplina eccezionale attributiva di un trattamento peculiare e inderogabile*" che riconosce "*un grado postergato ... in deroga al principio dell'ordine legale delle cause di prelazione*". Evidente quindi l'impostazione radicalmente diversa rispetto al passato, basata sulla gerarchia dei titoli di preferenza per effetto del "*grado di rilevanza attribuito dal legislatore ai diversi crediti in ragione del valore sociale della loro causa*" al punto che è stata ipotizzata la natura "*quasi prededucibile*" del credito o, più propriamente, "*superprivilegiata*". In questi termini si veda G. ANDREANI, *L'infalciabilità del credito IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2014, 2795. In questo contesto è intervenuto il rinvio alla Corte di Giustizia ad opera del Tribunale di Udine con l'ordinanza del 30 ottobre 2014 ed è, infine, sopraggiunta la sentenza del 7 aprile 2016, causa C-546/14, che non ha ravvisato limiti di principio alla falciabilità del credito IVA in sede di concordato preventivo. Per un primo commento della sentenza della Corte di Giustizia, vedi A. ALBANO, *IVA, concordato preventivo e transazione fiscale. Profili procedurali e (auspicabili) sviluppi della normativa nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 61; BORIA, *La pronuncia europea sulla falcidia dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 461; V. FICARI, *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*", in *Corr. Trib.*, 2016, 1549; Id., *Transazione fiscale e disponibilità del 'credito' tributario: dalla tradizione alle nuove 'occasioni' di riduzione 'pattizia' del debito tributario*", in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 481. In ordine all'IVA si è posto anche il problema della possibilità di falciare il tributo nell'ambito di un concordato preventivo senza transazione fiscale, su cui si è pronunciata in senso affermativo Cass. 31 ottobre 2013, n. 44283 (in *Fall.*, 2014, 262) e Cass., SS.UU., 27 dicembre 2016, n. 26988, in *fisconline.it*. In ordine a questa questione il Tribunale di Verona, Sez. II, 10 aprile 2013 (in *Fall.*, 2014, 320) aveva anche sollevato la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto degli artt. 160 e 182 ter L.F., in riferimento agli artt. 3 e 97 Cost., sulla quale si è poi pronunciata la Corte Costituzionale con sentenza 25 luglio 2014, n. 225 (in *Fall.*, 2015, 33 ss.), dichiarandola infondata. D'altronde la giurisprudenza interna si era adeguata a quanto sancito dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 7 aprile 2016, causa C-546/14, ove la Corte di giustizia ha affermato l'ammissibilità, nell'ambito di una procedura di concordato preventivo senza transazione fiscale, di una domanda contenente la falcidia del credito IVA, qualora un esperto indipendente attesti che tale credito non sarebbe soddisfatto in misura maggiore nel caso di fallimento.

dell'infalciabilità, godendo esclusivamente della possibilità della rateazione<sup>53</sup>. Delineati brevemente i nuovi tratti procedurali salienti dell'istituto<sup>54</sup> ciò che interessa comprendere, al fine della presente indagine, è la natura giuridica dell'istituto, destinato ad essere una modalità di assolvimento delle obbligazioni tributarie sempre più frequente nel panorama italiano, caratterizzato, purtroppo, da una numerosa quantità di imprenditori in stato di crisi.

La transazione fiscale non interviene nella fase di determinazione dell'imponibile ma in una fase dove l'obbligazione tributaria è già sorta e determinata nell'*an* e nel *quantum*. Il suo nome originario evoca inequivocabilmente la transazione civilistica, *ex art.* 1965 c.c., ovvero quel contratto consensuale, a titolo oneroso, con cui le parti facendosi reciproche concessioni, pongono fine ad una lite già cominciata o ne prevengono una potenziale<sup>55</sup>. Ovviamente per potere rinunciare

---

<sup>53</sup> Al momento, l'unico limite legale alla falcidia dell'IVA e delle ritenute resta nella disciplina della composizione della crisi da sovraindebitamento, a norma dell'art. 7, comma 1, della Legge 27 gennaio 2012, n. 3.

<sup>54</sup> Mentre l'ambito soggettivo della norma non ha subito modifiche, innovativa è la disciplina del trattamento dei crediti privilegiati. A decorrere dal 1° gennaio 2017, la possibilità di ammettere la soddisfazione in misura parziale dei crediti tributari (e previdenziali) assistiti da una causa di prelazione è stata subordinata al ricorrere dei presupposti indicati dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 7 aprile 2017, causa C-546/14, avente ad oggetto lo stralcio del credito IVA, ovvero: a) l'ente creditore deve poter respingere la proposta se viene accertato il deliberato occultamento di una parte dell'attivo dal ricorrente; b) la soddisfazione parziale del credito tributario (o previdenziale) è ammissibile solo qualora un esperto indipendente attesti che l'ente creditore non riceverebbe un trattamento migliore nel caso di fallimento; c) ove non concordi con la proposta o con le stesse conclusioni dell'esperto indipendente, l'ente creditore può esprimere voto contrario e adottare tutte le misure necessarie per garantire la riscossione dell'importo massimo del credito. Quanto agli effetti della transazione fiscale, la precedente formulazione dell'art. 182-*ter* recava, al comma 5, una specifica disposizione processuale. Oggi tale disposizione è stata espunta dal novellato art. 182-*ter*. La vecchia disposizione stabiliva che la chiusura della procedura di concordato ai sensi dell'art. 181, L.F. determinasse la cessazione della materia del contendere nelle liti aventi ad oggetto i tributi confluiti nella transazione fiscale. Secondo la disciplina previgente, pertanto, l'omologazione dell'accordo concordatario - ricettivo anche dell'intesa transattiva fiscale - era in grado di estinguere la *res litigiosa*. Il radicamento del presupposto estintivo del processo tributario nell'omologazione dell'accordo e non nella concreta esecuzione del medesimo ha comportato, tuttavia, alcune difficoltà applicative, con particolare riferimento all'esigenza di assicurare la pienezza della tutela giurisdizionale al contribuente nel caso in cui l'accordo concordatario, poi concretamente inattuato, avesse finito per travolgere anche la transazione fiscale - *simul stabunt, simul cadent* -. In tal caso, non risultava chiaro se la pretesa tributaria oggetto di una transazione fiscale decaduta fosse destinata a rivivere per intero oppure se fosse proiettata a definitivo oblio, coperta dalla definitività eterna della "cessazione della materia del contendere" *ex art.* 182-*ter*, comma 5 (vecchia formulazione).

<sup>55</sup> Secondo una dottrina ormai datata la transazione sarebbe un negozio dichiarativo, ovvero un accertamento di una situazione giuridica controversa, una specie di reciproco riconoscimento. Ma giustamente è stato obiettato che più che accertamento con la transazione si ha una modificazione dei diritti e delle obbligazioni delle parti quindi dovrebbe essere un negozio dal carattere dispositivo o costitutivo, infatti l'elemento delle reciproche concessioni è fondamentale. In tal senso, F. MESSINEO, *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1958, 471. Ampissima la letteratura sul tema, per un primo riferimento si vedano E. DEL PRATO, *Transazione (dir. priv.)*, in *Enc. Dir.*, XLIV, 813; L.V.

ad un diritto o parte di esso, come presupposto ineludibile ci deve essere la capacità delle parti di poter disporre del diritto stesso, in mancanza di tale requisito la transazione, ai sensi dell'art. 1966 c.c., è nulla.

Alla luce di queste caratteristiche appena accennate, l'istituto della transazione, una volta inserito nel campo tributario, sembra porre in discussione sia il principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria<sup>56</sup> ma anche il principio di uguaglianza, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., in quanto, come detto anche per il condono, creerebbe una disparità di trattamento tra soggetti che avevano posto in essere lo stesso presupposto impositivo.

In realtà, nonostante il nome dell'istituto lo evocava espressamente, lo schema della transazione ex art. 1965 c.c. per individuare la natura giuridica dell'istituto *de quo* è piuttosto imprecisa, infatti nonostante il legislatore richiama tutt'ora “*la proposta d'accordo*”, non sono ravvisabili nell'istituto in esame le “*reciproche concessioni*”, requisito essenziale della transazione civilistica. Inoltre, a deporre in tal senso vi è l'irrelevanza della volontà delle due parti, contribuente e Amministrazione Finanziaria, in quanto l'esito della transazione fiscale è subordinato alla votazione di tutti i creditori sull'intera proposta<sup>57</sup>. La nuova formulazione dell'art. 182-ter, peraltro, non fa più riferimento all'atto di adesione o di diniego alla

---

MOSCARINI e N. CORBO, *Transazione (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma, 1994; M. FRANZONI, *La transazione*, Padova, 2001; S. RUPERTO, *Gli atti con funzione transattiva*, Milano, 2002.

<sup>56</sup> Nel senso della transazione fiscale come deroga al principio di indisponibilità si veda L. TOSI, *La transazione fiscale*, cit. 1078; A. VISCONTI, *Riflessioni sull'impiego della transazione fiscale nella nuova disciplina del concordato fallimentare*, in *Dialoghi trib.*, 2006, 456, il quale ritiene che la transazione fiscale deroghi il principio di indisponibilità e nel quale il Fisco è “*equiparato a tutti gli altri creditori ... e concorre con questi al duplice obiettivo di vedere soddisfatto il proprio credito nel maggior grado possibile e di consentire la continuazione dell'impresa*”. A tal proposito, R. LUPI, *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2006, 459, evidenzia come “*non si tratta ... di chiedersi se il credito tributario sia disponibile o indisponibile in assoluto, ma in nome di cosa se ne possa disporre*”. Nella prassi, la stessa Agenzia delle Entrate, con la circolare 18 aprile 2008, n. 40, aveva ammesso tale deroga, affermando testualmente che: “*Al riguardo va osservato che l'istituto della transazione, tipico nel diritto civile (art. 1965 c.c.), appare del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove è tradizionalmente vigente il principio di indisponibilità del credito tributario. Ne consegue che la relativa disciplina normativa, in quanto derogatoria di regole generali, è di stretta interpretazione e non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva (art. 14 delle disposizioni sulla legge in generale). Pertanto, per effetto del richiamato principio d'indisponibilità del credito tributario, non è possibile pervenire ad una soddisfazione parziale dello stesso al di fuori della specifica disciplina di cui all'articolo 182-ter.*”.

<sup>57</sup> su tale aspetto, F. RANDAZZO, *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, cit., 825.

proposta concordataria ma parla soltanto di voto<sup>58</sup>: la proposta concordataria contenente anche il trattamento dei crediti tributari può essere omologata anche in assenza del voto favorevole o in presenza di voto negativo dell’Agenzia delle Entrate.

In questa prospettiva la modifica della rubrica dell’art. 182-ter della legge fallimentare nell’espressione più neutrale di “*Trattamento dei crediti tributari e contributivi*” è comprensibile perché indica, con formula ricognitiva, il regime di tali crediti, escludendo qualsiasi elemento consensuale o negoziale<sup>59</sup>.

È inoltre importante compiere una differenziazione nell’ambito dell’istituto della transazione fiscale tra le due procedure<sup>60</sup> previste dall’art. 182-ter della legge fallimentare, in quanto non si ritiene possibile, per gli elementi di distinzione previsti, pervenire a una qualificazione unitaria. Ad esempio, nelle due procedure è diverso il giudizio rimesso all’attestatore, solo per gli accordi di ristrutturazione è prevista una “*specificata valutazione da parte del Tribunale*” sulle alternative concretamente praticabili in concreto e solo in questi “*l’adesione alla proposta è espressa, su parere conforme della competente direzione regionale, con la sottoscrizione dell’atto negoziale da parte del Direttore dell’Ufficio*” e produce effetti diretti tra le parti. Inoltre, il comma sesto dell’art. 182-ter, prevede la risoluzione di diritto della transazione se il debitore, entro novanta giorni dalle scadenze previste, non esegue i pagamenti dovuti all’Agenzia. Analoga previsione manca per la transazione fiscale inserita nell’ambito dei Concordati con la conseguente applicazione del rimedio spettante alla generalità dei creditori di cui all’art. 186 della legge fallimentare che preclude la risoluzione per l’inadempimento di “*scarsa importanza*”. Quindi, relativamente alla fattispecie inserita nell’ambito degli Accordi di ristrutturazione sembrerebbe più appropriato lo schema del contratto remissorio, in aderenza all’impostazione adottata in passato dall’Amministrazione Finanziaria, con la Circolare n. 18 aprile 2008, n. 40, fondata sul potere “*di disporre*

---

<sup>58</sup> La norma, nella sua nuova formulazione, fa riferimento al voto dell’ufficio e non più all’atto del Direttore dell’ufficio, che poteva essere considerato atto personalissimo.

<sup>59</sup> Tale aspetto è colto chiaramente dalla sentenza del Tribunale di Trento del 6 luglio 2017 ove si sottolinea il venir meno “*degli aspetti dell’istituto di impronta in senso lato transattiva*”.

<sup>60</sup> Sulle questioni sorte a seguito dell’estensione della transazione fiscale gli accordi di ristrutturazione, tra i tanti, cfr. A. LA MALFA, *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2694. In giurisprudenza, la differenza tra le due procedure sotto l’aspetto degli effetti rispetto alle controversie pendenti è sottolineata dalla sentenza della Corte di Cassazione, 31 maggio 2016, n. 11316.

*la remissione parziale del credito*". Per quanto riguarda, invece, la transazione fiscale inserita nell'ambito del Concordato preventivo, commi 1 - 4 dell'art. 182-ter, visto l'attività dedicate alla ricognizione delle situazioni soggettive delle parti al fine della votazione, la rilevanza di una circostanza estranea alla volontà delle parti e data la difficoltà di cogliere profili consensuali nell'oggettiva incapienza dei beni del debitore, la transazione fiscale, esaminata dal lato del debitore, sembra più assimilabile alla ricognizione di debito accompagnata dalla promessa vincolante di pagamento *ex art. 1988 del c.c.*,

In conclusione, a prescindere anche dalla qualificazione della natura dell'istituto quale transazione, *pactum de non petendo* o rinuncia, appare difficile non concordare con quanto rilevato qualche anno fa dal Consiglio di Stato, ovvero che nella transazione fiscale vi è una deroga al principio di indisponibilità dell'obbligazione tributaria. Ciò che però più rileva ai fini dell'esame della compatibilità dell'istituto *de quo* con i principi costituzionali, è il suo inquadramento sistematico nell'ambito della legge fallimentare: un contesto orientato al superamento della crisi d'impresa in vista della sua conservazione<sup>61</sup>, non a favorire l'evasione fiscale ma a soddisfare nel miglior modo possibile il maggior numero di creditori, ivi compreso il Fisco, il quale, quindi, può accettare un soddisfacimento parziale o dilazionato del suo credito al fine di conseguire il maggior gettito possibile in una situazione di palese crisi finanziaria. L'Agenzia delle Entrate, quindi, è sottoposta, come condizione per acconsentire alla falciatura, ad un vincolo di convenienza economica<sup>62</sup>: la proposta del debitore deve presentare caratteri di convenienza rispetto a quanto realizzabile dal

---

<sup>61</sup> E. GRASSI, *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *il fisco*, 2010, 42.

<sup>62</sup> Le valutazioni degli Uffici dovranno essere improntate a criteri oggettivi di convenienza, precludendo apprezzamenti discrezionali e possibili violazioni del principio di imparzialità. Sul tema si veda F. PAPARELLA, *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182 ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, cit. il quale afferma che "La nuova disciplina consente all'Erario di ricevere la percentuale massima realizzabile del debito vantato sulla base della situazione patrimoniale del debitore e, pertanto, garantisce il rispetto del principio di oggettiva economicità che dovrebbe assistere qualsiasi procedimento di riscossione dei tributi. Da ciò consegue che, nella sostanza, la gerarchia degli interessi ed il giudizio di meritevolezza dei singoli crediti tornano ad essere garantiti dal sistema dei titoli di preferenza ed è possibile concludere che la nuova disciplina ha segnato il passaggio dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva dei crediti tributari."

creditore pubblico attraverso la liquidazione dei beni del debitore, tenuto conto della collocazione preferenziale<sup>63</sup>.

4. *L'impossibilità sopravvenuta per causa non imputabile al debitore: le calamità naturali* - In materia di eventi calamitosi naturali, quando sono in gioco la vita e la salute delle persone, le abitazioni, i beni culturali e l'ambiente, quindi, valori costituzionali fondamentali, l'ordinamento appresta risposte differenziate per cercare di far fronte, nel miglior modo possibile, alla situazione di crisi. Nel caso di disastri ambientali<sup>64</sup> si viene a creare una situazione di vulnerabilità delle persone che abitano in quella zona, con conseguente degrado sociale ed economico e si pone un duplice problema per contribuire al ripristino delle condizioni esistenti prima dell'evento: far fronte all'emergenza e stimolare lo sviluppo<sup>65</sup>.

Nei possibili rami d'azione, accanto agli altri interventi di aiuto in senso stretto, importante è il ruolo, per l'aspetto tributario che qui interessa, delle agevolazioni fiscali che con duttilità permettono il perseguimento degli obiettivi che l'ordinamento si propone. Lo Stato può impegnarsi ad assumere varie tipologie di provvedimenti tra cui quelli di sospensione degli adempimenti fiscali o addirittura provvedimenti di tipo clemenziale che accompagnano solitamente gli aiuti materiali proprio in considerazione del carattere eccezionale e non prevedibile dell'evento catastrofico<sup>66</sup>.

---

<sup>63</sup> Nel primo comma dell'art. 182-ter, per la valutazione della convenienza, come parametro viene indicato il "valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione".

<sup>64</sup> A. URICCHIO, *Il disastro ambientale di Taranto. Gli interventi finanziari e fiscali per fronteggiare il grave inquinamento*, in *Rass. trib.*, 2014, 44, "il disastro viene solitamente identificato con la calamità naturale, intesa come evento idrometeorologico (inondazioni, tempeste, cicloni), geologico o geofisico (terremoti, tsunami, eruzioni vulcaniche, smottamenti), biologico (epidemie o contaminazioni) idoneo a provocare perdite umane o gravi danni alle abitazioni e alle attività produttive".

<sup>65</sup> Cfr. F. FICHERA, *Calamità naturali, principi costituzionali e agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, 1214; C. BUCCICCO, *I benefici fiscali per le aree colpite da calamità*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 11095.

<sup>66</sup> Diverso è invece il caso in cui è l'uomo violento la natura, sconvolgendo gli equilibri ecologici fondamentali in via diretta o indiretta. In questi casi, l'imposizione fiscale, c.d. imposta ambientale, può servire solo in via preventiva, con funzione disincentivante. Come sancito dall'art. 2 del Regolamento UE del 6 luglio 2011, n. 691, relativo ai conti economici ambientali europei, per imposta ambientale si intende "un'imposta la cui base imponibile è costituita da una unità fisica (o un equivalente di un'unità fisica) di qualcosa che produce sull'ambiente un impatto negativo specifico e dimostrato e che è classificata come imposta nel SEC 95". Anche l'OCSE considera imposte ambientali quelle collegate all'ambiente (*environmentally related taxes*) applicate su basi imponibili ritenute di particolare rilevanza ambientale. Poi ci sono anche i tributi ambientali di natura c.d.

Nell'ordinamento giuridico italiano, per i casi di calamità naturali, vi è un insieme articolato d'interventi, tra cui fondamentale appare la Legge 24 febbraio 1992, n. 225, che ha istituito il Servizio Nazionale della Protezione Civile e che regola gli interventi possibili, come chiarito dalla Corte Costituzionale<sup>67</sup> *“in via generale e ordinamentale per tutti i casi futuri di possibili eventi calamitosi di cui all'art. 2, comma primo, lett. c), della L. n. 225/1992”*. Al verificarsi di uno degli eventi di cui all'art. 2, della L. n. 225/1992, vale a dire *“calamità naturali o connesse con l'attività dell'uomo che in ragione della loro intensità ed estensione devono, con immediatezza d'intervento, essere fronteggiate con mezzi e poteri straordinari”*, il Consiglio dei Ministri, alla stregua dell'art. 5, delibera lo stato d'emergenza, *“fissandone la durata e determinandone l'estensione territoriale con specifico riferimento alla natura e alla qualità degli eventi”*. La delibera *“individua le risorse finanziarie destinate ai primi interventi nelle more della ricognizione in ordine agli effettivi e indispensabili fabbisogni”* e *“autorizza la spesa nell'ambito del Fondo per le emergenze nazionali”*.

In tale contesto, per la materia specificatamente fiscale, è stato inserito<sup>68</sup> nel suddetto art. 5, il comma 5-ter, che prevede la possibilità che *“i soggetti interessati da eventi eccezionali e imprevedibili che subiscono danni riconducibili all'evento, compresi quelli relativi alle abitazioni e agli immobili sedi di attività produttive, possono fruire della sospensione o del differimento, per un periodo fino a sei mesi, dei termini per gli adempimenti e i versamenti dei tributi”*. Questa norma, che permette al legislatore, ove lo ritenga opportuno, di sospendere o differire i termini per gli adempimenti e versamenti tributari<sup>69</sup> va letta in coordinamento con l'art. 9,

---

redistributiva, che, secondo la dottrina, hanno lo scopo di finanziare interventi di salvaguardia ambientale e di disinquinamento, addossando i costi sugli inquinatori; quelli incentivanti colpiscono attività inquinanti per ridurre l'effetto inquinante. Cfr. S. MENCARELLI, *Tassazione ambientale e inquinamento acustico aeroportuale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, R. LUPI e A. DAIDONE, *I tributi ambientali come collegamento tra esternalità negative e manifestazioni di ricchezza*, in *Dialoghi. Trib.*, 2013; F. GALLO e F. MARCHETTI, *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 115; I. MUSU, *Una nota sulla teoria delle riforme fiscali ambientali*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1999, 2, I, 149 ss.; E. GERELLI, *Società post-industriale e ambiente*, Roma-Bari, 1995, 148 ss.; ID., *Nascita e trasfigurazione d'un mercato: verso il cambiamento strutturale*, in E. GERELLI (a cura di), *Ascesa e declino del business ambientale*, Bologna, 1990, 22.

<sup>67</sup> Corte Costituzionale 13 febbraio 2012, n. 22.

<sup>68</sup> Questo comma è stato inserito dall'art. 17. Comma 2 – quater, D.L. 30 dicembre.

<sup>69</sup> Altri esempi in cui è stata disposta la sospensione degli adempimenti tributari e della riscossione sono stati quelli a favore dei contribuenti colpiti dagli eventi meteorologici del 10 - 14 ottobre 2014, verificatisi nelle Regioni Liguria, Piemonte, Emilia Romagna, Toscana, Veneto e Friuli-

comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212), che ammette la sospensione degli adempimenti tributari<sup>70</sup> sul presupposto, più generale, di “*eventi eccezionali ed imprevedibili*”, quindi, non necessariamente calamitosi.

Un esempio tristemente noto in cui il legislatore ha applicato il suddetto art. 5, comma 5-ter, L. 225/1992, è stato in occasione dell’evento sismico che il 6 aprile 2009 ha colpito una vasta porzione della Regione Abruzzo<sup>71</sup>. In tal caso, la Presidenza del Consiglio dei Ministri, lo stesso 6 aprile 2009, con decreto, ha proclamato lo stato di emergenza, ai sensi dell’art. 5, primo comma, e poi con l’ordinanza del 6 giugno 2009, n. 3780, ha disposto la sospensione, per tutti i soggetti aventi la residenza o la sede dell’attività nei comuni colpiti dall’emergenza, fino al 30 novembre 2009<sup>72</sup>, dei termini relativi agli adempimenti e versamenti tributari.

Con l’art. 33<sup>73</sup>, legge 12 novembre 2011, n. 183 (Legge di stabilità 2012), il Parlamento ha sancito la ripresa, a decorrere dal gennaio 2012, della riscossione dei

Venezia Giulia (cfr. D.M. 20 ottobre 2014). E ancora più di recente, con la Legge n. 172/2017, è stata disposta la sospensione di termini per le persone fisiche che alla data del 9 settembre 2017 avevano la residenza o la sede nei Comuni di Livorno e Provincia. Cfr. F. BATOCCHI, *Commento all’art. 9*, in *Aa. Vv., Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005, 514; D. COPPA, *Sospensione e proroga dei termini in dipendenza di calamità naturali*, in *Aa. Vv. Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016, 402.

<sup>70</sup> Relativamente alla sospensione della riscossione, l’art. 19 *bis* del D.P.R. n. 602 del 1973, prevede che in presenza di situazioni eccezionali, a carattere generale o relative ad un’area significativa del territorio, tali da alterare gravemente lo svolgimento di un corretto rapporto con i contribuenti (ad es. calamità naturali), questa può essere disposta, per non più di dodici mesi, con decreto del Ministero delle finanze.

<sup>71</sup> L’epicentro del terremoto fu nei pressi dell’Aquila, precisamente a Collefracido ed ha causato 309 vittime e circa 1200 feriti. È stato ritenuto il quinto terremoto più distruttivo in Italia dal secolo scorso, dopo quello di Reggio Calabria e Messina nel 1908, quello di Avezzano nel 1915, quello del Friuli del 1976 e quello dell’Irpinia del 1980

<sup>72</sup> Il termine è stato poi prorogato mediante ulteriori decisioni al 30 giugno 2010 (O.P.C.M. 30 dicembre 2009, n. 3837); al 15 dicembre 2010 (D.L. 31 maggio 2010, n. 78), al 31 ottobre 2011 (D.L. 29 dicembre 2010), ed infine al 16 dicembre 2011 (D.P.C.M. 16 agosto 2011).

<sup>73</sup> La norma afferma testualmente che: “*Per consentire il rientro dall’emergenza derivante dal sisma che ha colpito il territorio abruzzese il 6 aprile 2009, la ripresa della riscossione di cui all’articolo 39, commi 3-bis, 3-ter e 3-quater, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, avviene, senza applicazione di sanzioni, interessi e oneri accessori, mediante il pagamento in centoventi rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di gennaio 2012. L’ammontare dovuto per ciascun tributo o contributo, ovvero per ciascun carico iscritto a ruolo, oggetto delle sospensioni, al netto dei versamenti già eseguiti, è ridotto al 40 per cento.*” Va rilevato che l’art. 33, comma 28, L. n.183/2011, come detto, è entrato in vigore il 1° gennaio 2012 e quindi dopo la scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi prodotti nel 2009. La disposizione, quindi, presenta efficacia retroattiva, determinando l’ammontare delle imposte ancora dovute in misura pari al 40% di quelle originariamente liquidate. Nella comune interpretazione dell’art. 3 dello Statuto dei diritti del

tributi e dei contribuiti, relativi ai redditi prodotti nel 2009, senza applicazione di interessi, sanzioni ed altri accessori<sup>74</sup> e con una riduzione dell'ammontare dei tributi, ovvero dei carichi iscritti a ruolo, “al 40 per cento”<sup>75</sup>.

Tale intervento, a differenza dell'altra misura<sup>76</sup> adottata dallo Stato italiano, che aveva previsto l'esenzione dalle imposte sui redditi, fino a concorrenza dell'importo di 100.000,00 euro di reddito, per le imprese situate nella Zona Franca Urbana (c.d. ZFU)<sup>77</sup> coincidente con il territorio del comune de L'Aquila e dei comuni limitrofi,

---

contribuente, approvato con L. 27 luglio 2000 n. 212, il principio di irretroattività delle norme tributarie opera esclusivamente con riferimento a quelle che impongono nuovi tributi ovvero ne aggravano complessivamente l'onere a carico del contribuente, mentre le modifiche “*in bonam partem*” possono essere retroattive. La norma in commento, caratterizzandosi per una precisa finalità sociale, è da considerare una disposizione agevolativa di carattere generale. Nessun dubbio pertanto può sussistere sulla retroattività della succitata disposizione. Cfr. G. MARONGIU, *La retroattività della legge tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2002, 469; Cass., Sez. V, sentenza 21 aprile 2001, n. 5931, in cui si legge: “*va puntualizzato che il cosiddetto Statuto del contribuente è uno strumento di garanzia del contribuente e, quindi, mentre serve ad arginare il potere dell'erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta, non può ostacolare l'approvazione di disposizioni che siano a favore del contribuente, che si risolvano eventualmente in un'ulteriore autolimitazione del potere legislativo (una sorta di autotutela legislativa)*”.

<sup>74</sup> Mediante il pagamento di centoventi rate mensili. In dottrina, sul tema, si vedano I. AZZARITI, *Poteri istruttori della Commissione UE per l'esame di aiuti di Stato concessi in caso di calamità naturali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 171; M. CEDRO, *Reati fiscali e successione nel tempo di leggi tributarie*, in *Rass. trib.*, 2013, 902;

<sup>75</sup> Già altre volte l'Italia per fronteggiare situazioni calamitose aveva previsto la riduzione delle imposte. Per il terremoto che aveva colpito la Sicilia orientale nel 1990, l'Italia, anni dopo, aveva varato una misura che permetteva ai contribuenti di regolarizzare la propria posizione versando il 10% dell'ammontare ancora dovuto. Così fece anche per le alluvioni nell'Italia settentrionale del 1994 e per l'eruzione dell'Etna, a Catania nel 2002.

<sup>76</sup> Il Governo italiano, per fronteggiare la situazione di emergenza, è intervenuto su più fronti. Con il D.L. 28 aprile 2009, n. 39, sono state innanzitutto introdotte misure di aiuto a risarcimento dei danni materiali ed economici causati dall'evento sismico. Si prevedeva un indennizzo per la ricostruzione e la riparazione dei beni mobili distrutti (a compensazione del danno emergente, dunque), ed un indennizzo per i danni economici conseguenti alla sospensione temporanea dell'attività di impresa per il tempo necessario al ripristino dello stato quo ante (, a copertura del cd. lucro cessante). I provvedimenti nazionali, nel caso di “catastrofe naturale grave”, possono essere così accompagnati da stanziamenti del Fondo di solidarietà europeo che va allo Stato beneficiario per finanziare gli interventi di urgenza, nel caso dell'Abruzzo, la Commissione Europea, con decisione 8 giugno 2009, ha proposto all'autorità di bilancio dell'Unione europea un aiuto finanziario di 493,7 milioni di euro.

<sup>77</sup> Il regime delle Zone franche urbane è previsto dall'art.1, comma 341, Legge n. 296/2006 (legge finanziaria 2007) e oggetto di successivo intervento ai sensi dell'articolo 1, comma 561 e seguenti, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008). Sono nate sulla base dell'esperienza francese delle *Zones Franches Urbaines* nell'obiettivo di favorire lo sviluppo economico e sociale di quartieri e aree urbane caratterizzate da disagio sociale, economico ed occupazionale, le ZFU intervengono anche per favorire la ripresa e lo sviluppo di territori colpiti da calamità naturali. le Zone franche urbane trovano la loro definizione particolareggiata all'interno del decreto interministeriale 10 aprile 2013, come modificato dal decreto interministeriale 5 giugno 2017. Le modalità di funzionamento dell'intervento alla luce delle novità introdotte dal decreto interministeriale 5 giugno sono chiarite dalla circolare 9 aprile 2018 numero 172230. Per la ZFU de L'Aquila le disposizioni attuative sono disciplinate dal decreto interministeriale 26 giugno 2012.

ha creato non pochi problemi all'Italia, sia per la mancata previa notifica alla Commissione europea della misura stessa, sia per il suo contenuto poco chiaro.

La Commissione dell'Unione Europea ha così avviato un'indagine formale, ai sensi dell'art. 108, par. 2, TFUE. La disciplina europea degli aiuti di Stato erogati in occasione di calamità naturali, contenuta nell'art. 107 TFUE, è raggruppabile in due macro categorie di aiuti: quelli descritti al par. 2, lett. b), del suddetto art. 107, “*gli aiuti destinati ad ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali oppure da altri eventi eccezionali*” che sono compatibili *de iure* con il mercato interno. E poi gli aiuti di cui al par. n. 3, del suddetto art. 107 TFUE, che sono invece considerati compatibili, caso per caso, da parte della Commissione. Il tutto nel rispetto rigoroso delle procedure di cui all'art. 108 dello stesso trattato<sup>78</sup>.

Nel caso del terremoto de L'Aquila, lo Stato italiano, ritenendo la misura della riduzione al 60% dei debiti tributari accumulati durante il periodo in cui le imprese avevano beneficiato della sospensione temporanea della riscossione, rientrante nell'ipotesi di cui all'art. 107, TFUE, parag. 2, lett. b), non aveva prontamente notificato alla Comunità Europea, la misura, per poi farlo solo tardivamente<sup>79</sup>. La Commissione europea in una prima replica del 17 ottobre 2012, dopo aver premesso

---

<sup>78</sup> Cfr. F. GALLO, *Politiche europee, finanza e fiscalità per le aree danneggiate*, cit., 1217, il quale afferma: “*Sono ben comprensibili le ragioni che hanno portato il legislatore comunitario a creare questo duplice ordine di norme. Infatti, la compatibilità de iure degli aiuti di cui al par. 2 lett. b) è la naturale conseguenza del fatto che in tale caso gli aiuti di stato sono diretti solo a risarcire i danni subiti dalle attività economiche e, quindi, a riportare le imprese danneggiate alle condizioni normali di produttività. È questo obbiettivo risarcitorio che rende tali aiuti compatibili de iure, senza che la Commissione abbia alcun potere discrezionale autorizzatorio al riguardo (Cfr. CGCE, Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE c. Commissione, C-268/06, sent. 25 giugno 2008, punto 51, ove si richiama il precedente Philip Morris c. Commissione, 730/79, sent. 17 settembre 1980, punto 17). Essa deve solo accertare se esista un nesso diretto di causalità tra i danni subiti e l'evento calamitoso o eccezionale e sull'appropriato risarcimento. Diverso è il caso, invece, cui soccorre il par. 3. In questo caso l'evento calamitoso ha pregiudicato la situazione socio-economica in modo tale che il ristoro dei danni subiti dai singoli non è da solo sufficiente alla ripresa dell'attività nelle aree colpite.*”. Sul tema vedi M. INGROSSO, *La comunitarizzazione del diritto tributario*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato* Napoli 2009; L. SALVINI (a cura di), *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007; L. DEL FEDERICO, *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 3, 2006, pag. 19 ss.; P. BORIA, *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2005; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. Trib.* n. 1-bis/2003.

<sup>79</sup> Nella notifica le autorità italiane sostengono che la compatibilità della misura debba essere valutata alla luce dell'articolo 107, par. 2, lettera b), del TFUE («aiuti destinati a ovviare ai danni arrecati dalle calamità naturali») oppure dell'articolo 107, par. 3, lettera c), del TFUE («aiuti destinati ad agevolare lo sviluppo di talune [...] regioni economiche»), dato che l'obbiettivo è di compensare l'impatto macroeconomico in termini di riduzione del PIL a causa della calamità naturale. In particolare, le autorità italiane si riferiscono a un significativo calo del PIL in Abruzzo tra il 2008 e il 2009.

che l'aiuto in questione era stato registrato come aiuto non notificato, ai sensi dell'art. 11, Regolamento europeo n. 659/1999, sottolineava che l'Italia non aveva chiarito sufficientemente il nesso tra l'aiuto concesso ed il danno subito e, in ogni caso, ordinava la sospensione dell'aiuto. Successivamente, nell'agosto del 2015, la Commissione ha condannato l'Italia, stabilendo che si trattava di aiuti illegali di cui si doveva pretendere la restituzione, almeno da chi aveva avuto più di duecento mila euro di benefici<sup>80</sup>. L'Agenzia delle entrate ha così esercitato il suo potere di adottare i conseguenti atti impositivi, emettendo circa 350 cartelle esattoriali in capo agli imprenditori aquilani<sup>81</sup>.

In questo caso (anche se poi l'epilogo non è stato quello auspicato), come in altre occasioni di calamità naturali, lo Stato italiano aveva deciso di disporre dei propri crediti fiscali e ridurre, quindi, le relative obbligazioni tributarie dei contribuenti interessati dall'evento calamitoso, in nome di un interesse altrettanto importante rispetto quello della giusta contribuzione secondo legge, ovvero, in nome del principio di solidarietà, sancito, tra i principi fondamentali dell'ordinamento. L'art. 2 Cost., dopo aver riconosciuto i "*diritti inviolabili dell'uomo*" richiede l'adempimento dei "*doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale*", nel duplice senso di solidarietà "orizzontale" tra ciascuna persona e gli altri membri della comunità, e "verticale" tra le istituzioni pubbliche e i singoli<sup>82</sup>. Il principio della

---

<sup>80</sup> La Commissione ha affermato soprattutto che l'importo delle compensazioni non è stato limitato ai danni effettivamente subiti dal beneficiario: "*I regimi in questione non stabiliscono alcun nesso tra l'aiuto e i danni effettivamente subiti*". Di conseguenza "*hanno portato beneficio non soltanto a imprese effettivamente danneggiate, ma a tutte le imprese aventi sede legale o operativa nelle aree dichiarate "disastrate" dalle autorità italiane*". Le aziende aquilane, spiega, possono certificare i danni avuti dal terremoto. E su quelli non dovranno nulla. Ma chi non aveva produzioni nella zona o non ha subito perdite col sisma, deve restituire lo sgravio fiscale ricevuto.

<sup>81</sup> Nel novembre del 2017 il premier Paolo Gentiloni nomina Margherita Maria Calabrò, direttore dell'Agenzia delle entrate in Abruzzo, responsabile delle restituzioni. E l'Agenzia, dopo una prima ricognizione, inizia a mandare le famose cartelle e concede soltanto 30 giorni di tempo per certificare i danni e quindi restituire il resto.

<sup>82</sup> Come rilevato dalla Corte costituzionale, con la sentenza n. 75/1992, la solidarietà è "*un principio che, comportando l'originaria connotazione dell'uomo uti socius, è posto dalla Costituzione tra i valori fondanti dell'ordinamento giuridico, tanto da essere solennemente riconosciuto e garantito, insieme ai diritti inviolabili dell'uomo, dall'art. 2 della Carta costituzionale come base della convivenza sociale normativamente prefigurata dal Costituente*". Sul principio di solidarietà la letteratura è vastissima, cfr. F. PIZZOLATO, *Il principio costituzionale di fraternità*, Città Nuova, Roma 2012; V. TONDI DELLA MURA, *La solidarietà fra etica ed estetica. Tracce per una ricerca*, in "Rivista dell'Associazione Italiana dei Costituzionalisti" n. 00/2010; A. MARZANATI, A. MATTIONI (a cura di), *La fraternità come principio del diritto pubblico*, Città Nuova, Roma, 2007; R. BALDUZZI, M. CAVINO, E. GROSSO, J. LUTHER (a cura di), *I doveri costituzionali: la prospettiva del giudice delle leggi*, Torino 2007; F. GIUFFRÈ, *I doveri di solidarietà sociale*, ibidem, 5-51; B. PEZZINI, C.

solidarietà va correlato con il compito ascrivito allo Stato, ex art. 3, comma 2, Cost., di “rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l’eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana”. La Costituzione stringe così un nesso stretto tra principio di solidarietà e perseguimento dell’eguaglianza sostanziale, nesso che costituisce il tratto saliente dello stato sociale e interventista<sup>83</sup>. L’intervento dello Stato, in queste situazioni, rappresenta un elemento essenziale e la capacità di una comunità di impegnarsi per la ricostruzione è il miglior indicatore dell’identità civile di una popolazione e del suo livello di sviluppo sociale ed economico<sup>84</sup>.

---

SACCHETTO, *Il dovere di solidarietà*, Milano, 2005; F. GIUFFRÈ, *La solidarietà nell’ordinamento costituzionale*, Milano 2002; G. LOMBARDI, voce *Doveri pubblici (diritto cost.)*, in *Enc. dir.*, Milano, Agg., I, 2002.

<sup>83</sup> Il principio solidaristico è affermato, con altrettanto rilievo, nell’art. 3, par. 3, Trattato dell’Unione europea (TUE), secondo cui “L’Unione promuove la coesione economica, sociale e territoriale, e la solidarietà tra gli Stati membri”, è ribadito nell’art. 6, par. 1, TUE, che riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, tra cui il Titolo IV dedicato alla solidarietà, ed è ripreso, con specifico riferimento alle calamità naturali, nell’art. 222, Trattato sul funzionamento dell’Unione europea (TFUE), che contiene la clausola di solidarietà per la quale, par. 1, “L’Unione e gli Stati membri agiscono congiuntamente in uno spirito di solidarietà qualora uno Stato membro sia ... vittima di una calamità naturale o provocata dall’uomo”.

<sup>84</sup> Così F. GALLO, *Politiche europee, finanza e fiscalità per le aree danneggiate*, in *Rass. trib.*, 2013, 1215.

## CAPITOLO IV

L'ESTINZIONE DEL CREDITO TRIBUTARIO  
PER CAUSE DIVERSE DALL'ADEMPIMENTO

SOMMARIO: 1. Il decorso del tempo come causa di estinzione di diritti e poteri 2. Il decorso del tempo nel diritto tributario 3. La prescrizione del credito tributario nell'ambito delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto 4. La prescrizione "*breve*" per i tributi locali e le imposte doganali 5. "*Actio iudicati*" e prescrizione breve 6. La decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dai poteri di accertamento, riscossione e sanzionatori 7. L'effetto di impedimento della decadenza e la sua estensione al coobbligato.

1. *Il decorso del tempo come causa di estinzione dei diritti* - Oltre che per effetto dell'adempimento, per così dire, fisiologico e per effetto delle altre ipotesi sopra analizzate, che potremmo definire, in un certo senso, metodi di estinzione "*anomali*" dell'obbligazione tributaria, in quanto quest'ultima viene estinta senza soddisfazione del creditore, è ora interessante affrontare anche il tema dello scorrere del tempo e dei suoi possibili effetti sul debito fiscale.

Il decorso del tempo è chiaramente un fatto giuridico, cioè una circostanza estranea alla volontà dei soggetti, cui l'ordinamento giuridico ricollega precise conseguenze<sup>85</sup>. Il tempo può essere preso in considerazione come intervallo tra due momenti o come punto fisso a partire dal quale una situazione nasce, si sospende o viene a cessare; il suo scorrere può talvolta portare all'acquisizione di un diritto<sup>86</sup>, altre volte, alla sua perdita. Il termine è l'inizio e la fine di un periodo di tempo in cui

---

<sup>85</sup> P. G. MONATERI e C. COSTANTINI, *La prescrizione*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da R. Sacco, Torino, 2009, 103.

<sup>86</sup> Si pensa al caso dell'usucapione detta anche prescrizione acquisitiva.

avviene qualcosa e può essere di vario tipo: ordinatorio o perentorio<sup>87</sup>, dilatorio<sup>88</sup> o acceleratorio.

La conseguenza principale che l'ordinamento giuridico ricollega allo scorrere del tempo e, in particolare, allo scorrere dello stesso senza che nulla accada, quindi, all'inerzia<sup>89</sup> del soggetto titolare di una situazione giuridica, è l'estinzione della situazione giuridica stessa<sup>90</sup>, proprio in questo contesto rilevano i termini *acceleratori*, che in questa analisi ci interessano, di tipo *finale* che si concretizzano

---

<sup>87</sup> Ai sensi dell'art. 152, secondo comma, c.p.c., i termini stabiliti dalla legge sono ordinatori tranne che la legge stessa li dichiara espressamente perentori. Solo i termini ordinatori sono modificabili, ovvero prorogabili o abbreviabili, ex art. 154 c.p.c.

<sup>88</sup> Un esempio di termine dilatorio in diritto tributario si rinviene nell'art. 12, comma settimo, Legge n. 212/2000, ove viene sancito che “*Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.*”. In giurisprudenza è stato ricco il dibattito circa le conseguenze sull'atto impositivo del non rispetto del termine, si veda Cass., Sez. Trib., n. 18906/2011 che si è espressa a favore dell'illegittimità dell'atto eventualmente emanato e, in senso contrario, Cass., Sez. Trib., n. 21103/2011, la quale ha escluso la nullità dell'atto attesa la sua natura vincolata rispetto il verbale di constatazione e considerata la mancanza di una specifica previsione in tal senso. In dottrina, A. LOVISOLO, *L'osservanza del termine di cui all'art. 12, 7° comma dello statuto dei diritti del contribuente nell'ottica del principio del contraddittorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 10405; A. RUSSO, *Il termine dilatorio di 60 giorni non si applica negli accertamenti da studi di settore*, in *Il fisco*, 2014, 1784; P. TURIS, *Accertamento “anticipato” lecito se stanno per decorrere i termini decadenziali*, in *Il fisco*, 2013, 5449; F. TUNDO, *Dubbi sulla nullità dell'avviso di accertamento emanato prima dei 60 giorni dal pvc*, in *Corr. Trib.*, 2011, 3404; P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1077; D. STEVANATO, *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2009.

<sup>89</sup> Nel nostro ordinamento, oltre la prescrizione e la decadenza, non si rinvengono altri metodi estintivi per inerzia, difatti è ormai un lontano ricordo l'istituto dell'*immemoriale*, ex art. 630 c.c. del 1865 ed ex art. 21 delle disposizioni transitorie e di attuazione, che permetteva di considerare legittima una situazione che di fatto durava da tempo immemorabile e trovava applicazione anche nei rapporti in cui non poteva applicarsi l'usucapione. L'istituto *de quo* creava una presunzione di legittimità. Analogamente, l'Italia non ha recepito l'istituto, di origine tedesca, del c.d. *Verwirkung*, elaborato dalla giurisprudenza dopo l'entrata in vigore BGB, nel 1900. Si colloca nell'ambito della dottrina dell'abuso del diritto (*Rechtsmissbrauch*), nata a partire dalle disposizioni dei paragrafi del BGB § 226 (divieto di utilizzo di diritti soggettivi al solo scopo di ledere un terzo, cosiddetti atti emulativi), § 826 (risarcimento del danno doloso contrario al buon costume) e soprattutto § 242 (buona fede nell'esecuzione della prestazione). Generalmente si ritiene sia una rinuncia tacita all'azione, ma per altri è invece una forma di decadenza dall'esercizio di un diritto soggettivo. La *Verwirkung* è stata recepita in numerosi ordinamenti, come in Svizzera, in Spagna ove ha assunto il nome di *retraso desleal*.

<sup>90</sup> La prescrizione così come configurata dal codice civile ovvero come modo di estinzione dei diritti è criticata da G. PANZA, *Contributo allo studio della prescrizione*, Napoli, 1984, 144, principalmente per la considerazione che se la prescrizione fosse dotata della normale efficacia estintiva dell'obbligazione, come l'adempimento tradizionale, il pagamento del debito prescritto dovrebbe legittimare la *conditio indebiti*, che è invece prescritto dall'art. 2940 c.c.. L'Autore sostiene quindi che si dovrebbe ritenere il debito prescritto come tuttora esistente ma imperfetto, indebolito dal fatto che il debitore potrebbe eccepire la prescrizione ex art. 2938 c.c., non essendo la stessa rilevabile d'ufficio.

negli istituti della prescrizione e della decadenza<sup>91</sup>. Questi due strumenti giuridici vengono ricondotti da taluno<sup>92</sup> ad una rinuncia tacita da parte del titolare del diritto, da altri<sup>93</sup>, ad una forma di tutela del soggetto passivo del rapporto a non essere assoggettato, *sine die*, ad una situazione giuridica incerta e, quindi, in un certo senso ad una mera esigenza di certezza dei rapporti, costantemente ricercata dall'ordinamento giuridico e da altri, infine, ad un'esigenza di responsabilizzazione del soggetto giuridico titolare del diritto, in una visione sanzionatoria della negligenza del soggetto rimasto inerme per troppo tempo.

La decadenza e la prescrizione, nonostante il perseguimento della medesima *ratio* e l'analogo effetto che producono nell'ordinamento giuridico ovvero quello di estinzione un diritto o un potere, sono nella sostanza profondamente diversi e, a lungo, la dottrina ha cercato di carpirne la differente sostanza. Il problema della distinzione tra i due istituti è stato, infatti, al centro di molte discussioni e dal punto di vista ontologico, tutt'oggi, può sembrare irrisolto. In origine, il criterio distintivo tra i due istituti si faceva rinvenire, molto semplicemente, nella durata del termine, ovvero si diceva che se il termine di estinzione di un diritto era lungo allora si trattava di prescrizione, se, invece, era breve, si doveva parlare di decadenza<sup>94</sup>. La prescrizione è un istituto di origini più remote rispetto la decadenza, di carattere generale che viene, generalmente ascritto al *diritto comune*, branca del diritto che ha dimensioni ancor più ampie rispetto i confini del diritto privato, anche se la sua disciplina fondamentale si rinviene sempre nel codice civile<sup>95</sup>. Solo con il codice civile del 1942, l'istituto della decadenza ha ricevuto una formale collocazione e

---

<sup>91</sup> In diritto civile, *ex multis*, G. SCARPELLO e G. AZZARITI, *Prescrizione e decadenza*, in *Commentario del Codice Civile* a cura di A. Scaloja e G. Branca, libro VI, Bologna-Roma, 1977, 240; G. PANZA, *Contributo allo studio della prescrizione*, cit., 262; P. VITUCCI, *La prescrizione*, in *Il codice civile*, Commentario diretto da P. Schelsinger, tomo I, Milano, 1990, 211; C.M. BIANCA, *Le garanzie. La prescrizione*, in *Diritto civile*, Milano, 2012, 539.

<sup>92</sup> Cfr. P. G. MONATERI e C. COSTANTINI, *La prescrizione*, in *Trattato di diritto civile*, cit., 30.

<sup>93</sup> R. FERRUCCI e U. NATOLI, *Della tutela dei diritti*, *Commentario al Codice Civile*, Vol. 6, Torino, 1976.

<sup>94</sup> Così anche C. GLENDI, *Prescrizione e decadenza (dir. trib.)*, in *Noviss. Dig. it.*, appendice, Torino, 1984.

<sup>95</sup> Cfr. G. SCARPELLO e G. AZZARITI, *Prescrizione e decadenza*, in *Commentario del Codice Civile*, cit., 541, ove si dice che la prescrizione anche se regolata dal codice civile deve essere considerata "istituto di carattere generalissimo, comune tanto al diritto pubblico quanto al diritto privato". Vedi anche M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 351.

disciplina tanto che la diversità tra i due istituti iniziava a diventare più chiara<sup>96</sup> e, talvolta, lo stesso legislatore, qualifica espressamente i singoli termini, come di prescrizione o di decadenza. Quando tale qualificazione espressa manca, però, riaffiorano le difficoltà dell'interprete di cogliere la differenza tra i due istituti<sup>97</sup> e si è ricorsi spesso a dei criteri tendenziali, come la lunghezza del termine o la possibilità che lo stesso si possa interrompere o sospendere, in quanto solo il termine prescrizione può subire sospensioni (artt. 2941 e 2942 c.c.) o interruzioni (art. 2943 c.c. e ss.). Autorevole dottrina<sup>98</sup>, infine, cercando di cogliere l'effettiva differenza tra i due istituti, ha evidenziato un aspetto sostanziale molto importante ovvero la differente situazione soggettiva a cui la prescrizione e la decadenza ineriscono: la prima attiene alla sussistenza o meno di un diritto e la seconda, invece, attiene alla possibilità di esercitare situazioni giuridiche dinamiche, come potestà o poteri. In altre parole, la prescrizione attiene all'estinzione di un diritto già sorto ed azionabile che però non viene esercitato<sup>99</sup> entro un certo periodo di tempo e la decadenza determina, invece, l'impossibilità di esercitare un potere.

2. *Il decorso del tempo nel diritto tributario* - In ambito tributario, l'esigenza di assicurare la certezza e la stabilità nel rapporto tra il contribuente e

---

<sup>96</sup> La decadenza, è stata introdotta espressamente solo con il codice civile del 1942, negli artt. 2964 – 2969. Appare significativo che l'art. 2964 c.c. introduce le norme generali sulla decadenza con una disposizione rubricata “*inapplicabilità delle regole della prescrizione*”. Osserva A. ROMANO, *Note in tema di decadenza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1963, 171, che la definizione del concetto di decadenza è sempre stata vista in contrapposizione con la prescrizione.

<sup>97</sup> Nella giurisprudenza amministrativa, quale criterio distintivo tra prescrizione e decadenza, il Consiglio di Stato, Sezione V, 18 gennaio 2011, n. 322, ha affermato che: “*Quanto al rapporto tra prescrizione e decadenza, vale la regola per cui non si estende alla decadenza l'effetto interruttivo della prescrizione, secondo quanto stabilito dall'art. 2964 cod. civ. data la non omogeneità della natura e della funzione dei due istituti, trovando la prescrizione fondamento nell'inerzia del titolare del diritto, sintomatica per il protrarsi del tempo, del venir meno di un concreto interesse alla tutela, e la decadenza nel fatto oggettivo del mancato esercizio del diritto entro un termine stabilito, nell'interesse generale o individuale alla certezza di una determinata situazione giuridica (Cass. civ. Sez. II, 18012007, n. 1090).*”.

<sup>98</sup> S. ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947, 48, il quale riferendosi al potere lo reputa non suscettibile di prescrizione. Sul tema si veda anche G. ALPA, *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1997, 1203, il quale afferma che “*In giurisprudenza talvolta si è sottolineato la esigenza di vedere lo spirito della legge per accertare se si è in presenza di prescrizione o di decadenza; altra volta si è accolta la tesi di Santi Romano; altra volta ancora si è ritenuto impossibile concettualizzare la differenza tra i due istituti. Ma di regola la giurisprudenza si limita a constatare che vi è prescrizione ove vi è inerzia del titolare di un diritto e decadenza ove vi è mancanza di un certo atto-contegno. Come si vede un atteggiamento quanto mai anodino*”. In questo senso anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 99, ; G.A. MICHELI e G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979, 455.

<sup>99</sup> “*Ogni diritto si estingue per prescrizione*” esordisce l'art. 2934 c.c.

l'Amministrazione Finanziaria, tradizionalmente ritenuto sbilanciato a favore del soggetto pubblico, è sempre stata molto sentita. Tale esigenza di certezza unita alla necessità di responsabilizzare gli Uffici dell'amministrazione finanziaria ha portato il legislatore a predeterminare i limiti temporali entro i quali i rapporti stessi, in un senso o nell'altro, devono essere definiti. Tutta l'azione impositiva e la conseguente attività di riscossione, quindi, viene ad essere regolata e limitata nel tempo, in particolare, è possibile che si verifichi la *decadenza* dell'azione amministrativa dal potere di accertamento o liquidazione del credito oppure che si *prescriva* il credito già liquido ed esigibile, accertato dal Fisco ma ancora non azionato esecutivamente nei termini di legge<sup>100</sup>.

L'importanza del tempo e dei termini che condizionano l'azione impositiva è stata valorizzata anche nel più importante tentativo esistente attualmente nel nostro ordinamento tributario di fissazione dei principi generali della materia, ovvero nello *Statuto dei Diritti del Contribuente* (Legge 212/2000), che in ben due diversi articoli ha ripreso il tema del tempo. Nell'art. 3, comma terzo, infatti, si legge che «*i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti non possono essere prorogati*» e nell'art. 8, terzo comma, il legislatore prescrive che «*le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal Codice civile*», confermando così la particolare sensibilità del legislatore tributario alla stabilizzazione dei rapporti tributari per decorso del tempo. In tali norme si ravvisa l'intento del legislatore di introdurre, almeno nell'ambito del settore fiscale, un momento di ragionevolezza e congruità<sup>101</sup>: il divieto di proroga è sicuramente preordinato a tutelare il contribuente e il suo affidamento, valore costituzionalmente garantito dalle norme sulla libertà e dignità della persona.

---

<sup>100</sup> Sulla prescrizione e la decadenza nel diritto tributario, v. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 347; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 293; A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, cit., II, 334; MICHELI, TREMONTI, voce *Obbligazioni (Diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1979, XXIX. In termini generali cfr. LANDI, voce *Prescrizione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1986, XL, 77 ss.; COGLIATI DEZZA, voce *Decadenza Diritto tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1988, X; FALCONE, voce *Prescrizione (Diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, Agg., XXIV, Roma, 2002; Id., voce *Decadenza (Diritto tributario)*, in *Enc. giur. Treccani*, Agg., X, Roma, 2001; DEL SIGNORE, *Contributo alla teoria della prescrizione*, Padova, 2004; CAPELLO, *La prescrizione civile, penale e tributaria*, Milano, 2007; P. FILIPPI, *Il divieto di proroga dei termini di prescrizione e di decadenza*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente*, Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito, A. Contrino e A. Marcheselli, Torino, 2012, 42.

<sup>101</sup> G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 98.

Tale necessità è stata puntualmente rilevata anche dalla Corte Costituzionale, con la nota sentenza del 15 luglio 2005, n. 280, ove è stato evidenziato, come principio generale, che non è consentito lasciare il contribuente esposto senza limiti temporali all'azione esecutiva del Fisco<sup>102</sup>.

Occorre dire che, nel corso degli anni, il legislatore tributario ha più volte violato il suddetto divieto di proroga dei termini di prescrizione e decadenza. Ciò è avvenuto, ad esempio, quando il legislatore, attraverso l'art. 10 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (c.d. Finanziaria 2003), ha prorogato, in deroga all'art. 3, comma terzo, dello Statuto de diritti del contribuente, i termini previsti, in via generale, per l'accertamento delle imposte sui redditi dall'art. 43, D.p.r. n. 600/1973 ed i termini per l'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto, ex art. 57 del D.P.R. n. 633/1972, esclusivamente nei confronti di quei contribuenti che non avevano deciso di non avvalersi della procedura condonistica di cui agli artt. 7 e 9, della stessa Legge n. 289/2002<sup>103</sup>. Ciò che colpisce dell'appena descritta vicenda è la posizione assunta dalla Corte Costituzionale, la quale chiamata a pronunciarsi sulla questione di legittimità della suddetta norma, ha giustificato tale previsione normativa ancorandola però ad un dato esclusivamente formale, ovvero alla presentazione della richiesta di condono a prescindere dal suo esito. Con la sentenza 31 ottobre 2008, n. 356<sup>104</sup>, infatti, la Consulta prima si è espressa ritenendo la proroga *de qua* conforme

---

<sup>102</sup> La Corte Costituzionale ha testualmente affermato che: “*non essendo consentito, dall'art. 24 della Costituzione, lasciare il contribuente assoggettato all'azione esecutiva del fisco per un tempo indeterminato e comunque, se corrispondente a quello ordinario di prescrizione, certamente eccessivo e irragionevole. Irragionevolezza – come più ampiamente si dirà sub 4.2. - che discende dal peculiare trattamento che verrebbe riservato, con la soggezione al termine prescrizione ordinario, proprio all'ipotesi nella quale l'Amministrazione (lato sensu intesa), sempre soggetta a rigorosi termini di decadenza per attività ben più complesse, è chiamata a compiere una elementare operazione di verifica (non a caso definita dalla legge meramente) formale.*”. Per un commento alla sentenza si veda A. CARINCI, *Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/1973*, in *Rass. trib.*, 2005, 1669; C. GLENDI, *Il Fisco si mostri «ragionevole»*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 20359.

<sup>103</sup> L'art. 10 della legge Finanziaria 2003, prorogava i termini per l'accertamento «*per i contribuenti che non si avvalgono delle disposizioni recate dagli artt. da 7 a 9 della presente legge*»: in altre parole, per tutti coloro che non avevano aderito ad una delle forme di condono previste.

<sup>104</sup> La Comm. Trib. Prov. di Frosinone, con l'ordinanza n. 120/2008 e la Comm. Trib. Prov. di Cosenza, con l'ordinanza n. 124/2008, hanno sollevato, in riferimento agli articoli 3, 24, 97 e 111 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'art.10 della legge 289/2002. Riuniti i giudizi di legittimità per l'analogia delle censure prospettate, la Corte costituzionale ha dichiarato infondate (con riferimento agli articoli 3, 24 e 97) e inammissibili (riguardo all'articolo 111) le questioni di legittimità sollevate. Parimenti infondata è stata considerata la presunta violazione dell'art. 24 Cost., in quanto secondo la Corte non è rinvenibile alcuna lesione del diritto di difesa del contribuente, poiché la disposizione denunciata fissa eccezionalmente una proroga limitata a un biennio dei termini previsti per la notificazione degli avvisi di accertamento relativi unicamente ad

ai principi costituzionali, evidenziando che scopo della stessa non è quello di "punire" chi aveva scelto di non avvelersi del condono, «*ma di ovviare al sensibile aggravio di lavoro e ai relativi rischi di disservizio e di mancato rispetto degli ordinari termini di prescrizione e di decadenza della pretesa fiscale, che prevedibilmente derivano agli uffici finanziari dalla necessità di eseguire le operazioni di verifica conseguenti alla presentazione delle richieste di condono dei contribuenti. Tale proroga è, dunque, diretta a tutelare il preminente interesse dell'amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte nei confronti del contribuente che non si avvalga dell'agevolazione, indipendentemente dalla circostanza che quest'ultimo non si sia avvalso, per qualche ragione (giuridica o di fatto), dell'agevolazione medesima.*»<sup>105</sup>. La stessa Corte Costituzionale, poi, con la sentenza del 25 luglio 2011, n. 247, ha affermato che per escludere l'applicazione della proroga biennale dei termini di accertamento era sufficiente la presentazione della richiesta di condono, indipendentemente dal suo accoglimento o diniego<sup>106</sup>, allora il dubbio sulla legittimità di tale previsione normativa e di una sua possibile discriminazione tra contribuenti si rinforza, in quanto si ricollega la proroga o meno di due anni dei termini di accertamento ad un mero aspetto formale, come quello della presentazione di una richiesta di condono anche se infondata ed in un certo senso elusiva.

---

alcuni anni d'imposta e, perciò, non può mai comportare l'assoggettamento del contribuente all'azione di accertamento per un tempo indefinito. In dottrina, si veda, *ex multis*, E. DE MITA, *Dubbi di legittimità della proroga dei termini di accertamento per chi non ha fruito dei condoni*, in *Corr. trib.*, 2007, 3509, R. DOMINICI, *La proroga dei termini per gli accertamenti sui soggetti che non hanno presentato istanza di condono non scatta in caso di domanda inefficace*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2011, 176; R. FANELLI, *Cambio di rotta della Cassazione sulla proroga biennale prevista dal condono?*, in *Corr. trib.*, 2016, 1224.

<sup>105</sup> Sul tema si veda commento di R. LUPI, *Possibilità di avvalersi del condono e proroga dei termini per l'accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 34.

<sup>106</sup> Secondo la Corte «*A tale interpretazione inducono sia la lettera dell'art. 10 della legge n. 289 del 2002 (che non condiziona l'applicazione della proroga biennale al perfezionamento del condono, ma si limita ad affermare che essa è prevista nei confronti dei contribuenti che «non si avvalgono» delle disposizioni recate dagli articoli da 7 a 9 della stessa legge, cioè nei confronti di coloro che omettono di avanzare le suddette richieste agevolative non avvalendosi della facoltà loro concessa da tali articoli); sia la ratio della proroga (diretta a consentire agli uffici tributari di procedere all'accertamento in un termine più ampio nei soli confronti dei contribuenti che non hanno portato all'attenzione degli uffici le loro posizioni tributarie attraverso la presentazione delle istanze di condono, come evidenziato da questa Corte con la sentenza n. 356 del 2008); sia la natura eccezionale di ogni ampliamento temporale dei poteri accertativi (ampliamento di stretta interpretazione e, quindi, non estensibile ai contribuenti che abbiano presentato la richiesta di agevolazione e non abbiano, poi, di essa effettivamente goduto).*

Un altro esempio di proroga dei termini di accertamento, considerata da gran parte della dottrina come una deroga all'art. 3, comma terzo, dello Statuto dei diritti del contribuente, si ravvisa nell'istituto, oramai abrogato<sup>107</sup>, del raddoppio dei termini di accertamento nel caso in cui l'Amministrazione rilevava la possibile sussistenza di un reato e ne trasmetteva, quindi, la denuncia<sup>108</sup> alle competenti autorità. In quest'ultimo caso la Corte Costituzionale<sup>109</sup> ha affermato che «*L'erroneità di tale presupposto è evidente, ove si consideri che i termini raddoppiati di accertamento non costituiscono una "proroga" di quelli ordinari, da disporsi a discrezione dell'amministrazione finanziaria procedente, in presenza di "eventi peculiari ed eccezionali. Al contrario, i termini raddoppiati sono anch'essi termini fissati direttamente dalla legge, operanti automaticamente in presenza di una*

<sup>107</sup> Ad opera della legge n. 208/2015.

<sup>108</sup> In merito alla dibattuta tematica circa il necessario ed effettivo invio della denuncia entro i termini ordinari di accertamento per permettere al raddoppio dei termini di operare era intervenuta una prima modifica legislativa ad opera del D.lgs. n. 128/2015, il quale aveva espressamente previsto tale effettiva trasmissione. Sul tema si veda P. FILIPPI, *Il divieto di proroga dei termini di prescrizione e di decadenza*, cit., la quale già prima della suddetta modifica evidenziava che se non ci fosse stata effettivamente la necessità di una trasmissione nei termini ordinari e, quindi, la violazione venisse constatata oltre la scadenza degli stessi, più che di proroga si sarebbe configurata un'ipotesi di "riapertura dei termini".

<sup>109</sup> Sentenza del 20 luglio 2011, n. 247, ove la Corte ha ritenuto la questione di legittimità sollevata inammissibile e non fondata, affermando che «*Va preliminarmente rilevato, al riguardo, che l'art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000 (secondo cui «I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati») non può essere qui evocato quale parametro di legittimità costituzionale. Come più volte osservato da questa Corte, infatti, le disposizioni di detta legge non hanno rango costituzionale e non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali (sentenza n. 58 del 2009; ordinanze n. 13 del 2010, n. 185 del 2009, n. 180 del 2007, n. 428 del 2006, n. 216 del 2004). La questione riferita all'art. 3, comma 3, della legge n. 212 del 2000 è, dunque, inammissibile. La questione riferita agli artt. 3 e 24 Cost. non è fondata, perché il rimettente muove dall'erroneo presupposto interpretativo che la normativa censurata "proroghi o riapra termini di decadenza ormai scaduti". Cfr. A. RENDA, *L'applicazione intertemporale delle norme sul raddoppio dei termini per la notifica dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2017, 1101; F. TUNDO, *Doppia disciplina transitoria per il raddoppio dei termini di accertamento - Accertamento - La chimera della certezza del diritto: i termini di accertamento si unificano, ma raddoppiano le incertezze*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2017, 328; M. G. CIPOLLA, *Ancora dubbi di incostituzionalità sul raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2011, 833; Id., *Il rasoio di Occam e il raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 757ss.; G. ZOPPINI, *Il raddoppio dei termini dei termini per l'accertamento, ovvero nuove ipotesi borgesiane di decadenza dell'azione della finanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 669 ss.; E. MARELLO, *Raddoppio dei termini per l'accertamento e crisi del "doppio binario"*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2010, I, 87; Id., *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1296 ss.; G. FRANSONI, *Osservazioni controcorrente sul doppio termine dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2012, 311 ss.; A. CISELLO, *Corte Cost. 25 luglio 2011, n. 247 - Raddoppio dei termini per reati e "riapertura" di annualità decadute*, in *Il fisco*, 2011, 5429; V. MERCURIO, *Primi orientamenti giurisprudenziali sul raddoppio dei termini di cui all'art. 37 del DL n. 223/2006 in caso di archiviazione del reato tributario denunciato*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 496; S. SEPIO e R. LUPI, *Ancora sull'ampliamento dei termini per l'accertamento a seguito di violazioni penali*, in *Dialoghi trib.*, 2006, 1281.*

*speciale condizione obiettiva*<sup>110</sup> (allorché, cioè, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000), senza che all'amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione.».

Altri possibili casi di deroga dell'art. 3, comma 3, dello Statuto si rinvencono, infine, in tutti quei casi in cui sono emessi dei Decreti per il malfunzionamento degli uffici finanziari o in casi di loro soppressione, come avvenne, ad esempio, con il D.L. n. 498/1961 convertito con la Legge n. 770/1961 e poi sostituito dalla legge 25 ottobre 1985, n. 592<sup>111</sup>.

3. *La prescrizione dell'obbligazione tributaria nell'ambito delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto* – Prima delle riforme fiscali degli anni '70, nell'ordinamento tributario italiano si potevano rinvenire numerosi casi in cui l'attività di accertamento dell'amministrazione fiscale era vincolata a termini di prescrizione stabiliti direttamente dalle varie leggi d'imposta<sup>112</sup>. Tra le finalità indicate nell'art. 10, Legge 9 ottobre 1971, n. 825, recante la delega al governo per la riforma tributaria, figurava però «*l'unificazione, ove possibile, dei termini di prescrizione e di decadenza relativi all'accertamento e alla riscossione dei vari tributi*». Nonostante l'intento sembrava essere quello di giungere ad una norma generale che, in ambito fiscale, disciplinasse in modo univoco la prescrizione dei debiti tributari, nelle leggi che seguirono alla suddetta delega non solo non vi è stata introdotta alcuna previsione in tal senso ma si è iniziato ad assistere ad una progressiva erosione dell'area di operatività dell'ambito della prescrizione<sup>113</sup> a favore dei termini di tipo decadenziale<sup>114</sup>.

---

<sup>110</sup> Ovvero allorché, sussista l'obbligo di denuncia penale per i reati tributari previsti dal d.lgs. n. 74/2000, senza che all'Amministrazione finanziaria sia riservato alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione.

<sup>111</sup> Sul tema si ricorda l'ordinanza della Corte di Cassazione del 25 gennaio 2008, n. 1603, ove la Corte ha evidenziato che la normativa attribuisce ad un organo della stessa Amministrazione finanziaria, parte nel processo, l'accertamento dell'incolpevole stato di mancato o irregolare funzionamento degli uffici finanziari e, conseguentemente, la determinazione della durata della proroga dei termini.

<sup>112</sup> A titolo esemplificativo si pensi all'art. 17, L. n. 4/1929 con riferimento alla pena pecuniaria.

<sup>113</sup> Il mutamento è rilevato puntualmente da P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 132. In tale ultimo aspetto i fautori della teoria costitutiva hanno visto un argomento a loro favore, sottolineando che tali termini decadenziali sono previsti proprio in relazione ai poteri autoritativi dell'amministrazione finanziaria. Ma così non è, in quanto la preferenza del legislatore tributario per

L'art. 2934 c.c., norma di portata generale, prescrive che, ad esclusione dei diritti indisponibili e degli altri diritti indicati dalla legge, *ogni diritto*<sup>115</sup> si estingue per prescrizione quando il titolare non lo esercita per il tempo determinato dalla legge. La prescrizione, quindi, come l'adempimento ordinario, ha un effetto estintivo del rapporto obbligatorio, ma, a differenza di quest'ultimo, ha anche un effetto preclusivo<sup>116</sup>, in quanto una volta verificatasi risulta del tutto indifferente indagare la preesistenza o la validità del rapporto giuridico sottostante.

Il presupposto dell'istituto della prescrizione, come detto, è l'inerzia del titolare del suo diritto per un tempo prestabilito, il tempo funge solo da metro di misura ma è evidente che per il contribuente è fondamentale quantificare questa misura, quindi, sapere quanto ne deve trascorrere per far sì che si generi il suddetto effetto estintivo del suo debito. Data la lacuna presente nella materia fiscale<sup>117</sup>, per la prescrizione delle obbligazioni tributarie, si ritiene applicabile l'art. 2946 c.c., ovvero il termine ordinario decennale. Quest'ultima norma fa espressamente salvi i casi in cui la legge dispone diversamente, quindi, la prescrizione decennale viene considerata come termine ordinario suscettibile di applicazione analogica ove l'interprete non individui altra norma particolare nel cui ambito ricomprendere la fattispecie concreta e non può ovviamente concorrere con una prescrizione quinquennale, prevista dall'art. 2948 c.c. per alcune categorie di crediti. Ciò vale anche per le obbligazioni relative alle Imposte sui Redditi e all'Imposta sul Valore Aggiunto, nella legge che regolano tali imposte, infatti, non si rinviene alcuna disposizione specifica in materia di prescrizione, pertanto, sia la giurisprudenza maggioritaria<sup>118</sup> che la dottrina ritiene generalmente applicabile la prescrizione ordinaria decennale *ex art. 2946 c.c.*

---

la previsione di termini brevi e non procrastinabili attiene solo all'esigenza di definire entro un tempo breve il rapporto d'imposta. Ad esempio, nella materia delle imposte sui redditi e dell'IVA, il legislatore ha disciplinato solo i termini di *decadenza dell'azione di accertamento* e della riscossione tramite ruolo, ma ha previsto regole particolari circa la prescrizione del credito.

<sup>114</sup> Nel codice civile del 1865 non vi erano norme dedicate specificatamente alla decadenza. L'art. 2105 del codice del 1865 stabiliva che "*la prescrizione è un mezzo con cui, col decorso del tempo e sotto condizioni determinate, taluno acquisisce un diritto o è liberato da un'obbligazione*".

<sup>115</sup> Si ritiene si faccia riferimento ai diritti soggettivi, esulando dalla prescrizione gli interessi legittimi. Cfr. F. CARNELUTTI, *Appunti sulla prescrizione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1933, 32.

<sup>116</sup> P. VITUCCI, *Prescrizione (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1991, 1.

<sup>117</sup> Cfr. S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano 2011, 2023.

<sup>118</sup> Si vedano, *ex multis*, Cass. Sez. V., 23 febbraio 2010, n. 4283; Cass., Sez. V., 9 febbraio 2007, n. 2941; Cass., Sez. V, 16 aprile 2003, n. 6069.

Ai sensi dell'art. 2935 c.c., la prescrizione decorre dal momento in cui il diritto può essere fatto valere, il legislatore, con il codice civile del 1942 ha, quindi, recepito la c.d. teoria della realizzazione, anziché quella della lesione, secondo cui il momento a partire dal quale il comportamento omissivo del soggetto titolare del diritto assume rilievo agli effetti della prescrizione, non coincide con la lesione del diritto, ma con quello in cui, pur essendo attuale l'interesse, il titolare non si è attivato per realizzarlo. La possibilità di far valere il diritto, che fa iniziare il decorso della prescrizione, deve essere intesa come possibilità legale, non essendo invece rilevante l'impossibilità di fatto<sup>119</sup> o eventuali impedimenti soggettivi. Nei diritti di credito, in generale, il momento della decorrenza della prescrizione è segnato dall'esigibilità della prestazione, la prescrizione dell'obbligazione tributaria decorre, quindi, dalla notifica della cartella di pagamento o dalla notifica dell'avviso di accertamento esecutivo<sup>120</sup> o dell'avviso di liquidazione, in altre parole, dal momento in cui il credito è materialmente riscuotibile.

Le altre norme civilistiche che dettano le regole sulla prescrizione si ritengono applicabili all'obbligazione tributaria se non espressamente derogate da disposizioni tributarie specifiche<sup>121</sup>. Ad esempio, in tema di interruzione del termine prescrizionale, l'art. 2943 c.c., prevede che esso possa essere interrotto da ogni atto che valga a costituire in mora il debitore ed una volta cessata la causa dell'interruzione comincia a decorrere, *ex novo*, il periodo di prescrizione. In ambito tributario, atto tipicamente interruttivo della prescrizione è l'intimazione ad adempiere<sup>122</sup>, ma è considerato atto interruttivo anche la domanda di insinuazione al

---

<sup>119</sup> Ostacoli di fatto irrilevanti sono, ad esempio, l'ignoranza o il dubbio del titolare del diritto sull'esistenza del diritto stesso, a meno che non ci sia in tal senso dolo della controparte.

<sup>120</sup> Il D.L. n. 78/2010 ha previsto che, a decorrere dal 1 ottobre 2011, ai fini delle imposte sui redditi, IVA ed IRAP, gli avvisi di accertamento hanno immediata efficacia esecutiva, quindi, a differenza di quanto avveniva nel precedente modello, una volta notificato l'avviso, il contribuente deve versare le somme dovute senza attendere la cartella di pagamento.

<sup>121</sup> In tal senso, G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Vicenza, 2016, 237. Non si ritengono, invece, applicabili alla materia tributaria, le norme a fattispecie esclusiva previste dal codice civile, come ad esempio, l'art. 2954 e ss. c.c.

<sup>122</sup> Cfr. D. COPPA, *La prescrizione del credito tributario*, Torino, 2006, 105. L'Autore ritiene, invece, che il fermo di beni mobili registrati, ai sensi dell' art. 86, D.P.R. n. 602/1973, non possa avere alcun effetto interruttivo, posto che non è assimilabile a un'intimazione ad adempiere, occorre precisare però che, il fermo è, di norma, preceduto da un preavviso contenente l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal ruolo entro venti giorni, pena, appunto, l'adozione del fermo, per cui, in ragione di ciò, non può che comportare l'interruzione della prescrizione. Per quanto riguarda l'iscrizione di ipoteca, ai sensi dell' art. 77 del D.P.R. n. 602/1973, è previsto che, decorsi sessanta giorni dalla notifica della cartella di pagamento, l'Agente della Riscossione può iscrivere ipoteca sugli

passivo fallimentare<sup>123</sup> e la presentazione del ricorso da parte del contribuente<sup>124</sup>. Non si ritiene, invece, interruttivo della decorrenza della prescrizione il fermo amministrativo o l'iscrizione di ipoteca, anche se in merito a tali atti occorre compiere una precisazione. Infatti, il fermo come l'iscrizione di ipoteca, di norma, devono essere preceduti da un "preavviso" contenente la comunicazione dell'intenzione di procedere ove il contribuente non adempia entro trenta giorni, questo atto, quindi, se correttamente notificato, si ritiene comporti l'interruzione della prescrizione. Per quanto attiene, invece, ai comportamenti del contribuente si ritiene che alcuni siano idonei ad interrompere la prescrizione e altri no. Ad esempio, interrompe la prescrizione la presentazione del ricorso innanzi la Commissione Tributaria, sino alla formazione del giudicato mentre non interrompe la decorrenza della prescrizione la presentazione dell'istanza di interpello<sup>125</sup>. Per quanto attiene invece il pagamento delle somme da parte del contribuente o la sua richiesta di rateizzazione, si ritiene che, non costituendo tali comportamenti riconoscimenti del credito da parte del contribuente<sup>126</sup>, in quanto quest'ultimo può decidere di pagare semplicemente per evitare l'esecuzione forzata, ciò non comporta interruzione della prescrizione.

Occorre precisare però che, tutt'oggi, esiste un'impostazione minoritaria secondo la quale alle imposte sui redditi e all'IVA sarebbe applicabile il termine di prescrizione quinquennale di cui all'art. 2984, n. 4, c.c. secondo cui si prescrive in cinque anni *"tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi."*

---

immobili del contribuente. E' stato sostenuto che l'ipoteca, come il fermo, non può avere alcun effetto interruttivo, siccome non contiene alcuna intimazione ad adempiere, ma anche in questo caso anche se l'ipoteca non interrompe la prescrizione, nella comunicazione di iscrizione, l'agente della riscossione deve invitare il contribuente al versamento delle somme e, quindi, pone in essere una costituzione in mora, con conseguente effettivo interruttivo.

<sup>123</sup> Cass., 7 aprile 1983, n. 2449, in *Fallimento*, 1983, 1039.

<sup>124</sup> A rigore gli atti interruttivi della prescrizione riguardano solo atti del creditore, in tal senso quindi si era espressa una parte minoritaria della giurisprudenza, Cass., Sez. I, 28 settembre 1994, n. 7909, in *Boll. Trib.*, 1995, 297. A dirimere la controversia intervennero poi le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, 7 maggio 1996, n. 4224, le quali hanno equiparato, ai fini interruttivi della prescrizione, il ricorso all'atto che inizia un processo giurisdizionale.

<sup>125</sup> Così come espressamente sancito dall'art. 3, comma quarto, del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 15 giugno 2016, in attuazione delle modifiche apportate dal D.lgs. 29 settembre 2015, n. 156.

<sup>126</sup> In tal senso, di recente, Cass., Sez. VI, ordinanza 3 gennaio 2018, n. 18.

Nella giurisprudenza di merito, anche di recente, si sono registrate pronunce<sup>127</sup> in tal senso, le quale ritengono, quindi, che a tutte le obbligazioni tributarie, anche a quelle relative alle imposte erariali vada applicata la c.d. prescrizione breve. Questa ricostruzione si fonda sull'assunto che tutte le obbligazioni tributarie sono prestazioni periodiche.

È necessario però compiere alcune osservazioni sul perché sembra più plausibile aderire all'idea che la prescrizione da applicare sia quella ordinaria decennale e non quella breve. In particolare, è vero che l'obbligazione tributaria tipica delle imposte erariali, formalmente, si presenta come prestazione periodica che il contribuente deve adempiere con cadenza temporale prestabilita, ma è anche vero che ogni singolo periodo d'imposta è autonomo e il contribuente ha, infatti, l'obbligo di presentare, ogni anno, una dichiarazione dei redditi e che il Fisco potrebbe accertare un annualità ma non quella, non avendo alcun dovere di accertare tutte le annualità ancora accertabili. Si può dire, quindi che manca una *causa debendi* continuativa ed è per questo motivo che si ritiene che le obbligazioni relative alle imposte sui redditi ed quelle relative all'Imposta sul Valore Aggiunto si prescrivono nel termine ordinario di dieci anni e non in quello breve di cinque anni tipico delle prestazioni periodiche in senso stretto<sup>128</sup>. Tale conclusione si rafforza se si legge l'art. 8, comma terzo, dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale stabilisce che: «*le disposizioni tributarie non possono stabilire né prorogare termini di prescrizione oltre il limite ordinario stabilito dal Codice civile*», con tale disposizione, il legislatore tributario mostra chiaramente di ritenere applicabile il termine ordinario di prescrizione. In tal senso, inoltre, si è espressa anche l'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione, 22 luglio 1994, n. 11314, secondo cui l'obbligazione tributaria nasce *ex lege* “al

---

<sup>127</sup> Nella giurisprudenza di merito, di recente, hanno ancora sostenuto l'applicabilità della prescrizione *ex art.* 2948, comma 4, c.c., Comm. Trib. Prov. di Milano, 20 febbraio 2017, n. 1466; Comm. Trib. Prov. di Avellino, 23 febbraio 2017, n. 267; Comm. Trib. Prov. Reggio Calabria n. 2634/2014 con commento di G. GLENDI, *Prescrizione quinquennale anche per i tributi erariali?*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2014, 959, commentata anche da E. CORE, *La prescrizione tributaria e la nozione di periodicità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 940; Comm. Trib. Prov. Reggio Calabria, n. 3634/2017 e Comm. Trib. Prov. di Messina n. 512/2013; Commissione Tributaria Provinciale di Milano 20 novembre 2004, n. 207.

<sup>128</sup> Cfr. Cass., Sez. Trib., 10 febbraio 2016, n. 2620; Cass., Sez. VI, 8 ottobre 2015, n. 20213; Cass., 12 novembre 2010, n. 22977; Cass., Sez. V, 9 febbraio 2007, n. 2941, in *Giust. civ. mass.*, 2007; Cass., Sez. V, 16 aprile 2003, n. 6069. Nella giurisprudenza di merito, di recente, Comm. Trib. Prov. di Caltanissetta, 18 settembre 2017, n. 1007; Comm. Trib. Prov. di Asti 21 marzo 2016, n. 57. In questo senso Risoluzione Ministeriale, 12 gennaio 1990, n. 666245, in *Boll. trib.*, 1990, 376, e poi, Risoluzione 22 luglio 1994, n. 11314.

*momento del verificarsi dei presupposti dei vari tributi e che i singoli periodi d'imposta cui gli stessi tributi si riferiscono sono indipendenti tra loro e danno origine a obbligazioni autonome e non inserite in un rapporto continuativo.”*

In alcuni casi, inoltre, la prescrizione decennale si applica per via di un'espressa norma *ad hoc*, dettata nelle singole leggi d'imposta, quindi, senza necessità di rinvio all'art. 2946 c.c., è il caso, ad esempio, dell'imposta di registro<sup>129</sup>, delle imposte sulle successione e donazioni<sup>130</sup> e delle imposte ipotecarie e catastali<sup>131</sup>.

4. *La prescrizione “breve” per i tributi locali e le imposte doganali* – In riferimento alle obbligazioni tributarie relative a tributi locali, quali, ad esempio, la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, il tributo di occupazione di aeree pubbliche, passi carrabili o i contributi di bonifica, la Corte di Cassazione, con la sentenza 23 febbraio 2010, n. 4283, ha affermato che esse sono soggette al termine di prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948, comma quarto<sup>132</sup>, c.c..

È stata, così, introdotta, per la prima volta, in modo espresso, una differenziazione rispetto la prescrizione delle obbligazioni relative ai tributi erariali. Secondo la Corte, in particolare, i tributi locali sono «*elementi strutturali di un rapporto sinallagmatico caratterizzato da una causa debendi di tipo continuativo, suscettibile di adempimento solo con il decorso del tempo, in relazione alla quale l'utente è tenuto ad una erogazione periodica, dipendente dal prolungarsi sul piano temporale della prestazione erogata dall'ente impositore, o del beneficio dallo stesso concesso*». La Corte ha precisato che, in questi casi, «*l'utente è tenuto a pagare periodicamente una somma che, sia pure autoritativamente determinata, costituisce*

<sup>129</sup> Per l'imposta di registro, l'art. 78, D.p.r. n. 131/1986, prevede che: “*Il credito dell'amministrazione finanziaria per l'imposta definitivamente accertata si prescrive in dieci anni.*”. cfr. N. RAGGI, *Prescrizione decennale per la riscossione dell'imposta dopo l'estinzione del processo - Riscossione - Dieci anni per riscuotere l'imposta di registro dovuta in base a sentenza?*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2018, 63; P. PICIOCCHI e M. RAFFO, *Imposta di registro a debito: impugnabilità obbligatoria dell'invito al pagamento - Processo tributario - Obbligatoria impugnabilità dell'invito al pagamento su imposta di registro a debito: violazione del principio di legalità?*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2016, 593.

<sup>130</sup> Per l'imposta sulle successioni e donazioni si veda l'art. 41, secondo comma, D.lgs. n. 346/1990.

<sup>131</sup> Si veda l'art. 13, D.lgs. n. 347/1990, che rinvia alle disposizioni dettate per le imposte di registro e sulle successioni e donazioni.

<sup>132</sup> Art. 2948, n. 4), c.c. “*Si prescrivono in cinque anni:*

4) *gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi*”.

*il corrispettivo di un servizio a lui reso, o richiesto (concessione di uso di suolo pubblico, di uso di passo carrabile) o imposto (tassa per smaltimento rifiuti, contributo opere di risanamento idraulico del territorio)» e detta somma si giustifica «in quanto anno per anno il corrispondente servizio venga erogato»<sup>133</sup>.*

È agevole constatare come in tale ultimo arresto la giurisprudenza di legittimità abbia collegato il termine di prescrizione quinquennale a quelle ipotesi di tributi, a fronte dei quali, è ravvisabile una utilità periodica fruita dal soggetto passivo e nelle quali non è necessario, ogni anno, un riesame dei presupposti impositivi, che permangono fino al verificarsi di un mutamento oggettivo della situazione di fatto giustificatrice del servizio, tanto che la Corte precisa che *«nessun rilievo può darsi alla osservazione che l'importo dei pagamenti annuali ed infrannuali possa variare nel tempo, in quanto tali variazioni non dipendono da nuova negoziazione del rapporto, che rimane stabile, ma da variazioni del costo dei servizi prestati»*. La prospettiva della Suprema Corte, quindi, delinea, in mancanza di specifiche disposizioni di legge che dispongano diversamente, due tendenziali regole generali: la prima, per i tributi erariali e l'IRAP, per i quali si applica la prescrizione decennale ordinaria; la seconda, invece, per i tributi locali, per i quali si ritiene applicabile la prescrizione quinquennale.

Si ritiene siano da evidenziare alcuni dubbi che possono sorgere dalla suddetta interpretazione, in particolare, ciò che lascia perplessi è il criterio utilizzato dalla giurisprudenza per qualificare i tributi locali e per giustificare, quindi, il loro diverso trattamento in tema di prescrizione. Infatti, i Giudici di legittimità, per giustificare il diverso regime prescrizionale dei tributi, pongono l'accento sul fatto che i tributi locali sono qualificabili come *“corrispettivo di un servizio”*, quasi, assimilando questi ultimi ai pagamenti dovuti per le prestazioni di servizi di somministrazione a

---

<sup>133</sup> Nello stesso senso, Cass., Sez. V, 23 novembre 2011, n. 24679; Cass., Sez. VI, 14 maggio 2013, n. 11497, in quest'ultima pronuncia la Suprema Corte ha affermato che: *“questa Corte ha regolato la questione qui controversa nei termini che seguono: ‘La TARSU, la TOSAP ed i contributi di bonifica sono tributi locali che si strutturano come prestazioni periodiche, con connotati di autonomia nell'ambito di una causa debendi di tipo continuativo, in quanto l'utente è tenuto al pagamento di essi in relazione al prolungarsi, sul piano temporale, della prestazione erogata dall'ente impositore o del beneficio da esso concesso, senza che sia necessario, per ogni singolo periodo contributivo, un riesame dell'esistenza dei presupposti impositivi. Essi, quindi, vanno considerati come obbligazioni periodiche o di durata e sono sottoposti alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948 c.c., n. 4”*. Nello stesso senso, più di recente, Cass., 18 gennaio 2018, n. 1100; Cass., 6 aprile 2018, n. 8471. Così Cass., 29 novembre 2017, n. 28576, in tema di ICI.

rete<sup>134</sup>. Si può obiettare però che il rapporto tra il contribuente e il Fisco non si può assimilare ad una fattispecie contrattuale e soprattutto, un'utilità periodica del soggetto passivo, in taluni casi, difetta completamente<sup>135</sup>.

Inoltre, la presenza di scadenze per l'adempimento, ricorrenti a intervalli di un anno o inferiori, è un tratto solo apparentemente unificante, necessario ma non sufficiente a far rientrare una obbligazione nella previsione del n. 4 dell'art. 2948 c.c. Occorre anche che il titolo sia unico, che le prestazioni periodiche dipendano da una unica fonte o rapporto giuridico certo e predeterminato, e che vi sia un' unica *causa debendi* di durata indefinita e di ammontare periodico non determinabile *a priori*. E, come noto, per le prestazioni tributarie vige il principio dell'autonomia dell'anno d'imposta che è concetto opposto all'idea della unicità della *causa debendi*: a ciascuna delle scadenze in cui è frazionato il debito tributario il presupposto impositivo, fonte e *causa debendi* della obbligazione tributaria, è soggetto ad accertamento autonomo. E si ritiene che ciò valga non solo per le imposte sui redditi ma anche per imposte periodiche. I Giudici di legittimità ritengono per queste ultime operante il termine quinquennale perchè si tratterebbe di ipotesi in cui non è necessaria una nuova valutazione del presupposto, ogni anno, ma non è così perché, in alcuni casi, è evidente che tale valutazione debba essere fatta. È per tali ragioni che tutt'ora si riscontrano, sul tema, pronunce di merito ondivaghe.

La prescrizione breve si applica, inoltre, ai diritti doganali<sup>136</sup>. In questo caso la prescrizione breve è sancita dal legislatore, nell'art. 84, D.p.r. 23 gennaio 1973, n.

---

<sup>134</sup> Lo stesso si può dire per le successive evoluzioni del tributo, dalla Tares alla Tari.

<sup>135</sup> Così L. LOVECCHIO, *Individuazione dei termini di prescrizione e decadenza nel settore dei tributi comunali*, in *Il fisco*, 2017, 4057; L. DEL FEDERICO, *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 19.

<sup>136</sup> Per un inquadramento generale della complessiva tematica dell'imposizione doganale, si v. R. ALESSI, *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, in *Trattato di diritto tributario italiano*, diretto da A. D. Giannini, vol. XI, Torino, 1956; Id., *Dazi doganali*, in *Enc. Dir.*, vol. XI, Milano, 1962; A. MANGANIELLO, *Dogana (ordinamento doganale)*, in *Enc. Dir.*, vol. XIII, Milano, 1964; G. ARDIZZONE, *Dogana e imposte doganali*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. XII, Roma, 1988; V. MERCURIO, *Dogana e imposte doganali*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, vol. III, Milano, 2006; A. DE CICCO, *Diritto doganale*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., III, Agg., Torino, 2007; Id., *Accertamento tributario doganale*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., Torino, 2007; S. FIORENZA, *Dogana e tributi doganali*, in *Dig. Disc. Priv.*, Sez. Comm., vol. V, Torino, 1990; Id., *Diritti doganali e diritti di confine*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, p. 418. Nella manualistica, cfr. A. CUTRERA, *Principi di diritto e politica doganale*, 2a ed., Padova, 1941; M. DI LORENZO, *Corso di diritto doganale*, Milano, 1947; Id., *Istituzioni di diritto doganale. Parte generale*, Roma, 1954; G. FRANSONI, *I dazi doganali*, in A. Fantozzi, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 1074 ss.; S. ARMELLA, *I dazi doganali*, in *Diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Padova, 2005, 1023 ss.; Ead., *Diritto doganale dell'Unione europea*, Milano, 2017; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte speciale*,

43, il quale, prima prevedeva il termine di prescrizione di cinque anni, ridotto, a decorrere dal 1° maggio 1991, a tre anni e decorre dalla data della bolletta che liquida i relativi diritti. La suddetta norma prevede anche che qualora il mancato pagamento, totale o parziale, dei diritti abbia causa da un reato, il termine di prescrizione decorre dalla data in cui il decreto o la sentenza, pronunciati nel procedimento penale, sono divenuti irrevocabili. La giurisprudenza di legittimità ha chiarito che la proroga del termine di prescrizione opera a condizione che, nel triennio decorrente dall'insorgenza dell'obbligazione doganale, l'Amministrazione abbia emesso un atto nel quale viene formulata una *notitia criminis* ovvero lo stesso sia ricevuto dall'Autorità giudiziaria o da ufficiali di polizia giudiziaria, come i funzionari doganali: a tal fine, la relazione redatta dall'OLAF configura un documento che integra detta *notitia criminis*, la cui formulazione e trasmissione è idonea a determinare il raddoppio dei termini di accertamento degli illeciti doganali<sup>137</sup>. Il nuovo Codice doganale dell'UE, all'art. 103,

5. “*Actio iudicati*” e prescrizione breve - Un'altra questione interessante in tema di diritti che si prescrivono nel più breve termine di cinque anni è quella relativa alla possibilità di applicare l'art. 2953 c.c., c.d. *actio iudicati*, ai casi di definitività dell'atto impositivo. L'argomento si è fatto ancor più complicato quando il dubbio sull'applicabilità o meno dell'*actio iudicati* non si è limitato alle ipotesi in cui l'atto diviene definitivo a seguito di sentenza, passata in giudicato, ma si è esteso anche ai casi in cui esso diviene definitivo per mancata impugnazione.

L'art. 2953 c.c. prevede che «*I diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di dieci anni, quando riguardo ad essi è intervenuta sentenza di condanna passata in giudicato, si prescrivono con il decorso di dieci anni*». La giurisprudenza, con orientamento ormai unanime<sup>138</sup>, ritiene applicabile il suddetto art. 2953 c.c. anche al processo tributario che si è concluso con una sentenza che,

---

Milano, 2005, 438; F. PADOVANI, *I tributi doganali*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, 2a ed., Milano, 2009, 405 ss.; P. BORIA, *Il sistema tributario*, Torino, 2008, p. 821 ss.; Id., *Diritto tributario europeo*, 2a ed., Milano, 2015, 372 ss.; G. FALSITTA - R. SCHIAVOLIN, *Le imposte doganali*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale. Il sistema delle imposte in Italia*, 11a ed., Padova, 2016, 1069 ss..

<sup>137</sup> Cfr. Cass., Sez. V, 12 gennaio 2018, n. 615.

<sup>138</sup> In questo senso, *ex multis*, Cass., Sez. V, 22 marzo 2019, n. 8105; Cass., Sez. I, 12 aprile 2018, n. 9076, Cass., Sez. V., 30 gennaio 2018, n. 2227; Cass., Sez. V, 7 aprile 2017, n. 9076. Sul tema si veda M. BASILAVECCHIA, *Riscossione dei tributi dopo il giudicato*, in *Corr. trib.*, 2017, 2803.

almeno in parte, conferma la pretesa fiscale, in questo caso, la riscossione del credito non sarà più soggetta a termini di decadenza specificatamente previsti per la riscossione degli importi iscritti a ruolo sulla base dell'art. 25, D.p.r. n. 602/1973<sup>139</sup>, ma solo ad un termine di prescrizione decennale, mutuato dal diritto civile. In altre parole, anche in questo caso, gli interpreti della materia tributaria hanno preso a paradigma il diritto civile, sul quale d'altronde si fonda tutta la teoria del diritto.

A seguito dell'*actio iudicati*, il titolo della pretesa tributaria cessa di essere l'atto impositivo e diventa la sentenza che, pronunciandosi sul rapporto, contiene una valutazione sulla legittimità dell'atto stesso.

---

<sup>139</sup> L'art. 25, D.P.R. n. 602/1973, ha subito un'intensa evoluzione legislativa nel corso degli anni: nella stesura introdotta con l'art. 11, D.Lgs. n. 46/1999, l'art. 25, prescriveva che il concessionario dovesse notificare la cartella al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede, entro l'ultimo giorno del quarto mese successivo a quello di consegna del ruolo. L'art. 1, D.L. n. 193/2001, modificò tale previsione, stabilendo semplicemente che il concessionario dovesse notificare la cartella di pagamento al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali si stava procedendo. Veniva, quindi, abrogato il richiamo al termine dei quattro mesi dalla consegna del ruolo per effettuare la notifica. Successivamente, l'art. 1, Legge n. 311/2004 (Finanziaria 2005), intervenne nuovamente, prescrivendo che il concessionario fosse tenuto a notificare la cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro l'ultimo giorno del dodicesimo mese successivo a quello di consegna del ruolo, ovvero entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla consegna se la cartella era relativa ad un ruolo straordinario; in tal modo, veniva nuovamente introdotto un termine decadenziale per la notifica della medesima. In data 15 luglio 2005, la Corte costituzionale dichiarava l'illegittimità costituzionale dell'art. 25, D.P.R. n. 602/1973, nella parte in cui non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario dovesse notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973. Il legislatore tributario, recependo quanto detto dai giudici costituzionali, con il comma 5-bis dell'art. 1, D.L. n. 106/2005, conv. con la L. n. 156/2005, abrogò l'art. 17, D.p.r. n. 602/73, che prevedeva termini di decadenza per la formazione dei ruoli ed introdusse nuovi termini per la notifica della cartella ai contribuenti. I termini, attualmente in vigore, sono il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione in caso di controllo liquidatorio ex art. 36 bis, D.p.r. n. 600/73; quarto anno successivo se la liquidazione è a seguito del controllo ex art 36 ter e del secondo anno successivo a quello in cui è divenuto definitivo l'accertamento dell'Ufficio. L'art. 4 del D.Lgs. n. 159/2015, intitolato "*Misure per la semplificazione e razionalizzazione delle norme in materia di riscossione*", ha apportato significative modifiche ai termini di notifica della cartella di pagamento, prevedendo dei termini specifici per quanto concerne il piano di rateazione per le somme dovute a seguito degli inadempimenti di cui all'art. 15-ter, D.P.R. n. 602/1973; la disciplina del concordato di cui al R.D. 16 marzo 1942, n. 267 (legge fallimentare, l.f.); la disciplina relativa ai crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis, l.f.; la disciplina relativa all'accordo della crisi da sovraindebitamento di cui alla Legge 27 gennaio 2012, n. 3. È stato aggiunto all'art. 25, comma primo, la lett. c-bis) che disciplina i termini di notifica della cartella di pagamento, con riferimento agli inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute e prescrive che, in tale fattispecie, la cartella deve essere notificata entro il terzo anno successivo a quello di scadenza dell'ultima rata del piano di rateazione. Ed è stato aggiunto il e il comma 1bis, lett. a), fissa i nuovi termini di notifica della cartella in presenza della procedura di concordato preventivo. In tal caso, la medesima deve essere notificata, per i crediti anteriori alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione al concordato preventivo, non ancora iscritti a ruolo, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo: 1) alla pubblicazione del Decreto che revoca l'ammissione al concordato preventivo ovvero ne dichiara la mancata approvazione, 2) alla pubblicazione della sentenza che dichiara la risoluzione o l'annullamento del concordato preventivo.

La principale critica mossa a tale ricostruzione giurisprudenziale sull'adattabilità dell'art. 2953 c.c. al processo tributario, attiene al fatto che in quest'ultimo, a differenza che in altri rami del diritto, è difficile poter parlare di sentenza di condanna in senso stretto. Nel processo tributario, sia che esso venga identificato come giudizio di impugnazione - annullamento degli atti emanati dall'Amministrazione finanziaria, sia che venga configurato come impugnazione - merito, per cui il giudizio investirebbe anche la disciplina del rapporto d'imposta<sup>140</sup>, non sembra possibile parlare di un vero e proprio dispositivo di condanna, né per la sentenza che conferma l'atto di accertamento, né per quella che lo modifica solo parzialmente. Tanto è vero che dopo la sentenza - della quale non è prevista la notifica, contrariamente a quanto accadrebbe se essa fosse effettivamente un titolo - che rigetta il ricorso del contribuente, per la realizzazione del prelievo, è necessaria la c.d. esecuzione amministrativa ovvero è pur sempre necessario che l'ente impositore proceda a liquidare la maggiore imposta dovuta, attraverso l'emaneazione di un atto a sua volta impugnabile<sup>141</sup>. In ambito tributario, in conclusione, è difficile considerare titolo esecutivo la sentenza delle Commissioni Tributarie, anziché l'atto di accertamento impugnato, ma ciò nonostante, si ritiene oramai pacifica l'applicabilità dell'*actio iudicati*. Tutto ciò è confermato anche dal fatto che questo istituto è stato ritenuto applicabile anche nel caso di sentenza di mera inammissibilità del ricorso presentato dal contribuente. Di recente, infatti, la Corte di Cassazione nella sentenza 22 marzo 2019, n. 8105, ha affermato che: *“Non assume poi alcun rilievo, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, la circostanza che la statuizione giudiziale che ha determinato la definitività della pretesa erariale sia consistita nella declaratoria di tardività dell'originario ricorso, trattandosi di situazione che non è riconducibile né alla mancata impugnazione, né ad acquiescenza all'atto amministrativo, né, infine, ad un caso di estinzione del giudizio tributario (che, invece, comporta, ex art. 393 c.p.c., D.Lgs. 546 del 1992, art. 63, comma 2, il venir meno dell'intero processo e, quindi, in forza dei principi in materia di impugnazione dell'atto tributario, la definitività dell'avviso di accertamento). In*

---

<sup>140</sup> Sul modello del processo di “impugnazione-merito” e sui suoi corollari, v. F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 1045 ss.

<sup>141</sup> In questo senso F. RANDAZZO, *Rapporto tra iscrivibilità a ruolo degli importi non contestati e decadenza dell'Amministrazione finanziaria*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2013, 576.

*una simile evenienza, infatti, la statuizione giudiziale non incide in alcun modo sull'effettività del processo - che resta pendente, con tutte le conseguenze fattuali e giuridiche che ne derivano, fino alla pronuncia della sentenza - ma lo chiude in senso sfavorevole al contribuente, così fondando la definitività della pretesa avanzata dall'Amministrazione, che, dunque, trova il suo titolo nel dictum giudiziale passato in giudicato e non sul pregresso atto amministrativo.”.*

L'aspetto che però ha suscitato più dubbi e polemiche, circa l'applicabilità dell'art. 2953 c.c. alla materia tributaria, è un altro. Infatti, una parte della dottrina ha sostenuto l'applicazione dell'*actio iudicati*, non solo nel caso sopra visto dell'intervenuta sentenza definitiva del giudice tributario, ma anche nel caso in cui l'atto impositivo è divenuto definitivo per la mancata impugnazione da parte del contribuente. Anche una parte della giurisprudenza ha aderito a tale ricostruzione<sup>142</sup> ed ha, quindi, sostenuto che alla sentenza di condanna passata in giudicato delle Commissioni Tributarie debba essere equiparata la cartella di pagamento divenuta definitiva per la mancata impugnazione nei termini di legge.

Tale ricostruzione però non può essere condivisa, la cartella di pagamento, infatti, non può essere equiparata ad un titolo giudiziale, avendo natura di atto amministrativo, che contiene in sé anche le caratteristiche del titolo esecutivo, essa è del tutto priva della possibilità di acquistare efficacia di giudicato<sup>143</sup>.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza 17 novembre 2016, n. 23397, pur occupandosi della materia di crediti previdenziali, hanno dettato un principio generale valido anche per le cartelle esattoriali relative a tributi. esse hanno affermato che la mancata impugnazione della cartella di pagamento, con conseguente

<sup>142</sup> Cass., Sez. V., 26 agosto 2004, n. 17051; Id., 24 febbraio 2014, n. 4338.

<sup>143</sup> In tal senso Cass., Sez. V., 25 maggio 2007, n. 12263, nella quale si legge: «Non è invece corretta in diritto la sentenza di appello in punto di affermata applicabilità dell'art. 2953 cod. civ., all'ingiunzione fiscale. Questa Corte, infatti, ha accolto, come ribadito nella sentenza n. 8335/03, la teoria della natura amministrativa dell'ingiunzione e rifiutato quella della natura giurisdizionale di essa, secondo la quale l'ordine di pagamento si configura come domanda rivolta al Giudice ed il visto di questo assume la funzione di accertamento che rende esecutivo il credito. Ha, pertanto, ritenuto che l'ingiunzione fiscale è espressione del potere di autoaccertamento e di autotutela della p.a. e ha natura giuridica di atto amministrativo che cumula in sé le caratteristiche del titolo esecutivo e del precepto (ex plurimis Cass. 3.4.1997, n. 2894). La decorrenza del termine stabilito per proporre opposizione produce decadenza; da essa non derivano, tuttavia, effetti di natura processuale, bensì l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito (Cass. Sez. I, 27.2.1996, n. 1527), qualunque ne sia la fonte, di diritto pubblico o privato (Cass., Sez. I, 15.6.2000, n. 8162). Non vi sono ragioni per discostarsi da tale giurisprudenza e quindi si deve escludere che l'ingiunzione fiscale sia suscettibile di acquistare efficacia di giudicato (Cass. 7.5.1981, n. 2965).»

sua definitività, non può comportare la trasformazione della prescrizione breve in ordinaria, confermando così che l'applicazione dell'art. 2953 c.c. è subordinata alla formazione di un giudicato che accerti il credito<sup>144</sup>. Nella sentenza in commento i Giudici di legittimità, sostengono che ai fini dell'applicabilità dell'*actio iudicati*, è necessario che vi sia un atto giurisdizionale divenuto cosa giudicata, questo perché solo la sentenza del giudice ha carattere sostitutivo<sup>145</sup>, dopo di essa, l'atto impositivo non è più direttamente la fonte degli effetti.

---

<sup>144</sup> In questo senso anche Cass., 7 aprile 2017, n. 9076, con commento di M. BASILAVECCHIA, *Riscossione dei tributi dopo il giudicato*, cit..

<sup>145</sup> Il fondamento di questa impostazione deriva dalla configurazione del processo tributario quale giudizio di "impugnazione-merito", il cui esito "non è diretto alla sola eliminazione giuridica dell'atto impugnato, ma alla pronuncia di una decisione di merito sostitutiva, sia della dichiarazione resa dal contribuente che dell'accertamento dell'Ufficio", così testualmente, *ex plurimis*, Cass., Sez. VI, 6 dicembre 2017, n. 29158. Il dibattito sulla qualificazione del processo tributario tra modello "impugnazione – merito" e "impugnazione – annullamento" riflette il noto dibattito tra teoria dichiarativa e teoria costitutiva. Tra i fautori della tesi dichiarativa, che identificano il giudizio innanzi la Commissione tributaria in termini di impugnazione-merito, si citano, per tutti, CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle Commissioni di primo e di secondo grado*, in *Diritto e processo*, *Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, 751 ss.; P. RUSSO, voce *Processo tributario*, cit., 770 ss.; Id., *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 749 ss.; FANTOZZI, *Diritto tributario*, op. cit., 515; BAFILE, *Il nuovo processo*, op. cit., 5 ss. Tale linea interpretativa è stata, dapprima, confermata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (si rinvia, fra le altre a Cass., Sez. Un., 5 marzo 1980, n. 1471, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1980, II, 101 ss.; Cass., 20 ottobre 1983, n. 6151, in *Boll. trib.*, 1982, 729 ss.) e poi seguita anche dalla Corte Cost. con sentenza 1° aprile 1982, in *Boll. trib.*, 1982, 729 ss.. Per i sostenitori della teoria costitutiva si segnalano ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 107 ss. e 594 ss.; MAGNANI, *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, 41 ss.; TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 74 ss.; MAFFEZZONI, *Il processo tributario nel sistema della giurisdizione amministrativa*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, I, 284 ss.; F. TESAURO, *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 1045. Vi è poi anche chi aderisce ad impostazioni miste, riconoscendo in capo alle Commissioni tributarie poteri sia di annullamento che di accertamento; si vedano al riguardo i contributi di MUSCARÀ, *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano, 1992, 46 ss.; BERLIRI, *Il d.p.r. 3 novembre 1981, n. 739 e la natura del processo tributario*, in *Giur. imp.*, 1981, 1194 ss. Particolare l'opinione di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, cit., 520, secondo cui il processo tributario incardinato sull'impugnazione di atti impositivi concerne «la legittimità di questi, e mette capo, qualora siano rilevati in essi vizi non sanati, ad una decisione di annullamento (eventualmente parziale), mentre l'azione di rimborso dà luogo, in linea di principio, ad un giudizio di accertamento del diritto del contribuente al rimborso». Altra problematica discende dal caso in cui, pur essendo stato proposto ricorso avverso l'atto impositivo, esso divenga definitivo a seguito di intervenuta estinzione del processo di primo grado, o di quello di rinvio in conseguenza della mancata o tardiva riassunzione del giudizio dopo la pronuncia di annullamento con rinvio da parte della Corte di cassazione. In tali situazioni non si è in presenza di una sentenza di merito sostitutiva, neppure se il processo si sia concluso con un decreto presidenziale o una sentenza di estinzione ex artt. 44 e 45, D.Lgs. n. 546/1992, o con una sentenza pronunciata ai sensi dell'art. 63, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, quando il giudice abbia verificato la tardività della riassunzione per il giudizio di rinvio. La Corte di cassazione, al riguardo, è orientata ad escludere che una tale decisione "in rito" possa avere l'effetto di "sostituire" l'atto impositivo che si è consolidato. Esclusa, dunque, in tali ipotesi, l'applicazione della regola dell'*actio iudicati* e della conversione dell'eventuale termine breve in ordinario, resta, però, il problema di verificare quale sia, e da quando decorra, il termine per procedere nell'ulteriore attività di riscossione. Secondo una recente sentenza della Corte di Cassazione, Sez. V, 15 gennaio 2016, n. 566, in controtendenza rispetto al passato, esso

Nonostante le numerose pronunce giurisprudenziali in materia, ancora oggi rimane molta confusione circa i corretti termini di prescrizione da applicare, anche quando la stessa legge tributaria sembra essere chiara in tal senso. Si pensi che la stessa Corte di Cassazione, di recente, con l'ordinanza 26 gennaio 2018, n. 1997<sup>146</sup>, evidentemente male interpretando i principi dettati dalle Sezioni Unite con la suddetta sentenza n. 23397/2016, ha affermato che la prescrizione breve avrebbe portata generale e l'ha applicata ad un caso relativo all'imposta di registro, per la quale, come detto, vi è un'espressa disposizione, l'art. 78, D.p.r. n. 131/1986, il quale prescrive espressamente una prescrizione decennale.

6. *La decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dai poteri di accertamento, riscossione e sanzionatori* – Il sistema dei termini di decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dai suoi poteri, ad oggi, si presenta compiuto. In questo ambito rimane difficile ricorrere all'applicazione delle norme civilistiche, in quanto il sistema delle decadenze tributarie appare fortemente improntato ad una concezione pubblicistica, soprattutto per quanto attiene ai poteri autoritativi del Fisco, lontana dalla *ratio* della decadenza civilistica, diretta all'estinzione dei rapporti fra privati<sup>147</sup>.

L'istituto della decadenza, come sopra accennato, si è andato a delineare con un certo ritardo<sup>148</sup> e nel diritto tributario, in particolare, la confusione con la prescrizione durò a lungo ma il processo evolutivo, a partire dalla riforma degli anni '70, ha condotto all'attuale indubbio predominio dell'istituto della decadenza<sup>149</sup>. I termini che erano tradizionalmente ascritti all'ambito della prescrizione, con il

---

decorre, non dal momento dell'originaria notifica dell'atto impositivo impugnato, che può essere molto risalente, ma dal momento in cui è divenuto definitivo, ovvero dal momento in cui è scaduto il termine previsto per la riassunzione o per l'attività, la cui omissione o tardività ha provocato l'estinzione del processo e, quindi, la stessa definitività dell'atto, a prescindere da quando sia intervenuta e se sia intervenuta o meno, pronuncia di declaratoria di estinzione del processo da parte del giudice

<sup>146</sup> Sentenza in banca dati *fisconline*, con commento di G. GLENDI, *Termine di prescrizione per gli atti di riscossione definitivi - Riscossione - Il paradosso della conversione del termine di prescrizione ordinario decennale in termine breve a seguito dell'omessa impugnazione dell'atto impositivo*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2018, 448.

<sup>147</sup> Cfr. M.C. FREGNI, *Obbligazione tributaria e codice civile*, cit., 416.

<sup>148</sup> Le prime elaborazioni dottrinali sul tema sono derivate dagli studi sulla prescrizione e risalgono alla seconda metà del diciannovesimo secolo e alla dottrina tedesca, in particolare a Savigny. In Italia, la prima monografia sul tema fu di I. MODICA, *Teoria della decadenza nel diritto civile*, Torino, 1906.

<sup>149</sup> In questo senso, C. GLENDI, *Prescrizione e decadenza (dir. trib.)*, cit., 1161.

tempo, sono divenuti decadenziali e la ragione principale di ciò risiede nel fatto che la decadenza, non ammettendo interruzioni o sospensioni (ex art. 2964 c.c.), risponde, più della prescrizione, alla necessità di certezza e stabilità che i rapporti tributari richiedono.

Le norme del codice civile disciplinano la decadenza come un termine entro cui “un diritto deve esercitarsi” (art. 2964 c.c.), è facile, quindi, comprendere che nell’ambito del diritto tributario, la decadenza riguarda una fenomenologia giuridica più ampia, che va al di là delle ipotesi in cui la legge richiede che venga compiuto un determinato atto, per impedire che si decada da un diritto. Invero, nell’ambito della materia tributaria la decadenza attiene sia a dei diritti, quelli del contribuente, ma anche a delle facoltà, da far valere, ad esempio, in dichiarazione ma soprattutto alle situazioni soggettive di potere di cui è titolare l’Amministrazione Finanziaria.

Solo di fronte al silenzio della legge tributaria sui termini decadenziali si ritiene applicabile il termine di prescrizione ordinario ai sensi dell’art. 2946 c.c.. Appare allora fondamentale compiere un’indagine, nelle singole leggi d’imposta, per comprendere se il legislatore tributario abbia creato un sistema organico di termini di decadenza o per individuare eventuali lacune.

Nella materia delle imposte su redditi, l’art. 43, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600 prevede che gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, in sua mancanza entro il settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata<sup>150</sup>. Analoga disciplina si rinviene per

---

<sup>150</sup> La norma *de qua* è stata modificata dall’art. 1, comma 131, Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità 2016) e le modifiche si applicano a decorrere dal periodo d’imposta 2016 (dichiarazione del 2017). Con tale intervento è stato abrogato nel suddetto art. 43 D.P.R. 600/1973 il terzo comma, relativo al c.d. raddoppio dei termini in caso violazione che comportava l’obbligo della denuncia penale a partire dal 2016. Il legislatore così ha inteso non operare più alcuna distinzione tra contribuenti in ragione della rilevanza penale o meno del loro comportamento. Poco prima, il D.lgs. n. 128/2015, c.d. Decreto sulla certezza del diritto, era già intervenuto a modificare l’istituto del raddoppio dei termini prevedendo che la denuncia fosse effettivamente trasmessa dall’ufficio entro il termine ordinario previsto per notificare l’accertamento, tale regola rimane applicabile fino al periodo d’imposta 2015 (Unico 2016). Si vedano, *ex multis*, A. ROVAGNATI, *Osservazioni critiche sull’indirizzo della Corte di cassazione in ordine alla disciplina dei termini di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2018, 533; G. FRANSONI e F. PADOVANI, *Nuovi termini per la rettifica della dichiarazione: il legislatore semplifica e corregge la Cassazione*, in *Corr. trib.* 2016, 3365; D. STEVANATO, *Integrabilità della dichiarazione “in bonam partem” tra limiti immaginari e aperture apparenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 2481; F. TUNDO, *Doppia disciplina transitoria per il raddoppio dei termini di accertamento - Accertamento - La chimera della certezza del diritto: i termini di accertamento si unificano, ma raddoppiano le incertezze*, in *GT – Riv. dir. trib.*, 2017, 328; F. FARRI, *Termini*

l'imposta sul valore aggiunto nell'art. 57, D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, ove si fa riferimento al quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione o, in mancanza, al settimo anno successivo. Per l'imposta di registro, l'art. 76, D.p.r. 26 aprile 1986, n. 131, fissa dei termini di decadenza distinti (quinquennali o triennali) per accertare l'imposta principale o quella suppletiva. Per l'imposta di successione e donazione, l'art. 27, D.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, prevede che la liquidazione deve essere notificata entro tre anni dalla presentazione della dichiarazione di successione o della dichiarazione sostitutiva o integrativa e se la dichiarazione manca entro cinque anni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione omessa<sup>151</sup>. Nelle imposte ipotecarie e catastali vigono gli stessi termini di decadenza previsti per le imposte da corrispondere agli uffici, stabiliti in materia di imposte di registro o di imposta sulle successioni e donazioni.

In materia di diritti doganali, l'art. 11, D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, prevede che l'ufficio doganale possa procedere alla revisione dell'accertamento entro tre anni da quando lo stesso è divenuto definitivo<sup>152</sup>. Inoltre, il nuovo codice doganale dell'Unione (Reg. UE n. 2913/2013<sup>153</sup>) ha previsto che qualora l'obbligazione

---

“raddoppiati” per gli accertamenti e legge di stabilità per il 2016, in *Rass. trib.*, 2017, 108; A. CARINCI e D. DEOTTO, *D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128 - Profili di criticità e dubbi di opportunità nella revisione del raddoppio dei termini*, in *Il fisco*, 2015, 3407

<sup>151</sup> Cfr. F. RANDAZZO, *Termine per l'accertamento e problematiche sull'imponibile nell'imposta di successione - Imposte indirette - Imposta di successione: rettifica delle dichiarazioni e determinazione delle quote sociali*, in *GT - Riv. dir. trib.*, 2016, 499.

<sup>152</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, *La riscossione dei diritti doganali, tra tutela degli interessi finanziari della UE, efficienza dei mercati e diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 10069, E. FRATERNALI, *Tempo e luogo dell'obbligazione doganale: limiti all'attività di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2017, 1605.

<sup>153</sup> Il «Codice Doganale dell'Unione» ha abrogato e sostituito il vecchio «Codice Doganale Comunitario», introdotto con Reg. n. 450/2008/CE del 23 aprile 2008, che, a sua volta, aveva sostituito la prima versione, introdotta con Reg. n. 2913/1992/CEE del 12 ottobre 1992. Il nuovo CDU, atteso ormai da anni, ha portato una serie di innovazioni ad alto impatto operativo, con particolare riferimento all'informatizzazione ed allo snellimento dei controlli, alla tutela della buona fede degli importatori comunitari, all'alleggerimento delle sanzioni e al potenziamento dei rapporti di *partnership* tra dogane e operatori economici. L'impianto del nuovo codice appare particolarmente alleggerito e reca un numero minore di disposizioni operative, soprattutto rispetto al Codice Doganale Comunitario di cui al Reg. n. 2913/1992/CE. A detta dei primi commentatori, l'idea di fondo sottesa è, evidentemente, quella di fornire agli operatori impegnati negli scambi internazionali un documento programmatico recante il solo fulcro della disciplina doganale comunitaria, delegando alle disposizioni di attuazione successivamente emanate tutta la regolamentazione di dettaglio, similmente a quanto è accaduto con le «Disposizioni di applicazione del Codice Doganale Comunitario», note con l'acronimo di *DAC* ed introdotte con Reg. n. 2454/1993/CEE del 2 luglio 1993, relative al Codice Doganale Comunitario di cui al Reg. n. 2913/1992/CE. Per un primo approfondimento, si v. F. CERIONI, *Entrato in vigore il codice doganale dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, n. 46/2013, 3648

doganale sorga a seguito di un fatto penalmente rilevante, il termine per l'accertamento è esteso da un minimo di cinque a un massimo di dieci anni<sup>154</sup>, specificando che il termine in questione ha valenza decadenziale.

Per i tributi locali, l'art. 1, comma 161, Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria del 2007), ha uniformato i termini di decadenza degli enti locali dal potere di accertamento dei tributi di loro competenza, stabilendo che gli avvisi di accertamento in rettifica e d'ufficio<sup>155</sup> devono essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati.

Per gli atti relativi alla irrogazione delle sanzioni, l'art. 20, D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, prevede che gli stessi debbano essere notificati entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi. Infine, per quanto attiene alla decadenza dal potere di riscossione, l'art. 25, D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, prevede che la cartella di pagamento debba essere notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'art. 36-bis, D.p.r. n. 600/73; del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'art. 36-ter; o del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo, per le somme dovute in base agli accertamenti dell'ufficio.

---

ss.; Id., *Dichiarazioni e controlli doganali nel nuovo codice dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, n. 48/2013, 3823 ss.

<sup>154</sup> Rinviando a ciascun Stato membro la precisa individuazione del termine. Il nuovo codice doganale dell'Unione, limitandosi a prevedere i termini minimo e massimo dell'azione di accertamento e rinviando, comunque, a un'ampia discrezionalità per i legislatori dei singoli Stati, non soddisfa la necessità di una normativa unionale uniforme, rischiando di alimentare le disparità di trattamento tra Stati e le conseguenti distorsioni dei traffici. L'operatore, infatti, potrebbe essere indotto a preferire un Paese di importazione nel quale è previsto un termine di prescrizione dell'accertamento più breve. Si veda Nota dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, dell'8 giugno 2017, n. 51424/RU.

<sup>155</sup> La Corte di Cassazione, Sez. V. ord. 21 luglio 2017, n. 18105, ha affermato che: *“Il termine quinquennale stabilito dalla L. 27 dicembre 2006, n. 296, art. 1, comma 161, (che si applica anche ai rapporti di imposta pendenti alla data di entrata in vigore della legge, giusta il successivo comma 171 è riferito unicamente alla rettifica, da parte degli enti locali, delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti ma non anche alle liquidazioni conseguenti alle dichiarazioni, ancorché tardive”*.

Dall'analisi della normativa appena svolta, si può concludere che non si rinvencono nel sistema delle leggi tributarie relativo ai termini di decadenza dell'Amministrazione fiscale dai poteri accertativi e di riscossione delle lacune tali da doversi rivolgere alla normativa della decadenza del codice civile. È proprio l'importanza del ruolo che riveste, che rende l'istituto della decadenza centrale in ambito tributario, tanto che in tutte le singole leggi d'imposta viene disciplinato espressamente.

Il vizio dell'atto per intervenuta decadenza è un vizio insanabile, il rispetto dei termini normativamente previsti è, infatti, un presupposto di legittimità dell'atto di accertamento, di riscossione o di irrogazione delle sanzioni emanato dall'Amministrazione. Nonostante l'importanza di tale istituto, la decadenza degli uffici dai loro poteri deve essere eccepita in giudizio dal contribuente, non essendo rilevabile dal giudice. In tal senso la Corte di Cassazione<sup>156</sup> ha affermato che: *«il termine di decadenza stabilito, a carico dell'ufficio tributario ed in favore del contribuente, per l'esercizio del potere impositivo, ha natura sostanziale e non appartiene a materia sottratta alla disponibilità delle parti, in quanto tale decadenza non concerne diritti indisponibili dello Stato alla percezione di tributi, ma incide unicamente sul diritto del contribuente a non vedere esposto il proprio patrimonio, oltre un certo limite di tempo, alle pretese del fisco, sicché è riservata alla valutazione del contribuente stesso la scelta di avvalersi o no della relativa eccezione, che ha natura di eccezione in senso proprio e non è, quindi, rilevabile d'ufficio, né proponibile per la prima volta in grado d'appello»*. Inoltre, la Corte di legittimità<sup>157</sup> ha specificato che la decadenza dell'Amministrazione dal potere di accertamento non può essere eccepita per la prima volta con i motivi aggiunti, ma solo con il ricorso introduttivo.

7. *L'effetto di impedimento della decadenza e la sua estensione al coobbligato* –  
Come detto, la decadenza, ex art. 2964 c.c., a differenza della prescrizione, non si

---

<sup>156</sup> Cass., Sez. VI, ord. 28 novembre 2017, n. 28467, *ex multis*, Cass., nn. 5129/1999, 5634/1999, 2552/2003. Invece, quando la decadenza è stabilita dalla legge fiscale in favore dell'Amministrazione finanziaria e attinente a situazioni da questa non disponibili (perché, come già sopra evidenziato, disciplinata da un regime legale non derogabile, rinunciabile o modificabile dalle parti), è rilevabile anche d'ufficio (*ex plurimis*, Cass., nn. 8606/1996, 8341/2000, 8466/2000, 9940/2000, 10591/2002).

<sup>157</sup> Cass., 7 luglio 2017, n. 16803.

può interrompere o sospendere, ed è proprio questo aspetto che l'ha resa particolarmente congeniale all'esigenze di certezza della materia tributaria. La decadenza può essere impedita, ai sensi dell'art. 2965 c.c., dal compimento dell'atto previsto o dal riconoscimento del diritto da parte della persona contro la quale si deve far valere il diritto soggetto a decadenza. In altre parole, l'unico mezzo concesso all'interessato per sfuggire all'effetto estintivo della scadenza del termine perentorio previsto dalla decadenza è il compimento dell'atto.

Nell'ambito dell'impedimento delle decadenze tributarie ci si è posti la domanda se la notifica di un avviso di accertamento eseguita nei confronti di un soggetto coobbligato in solido avrebbe l'effetto di interrompere, anche nei riguardi degli altri coobbligati, i termini di decadenza per la notifica nei loro confronti dell'atto impositivo. La giurisprudenza di legittimità si è espressa in senso favorevole<sup>158</sup>, in particolare, secondo questo orientamento, è possibile applicare, in via analogica, al termine di decadenza stabilito dalla legge tributaria per la notifica dell'accertamento, la regola sancita, per la prescrizione, dall'art. 1310 c. c., secondo il quale gli atti con cui il creditore interrompe la prescrizione contro uno dei debitori in solido hanno effetto anche nei riguardi degli altri debitori, affermando che: *«alla stregua della disciplina dettata dal codice civile con riguardo alla solidarietà fra coobbligati, applicabile – in mancanza di specifiche deroghe di legge – anche alla solidarietà tra debitori d'imposta, l'avviso di accertamento validamente notificato solo ad alcuni condebitori spiega, nei loro confronti, tutti gli effetti che gli sono propri, mentre, nei rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e gli altri condebitori, cui non sia stato notificato o sia stato invalidamente notificato, lo stesso, benchè inidoneo a produrre effetti che possano comportare pregiudizio di posizioni soggettive dei contribuenti, quali il decorso dei termini di decadenza per insorgere avverso l'accertamento medesimo, determina pur sempre l'effetto conservativo d'impedire la decadenza per l'Amministrazione dal diritto all'accertamento, consentendole di procedere alla notifica, o alla sua rinnovazione, anche dopo lo spirare del termine all'uopo stabilito»*<sup>159</sup>.

---

<sup>158</sup> In questo senso, Cass., 14 gennaio 1993, n. 406 e Cass., 14 giugno 1995, n. 6729, in Banca dati *fisconline*.

<sup>159</sup> Cass., Sez. V, ord. 1° febbraio 2018, n. 2545; nello stesso senso, Cass., Sez. V, ord. 25 maggio 2017, n. 13248.

La Corte di Cassazione ha sostenuto poi che lo stesso principio espresso con riguardo all'emanazione di un atto impositivo è applicabile anche in relazione al termine decadenziale previsto per l'emanazione delle cartelle di pagamento. Del resto la stessa Corte, in precedenti pronunce, aveva stabilito l'equiparabilità dell'atto della riscossione a quello impositivo rispetto al termine decadenziale, nel caso di dichiarazione congiunta dei redditi dei coniugi<sup>160</sup>. Nello specifico la Corte ha ritenuto – per effetto della solidarietà in proposito sancita dal legislatore – la tempestiva notifica al marito dell'avviso di accertamento o della cartella di pagamento, sufficiente ad impedire la decadenza dell'Amministrazione anche nei confronti della moglie co-dichiarante, ribadendo applicabilità l'art. 1310, comma 1, c.c..

In senso contrario rispetto a questo orientamento si è, invece, espressa la prevalente dottrina<sup>161</sup> che ha ravvisato in questo *modus operandi* un ingiustificato trattamento di favore per il Fisco e un pericoloso ritorno giurisprudenziale verso l'ormai superata teoria della supersolidarietà tributaria. In secondo luogo, la dottrina non ha mancato di sottolineare come la pretesa applicabilità analogica ai termini di decadenza di una norma dettata con riferimento al diverso istituto della prescrizione si dimostri in palese violazione dell'art. 2464 c. c., il quale stabilisce che «*quando un diritto deve esercitarsi sotto pena di decadenza, non si applicano le norme relative all'interruzione della prescrizione*»<sup>162</sup>. Neppure sussistono, a sostegno dell'orientamento della giurisprudenza di legittimità, disposizioni specifiche che riguardano in via generale la materia tributaria. Con riferimento al settore della riscossione, in particolare, l'art. 25 del d.P.R. n. 602/1973 non vale ad affermare, come fa la Corte di Cassazione, che la notifica della cartella nei confronti di un coobbligato sarebbe sufficiente a impedire la decadenza nei confronti di tutti, ma semplicemente - e come testimonia la congiunzione disgiuntiva "o" inserita tra le

---

<sup>160</sup> Cass, 21 dicembre 2007, n. 27005 e Id., 27 gennaio 2016, n. 1463; Id., ordinanza 18 gennaio 2018, n. 1151.

<sup>161</sup> Cfr. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, cit., 147; A. FANTOZZI, *Reviviscenza della solidarietà tributaria?*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, II, 442 ss.; FEDELE, *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, in *Giur. cost.*, 1974, 2742 ss.; PICCIAREDDA, *Osservazioni in tema di decadenza e di solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, II, 14 ss.. nella giurisprudenza di merito, Commissione Tributaria Regionale di Firenze, 14 luglio 2017, n. 1785, con commento di F. FARRI, *Beneficio dell'escussione e decadenza nella solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 215.

<sup>162</sup> V., al riguardo, A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, cit., 244; RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 184; Tesouro, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 122.

parole "*debitore iscritto a ruolo*" e "*coobbligato nei confronti del quale [l'agente della riscossione] procede*", a chiarire che non sussiste un necessario litisconsorzio in fase stragiudiziale fra tutti i condebitori solidali, potendo l'azione del Fisco dirigersi anche nei confronti soltanto di taluni di essi. Una diversa interpretazione, del resto, si porrebbe in contrasto con la nota sentenza della Corte Costituzionale 15 luglio 2005, n. 280<sup>163</sup>, che dichiarò incostituzionale, per violazione degli artt. 3 e 24 Cost., il precedente testo dell'art. 25, in quanto non prevedeva un termine, fissato a pena di decadenza, entro il quale il concessionario doveva notificare al contribuente la cartella di pagamento delle imposte liquidate ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, violazione del principio generale più volte evocato nella giurisprudenza di questa Corte secondo il quale non è consentito lasciare il contribuente esposto senza limiti temporali all'azione esecutiva del Fisco.

In altre parole, per esercitare il suo diritto di credito ed ottenere l'adempimento dell'obbligazione tributaria, il Fisco deve rispettare precisi termini temporali, altrimenti incorre in precise conseguenze. Infatti, per quanto attiene alla tempestività degli atti dell'Amministrazione finanziaria non esiste, nel nostro ordinamento tributario, un istituto giuridico che permetta all'ente impositore che avrebbe dovuto compiere una certa attività entro un certo termine di non incorrere nelle conseguenze derivanti dal mancato rispetto del termine stesso, analogo alla rimessione in termini, tipica della materia processuale civile<sup>164</sup>. Invero, con l'abrogazione dell'art. 21, D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, che prevedeva un meccanismo simile alla rimessione in termini per quanto attiene alcune tipologie di antiggiuridicità, formali o procedurali, nessuna norma simile è stata ad oggi riprodotta nel nostro ordinamento tributario. Ad ogni modo, va sottolineato che il suddetto art. 21 permetteva di sanare alcuni vizi come la motivazione dell'atto ma non si applicava a

---

<sup>163</sup> Cfr. S. CAPOLUPO, *Notifica cartella esattoriale: verso una soluzione definitiva*, in *Il fisco*, 2005, 5099; A. CARINCI, *Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/1973*, in *Rass. trib.*, 2005, 1669; C. GLENDI, *Il Fisco si mostri «ragionevole»*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 20359.

<sup>164</sup> Con l'introduzione dell'art. 184-bis, c.p.c., si è ipotizzata una generalizzazione dell'istituto della rimessione in termini, che si è avuto poi con la legge n. 69 del 2009, che ha inserito il comma 2 nell'art. 153 c.p.c., il quale ha sancito l'applicabilità di questo meccanismo in tutte le ipotesi di violazioni incolpevoli

vizi come il mancato rispetto del termine imposto all'amministrazione finanziaria per l'emanazione dell'atto, riconducibile alla decadenza<sup>165</sup>.

---

<sup>165</sup> Cfr. F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015, 782 ss..

## BIBLIOGRAFIA

ALBANO A., *IVA, concordato preventivo e transazione fiscale. Profili procedurali e (auspicabili) sviluppi della normativa nazionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, 61.

ALESSI R., *I monopoli fiscali, le imposte di fabbricazione, i dazi doganali*, in *Trattato di diritto tributario italiano*, diretto da A. D. Giannini, vol. XI, Torino, 1956.

ALESSI R., *Dazi doganali*, in *Enc. Dir.*, vol. XI, Milano, 1962.

ALPA G., *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 1997.

ALPA G. e MARICONDA V., *Commentario al Codice Civile*, Milano, 2013.

ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969.

ALLORIO E. e Pagliaro A., *Concordato tributario*, in *Noviss. Dig. It.*, III, 989.

AMATUCCI A., *L'ordinamento giuridico della finanza pubblica*, Napoli, 2007.

AMATUCCI A., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2018.

AMORE D., *Confusione nelle obbligazioni (dir. civ)*, in *NsDI*, IV, Torino, 1959, 78.

ANDREANI G., *L'infalciabilità del credito IVA nel concordato preventivo senza transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2014, 2795.

ANDREANI G. e Tubelli A., *La posizione dell'Agenzia sulla Transazione fiscale: pregi e difetti*, in *Il fisco*, 2018, 3241.

ANDREOLI G., *Contributo alla teoria dell'adempimento*, Padova, 1937.

ANTONELLI G., *Nel concordato preventivo è consentito il pagamento parziale dell'IVA - IVA - La falciabilità dell'IVA nella transazione fiscale: l'apertura europea*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2016, 465.

APICELLA R., L. GENGHINI, *Le obbligazioni*, in *Manuali notarili*, Padova, 2015.

ARDITO F., *Profili di incostituzionalità della legislazione condonistica*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1894.

ARDITO F., *Condono, definizione amministrativa e credito d'imposta*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1336.

ARMELLA S., *I dazi doganali*, in *Diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Padova, 2005.

ASCARELLI T., *Obbligazioni pecuniarie*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di A. Scialoja e G. Branca, 1959, 61.

ATTARDI C., *Sul carattere necessario del procedimento amministrativo di transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2012, 553;

Attardi C., *Transazione fiscale: questioni procedurali, effetti sui crediti e sulla tutela giurisdizionale*, in *Il fisco*, 2017, 4448;.

AZZARITI I., *Poteri istruttori della Commissione UE per l'esame di aiuti di Stato concessi in caso di calamità naturali*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 171.

BAFILE, *Introduzione al diritto tributario*, Padova, 1978.

BAGAROTTO E. M., *L'ambito oggettivo di applicazione della transazione fiscale*, *ivi*, 2011, 1472,

BARBERO D., *Sistema istituzionale del diritto privato italiano*, II, Torino, 1962

BARBERO D. e Favero G., *Confusione, EdD*, VIII, Milano, 1961

BARETTONI ARLERI A., voce *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. Giur.*, Milano, 1979, XXIX, 392; Berettoni Arleri A., *Obbligazioni e obblighi pubblici e prestazioni amministrative*, Milano, 1966.

BASCIU A.F., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966.

BASILAVECCHIA M.; *Dai coefficienti all'efficienza: ascesa e declino dell'accertamento per automatismi*, in *Rass. trib.*, 1994 278.

BASILAVECCHIA M., *Riscossione dei tributi dopo il giudicato*, in *Corr. trib.*, 2017, 2803.

BATISTONI FERRARA F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, X, Torino, 1994;

BATISTONI FERRARA F., *La conciliazione giudiziale: come, quando, perché*, in *Boll. Trib.*, 1996, 573;

BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir., Agg.*, II, Milano, 1998, 250.

BATISTONI FERRARA F., *Rivista di diritto tributario*, 2008, I, 477 ss.;

BATOCCHI F.; *L'accollo del debito d'imposta altrui*, in A. Fantozzi e A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005.

BATOCCHI F., *Commento all'art. 9*, in AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. Fantozzi e A. Fedele, Milano, 2005.

BECKER E., *Zur Auslegung der Steuergesetz*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1924.

BECKER E., *Reichsabgabenordnung*, Berlin, 1928.

BECKER E., *Accentramento e sviluppo del diritto tributario tedesco*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, I, 155.

BECKER E., *Applicazione della legge d'imposta secondo criteri economici obiettivi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, II, 220.

BEGHIN M., *Corte costituzionale e tia: un'occasione per riflettere sulla nozione di tributo*, in *Corr. trib.*, 2009, 3097.

BEGHIN M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in AA.VV., *Studi in onore di G. Falsitta*, Padova, 2012.

BELLI CONTARINI E., *La transazione con il fisco sui ruoli della riscossione*, in *Boll. trib.*, 2003, 1464,

BENVENUTI F., *Il nuovo cittadino, tra libertà garantita e libertà attiva*, Venezia, 1994,

BERLIRI C., *Principi di diritto tributario*, Milano, 1962;

BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1985;

BERLIRI L.V., *La giusta imposta*, Roma, 1945

BERTOLISSI M., *Legge tributaria*, in *Dig. Comm.*, vol. VIII, Torino, 1992, 522

BESSONE M., *Istituzioni di diritto privato*, Torino, 2012, 449.

BETTI E., *Il concetto di obbligazione dal punto di vista dell'azione*, Pavia, 1920;

BETTI E., *Teoria generale delle obbligazioni*, III, Milano, 1955

- BIANCA C. M., *Diritto civile, L'obbligazione*, Milano, 1993,
- BIANCA C.M., *Le garanzie. La prescrizione*, in *Diritto civile*, Milano, 2012, 539;
- Bilotti E., *La confusione di debito e credito*, Padova, 2008.
- BIRK D., *Diritto tributario tedesco*, traduzione a cura di E. De Mita, Milano, 2006,
- BOBBIO N., *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Torino, 1960,
- BODDA, *Sulla inderogabilità delle norme tributarie*, ivi, 1937, II, 239;
- BOLETTO G., *Responsabilità per danni dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 59,
- BOLETTO G., *L'azione di responsabilità aquiliana nei confronti dell'amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2008, 42;
- BORIA P., *Diritto Tributario Europeo*, Milano, 2005;
- BORIA P., *La pronuncia europea sulla falcidia dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 461;
- BORIA P., *Diritto Tributario*, Torino, 2016, 324.
- BRECCIA U., *La ripetizione dell'indebito*, Milano 1974, 488.
- BRECCIA U., *Le obbligazioni*, in *Trattato di diritto privato*, a cura di G. Iudica, P. Zappi, Milano, 1991;
- BRIGHENTI F., *La transazione dei tributi: nuovo corso o stravaganza normativa?*, in *Boll. Trib.*, 2002, 1301;
- BUCCICCO C., *I benefici fiscali per le aree colpite da calamità*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, 11095;
- BUCCISANO O., *Novazione*, in *Enc. giur.*, Roma, 1990,
- CANNATA C.A., *L'adempimento delle obbligazioni*, *Tr. Res.*, IX, Torino, 1984,69.
- CANNIZZARO S., *Sugli effetti delle pattuizioni di somme al netto delle imposte*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 359,
- CANNIZZARO S., *L'Agenzia delle Entrate dice no alla compensazione se si tratta di un debito accollato*, in *Corr. Trib.*, 2018, 443,
- CAPACCIOLI, E. *L'estimazione semplice*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1956, I, 375.

CAPACCIOLI E., *La gestione di affari nel diritto amministrativo*, Padova, 1956.

CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, *Riv. dir. fin.*, 1966, 3;

CAPOLUPO S., *Notifica cartella esattoriale: verso una soluzione definitiva*, in *Il fisco*, 2005, 5099;

CAPOLUPO S., *La transazione fiscale: aspetti sostanziali*, in *Il fisco*, 2006, 3015;

CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Milano, 2011.

CAPOLUPO S., *Confisca dei beni ed estinzione dei crediti erariali*, in *Il fisco*, 2017, 3637;

CAPELLO P., *La prescrizione civile, penale e tributaria*, Milano, 2007.

CARINCI A., *Termini di notifica della cartella di pagamento e funzioni del ruolo: perplessità applicative e dubbi sistematici in merito al nuovo art. 25 del D.P.R. n. 602/1973*, in *Rass. trib.*, 2005, 1669;

CARNELUTTI F., *Appunti sulla prescrizione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1933, 32;

CARPENTIERI L., *Capacità economica, Capacità contributiva e «minimo vitale»*, in *Dial. trib.*, 2009, 121.

CARPENTIERI L., *Le fonti del diritto tributario*, in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto tributario*, Torino, 2012.

CASSETTA E., voce *Diritti pubblici subbiettivi*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1992, XII,791;

CASSARINO S., *Le situazioni giuridiche e l'oggetto della giurisdizione amministrativa*, Milano, 1956;

CASTALDI L., *Solidarietà tributaria*, in *Enc. giur.*, XXIX, Roma, 1993,3.

CATALANO G., *La responsabilità dell'Amministrazione finanziaria derivante da attività lecita dannosa*, in *Rass. trib.*, 138;

CEDRO M., *Reati fiscali e successione nel tempo di leggi tributarie*, in *Rass. trib.*, 2013, 902;

CERIONI F., *Entrato in vigore il codice doganale dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, 2013, 3648.

CERIONI F., *Dichiarazioni e controlli doganali nel nuovo codice dell'Unione europea*, in *Corr. Trib.*, 2013, 3823.

CERRONI U., *Sulla storicità della distinzione tra diritto privato e diritto pubblico*, in *Riv. int. Fil. Dir.*, 1960, 355;

CHESSA C., *L'adempimento*, Milano, 1996

CICERO C., *I modi di estinzione delle obbligazioni*, in *Trattato di diritto privato*, diretto da M. Bessone, Torino, 2013,

CICOGNANI A., *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977.

CINGANO V., *Il risarcimento del danno in un sistema a pluralità di giurisdizioni. Osservazioni sulla responsabilità dell'amministrazione finanziaria per adozione di un provvedimento di fermo illegittimo*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, 977,

CIPOLLA G.M., *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali*, in *Rass. Trib.*, 2003, 1859;

CIPOLLA G.M., *Accise*, in *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, 72,

CIPOLLA M. G., *Ancora dubbi di incostituzionalità sul raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2011, 833;

CIPOLLA M. G., *Il rasoio di Occam e il raddoppio dei termini per l'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 757;

CISSELLO A. e GASPARRINO F., *Prescrizione e riscossione dei tributi*, in *Il fisco*, 2010, 2807;

CISSELLO A., *Corte Cost. 25 luglio 2011, n. 247 - Raddoppio dei termini per reati e "riapertura" di annualità decadute*, in *Il fisco*, 2011, 5429.

COCIANI S.F., *Condono tributario e accertamento dell'inesistenza di crediti già chiesti a rimborso*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 101.

COCIVERA B., *Il Concordato tributario*, Milano, 1948.

COCO C., *La delega bancaria nel sistema della riscossione e attuazione del credito tributario*, Padova, 2001;

COMELLI A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 742.

COPPA D., *La prescrizione del credito tributario*, Torino, 2006.

COPPA D., *Sospensione e proroga dei termini in dipendenza di calamità naturali*, in *Aa. Vv. Interventi finanziari e tributari per le aree colpite da calamità tra norme interne e principi europei*, Torino, 2016.

CORDIERO GUERRA R., *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Rass. Trib.*, 1988, I, 465.

CORE E., *La prescrizione tributaria e la nozione di periodicità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 940.

COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1991, 119;

CROVATO F. e LUPI R., *Accordi (dir. trib.)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica*, Ed. Il Sole 24 ore, I, 2007, 95,

D'AYALA VALVA F., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 895.

D'AMATI N., *Il diritto tributario*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994.

DE MITA E., *Fisco e costituzione*, vol. II, 1984-1992, Milano.

De Mita E., *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo d'imposta)*, in *Boll. trib.*, 1985, 1381.

DE MITA E., *Capacità contributiva, traslazione e accollo d'imposta*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991.

DE MITA E., *Il condono fiscale tra genesi politica e limiti costituzionali*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, 11449.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2007.

DE MITA E., *Dubbi di legittimità della proroga dei termini di accertamento per chi non ha fruito dei condoni*, in *Corr. trib.*, 2007, 3509.

DE MITA E., *Incompatibile per la Corte UE il condono IVA con la normativa comunitaria*, in *Corr. trib.*, 2008, 2667.

DE MITA E., *Rinviata alle Sezioni Unite la questione dei limiti di applicabilità della giurisprudenza comunitaria in tema di condono*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2010, 34.

DE RUGGIERO R. e MAROI F., *Istituzioni di diritto privato*, Milano/Messina, 1954.

DEL FEDERICO L., *Tasse, tributi paracommutativi e prezzi pubblici*, Torino, 2000, 19.

DEL FEDERICO L., *Agevolazioni fiscali nazionali ed aiuti di Stato, tra principi costituzionali ed ordinamento comunitario*, in *Riv. dir. trib. int.*, 3, 2006, 19.

DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Consenso equità e imparzialità nello Statuto del contribuente* di A. Bodrito, A. Contrito e A. Marcheselli, Torino, 2012.

DENORA B., *Datio in solutum e imponibilità IVA: un nodo (anocra) da sciogliere*, in *Riv. dir. trib.*, 2017.

DI MAJO A., *Delle obbligazioni in generale*, in *Comm. Scialoja e Branca*, sub artt. 117 -1176, Bologna - Roma, 1988, 225.

DI MAJO A., *Dell'adempimento in generale*, Com. S.B., Bologna Roma, 1994, 337,

DOMINICI R., *Autonomia negoziale e divieto di traslazione dei tributi*, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, 625.

DOMINICI R., *La proroga dei termini per gli accertamenti sui soggetti che non hanno presentato istanza di condono non scatta in caso di domanda inefficace*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2011, 176;

FALSITTA G., *Il ruolo di riscossione*, Padova, 1972.

FALSITTA G., *Spunti in tema di capacità contributiva e acollo convenzionale d'imposta*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 123.

FALSITTA G., *Condono o concordato: questo è il problema*, in *Il fisco*, 1995, 9543 ss

FALSITTA G., *Per un fisco civile*, Milano, 1996.

FALSITTA G., *Osservazioni sulla nascita e sullo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in *Rass. trib.*, 2000, 356.

FALSITTA G., *I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie*, in *Il fisco*, 2003, 794.

FALSITTA G., *Il contributo di "Diritto e pratica tributaria" alla promozione e al progresso dello studio del diritto tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2007.

FALSITTA G., *Natura e funzione dell'imposta, con particolare riguardo alla sua indisponibilità*, in *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, 2008.

FALSITTA G., *Manuale di diritto Tributario, parte generale*, Padova, 2010.

FALSITTA G., *La legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, Milano, 2011.

FALSITTA G., FANTOZZI A., Marongiu G., Moschetti F., *Commentario breve alle leggi tributarie*, Padova, 2012.

FALSITTA G., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, 2016.

FALZEA A., *Il soggetto nel sistema dei fenomeni giuridici*, Milano, 1939.

FALZONE G., *Le obbligazioni dello Stato*, Milano, 1960;.

FANELLI R., *Questioni ancora aperte su versamenti unitari e compensazione*, in *Corr. trib.*, 2011, 2651.

FANELLI R., *Cambio di rotta della Cassazione sulla proroga biennale prevista dal condono?*, in *Corr. trib.*, 2016, 1224.

FANTOZZI A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.

FANTOZZI A., *Reviviscenza della solidarietà tributaria?*, in *Dir. prat. trib.*, 1970, II, 442.

FANTOZZI A., *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971.

FANTOZZI A., *Successione nel debito d'imposta*, in *NnDI*, Torino, 1971.

FANTOZZI A., *La solidarietà tributaria*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994.

FANTOZZI A., *Concordati, condono e collette*, in *Riv. dir. trib.*, 2003.

FANTOZZI A., *Nuove forme di tutela delle situazioni soggettive nelle esperienze processuali: la prospettiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, 19.

FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, Torino, 2012.

FARRI F., *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2015.

FARRI F., *Termini "raddoppiati" per gli accertamenti e legge di stabilità per il 2016*, in *Rass. trib.*, 2017, 108.

FARRI F., *Beneficio dell'escussione e decadenza nella solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 215.

FAVERO G., voce *Confusione (dir. vig.)* in *Enc. dir.*, VIII, Varese, 1961, 1049.

FEDELE A., *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968.

FEDELE A., *La nullità dei patti fra le parti contraenti l'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, 37.

FEDELE A., *La solidarietà fra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive, III, Aspetti finanziari e tributari*, Milano, 1986.

FEDELE A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 913.

FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 31.

FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005.

FEDELE A., *Il regime fiscale della datio in solutum*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2015, 193.

FERLAZZO NATOLI L. e SERRANÒ M. V., *I nuovi istituti per prevenire ed estinguere le liti*, in *Corr. trib.*, 1995.

FERRARI C., *Rapporti fra contribuente di diritto e di fatto: il fenomeno della traslazione tributaria*, in *Corr. trib.*, 1986, 3227.

FERLAZZO NATOLI L. *La rilevanza del fatto in diritto tributario*, in Studi Uckmar, tomo I, 435.

FERRI G., in AA.VV., *Atti dell'incontro di studi sulla legge n. 512 del 2 agosto 1982: «Regime fiscale dei beni di rilevante interesse culturale»*, Firenze, 1982, 47.

FERRI G. e CHIRICO C., *Ripetibilità di somme versate in adesione per inesistenza del presupposto impositivo*, in *Corr. Trib.*, 2018, 938.

FICARI V., *Prime linee guida giurisprudenziali su «misura» e «natura» della transazione fiscale nel concordato preventivo*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 899.

FICARI V., *Riflessioni su «transazione» fiscale e «ristrutturazione» dei debiti tributari*, in *Rass. trib.*, 2009, 68.

FICARI V., *La Corte UE ammette la riduzione dell'IVA mediante la transazione fiscale*", in *Corr. Trib.*, 2016, 1549.

FICARI V., *Transazione fiscale e disponibilità del 'credito' tributario: dalla tradizione alle nuove 'occasioni 'di riduzione 'pattizia' del debito tributario*", in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 481.

FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1059.

FICHERA F., *Calamità naturali, principi costituzionali e agevolazioni fiscali*, in *Rass. trib.*, 2014, 1214

FILIPPI P., *Il divieto di proroga dei termini di prescrizione e di decadenza*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente*, Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu, a cura di A. Bodrito, A. Contrino e A. Marcheselli, Torino, 2012, 42.

FILIPPI P., *La (in)disponibilità dei crediti tributari nelle procedure concorsuali tra diritto interno e principi dell'Unione Europea*, in *Rubrica di diritto europeo*, 2016, 120.

FIorenza A., *Note sulla natura della delega nella riscossione dell'Irpef, Ilor e IVA e della penale di tardivo versamento all'Erario*, in *Rass. Trib.*, 1985, 79.

FIorenza S., *Dogana e tributi doganali*, in *Dig. Disc. Priv., Sez. Comm.*, vol. V, Torino, 1990.

FORCHIELLI P., Angeloni F., *Della divisione*, in *Comm. Scialoja e Branca*, Libro secondo delle successioni, Bologna - Roma, 2000.

FRANSONI G., *Profili sistematici e ambito soggettivo e oggettivo di applicazione dello scudo fiscale*, in *Corr. trib.*, 2009, 2774.

FRANSONI G., *Estinzione dell'obbligazione per confusione e momento impositivo nell'IVA*, in *Rass. Trib.*, 2012, 52.

FRANSONI G., *Osservazioni controcorrente sul doppio termine dell'accertamento*, in *Rass. trib.*, 2012, 311.

FRANSONI G. e PADOVANI F., *Nuovi termini per la rettifica della dichiarazione: il legislatore semplifica e corregge la Cassazione*, in *Corr. trib.* 2016, 3365.

FRANZONI M., *La transazione*, Padova, 2001.

FRATERNALI E., *Tempo e luogo dell'obbligazione doganale: limiti all'attività di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2017, 1605.

FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

FRONTICELLI BALDELLI E., *L'Agenzia delle entrate scioglie i dubbi su rateazione, autotutela parziale e reclamo*, in *Corr. trib.*, 2016, 793.

FRONTICELLI BALDELLI E., *Una nuova rimessione in termini per le dilazioni di pagamento*, in *Corr. trib.*, 2016, 2663.

GAFFURI G., *il concordato tributario come accordo transattivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1978, 396.

GAFFURI G., *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1986, II, 119.

GAFFURI G., voce *Concordato tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Torino, 1988.

GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 1989.

GAFFURI G., *Aspetti problematici della transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2011, 115. Galeotti e Flori, *Accertamento con adesione, autotutela e conciliazione quali forme di accertamento che conseguono alle attività concorrenti dei due soggetti del rapporto tributario, in il fisco*, 1995, 3085.

GALLO F., *La reintroduzione del concordato tra velleità e scorciatoie*, in *Rass. trib.*, 1994, 1205.

GALLO F., *Ancora sul neoconcordato e sulla conciliazione giudiziale*, in *Rass. trib.*, 1994, 1483.

GALLO F., *Gli strumenti di definizione preventiva, in il fisco*, 1995, 7921.

GALLO F. e Marchetti F., *I presupposti della tassazione ambientale*, in *Rass. trib.*, 1999, 115.

- GALLO F., *La natura dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 435.
- GALLO F., *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2008;
- GALLO F., *Politiche europee, finanza e fiscalità per le aree danneggiate*, in *Rass. trib.*, 2013, 1215.
- GAZZONI F., *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2000.
- GERELLI E., *Società post-industriale e ambiente*, Roma-Bari, 1995.
- GERELLI E., *Nascita e trasfigurazione d'un mercato: verso il cambiamento strutturale*, in *Ascesa e declino del business ambientale*, a cura di E. Gerelli, Bologna, 1990.
- GIANNINI A.D., *Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato*, Milano, 1934.
- GIANNINI A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937
- GIANNINI A.D., *Intorno alla c.d. autonomia del diritto tributario*, Milano, IV 1940.
- GIANNINI A.D., *Elementi di diritto finanziario*, Milano, 1945.
- GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956,
- GIANNINI A.D., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1956;
- GIANNINI M.S., *Le Obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964.
- GIOÈ C., *Profili di responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2007.
- GIORGIANNI M., *L'obbligazione*, Milano, 1951.
- GIORGIANNI M., *Il diritto privato ed i suoi attuali confini*, *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1961, 391.
- GIORGIANNI M., *Pagamento (diritto civile)*, in *Scritti minori*, Napoli, 1988.
- GIRELLI G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010
- GIRELLI G., *Abuso del diritto e imposta di registro*, Torino, 2012.
- GIUFFRÈ F., *La solidarietà nell'ordinamento costituzionale*, Milano 2002.
- GIULIANI G., *Violazioni e sanzioni delle leggi tributarie*, Milano, 1981.
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.

GLENDI C., *Prescrizione e decadenza (dir. trib.)*, in *Noviss. Dig. it.*, appendice, Torino, 1984.

GLENDI C., *Il Fisco si mostri «ragionevole»*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, 20359.

GLENDI G., *Prescrizione quinquennale anche per i tributi erariali?*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2014, 959.

GLENDI G., *Termine di prescrizione per gli atti di riscossione definitivi - Riscossione - Il paradosso della conversione del termine di prescrizione ordinario decennale in termine breve a seguito dell'omessa impugnazione dell'atto impositivo*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2018, 448.

GRANELLI A. E., *Capacità contributiva e traslazione d'imposta*, in *Giur. it.*, 1986, I, 1, 956.

GRANELLI A. E., *Il pagamento delle imposte dirette e indirette mediante cessione dei beni culturali*, in AA.VV., *Il regime tributario e amministrativo dei beni culturali. Atti del convegno svoltosi a Saint Vincent*, a cura di G. Falsitta, Milano, 1986.

GRASSI E., *Transazione fiscale e disponibilità dell'obbligazione tributaria*, in *il fisco*, 2010, 42.

GRASSO B., voce *Prescrizione*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, 1986.

GRIPPA SALVETTI M.A., *Accertamento con adesione: riflessioni sul principio di riserva di legge*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, 368.

GRIZIOTTI B., *Per l'unità della cattedra di diritto finanziario e scienza delle finanze e per il prestigio degli studi finanziari in Italia*, in *Riv. pol. ec.*, 1937, 98.

GRIZIOTTI B., *L'interpretazione funzionale delle leggi finanziarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1949, 361.

GUIDARA A., *Commento all'art. 19, D.p.r. n. 602/1973*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. Consolo e C. Glendi, Padova, 2005, 678.

GUIDARA A., *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2011.

GUIDARA A., *Dilazioni amministrative di pagamento*, in *La riscossione dei tributi*, a cura di M. Basilavecchia, S. Cannizzaro e A. Carinci, Milano, 2011.

IACOBELLIS L., *La fiscalità per la promozione del patrimonio storico e artistico*, Aa. Vv., *La dimensione promozionale del fisco*, a cura di A.F. Uricchio, M. Aulenta, G. Selicato, Bari, 2015.

INGRAO G. e LUPI R., *Sull'omesso versamento di tributi una sanzione che pecca di genericità eccessiva?*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 336.

INGROSSO M., *La comunitarizzazione del diritto tributario*, in *Agevolazioni fiscali e aiuti di stato* Napoli 2009.

INSOGNA G., *Profili processuali e sostanziali della responsabilità dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. Trib.*, 2011, 2.

INZITARI B., *Obbligazioni pecuniarie*, in *Commentario del Codice Civile*, a cura di Scailoja-Branca, Bologna, 2011, 108.

IRTI N., *Introduzione allo studio del diritto privato*, Padova, 1990.

JAMMARINO E., *Commento alla legge sulle imposte di registro*, I, Torino, 1959.

KLEIN F., Orlopp G., *Abgabenordnung. Kommentar*, München, 1995.

JARACH D., *La considerazione del contenuto economico nell'interpretazione delle leggi d'imposta*, in *Riv. dir., fin. sc. fin.*, 1937, II, 55.

LA MALFA A., *Modifiche e integrazioni alla transazione fiscale*, in *Corr. Trib.*, 2010, 2694.

LANDI G., voce *Prescrizione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1986, XL, 77;

LA ROSA S., *Concordato, conciliazione e flessibilità dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1995, 1089.

LA ROSA S., *Accordi e transazioni nella fase della riscossione dei tributi*, in AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di Comelli e Glendi, Padova, 2010.

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2016.

LEDDA F., *Il problema del contratto nel diritto amministrativo*, Torino, 1965, 233.

LIBERATI G., voce *Tributi*, in *Enc. Dir.*, XLV, Milano, 1992, 105.

LICCARDO, *L'accertamento tributario*, Napoli, 1956, 156.

LOMBARDI G., voce *Doveri pubblici (diritto cost.)*, in *Enc. dir.*, Milano, Agg., I, 2002.

LONGOBARDI C., *La nascita del debito d'imposta*, Padova, 1965.

LOVECCHIO L., *Sanzioni ridotte per i lievi inadempimenti dei pagamenti dilazionati*, in *Il fisco*, 2016, 732.

LOVECCHIO L., *Individuazione dei termini di prescrizione e decadenza nel settore dei tributi comunali*, in *Il fisco*, 2017, 4057.

LOVISOLO A., *L'osservanza del termine di cui all'art. 12, 7° comma dello statuto dei diritti del contribuente nell'ottica del principio del contraddittorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 10405.

LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988.

LUPI R., *Le crepe del nuovo concordato: anatomia di un'occasione perduta*, in *Rass. Trib.*, 1994, 1860.

LUPI R., *Le illusioni fiscali*, Bologna, 1996.

LUPI R., *Manuale giuridico di diritto tributario*, Roma, 2001.

LUPI R. e Zoppini A., *Proroga di prestito obbligazionario e nuovo regime fiscale: un caso clinico di rapporti tra diritto tributario e diritto civile*, in *Le società*, 2003, 137.

LUPI R., *Intaccata l'"eredità" del Fisco inefficace*, in *Il sole 24-Ore*, 6 luglio, 2004, 21.

LUPI R., *Autotassazione, modelli culturali e condoni fiscali*, in *Rass. Trib.*, 2004, 153.

LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005.

LUPI R., *Insolvenza, fallimento e disposizione del credito tributario*, in *Dialoghi trib.*, 2006, 459.

LUPI R. e SEPIO S., *Ancora sull'ampliamento dei termini per l'accertamento a seguito di violazioni penali*, in *Dialoghi trib.*, 2006, 1281.

LUPI R. e SCARLATA G., *Condoni e sanatorie fiscali*, in *Enc. giur.*, Milano, 2007, vol. III, 643.

LUPI R., voce *Obbligazione (Dir. Trib.)*, in *Il Diritto. Enciclopedia giuridica del Sole 24-ore*, diretta da S. Patti, Milano, 2007.

LUPI R. e CROVATO F., *Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 853.

LUPI R., *Possibilità di avvalersi del condono e proroga dei termini per l'accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2008, 34.

Lupi R., *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Assago, 2009.

LUPI R. e TOSI L., *Protezione dello scudo fiscale e trattamento deteriore per le società*, in *Dialoghi trib.*, 2010.

LUPI R., *La quota condominiale è un tributo?*, in *fondazionestudistributari.com*, 2011.

LUPI R. e DAIDONE A., *I tributi ambientali come collegamento tra esternalità negative e manifestazioni di ricchezza*, in *Dialoghi. Trib.*, 2013, 132.

LUPI R. e GIORGI M., *Scudi fiscali, rientro dei capitali e riflessi sulle società*, in *Dialoghi trib.*, 2014, 365.

MABELLINI S., *La tutela dei beni culturali nel costituzionalismo multilivello*, Torino, 2016.

MADDALENA M.L., *Rateizzazione del credito tributario e partecipazione alle gare pubbliche*, in *Corr. del Merito*, 2013, 92.

MAFFEZZONI F., *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965.

MAFFEZZONI F., voce *Imposta*, in *Enc. Dir.*, Milano, 1970, 441.

MAGNANI C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965.

MANTELLINI G., *Lo stato e il codice civile*, Firenze, 1890.

MANZON E. e MODOLO A., *La tutela giudiziale del contribuente avverso le illegalità istruttorie ed i comportamenti illeciti dell'amministrazione finanziaria nell'attività impositiva. Considerazioni sulla giurisdizione in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 24.

MARCHESELLI A., *La riscossione dei diritti doganali, tra tutela degli interessi finanziari della UE, efficienza dei mercati e diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 10069.

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.

MARELLO E., *Raddoppio dei termini per l'accertamento e crisi del "doppio binario"*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2010, I, 87.

MARELLO E., *Il raddoppio dei termini per l'accertamento al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2011, 1296.

MARINI G., *Art. 182-ter. Transazione fiscale*, in *La riforma della legge fallimentare*, a cura di A. Nigro e M. Sandulli, Torino, 2006, 1113.

MARINI G., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2010, 1193.

MARONGIU G., *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988.  
Marongiu G., *Storia del fisco in Italia. Vol. I. La politica fiscale della Destra storica (1861-1876)*, Torino, 1995.

MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008.

MELIS G., *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003.

MELIS G., *Sull'interpretazione antielusiva in Benvenuto Griziotti e sul rapporto con la scuola tedesca del primo dopoguerra: alcune riflessioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 413.

MENCARELLI S., *Primi rilievi su compensazione e statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, 1231.

MENCARELLI S., *Tassazione ambientale e inquinamento acustico aereoportuale*, in *Riv. DIR. trib.*, 2017.

MICCINESI M., voce *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. IV, disc. priv.*, sez. comm., XIV, Torino, 1997, 445.

MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *AA.VV., Commento agli interventi di riforma tributaria*, a cura di Miccinesi, Padova, 1999.

MICHELI G.A., *Legge (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXIII, Milano, 1973, 1079;

MICHELI G.A e G. TREMONTI, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. Dir.*, XXIX, Milano, 1979, 445.

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1980.

MONATERI P. G. e C. Costantini, *La prescrizione*, in *Trattato di diritto civile*, diretto da R. Sacco, Torino, 2009.

MOSCARINI L.V. e Corbo N., *Transazione (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, XXXI, Roma, 1994.

MOSCATELLI M. T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

MOSCATELLI M.T., *La disciplina della transazione nella fase di riscossione del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, 483.

MOSCATI E., *La disciplina generale delle obbligazioni*, Torino, 2012.

MOSCHETTI F., *Le possibilità di accordo tra Amministrazione finanziaria e contribuente nell'ordinamento italiano, in il fisco*, 1995, 5331.

NICOLÒ R., *Diritto civile*, in *Enc. Dir.*, XII, Milano, 1964, 904.

NIGRO M., *L'azione dei pubblici poteri. Lineamenti generali*, in *Manuale di diritto pubblico*, a cura di G. Amato e A. Barbera, Bologna, 1986.

ORLANDO V.E., *Studi giuridici sul governo parlamentare*, in *Arch. giur.*, 1886, 553.

OSTERLOH L., *Il diritto tributario ed il diritto privato*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Padova, 1994.

PACCHIONI G., *Appendice I a Savigny, Le obbligazioni*, Torino, 1912.

PANZA G., *Contributo allo studio della prescrizione*, Napoli, 1984, 262.

PAPARELLA F., *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008.

PAPARELLA F., *Il nuovo regime dei debiti tributari di cui all'art. 182 ter L.F.: dalla transazione fiscale soggettiva e consensuale alla retrogradazione oggettiva*, in *Rass. Trib.*, 2018, 317.

PERLINGIERI P., *Dei modi di estinzione delle obbligazioni diversi dall'adempimento (artt. 1230-1259)*, in *Comm. S.B.*, Bologna-Roma, 1975.

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969.

PICCIAREDDA F., *Osservazioni in tema di decadenza e di solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1976, II, 14.

PICIOCCHI P. e RAFFO M., *Imposta di registro a debito: impugnabilità obbligatoria dell'invito al pagamento - Processo tributario - Obbligatoria impugnabilità dell'invito al pagamento su imposta di registro a debito: violazione del principio di legalità?*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2016, 593.

POLACCO V., *Le obbligazioni nel diritto civile italiano*, I, Roma, 1915.

POMINI R., *L'inderogabilità dell'obbligazione tributaria tra privato e Comune*, in *Riv. It. dir. fin.*, 1950, 51.

POMINI R., *La "causa impositionis" nello svolgimento storico della dottrina*, Milano, 1951.

POTITO E., *La successione nei rapporti tributari*, Napoli, 1964.

POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978.

PREZIOSI C., *Il condono fiscale*, Milano, 1987.

PUGLIESE C. B., *La novazione*, in *L'estinzione dell'obbligazione senza adempimento*, a cura di M. paladini, Torino, 2010.

PUGLIESE M., *Note giuridiche – finanziarie sul problema del ripudio dei debiti pubblici nei rapporti interni ed internazionali*, in *Studi di scienze giuridiche e sociali*, Università di Pavia, 1936.

PUGLIESE M., *Istituzioni di diritto finanziario*, Padova, 1937.

PUOTI G., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, 31;

PUOTI G., voce *Concordato tributario*, in *Enc. giur. Treccani*, VII, Roma, 1988;

Quartaro D. e Quartaro M., *Osservazioni in tema di revocabilità dell'accertamento con adesione ex Decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1103.

RAGGI N., *Prescrizione decennale per la riscossione dell'imposta dopo l'estinzione del processo - Riscossione - Dieci anni per riscuotere l'imposta di registro dovuta in base a sentenza?*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2018, 63.

RANDAZZO F., *Il consolidamento del debito tributario nella transazione fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 825.

RANDAZZO F., *Rapporto tra iscrivibilità a ruolo degli importi non contestati e decadenza dell'Amministrazione finanziaria*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2013, 576.

RANDAZZO F., *Termine per l'accertamento e problematiche sull'imponibile nell'imposta di successione - Imposte indirette - Imposta di successione: rettifica delle dichiarazioni e determinazione delle quote sociali*, in *GT – Riv. dir. trib.*, 2016, 499.

RASTELLO L., *Diritto tributario. Principi generali*, Padova, 1987.

REDI M., *Appunti sul principio di indisponibilità del credito tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1995. Renda A., *L'applicazione intertemporale delle norme sul raddoppio dei termini per la notifica dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2017, 1101.

RESCIGNO P., *Incapacità naturale ed adempimento*, Napoli, 1950.

RICCA F., *Non è soggetta a IVA una cessione fatta per pagare le tasse*, in *Italia Oggi*, 1° marzo 2017.

RISOLO L., *La rateazione del debito fiscale*, Santarcangelo di Romagna, 2012.

Romanelli Grimaldi V.M., *Invalidità e validità di patti contrattuali fra Stato contraente e privati intesi a regolare gli oneri tributari derivanti da un negozio giuridico di diritto privato*, in AA.VV., *Studi in onore di Achille Donato Giannini*, Milano, 1961, 743.

ROMANO A., *Note in tema di decadenza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1963, 171.

ROMANO S., *Teoria dei diritti pubblici subiettivi*, in *Primo trattato completo di diritto amministrativo*, a cura di V.E. Orlando; Milano, 1897.

ROMANO S., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1947.

ROMANO S., *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953.

RORDORF R., *La giustizia tributaria – Editoriale*, in *Questione Giustizia*, 2016.

ROSSI P., *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Rass. Trib.*, 2009, 1591.

ROVAGNATI A., *Osservazioni critiche sull'indirizzo della Corte di cassazione in ordine alla disciplina dei termini di accertamento*, in *Rass. trib.*, 2018, 533.

RUPERTO S., *Gli atti con funzione transattiva*, Milano, 2002.

RUSSO A., *Il termine dilatorio di 60 giorni non si applica negli accertamenti da studi di settore*, in *Il fisco*, 2014, 1784.

RUSSO P., *Natura ed effetti giuridici della dichiarazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 242.

RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.

RUSSO P., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974.

RUSSO P., *Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, in *Riv. dir. proc.*, 1975, 331.

RUSSO P., *L'obbligazione tributaria*, in *Trattato di Diritto Tributario* diretto da A. Amatucci, Padova, 1994.

RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2002.

RUSSO P., *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di Stato: i poteri del giudice nazionale*, in *Rass. Trib. n. 1-bis/2003*.

RUSSO P., *Indisponibilità del tributo e definizioni consensuali delle controversie*, in *Rass. Trib.*, 2008.

RUSSO P., *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 1077.

SALVATI A., *Sulla possibile configurazione di una responsabilità da contatto dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2010, 995.

SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990;

SALVINI L., *Aiuti di Stato in materia fiscale*, Padova, 2007.

SANTAMARIA B., *L'accertamento tributario tra nozione statica e nozione dinamica*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 135.

SANTAMARIA B., *Diritto tributario*, Milano, 2008.

SANTORO PASSARELLI F., *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1989.

SCARPELLO G. e AZZARITI G., *Prescrizione e decadenza*, in *Commentario del Codice Civile* a cura di A. Scaloja e G. Branca, libro VI, Bologna-Roma, 1977, 240.

SCHIAVOLIN R., *È davvero legittimo negare al contribuente il rimborso Iva per inesistenza delle operazioni passive, nonostante la definizione per condono ex art. 9 legge n. 289/2002?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, II, 7.

SCICHLONE D., *Note in tema di cessione di beni culturali in pagamento d'imposte*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 367.

SCUOTO C., *Teoria generale delle obbligazioni*, Napoli, 1953.

SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Torino, 2001.

SPAGNUOLO VIGORITA T. e MERCOGLIANO F., voce *Tributi*, in *Enc. Dir.*, XLV, Milano, 1992, 85.

STASI E., *Transazione fiscale e contributiva nel risanamento imprenditoriale, in Il fallimento*, 2017, 1101.

STEVANATO D., *Mancato perfezionamento della procedura di adesione e impugnabilità dell'originario avviso di accertamento*, in *GT –Riv. giur. trib.*, 2009, 883.

STEVANATO D., *Il nuovo scudo fiscale tra messaggi di rigore e esigenze di gettito*, in *Dialoghi trib.*, 2009.

STEVANATO D., *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2009.

STEVANATO D., *Ancora equivoci su istanza di adesione e sospensione del termine per ricorrere*, in *Corr. trib.*, 2015, 2565.

STEVANATO D., *Integrabilità della dichiarazione "in bonam partem" tra limiti immaginari e aperture apparenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 2481.

STEVE V., *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1972.

STIPO M., *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione, (ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, in *Rass. trib.*, 2000, 1740.

TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario, parte generale*, Torino, 2008.

TESAURO F., *Il processo tributario tra modello impugnatorio e modello dichiarativo*, in *Rass. trib.*, 2016, 1045.

TESORO G., *Il principio di inderogabilità nelle obbligazioni tributarie della finanza locale*, in *Riv. it. dir. fin.*, 1937, II, 55.

TESORO G., *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938.

TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema dell'IRPEF*, Padova, 1993.

TINELLI G., *Successione nel debito d'imposta*, in *Digesto*, Torino, 1998, 291.

TINELLI G., *Condono tributario e rimborsi d'imposta*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2005, 933.

TINELLI G., *Valido il versamento da condono effettuato dove ha sede legale la società incorporante*, in *Corr. trib.*, 2005, 2544.

TINELLI G. e M. RIDOLFI, *"Revirement" delle Suprema Corte sulla sospensione dei termini processuali delle liti "condonabili"*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2006, 310,

TINELLI, G. *Condono tributario e principio di uguaglianza*, in *GT . Riv. giur. trib.*, 2008, 15.

TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, Vicenza, 2016.

TOSI, L. *La conciliazione giudiziale*, in *AA.VV., il processo tributario a cura di Tesauro*, Torino, 1998.

TOSI L., *La transazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2006, 1071.

TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.

TRIMELONI, *L'interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 1979.

TUNDO F., *Dubbi sulla nullità dell'avviso di accertamento emanato prima dei 60 giorni dal pvc*, in *Corr. Trib.*, 2011, 3404.

TUNDO F., *Doppia disciplina transitoria per il raddoppio dei termini di accertamento - Accertamento - La chimera della certezza del diritto: i termini di accertamento si unificano, ma raddoppiano le incertezze*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2017, 328.

TURIS P., *Accertamento "anticipato" lecito se stanno per decorrere i termini decadenziali*, in *Il fisco*, 2013, 5449.

URICCHIO A., *Il disastro ambientale di Taranto. Gli interventi finanziari e fiscali per fronteggiare il grave inquinamento*, in *Rass. trib.*, 2014, 44.

VAGLIO M. e LANZARO S., *Nella procedura di pagamento delle imposte mediante cessione di opere d'arte non è sindacabile la valutazione data dall'Amministrazione Finanziaria*, in *GT - riv. giur. trib.*, 2015, 240.

VANONI E., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932.

VANONI E., *Elementi di diritto tributario*, Padova, 1940, 87.

VANONI E., *Opere giuridiche*, Milano, 1961.

VERSIGLIONI M., *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996.

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

VERSIGLIONI M., *Prime riflessioni sul prefigurato "concordato triennale preventivo"*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 373.

VERSIGLIONI M., *Le "ragioni" del frequente utilizzo degli istituti deflattivi, anziché del processo tributario*, in *Neotera*, 2009, 22.

VERSIGLIONI M., *Adesione rateizzata e omessa consegna della fideiussione (insidponibilità tributaria e responsabilità del funzionario)*, in *GT Riv. giur. trib.*, 2012.

VIGNOLI A. e LUPI R., *Responsabilità dell'amministrazione per danni tra giurisdizione ordinaria E tributaria*, in *Dial. trib.*, 2008, 69.

VIOOTTO A., *Gli accertamenti "odiosi" e le soluzioni, ancora insoddisfacenti, individuate dalla Cassazione e dall'Agenzia per evitare la doppia imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2011, 360.

VIRGA P., *Diritto Amministrativo*, II, Milano 2001.

VISCO V., *Intervento al convegno su Irap, imprese e lavoro autonomo, profili costituzionali e applicativi*, in *Atti del convegno di Pisa 12 marzo 1999*, in *Il fisco*, 1999, 52.

VISCONTI A., *Riflessioni sull'impiego della transazione fiscale nella nuova disciplina del concordato fallimentare*, in *Dialoghi trib.*, 2006, 456.

VITUCCI P., *Prescrizione (diritto civile)*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. XXIV, Roma, 1991.

ZACCARIA, *La prestazione in luogo dell'adempimento tra novazione e negozio modificativo del rapporto*, Milano, 1987.

ZAMPETTI E., *Appalti pubblici, regolarità tributaria e rateizzazione del debito*, in *Foro Amministrativo*, 2013, 9.

ZOPPINI G., *Il raddoppio dei termini dei termini per l'accertamento, ovvero nuove ipotesi borghesiane di decadenza dell'azione della finanza*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 669.