

La (discussa) prassi dell'interruzione della decadenza nel prisma dell'obbligazione tributaria

The (controversial) extension of the deadline for the tax assessment in the light of the tax system

di Luca Costanzo – 28 maggio 2021

Abstract

La giurisprudenza tributaria torna a pronunciarsi sul controverso istituto dell'interruzione della decadenza, vagliandone la compatibilità sistematica con le coordinate para-civilistiche dell'obbligazione di imposta, congiuntamente alle esigenze di tutela dei diritti del contribuente. La soluzione proposta, che si allinea a uno dei diversi indirizzi affermati dalla Corte di Cassazione sul tema, se per un verso determina l'apprezzabile esito di disattivare gli effetti anomali dell'estensione libertaria del termine di accertamento ai coobbligati solidali del destinatario dell'atto impositivo, d'altro canto pare indulgere eccessivamente a una concezione dell'ordinamento sui tributi dogmaticamente debitoria agli istituti di matrice civilistica; a ciò risultando forse preferibile una considerazione autonoma e peculiare dell'assetto tributario, che peraltro sarebbe parimenti ostativa alla discussa ibridazione pretorile tra decadenza e prescrizione.

Parole chiave: solidarietà tributaria, accertamento dei coobbligati, interruzione della decadenza, diritto civile, autonomia del sistema tributario

Abstract

With the judgment in question, the tax jurisprudence turns its attention to the controversial legal institution of the interruption of the limitation period, examining its compatibility with the principles of civil law in the light of the tax obligation and the need to protect the rights of taxpayers. The solution proposed by the Tax Court is in line with one of the guidelines of the jurisprudence of the Court of Cassation on the matter. However, if on the one hand this decision determines the deactivation of the anomalous extension of the assessment deadline for the debtors co-responsible with the one ascertained, on the other hand, the sentence seems to consider the tax system to be excessively dependent on the principles of civil law. From a different perspective, the controversial interruption of the limitation period for the assessment of taxpayers could also be denied starting from an independent consideration of the tax system, thus preserving its specificity with respect to other areas of law.

Keywords: joint and several liability in taxation, assessment of co-debtors, interruption of the limitation period, civil law, tax system autonomy

SOMMARIO: 1. Premesse introduttive. – 2. La vicenda all’esame della CTR. – 3. La solidarietà tributaria sotto la lente del rapporto di imposta. – 4. Alcune considerazioni conclusive: l’interruzione della decadenza nel sistema dei tributi.

1. La sentenza della Commissione Regionale per il Lazio 11 gennaio 2021, n. 70, riguardata da queste brevi righe, si segnala per una rinnovata presa di posizione della giurisprudenza di merito rispetto alla *vexata quaestio* dell’istituto di elaborazione pretoria dell’interruzione della decadenza del termine di accertamento nella fattispecie di solidarietà tributaria (evidentemente) passiva, operata, come noto, per effetto della notifica dell’atto di recupero a uno solo dei condebitori.

Si tratta, in particolare, di problematica che discende dalla assai nota sentenza della Corte Costituzionale n. 48 del 1968, dichiarativa dell’illegittimità costituzionale dell’allora vigente principio della c.d. supersolidarietà tributaria, secondo cui la notifica a uno solo dei condebitori del rapporto solidale di imposta sarebbe stato idoneo a far decorrere per tutti gli altri il termine per l’impugnazione dell’accertamento. Espunta così, per solare frizione con il diritto di difesa, tale fattispecie, la Corte non aveva però avuto occasione di chiarire se la tutela del diritto di difesa inibisse l’estensione, potremmo dire, *ad nutum et pro fisco* del termine accertativo anche con riguardo ai condebitori non notiziati dell’atto di recupero.

Di qui il disorientamento della giurisprudenza tributaria di merito e di legittimità che, a mo’ di un pendolo, attratto ora dalle garanzie del contribuente, ora dall’interesse fiscale, ha nel tempo costantemente oscillato tra l’affermazione e la negazione dell’idoneità della notifica del provvedimento impositivo a un condebitore a porsi quale atto interruttivo del termine di accertamento dei suoi coobbligati solidali.

Con la sentenza in commento, la questione mostra, dunque, la sua persistente attualità, autorizzando una sintetica ma articolata analisi volta *a)* ad illustrare preliminarmente la vicenda oggetto della decisione e la soluzione giuridica ad essa riservata dalla Commissione; e a poi *b)* confrontare tale esito con le principali tesi tracciate dalla giurisprudenza e dalla dottrina sul tema; in modo da *c)* provare a suggerire qualche tratto di interpretazione sistemica del controverso istituto della decadenza nell’accertamento solidale alla luce del dibattito teorico che lo ha interessato.

2. Per quanto *sub a)*, dunque, la vertenza era stata originata dal recupero di imposta operato dall’Agenzia delle Entrate nei confronti di una società beneficiaria di una scissione parziale di altra società, cui erano specificamente riferibili gli importi accertati in esito a un controllo *ex art. 36-bis* D.P.R. n. 600/19«73. Ciò, sul presupposto di quanto affermato dall’art. 173, comma 13, D.P.R. n. 917/1986, che, circa il destino dei debiti tributari in caso di scissione, sia essa totale o parziale, prevede che le società “*beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge. Le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere*

cognizione dei relativi atti, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione": con l'effetto, nel nostro caso, di legittimare la corresponsabilità della beneficiaria per i debiti soggettivamente risalenti alla società scissa.

Dall'applicazione di siffatta disciplina, pacifica tra le parti, si innervava dunque la controversia confluita nel giudizio di merito, qui, contestandosi, in particolare, da parte della beneficiaria della scissione lo *ius sequelae* del debito di imposta in solido vantato nei suoi confronti dall'Amministrazione finanziaria in quanto preteso ben oltre i termini decadenziali per l'accertamento della società scissa, e solo ad essa tempestivamente notificato. La CTR precisava quindi che *"oggetto delle lagnanze originariamente sollevate con il ricorso in primo grado è il rispetto del termine per la notifica della cartella di pagamento di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 602 del 1973 solo nei confronti della società scissa (...), ovvero anche delle altre società solidalmente responsabili"*; doglianze che avevano trovato positivo accoglimento in primo grado e che ora venivano reiterate in appello in replica all'impugnazione azionata dall'Agenzia fiscale.

Per dirimere la controversia, la sentenza richiama i due confliggenti filoni giurisprudenziali e dottrinari in tema di interruzione della decadenza dell'accertamento tributario, reputati insuscettibili di conciliazione o di confronto risolutivo, coesistendo entrambi nelle recenti decisioni del giudice di legittimità, senza che sino ad ora si sia assistito a una chiara prevalenza dell'uno sull'altro.

In tal senso, la CTR richiama dapprima la pronuncia della Corte di Cassazione 21 giugno 2019, n. 16710, caratterizzata da un maggior favore per l'azione dell'Erario rispetto alle esigenze di certezza giuridica dei condebitori solidali dell'accertato, sulla scorta del principio secondo cui, in caso di scissione, *"la società beneficiaria - indipendentemente dalla sua distinta soggettività e personalità giuridica - ha modo di acquisire, attraverso i propri organi, piena contezza della situazione debitoria della società scissa, del resto normalmente descritta nel progetto di scissione"*, ma, soprattutto, in forza di quanto statuito dalla Corte Costituzionale con sentenza 26 aprile 2018, n. 90 (in linea, tra l'altro, con il precedente del 30 luglio 1997, n. 291) di rigetto della questione di legittimità costituzionale sollevata dalla CTP di Pisa avverso la descritta disciplina della solidarietà tributaria immanente all'operazione di scissione.

L'esistenza, invece, di un indirizzo contrario è attestata dal giudice d'appello con l'allegazione della sentenza della Cassazione 13 dicembre 2017, n. 29845, ove si osserva che *"la necessità del rispetto, per la notifica delle cartelle di pagamento «al debitore iscritto a ruolo», dei termini fissati, a seguito dell'intervento della Corte costituzionale, con il d.l. n. 106 del 2005 vale a maggior ragione quando si «procede» (per usare il termine impiegato dall'art. 25 del d.P.R. citato), nei confronti del coobbligato, e trova la sua ratio nell'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, e nello «scopo, in adempimento delle indicazioni contenute nella pronuncia del giudice delle leggi, di porre comunque un limite temporale ultimo per le richieste degli uffici finanziari» (...)"*. A tenore, dunque, di quest'ultimo orientamento, sarebbe perfettamente conforme alla *ratio* della decadenza l'inesistibilità del termine di

accertamento nei confronti dei coobbligati solidali, trattandosi di porre un limite non all'accertamento di questo o di quel condebitore, ma più in generale all'esercizio stesso del potere impositivo; peraltro, la medesima sentenza richiamata aveva rilevato come, a proposito della applicazione della logica interruttiva della prescrizione alle fattispecie di decadenza, sussista una *“profonda diversità dei due istituti”*.

Muovendosi, quindi, sul piano interpretativo-letterale, la CTR osserva come anche la formulazione dell'art. 25 D.P.R. n. 602/73, imperniata sulla congiunzione disgiuntiva “o” (per cui la cartella è notificata *“al debitore iscritto a ruolo o al coobbligato nei confronti dei quali procede”*), nel facultizzare l'Amministrazione finanziaria a determinarsi liberamente in merito a quali coobbligati effettuare l'accertamento, non la legittima a dolersi poi di aver consumato il termine di decadenza nei confronti dei restanti debitori (la CTR parla di *“perfetto parallelismo”*, laddove invero sembra di scorgere un elemento di asimmetria nella sottoposizione ad accertamento solo di alcuni condebitori solidali e non di altri).

Sotto un profilo funzionale, osserva ancora la CTR, l'esigenza di certezza della riscossione, che è insita nell'istituto della solidarietà tributaria, non pare del tutto in linea con l'indefinitezza che connoterebbe le scansioni dell'azione amministrativa, nel caso in cui si facesse discendere una generale efficacia interruttiva della decadenza dalla notifica di atti impositivi a portata parziale.

Conclusivamente, l'istituto dell'interruzione della decadenza, per come interpretato, viene configurato dalla decisione annotata come insanabilmente contrastante anche con i principi sanciti da Corte Cost., 15 luglio 2005, n. 280, in cui era stata censurata la disciplina dell'accertamento *ex art. 36-bis* D.P.R. n. 600/1973, in quanto deficitaria della previsione di termini a pena di decadenza per la notifica degli atti esattivi (per il medesimo principio cfr. CTR Toscana, n. 1785/2017, sui cui v. FARRI F., *Beneficio dell'escussione e decadenza nella solidarietà tributaria*, in questa Rivista, 29 settembre 2017).

3. Quanto a *sub b)*, va notato come alla soluzione adottata dalla CTR del Lazio risulti sotteso il serrato dibattito sulla natura della solidarietà tributaria occorso sia in giurisprudenza, sia in dottrina. Del resto, la già citata sentenza della Corte Costituzionale n. 48/1968 aveva sancito l'illegittimità costituzionale degli artt. 20 e 21 R.D.L. n. 1639/36 (concernenti la rivalutazione dei beni dei beni trasferibili ai fini dell'applicazione delle imposte sui trasferimenti di ricchezza), nella parte in cui, nell'interpretazione praticata dalla giurisdizione ordinaria, si consentiva il decorso del termine per la contestazione giudiziale dell'atto di recupero nei confronti di tutti i condebitori solidali anche laddove esso fosse stato notificato a uno solo di essi. Il contrasto di detta interpretazione con l'art. 24 Cost. era stato argomentato sul fatto che l'istituto della c.d. supersolidarietà rappresentasse *“un sistema che lascia arbitra l'amministrazione finanziaria di porre fuori dal diritto di difesa condebitori interessati ad esplicitarla”*. Fattore non trascurabile, ci sembra, era stato il rilievo per cui, a fronte dell'impugnazione dell'atto erariale, *“la decisione sulle opposizioni non [si sarebbe potuta pronunziare] se non in confronto di tutti gli obbligati, secondo le*

norme degli artt. 102 e 331 del Codice di procedura civile, le quali esprimono regole di ordine generale”.

Gli effetti di questa sorta di *leading case* erano peraltro intesi trascendere il giudizio principale sulla rivalutazione degli atti sottoposti a registro “*data la formulazione delle norme denunciate, che contemplan genericamente e inscindibilmente tutte le imposte sui trasferimenti di ricchezza e dato che le ragioni addotte non hanno carattere esclusivo per l'imposta di registro*” (in tema v. FANTOZZI A., *Un altro mito infranto: è la volta della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1968, I, 1424 ss.). Analogo destino sarebbe stato, in effetti, riservato alla supersolidarietà tratta dall’art. 66 R.D. n. 3270/1923, in tema di imposte di successione, “*nella parte per la quale la notificazione ad uno solo dei coobbligati solidali dell’accertamento di valore relativo ai beni caduti in successione, fa decorrere i termini per l’impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri*” (Corte Cost., sent. 28 dicembre 1968, n. 139).

Si può a questo punto osservare che, a seguito delle predette sentenze della Corte Costituzionale, il quadro normativo non contemplava più misure che potessero legittimare un trattamento differenziato dei coobbligati del rapporto tributario, restando l’attività accertativa ancorata alle diverse scadenze temporali previste nelle singole leggi di imposta (*ex multis*, artt. 43 D.P.R. n. 600/1973, 27 D.Lgs. n. 346/1990 o 76 D.P.R. n. 131/1986), salvo eccezioni circoscritte ed espresse (ad esempio, per le sanzioni l’art. 20, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997).

Una volta dissipate le nebbie della supersolidarietà, che lasciavano i condebitori a vagare nell’incertezza, la giurisprudenza operava, però, per altra via la protrazione del potere impositivo espunto dalla legalità costituzionale, ossia ipotizzando una, invero paradossale, disponibilità del termine di decadenza in capo alla stessa Amministrazione finanziaria, attraverso l’applicazione anche alla decadenza tributaria dell’istituto dell’interruzione, specificamente configurato dalle norme civilistiche (art. 1310 c.c.) per il solo caso del termine prescrizione. E ciò nel senso che l’azionabilità della pretesa accertativa verso uno tra i tanti coobbligati avrebbe comportato l’effetto di riservarsi implicitamente la sua futura proponibilità anche nei confronti dei contribuenti in un primo tempo trascurati (FEDELE A., *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, in *Giur. cost.*, 1974, II, 2742 ss.; come illustrato anche in FARRI F., *Termini di decadenza e solidarietà tributaria: dalla Cassazione un passo indietro e uno avanti*, in questa *Rivista*, 9 aprile 2018), col risultato, sottolineato dalla sentenza in commento, del riconoscimento in capo all’Agenzia fiscale della facoltà “*non solo di scegliere discrezionalmente i soggetti contro i quali dirigere la propria azione esecutiva, ma soprattutto di negare ad alcuni di essi, casualmente individuati a seconda dell’ordine di escussione liberamente prescelto, il rispetto della posizione giuridica [del diritto di difesa] costituzionalmente garantita*”.

La critica all’istituto dell’interruzione della decadenza è stata formulata, peraltro, ancora da altre diverse prospettive (si pensi al rilievo fondato sul fatto che il codice civile non conosce affatto tale disciplina, la cui elaborazione è invece da ricondurre a una singolare ibridazione *in pejus* della decadenza con il diverso istituto

prescrizione: v. FEDELE A., *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 3 ss.; e FARRI F., *Decadenza dell'amministrazione finanziaria e residui di "supersolidarietà" tributaria*, *Ibidem*, 3 ss.), nonché da consistente parte della giurisprudenza (cfr., ad esempio, Cass., 13 dicembre 2017, n. 29845, o, nel diritto civile, le più risalenti Cass., 20 giugno 2008, n. 16945 e 19 giugno 2000, n. 8288); mentre si è indagato sui suoi possibili rimedi, anche nella prospettiva di evitare la reiterazione, sotto altra veste, delle medesime patologie che le sentenze della Corte Costituzionale sulla supersolidarietà avevano inteso sanare.

Ripercorrendo, a quest'ultimo proposito, alcune delle soluzioni ipotizzate in dottrina, si potrebbe immaginare, aderendo alla prospettazione accolta dalla CTR in parola e confortata dal quadro normativo per come ridefinito dalle sentenze della Corte Costituzionale sulla "supersolidarietà", di lasciare, per così dire, al proprio destino l'azione erariale che abbia indirizzato il recupero impositivo verso solo alcuni dei coobbligati, senza ammettere alcun meccanismo di riserva dell'accertamento verso i condebitori negletti. Sarebbe, per altro verso, concepibile un recupero dell'unitarietà dell'azione erariale nel solo momento processuale, attraverso il radicamento del litisconsorzio tra tutti i soggetti solidalmente responsabili, ancorché tale esito verrebbe ad essere condizionato alla decisione di impugnare, rimessa alla libera scelta dei soli condebitori notificati (ACCORDINO P. - FERLAZZO NATOLI L., *Solidarietà tributaria paritetica e litisconsorzio necessario*, in *il fisco*, 2007, 7, 922 ss.). Un'ulteriore soluzione intenderebbe invece far retrocedere il *simultaneus processus* al momento della verifica fiscale, così ideando un consorzio accertativo procedimentale *ab origine* tra tutti i coobbligati (FANTOZZI A., *Il nuovo corso della solidarietà tributaria*, in *Giust. civ.*, 1969, 1432; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994; cui aderisce FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, 257; tale ipotesi, sostenuta anche in FEDELE A., *Pluralità di obbligati*, *cit.*, trova peraltro riconoscimento in alcune previsioni normative, tra cui, ad esempio, l'art. 40-bis D.P.R. n. 600/1973 in tema di consolidato fiscale).

La giurisprudenza, dal canto suo, non è rimasta indifferente alla questione, ancorché non sia approdata, ci pare, a soluzioni definitive. Si ricordi allora Cass., 18 gennaio 2007, n. 1052, in cui si è tentato di riassetare la materia facendo leva sulla fattispecie litisconsortiva, rilevandosi come "ogni volta che per effetto della norma tributaria o per l'azione esercitata dall'amministrazione finanziaria (oggi l'Agenzia delle Entrate) l'atto impositivo debba essere o sia unitario, coinvolgendo nella unicità della fattispecie costitutiva dell'obbligazione una pluralità di soggetti, e il ricorso proposto da uno o più degli obbligati abbia ad oggetto non la singola posizione debitoria del ricorrente, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, ricorre una ipotesi di litisconsorzio necessario nel processo tributario ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma" (cfr. anche Cass., 10 dicembre 2015, n. 24472 e ord. 18 aprile 2017, n. 9751). La Suprema Corte ancorava così il suo *dictum* al principio dell'unitarietà di

lite di tutti coloro che avevano posto in essere il presupposto del tributo contestato, in conformità con l'essenza del principio di capacità contributiva, il quale tra i suoi caratteri salienti annovererebbe (oltre all'attualità e all'effettività) anche l'indivisibilità delle obbligazioni tributarie connesse all'imposizione delle sue manifestazioni. Di qui l'osservazione che, in effetti, dal punto di vista funzionale, il ricorso al litisconsorzio eviterebbe il problema del coordinamento tra le pronunce giudiziali favorevoli al contribuente e le parallele pretese tributarie azionate nei confronti dei condebitori non ricorrenti inerenti al medesimo rapporto di imposta (cfr., *ex multis*, Corte Cost., 10 dicembre 1987, n. 544), cui si collega anche la discussa questione del diverso trattamento dei rapporti pubblicistici rispetto a quelli *iure privatorum* di regresso fra condebitori, nei quali non sarebbe possibile giovare dell'eventuale giudicato ostativo all'azione di recupero (sulla maggiore tenuità del principio di capacità contributiva in sede di regresso v. MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XIV, Torino, 1997, 447; in merito alle criticità del rapporto tra regresso e obbligazione di imposta v. MARCHESELLI A. – MARELLO E., *L'obbligazione tributaria: natura, struttura e soggetti*, in CONTRINO A.- DELLA VALLE E. - MARCHESELLI A. - MARELLO E. - MARINI G. - MESSINA S.M. - TRIVELLIN M., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 44 ss.).

E però, anche la sentenza della Cassazione del 2007, pur affermando l'operatività del litisconsorzio, non mancava di svolgere un efficace *distinguishing* rispetto alla fattispecie sostanziale della solidarietà dei contribuenti, la quale “*più che determinare l'inscindibilità della causa tra più soggetti nel senso inteso dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 14, comma 1, sembra, porre problemi relativi al rapporto tra giudicati (ed eventualmente legittimare un intervento nel processo ai sensi del citato art. 14, comma 3)*”. Insomma, come è parso volersi precisare, non tutte le fattispecie di solidarietà condurrebbero all'unitarietà della situazione giuridica controversa, *id est* del rapporto di imposta, legittimante il trattamento processuale litisconsortivo delle situazioni correlate.

4. Dopo aver cercato di prendere in conto taluni profili critici del rapporto tra solidarietà tributaria e attività di verifica fiscale, ingenerati dal fenomeno dell'interruzione della decadenza, resta da chiedersi quale sia il modo di ricondurre alla necessaria coerenza sistemica la dialettica tra la tutela del contribuente e l'interesse fiscale insita nel quadro appena delineato.

Ciò che ci induce (punto *sub c*) ad interrogarci primariamente circa i rapporti intrattenuti dalla disciplina tributaria con i microsistemi ad essa contigui, quali sono quelli propri del diritto amministrativo e del diritto civile. Con riferimento a quest'ultimo, in particolare, l'alternativa che si presenta all'interprete verte sulla considerazione della fattispecie accertativa fiscale come autonoma ovvero schiettamente dipendente dagli istituti di matrice civilistica: in questo secondo caso (su cui si cfr. BATISTONI FERRARA F., *Obbligazione nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XI, Torino, 1994, 296 ss.), infatti, non sembrerebbe esserci spazio alcuno per l'interruzione della decadenza in ambito tributario, essendo la medesima, come

accennato, espressamente interdetta dall'art. 2964 c.c., mentre, nel primo, la sua ammissibilità dovrebbe sottostare ad una verifica ulteriore.

Al fine allora di sciogliere siffatta alternativa, si potrebbe far leva sulla specifica configurazione del rapporto di imposta tributario quale relazione di natura pubblicistica, non riducibile alle regole che interessano il confronto tra privati, nonché sulla vigenza di norme procedurali e processuali separate da quelle civilistiche e di diritto amministrativo, e, non in ultimo, sulla stessa attestazione recata dalla sentenza Corte Cost. n. 48/68 circa la *“speciale posizione che l'ordinamento costituzionale assicura alla potestà tributaria”*. Non irrilevante sarebbe, inoltre, la consonanza con la giurisprudenza sovranazionale (cfr. Corte EDU, *Ferrazzini c. Italia*, 44759/98, 12 luglio 2001, che ha ritenuto irriducibile l'obbligazione tributaria al rapporto civilistico, in quanto *“la materia fiscale fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante”*).

Queste considerazioni, se ritenute persuasive, si rivelano utili a vagliare la congruenza del *decisum* della CTR in commento rispetto ai principi che permeano e informano l'ordinamento speciale tributario, tra i quali si distingue per importanza e rilievo l'indisponibilità dell'obbligazione fiscale. Orbene, proprio la considerazione di tale profilo specifico e connaturato alla materia fiscale pare atteggiarsi in senso ostativo alla necessità stessa di configurare un'ipotesi interruttiva della decadenza nei confronti dei coobbligati non notificati. In altre parole, una volta posta – come peraltro sembra corretto – l'assenza di discrezionalità circa la decisione di procedere o meno con il recupero dell'imposta non corrisposta, allora non potrebbe riconoscersi all'Amministrazione alcuna facoltà, per usare le espressioni della CTR, *“di scegliere discrezionalmente i soggetti contro i quali dirigere la propria azione esecutiva”* e quindi di sottrarre alcuni di essi *“casualmente individuati a seconda dell'ordine di escussione liberamente prescelto”* al procedimento accertativo.

L'*escamotage* interruttivo della decadenza, dunque, risulterebbe avversato non solo (o non tanto) dalla piana applicazione dei principi civilistici alla fattispecie tributaria, ma anche (e particolarmente) dai principi del settore giuridico speciale cui pure si vorrebbe riferire la scelta di sovrapporre l'istituto prescrizione a quello della decadenza. La ridetta assenza di discrezionalità che connota l'avvio dell'*iter* recuperatorio dell'imposta non può, infatti, non comportare l'inscindibilità delle posizioni soggettive dei debitori solidali, i quali, tutti coobbligati per la medesima imposta e partecipi del medesimo presupposto indiziario di capacità contributiva, devono allora essere unitariamente investiti dalla medesima iniziativa procedimentale pubblica.

Sul piano processuale ne deriverebbe pertanto il radicamento del litisconsorzio tra tutti i condebitori per riflesso diretto dell'atteggiarsi plurisoggettivo della fase accertativa e, come rilevato ancora dalla pronuncia della Corte Cost. n. 48/68, *“secondo le norme degli artt. 102 e 331 del Codice di procedura civile, le quali esprimono regole di ordine generale”*. Del resto, il *favor* ordinamentale per una contestazione unitaria del fatto di imposta comune a più soggetti parrebbe manifestato

anche dalle norme in tema di riscossione dei tributi indiretti e locali, con cui si richiede l'emissione nei confronti dei soggetti intestatari del ruolo, ma non primariamente destinatari della cartella di pagamento, di specifica comunicazione recante il contenuto dell'atto esattivo, unitamente alla notifica dell'avviso di mora, garantendosi così, su impulso dell'Ufficio, la conoscenza collettiva della pretesa erariale e, in ogni caso, la possibilità di coordinamento difensivo o adesivo alla pretesa erariale di tutti i condebitori solidali (v. l'art. 11, comma 1, D.L. n. 151/91, il quale tuttavia vede limitato il proprio raggio operativo ai soli atti della riscossione: sul punto, cfr. TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, 279-280; sulla dibattuta questione dell'efficacia ultrasoggettiva del ruolo cfr., in particolare, MICHELI G.A., *Primi appunti sull'efficacia soggettiva (limiti soggettivi) dell'iscrizione a ruolo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 1978, 267 ss.). Sotto tale profilo, sia detto *per incidens*, parrebbe irrimediabilmente distonica, e quindi avente natura di eccezione, la porzione previsionale in tema di scissione societaria (art. 173, comma 13, D.P.R. n. 917/1986) che pur affermando che “*le società coobbligate hanno facoltà di partecipare ai suddetti procedimenti e di prendere cognizione dei relativi atti*”, richiede che ciò avvenga “*senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'Amministrazione*”.

All'obbligo di accertamento simultaneo di tutti i soggetti interessati dal rapporto di imposta potrebbe forse derogarsi nel solo caso della solidarietà dipendente, in cui la comune sottoposizione ad azione erariale del debitore e del responsabile di imposta risponde più a esigenze pratiche di recupero del tributo che alla necessità di inverare sul piano dinamico il presupposto unitario della capacità contributiva manifestata dai coobbligati (considerato che in tali fattispecie il coobbligato è debitore di imposta “*insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi*” ex art. 64, comma 2, D.P.R. n. 600/1973); e in tal caso, allora tornerebbe valida la *ratio decidendi* stabilita dalla pronuncia in commento, in una con l'esigenza espressa sempre dalla CTR di assicurare, nei limiti illustrati, “*un perfetto parallelismo, quanto ai termini entro i quali attivare la procedura esecutiva, tra tutti i condebitori nei cui confronti tale attivazione voleva essere eseguita*”.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACCORDINO P. - FERLAZZO NATOLI L., *Solidarietà tributaria paritetica e litisconsorzio necessario*, in *il fisco*, 2007, 7, 922 ss.

BATISTONI FERRARA F., *Obbligazione nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XI, Torino, 1994, 296 ss.

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 2017, 257

FANTOZZI A., *Ancora in tema di solidarietà tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1970, II, 136 ss.

FANTOZZI A., *Il nuovo corso della solidarietà tributaria*, in *Giust. civ.*, 1969, 1432

FANTOZZI A., *Solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968

- FANTOZZI A., *Un altro mito infranto: è la volta della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1968, I, 1424 ss.
- FARRI F., *Beneficio dell'escussione e decadenza nella solidarietà tributaria*, in questa *Rivista*, 29 settembre 2017
- FARRI F., *Decadenza dell'amministrazione finanziaria e residui di "supersolidarietà" tributaria*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 44 ss.
- FARRI F., *Termini di decadenza e solidarietà tributaria: dalla Cassazione un passo indietro e uno avanti*, in questa *Rivista*, 9 aprile 2018
- FEDELE A., *Autonomia negoziale e regole privatistiche nella disciplina dei rapporti tributari*, in S. LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2007, 122 ss.
- FEDELE A., *Pluralità di obbligati al pagamento dell'imposta in relazione a fattispecie imponibili sostanzialmente unitarie: l'attualità del contributo di Augusto Fantozzi*, in AA.VV., *Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi*, Pisa, 2021, 3 ss.
- FEDELE A., *La solidarietà tra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in *La casa di abitazione tra normative vigenti e prospettive*, III, *Aspetti finanziari e tributari*, Milano, 1986, 509 ss.
- FEDELE A., *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, in *Giur. cost.*, 1974, II, 2742 ss.
- FREGNI M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998
- INGRAO G., *Prescrizione del credito tributario ed efficacia interruttiva degli atti dell'agente della riscossione*, in *Riv. trim. dir. trib.*, I, 2015, 73 ss.
- MARCHESELLI A. - MARELLO E., *L'obbligazione tributaria: natura, struttura e soggetti*, in CONTRINO A. - DELLA VALLE E. - MARCHESELLI A. - MARELLO E. - MARINI G. - MESSINA S.M. - TRIVELLIN M., *Fondamenti di diritto tributario*, Padova, 2020, 44 ss.
- MICCINESI M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, vol. XIV, Torino, 1997, 447
- MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1984
- MICHELI G.A., *Primi appunti sull'efficacia soggettiva (limiti soggettivi) dell'iscrizione a ruolo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, II, 1978, 267 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 1994
- SCHIAVOLIN R., *Il collegamento soggettivo*, in *La capacità contributiva* (a cura di) MOSCHETTI F., Padova, 1993, 83
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, 279-280