



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI "M.FANNO"

DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E COMUNITARIO

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

"La coobbligazione: applicazioni nel diritto tributario"

RELATORE:

CH.MO PROF. BEGHIN MAURO

LAUREANDO/A: VETTORE ALESSANDRO

MATRICOLA N. 1160866

ANNO ACCADEMICO 2019 – 2020

1

1 Chi sono i coobbligati? · 3

2

2 Qual è la sua funzione generale? · 4

2.1 Azione di regresso · 5

2.2 Azione di rivalsa · 5

3

3 -La coobbligazione nel diritto civile · 6

3.1 Responsabilità per i debiti sociali nelle società di persone · 6

3.2 Responsabilità per i debiti nelle associazioni non riconosciute · 7

3.3 Responsabilità degli amministratori nelle società di capitali · 8

3.4 Scissione di società · 9

3.5 Trasferimento d'azienda · 9

3.6 Comunione di beni · 10

3.6.1 comunione di beni tra coniugi · 10

3.6.2 Comunione e divisione ereditaria · 11

3.6.3 Condominio negli edifici · 12

3.7 Responsabilità per i crediti vantati dai lavoratori subordinati · 12

3.8 Obbligazione solidale in caso di illecito civile · 13

3.9 Responsabilità solidale nelle cambiali · 14

4

4- La coobbligazione nel diritto tributario · 14

4.1 La figura del responsabile e del sostituto d'imposta · 15

4.2 Ritenute fiscali e responsabilità · 16

4.3 Debiti tributari in caso di successione · 17

4.4 Imposta di registro · 17

4.5 Debiti tributari nelle operazioni societarie · 18

4.5.1 Operazioni straordinarie: scissione di società e trasferimento d'azienda · 19

4.6 Responsabilità per IVA e oneri doganali · 19

1- Chi sono i coobbligati?

La figura del coobbligato si ricava dalla definizione di responsabilità solidale, ovvero quella obbligazione che vincola in virtù della legge, per volontà delle parti o per natura della prestazione, più soggetti passivi nei confronti del soggetto attivo o dei soggetti attivi per la totalità del debito.

Le caratteristiche del coobbligato si ricavano dalla disciplina riguardante le obbligazioni in solido. I due aspetti principali sono:

- esistenza di una unica prestazione verso la quale tutti sono obbligati
- l'adempimento del singolo che genera effetti liberatori verso tutti gli altri obbligati.

L'esistenza di una unica prestazione riveste un requisito fondamentale poiché in presenza di diverse prestazioni da adempiere non si avrebbe più una singola obbligazione ma più obbligazioni distinte e ognuno dei soggetti sarebbe obbligato verso una soltanto. Questo è il caso delle obbligazioni divisibili dove ogni soggetto risponde solamente per la propria parte, e quindi non rientrano nella disciplina della obbligazione solidale.

La seconda caratteristica riveste altresì un ruolo importante poiché ciascun coobbligato può essere tenuto ad eseguire la prestazione con modalità differenti. Il regime di solidarietà si verifica quando l'adempimento del singolo produce un effetto liberatorio per tutti i coobbligati, visto che il creditore con la prestazione del singolo può ritenersi soddisfatto. Confrontandola con l'obbligazione divisibile si nota come in quest'ultima sia necessario che tutti gli obbligati eseguano la prestazione affinché il creditore si possa definire soddisfatto.

In generale, la solidarietà dev'essere in forza di un contratto o di una legge. Eventuali patti tra coobbligati possono avere solamente valenza interna. Quindi colui che ha effettuato l'adempimento potrà agire in regresso nei confronti degli altri obbligati anche per la sua quota di debito, se così previsto dall'eventuale patto interno, però non potrà sottrarsi all'adempimento della obbligazione qualora gli fosse richiesta.

Nell'ambito tributario si riconoscono fondamentalmente due categorie di coobbligati:

- obbligati solidali paritetici
- obbligati solidali dipendenti

I primi rivestono il ruolo di coobbligati perché hanno partecipato o realizzato il presupposto dell'imposta. In tale situazione tutti i coobbligati sono nello stesso livello, questo a significare

che l'amministrazione tributaria potrà richiedere l'adempimento a ciascuno di essi seguendo le regole civilistiche.

Gli obbligati solidali dipendenti, nonostante non abbiano realizzato il presupposto d'imposta, assumono la posizione di coobbligato poiché si sono trovati in una posizione di vicinanza con chi ha manifestato l'attitudine alla contribuzione. Possono essere limitati o illimitati se, in base alla legge, rispondono verso l'obbligazione per l'intero adempimento o solo per quota.

Nell'ambito civilistico nell'individuazione dei coobbligati si ritrova una limitazione: gli effetti degli atti impositivi non impugnati è limitata ai soli destinatari di quest'ultimi. Se un obbligato non viene indicato nell'atto, non potrà essere esercitata alcuna azione su quest'ultimo.

Specialmente nell'ambito tributario, per i coobbligati dipendenti è possibile impugnare l'atto di riscossione al fine di non rispondere in solido all'obbligazione. Punto fondamentale da considerare riguarda l'eventuale prestazione da parte di questa tipologia di coobbligati, la quale dipende dall'esistenza o meno di una obbligazione principale a monte. Tale impugnazione può riguardare la responsabilità del soggetto, quindi l'esistenza o meno dell'obbligazione principale, oppure la misura del debito stesso, in caso l'importo risultasse inferiore a quello indicato nella richiesta di pagamento.

2- Qual è la sua funzione generale?

La funzione principale della coobbligazione consiste nel rendere sicura la soddisfazione del credito per il creditore. Tale vincolo rappresenta una garanzia propria poiché è fondata su di una legge o di un contratto.

Nel diritto civile in particolare, molti vincoli di coobbligazione prevedono un beneficio di preventiva escussione nei confronti del debitore principale. Tale beneficio consiste nella possibilità del coobbligato di richiedere che il creditore agisca prima nei confronti del patrimonio del debitore principale e successivamente, in caso rimanga insoddisfatto, potrà agire nei confronti del coobbligato.

Tale coobbligazione svolge una funzione di garanzia, ma per rimanere tale e non incidere stabilmente il patrimonio di un solo coobbligato in maniera disuguale, vengono riconosciuti due strumenti a tutela di colui che eseguito la prestazione dell'obbligazione solidale:

- azione di regresso
- azione di rivalsa

2.1 Azione di regresso

Successivamente all'adempimento dell'obbligazione da parte di un coobbligato, tale soggetto ha il diritto di esercitare l'azione di regresso. In questo caso, il debitore che ha pagato l'intero debito può riversare in tutto o in parte le conseguenze dell'adempimento verso gli altri obbligati. Il regresso pro-quota avviene nella solidarietà per l'obbligazione paritetica, mentre il regresso per intero avviene quando il presupposto riguardi un altro o più soggetti, nel caso della coobbligazione dipendente. Comunque, il condebitore paritetico che ha provveduto a adempiere può ripetere agli altri debitori in solido solamente la quota di ciascuno, e potrà eseguire l'azione di regresso solamente se il pagamento eccede la sua quota. Da questo si deduce che colui che ha eseguito la prestazione, attraverso tale azione, non diviene creditore nei confronti degli altri coobbligati per una obbligazione di tipo solidale, ma di una obbligazione divisibile tra i soggetti.

Oggetto della azione riguarda il capitale dell'obbligazione, e inoltre gli interessi e le successive spese. L'obiettivo sta nell'evitare che il solvens non subisca un definitivo depauperamento del proprio patrimonio a vantaggio degli altri condebitori, che si ritroverebbero liberati dall'obbligazione. Qualora uno dei coobbligati però fosse insolvente, la perdita andrebbe ripartita per quota tra i vari condebitori.

Si parla di azione di regresso, oltre che nel diritto civile, anche nel tributario. In quest'ultimo caso viene esercitata quando più soggetti realizzano il presupposto d'imposta. Tale realizzazione congiunta del presupposto giustifica la scelta del vincolo solidale, che rafforza la garanzia del soddisfacimento degli obblighi tributari.

2.2 Azione di rivalsa

Tale azione viene esercitata in caso di obbligazione dipendente, che sia limitata o illimitata. Obiettivo è di porre alla partecipazione alle pubbliche spese il soggetto che ha manifestato la capacità contributiva espressa dal tributo. Quindi tale obbligazione, nei confronti di chi esegue l'adempimento, non nasce per aver realizzato il presupposto d'imposta ma piuttosto per una situazione di vicinanza con chi l'ha realmente manifestato. Ai fini di legittimazione costituzionale, è fondamentale il corretto funzionamento di tale strumento per evitare che venga inciso colui che non ha realizzato il presupposto. Però, qualora il patrimonio risultasse incapiente, quest'ultimo rimarrebbe stabilmente inciso dal pagamento, poiché non riuscirebbe a rivalersi efficacemente su colui che ha realizzato il presupposto d'imposta. L'azione di rivalsa viene distinta tra semplice e successiva.

La prima, ad esempio, riguarda il caso del responsabile d'imposta. Qualora il pagamento venisse effettuato da un soggetto diverso da colui che ha realizzato il presupposto del tributo, la rivalsa semplice consentirebbe la restaurazione dell'equilibrio economico. Tale situazione si spiega nella funzione di garanzia tipica della figura del coobbligato, visto che aumenta il numero dei soggetti verso i quali l'amministrazione finanziaria può richiedere il pagamento. Dopo il pagamento rimane solamente un rapporto interno tra i due soggetti poiché quello verso l'amministrazione finanziaria viene considerato esaurito dopo il pagamento. Questo, unito all'obiettivo di riequilibrio economico, è tipico del diritto di regresso disciplinato dalle norme civilistiche.

L'azione di rivalsa successiva è caratterizzata sempre da una domanda di regresso avente natura privatistica, però può essere eseguita in un momento successivo. Importante tale azione è in materia IVA in caso di errata fatturazione, ad esempio, dove può essere esercitata dopo aver ricevuto un avviso di accertamento.

3-La coobbligazione nel diritto civile

Nel diritto civile la funzione principale rimane quella di garantire il soddisfacimento del credito, infatti le norme a favore dei crediti vantati dall'amministrazione finanziaria prendono come punto di riferimento le norme dettate in materia civilistica rafforzando ulteriormente la posizione del creditore. Quindi, in casi determinati dalla legge, viene data la possibilità al creditore di richiedere l'adempimento totale ad uno dei coobbligati solidali. In base alla fattispecie, potrebbe trovarsi a dover seguire un ordine tra i vari debitori dettato dalla posizione di ciascuno di essi rispetto all'obbligazione principale. Molto frequente è il beneficio di preventiva escussione a favore del coobbligato, ovvero la possibilità di richiedere che sia aggredito per primo il patrimonio dell'obbligato principale.

3.1 Responsabilità per i debiti sociali nelle società di persone

La responsabilità solidale va distinta a seconda del tipo di società perché ciascuna prevede delle forme diverse di tutela dei soci. Tali norme civilistiche si andranno ad applicare anche in materia tributaria.

Nella società in nome collettivo i soci rispondono solidalmente dei debiti sociali. I creditori sociali però non possono pretendere il pagamento dai singoli soci se non dopo l'escussione del patrimonio sociale, qualora fossero rimasti insoddisfatti. Tale azione è definita nel "beneficio di preventiva escussione" dove, a tutela dei soci, i creditori sociali devono dimostrare di esser

rimasti insoddisfatti dopo l'esecuzione del patrimonio sociale. Una volta dimostrato, il socio può essere costretto a pagare per intero il debito sociale vantato dal creditore. Una volta pagato, il socio ha diritto a rivalersi contro la società, in caso esistano elementi patrimoniali preesistenti o sopravvenuti sui quali il creditore non sia riuscito a rivalersi. Altrimenti, secondo l'articolo 1299, il socio è autorizzato a ripetere il pagamento del debito adempiuto a ciascun dei soci secondo la quota di ciascuno di essi. Rimane valida la disposizione generale per cui i patti limitativi della responsabilità possono avere valenza solo interna e non possono essere opposti ai creditori sociali, nel rispetto della norma generale riguardante la responsabilità solidale.

Diversa è la disciplina in caso di società in nome collettivo irregolari. Queste sono rappresentate dalle s.n.c. il cui atto costitutivo non è stato iscritto presso il registro delle imprese. Se non effettuata la società gode di una minor autonomia patrimoniale e in particolare i soci di una minore tutela, ovvero la stessa applicata per le società semplici.

Nelle società semplici i soci rispondono solidalmente, come nelle s.n.c., ma a differenza di quest'ultime cambia la tutela del socio. Il beneficio di escussione si limita alla possibilità del socio di indicare i beni su cui il creditore si può agevolmente soddisfare, ovvero che possiedono la caratteristica di essere facilmente liquidabili. In mancanza di questi, il socio subirà l'iniziativa esecutiva del creditore per l'intero importo dell'obbligazione. Rimane, come nella s.n.c., la possibilità di ripetere il debito per quota nei confronti degli altri soci.

Nelle società in accomandita semplice bisogna distinguere i soci accomandanti dai soci accomandatari. I primi rispondono limitatamente per la quota conferita, quindi sono responsabili limitati e non solidali, in veste di soci di capitale e non amministratori. Gli accomandatari rispondono solidalmente e illimitatamente essendo loro gli unici a poter ricoprire la carica di amministratore all'interno della compagine sociale.

3.2 Responsabilità per i debiti nelle associazioni non riconosciute

Nelle associazioni non riconosciute, sono responsabili personalmente e solidalmente coloro che agiscono in nome e per conto dell'associazione, anche se non figurano come legali rappresentanti, in funzione di garanzia per le obbligazioni assunte. Tale garanzia è assimilabile ad una fideiussione, visto che tale responsabilità permane anche in seguito alla perdita della carica.

Tale coobbligazione ha natura accessoria rispetto alla primaria e inoltre non sussidiaria rispetto al fondo comune, quindi il creditore può decidere liberamente su chi rivalersi. Qualora quest'ultimo decidesse di rivalersi sul rappresentante, avrà inoltre l'onere della prova di

dimostrare che abbia agito in nome e per conto dell'associazione, non essendo sufficiente la titolarità della carica.

Differente riguarda la responsabilità per i debiti tributari, dove figura come coobbligato solamente il rappresentante legale qualora non abbia provveduto ai corretti adempimenti.

3.3 Responsabilità degli amministratori nelle società di capitali

Nelle società di capitali i soci hanno una responsabilità limitata alla quota di capitale conferita. Invece per quanto riguarda gli amministratori, compresi i liquidatori in caso di società posta in liquidazione, rispondono solidalmente verso la società per i danni causati dall'inosservanza degli obblighi e dei doveri della loro carica. Si considerano responsabili tutti gli amministratori, anche se non hanno concorso direttamente al fatto pregiudizievole, poiché si ritiene infranto l'obbligo di vigilanza. Per evitare che gli venga estesa la responsabilità per fatti pregiudizievoli a cui lui stesso non ha concorso, l'amministratore deve dichiarare il proprio dissenso all'operazione facendolo annotare nel libro delle adunanze del consiglio e comunicandolo inoltre al presidente del consiglio sindacale. L'azione di responsabilità può essere promossa:

- In seguito alla deliberazione dell'assemblea dei soci
- Deliberazione del collegio sindacale
- Dai soci che rappresentano almeno un quinto del capitale sociale o la diversa misura prevista dallo statuto (un quarantesimo se la società fa ricorso al mercato del capitale di rischio)

Gli amministratori sono responsabili anche verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale. I creditori possono promuovere l'azione qualora il patrimonio risultasse insufficiente al soddisfacimento dei propri crediti, con l'onere di provare che l'amministratore abbia utilizzato impropriamente le disponibilità.

In caso la società sia sottoposta a procedure concorsuali, tali azioni di responsabilità spetteranno al curatore fallimentare, al commissario liquidatore e al commissario straordinario.

Nelle società a responsabilità limitata la responsabilità solidale per i fatti dannosi arrecati alla società, ai soci o ai terzi viene estesa anche ai soci che abbiano intenzionalmente deciso o autorizzato tali atti dannosi. Quindi, a differenza della S.p.A., per i fatti dannosi si aggiungono come coobbligati i soci. Per gli amministratori rimane la possibilità di constatare il proprio dissenso al fine di non essere considerati colpevoli e quindi responsabili.

I soci, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta anteriori alla liquidazione danaro o altri beni, rimangono responsabili solidalmente del pagamento delle imposte nel limite di quanto ricevuto.

3.4 Scissione di società

L'operazione di scissione consiste nella suddivisione di un unico patrimonio sociale mediante il trasferimento a più società beneficiarie, che possono essere di nuova costituzione o già esistenti.

Nel progetto di scissione vengono destinati gli elementi del passivo. Ne rispondono degli elementi del passivo solamente la società "beneficiaria" qualora sia certa la destinazione. Per le passività di cui la destinazione risulta incerta rispondono solidalmente tutte le società beneficiarie, nei limiti del patrimonio netto attribuito a ciascuna di esse.

A tutela del creditore vige una ulteriore disposizione in caso in caso i debiti della società scissa non siano soddisfatti dalle società a cui fanno carico. In questa situazione permane la responsabilità solidale di ciascuna società coinvolta nell'operazione, sempre nei limiti del valore effettivo del patrimonio netto ricevuto.

3.5 Trasferimento d'azienda

Con azienda si intende il complesso di beni che l'imprenditore organizza per l'esercizio dell'impresa. Quindi con "trasferimento d'azienda" è definita l'operazione di cessione della proprietà o dei diritti reali o di godimento vantati sui beni aziendali e la successione automatica sui contratti imprenditoriali, ovvero quelli conclusi per assicurarsi i fattori produttivi e tutto ciò che attiene allo svolgimento del ciclo produttivo. Da tale successione vengono esclusi i contratti personali del cessionario e viene data possibilità al terzo contraente di recedere per giusta causa al momento della trascrizione nel registro imprese del trasferimento.

In seguito al trasferimento, l'alienante rimane coobbligato per i debiti sorti prima della cessione dell'azienda a meno che i creditori non abbiano acconsentito alla liberazione. A tutela dell'acquirente, quest'ultimo rimarrà obbligato solamente per i debiti risultanti dalle scritture contabili. In caso di cessione di azienda in seguito alla procedura fallimentare invece l'acquirente non è coobbligato per i debiti sorti prima del trasferimento che quindi rimarranno in carico solamente alla procedura fallimentare.

L'acquirente potrebbe sottrarsi alla solidarietà cercando di dimostrare che non si tratta di un trasferimento d'azienda. Quest'ultimo avviene mediante un contratto di compravendita nel quale viene posto come oggetto di quest'ultimo l'azienda stessa o un suo ramo. Quindi per

rientrare nella disciplina del trasferimento d'azienda è necessario che vengano trasferiti tutti i "beni essenziali" che sono necessari allo svolgimento dell'attività d'impresa da parte dell'imprenditore. Se ne venisse a mancare anche uno solo non si potrà più parlare di trasferimento d'azienda quindi il cessionario risponderebbe solamente per le passività eventualmente cedute. Allo stesso tempo il creditore del soggetto alienante, di fronte ad un contratto di compravendita (o conferimento di società o donazione) con oggetto un insieme di beni relativi al patrimonio aziendale, potrebbe sostenere che l'oggetto reale del contratto riguarda la cessione d'azienda se l'insieme di tali beni comprende tutti quelli necessari allo svolgimento dell'attività d'impresa. In tal caso il soggetto cessionario diventerebbe responsabile solidale con il soggetto alienante per i debiti d'impresa, rendendo più agevole e sicura la soddisfazione del terzo creditore.

3.6 Comunione di beni

La comunione di beni si ha quando la proprietà o un altro diritto reale spetta in comune a più soggetti. I comproprietari, generalmente, sono coobbligati limitati per le spese per la conservazione e il godimento della cosa comune nei limiti della loro quota. Per i debiti, dato l'articolo 1294 c.c., è presunta una solidarietà tra i comproprietari vista la pluralità di debitori. Inoltre, in caso di cessione, il cessionario del partecipante alla comunione è obbligato in solido con il cedente al pagamento dei contributi da quest'ultimo dovuti e non ancora versati.

Ciascun dei partecipanti può fare richiesta di scioglimento della comunione dei beni in qualsiasi momento, dove il giudice può stabilire una dilazione di massimo cinque anni qualora la divisione dei beni possa pregiudicare gli altri. Lo scioglimento della comunione non è possibile quando il bene, in seguito, cesserebbe di servire all'uso cui è destinato. In questa situazione, ciascun partecipante alla comunione può far richiesta che vengano estinte le obbligazioni in solido, scadenti entro l'anno dalla domanda di scioglimento o già scadute, utilizzando il prezzo di vendita della cosa comune o, se divisa in natura, vendendo una frazione di essa. Qualora invece un partecipante abbia estinto una obbligazione in solido, e non ha ottenuto il rimborso, a lui spetterà una quota maggiore corrispondente alla propria aumentata della parte del debito di ciascuno.

Dalla normativa generale poi si ritrovano diverse tipologie di comunione dei beni ciascuna con regole proprie.

3.6.1 comunione di beni tra coniugi

Nel 1975 è stata effettuata una riforma sul regime patrimoniale, modificando il precedente regime del Codice civile del 1942 che prevedeva una la separazione dei beni. Quello attuale prevede la comunione legale dei beni acquistati durante il matrimonio, in modo che entrambi i coniugi possano beneficiare dell'incremento patrimoniale.

Per le obbligazioni sui beni della comunione legale, il creditore ha il diritto di soddisfarsi preventivamente su quest'ultimi. Qualora rimanesse insoddisfatto, potrà agire sui beni personali di ciascun coniuge, nella misura di metà del credito. Quindi si ritrova una responsabilità solidale per i coniugi, che saranno coobbligati limitati per le obbligazioni contratte con carattere non personale, ovvero quelle sottoscritte non per il soddisfacimento di un interesse strettamente personale. Tra queste obbligazioni rientrano anche quelle contratte per la famiglia, tra cui le spese per il figlio minore.

3.6.2 Comunione e divisione ereditaria

Un altro caso dettato da regole specifiche riguarda la comunione ereditaria, ovvero quando la proprietà o altri diritti reali spettano a più soggetti insieme, in conseguenza della chiamata di più eredi o legatari nella successione a causa di morte.

Si può optare, per un termine massimo di dieci anni, per una comunione ereditaria semplice, che seguirà le regole della comunione tradizionale.

Un'altra opzione riguarda l'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario. In tal caso non si avrà confusione tra il patrimonio degli eredi e quello dell'eredità. Così facendo gli eredi saranno obbligati verso i debiti dell'eredità nel limite del patrimonio a loro pervenuto. Questa rappresenta, per ovvi motivi, la dottrina più utilizzata visti i benefici di responsabilità limitata.

In seguito alla divisione ereditaria, i coeredi sono obbligati nei confronti dei creditori ereditari nei limiti della quota di eredità a loro spettante. Questa rappresenta una sorta di protezione minima per il creditore ereditario, ma il testatore può disporre diversamente introducendo anche una responsabilità solidale. Inoltre, a tutela del creditore, in caso di inadempimento da parte di uno dei coeredi, la sua quota di debito verrà ridistribuita in proporzione tra gli altri eredi.

Diverso è il caso di estinzione in solido di una obbligazione da parte di un erede o di un legatario:

- Nel caso dell'erede, quest'ultimo avrà il diritto di ripetere il debito verso gli altri coeredi per la quota di ciascuno

- Il legatario, essendo titolare solamente di determinati diritti patrimoniali, quando estingue i debiti relativi a ipoteca sul fondo legato subentra nelle ragioni del creditore nei confronti degli eredi. Questo poiché il legatario, a differenza degli eredi, non è tenuto al pagamento dei debiti ereditari.

Rimane da distinguere i debiti ereditari dai debiti relativi ai beni ereditari sorti dopo la morte, poiché questi rientrano come debiti della comunione e per questo vige la solidarietà tra comproprietari, secondo il principio generale dell'art 1294 del c.c.

3.6.3 Condominio negli edifici

Rappresenta il diritto di proprietà comune con riferimento agli edifici. I comproprietari risultano essere i proprietari delle singole unità immobiliari dell'edificio per le parti comuni dell'edificio, anche se con diritto di godimento periodico e se non risulta diversamente dal titolo.

Prima della sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione n. 9148 del 2008, vigeva il principio della solidarietà di tutti i condomini nelle obbligazioni condominiali. Successivamente il condomino aveva il diritto di agire in regresso contro gli altri coobbligati, ossia gli altri condomini, per le loro quote. Adesso vige il principio secondo il quale i condomini sono responsabili solamente per la loro quota del debito, e i creditori quindi non possono agire contro i coobbligati in regola con i pagamenti. Il creditore potrà agire contro gli altri condomini solamente dopo l'escussione del patrimonio del condomino moroso. Così verrà scaricata la quota del coobbligato inadempiente verso gli altri condomini aumentando la loro quota di debito verso il creditore. Quindi, nonostante la pluralità di debitori e la stessa causa dell'obbligazione, non si è in presenza di solidarietà secondo le disposizioni di legge più recenti essendo in presenza di una obbligazione divisibile.

In caso di vendita, l'acquirente è obbligato solidalmente con il cedente per il pagamento dei contributi riferiti all'anno in corso e a quello precedente. L'amministratore potrà rivolgersi per il pagamento ad entrambi, agevolando così la riscossione del credito.

3.7 Responsabilità per i crediti vantati dai lavoratori subordinati

Nell'ordinamento della "interposizione di manodopera" si ritrova una responsabilità solidale per le obbligazioni retributive. Tale ordinamento viene applicato sia nella regolamentazione dei contratti di somministrazione di lavoro sia nei contratti di appalto. Dal 2013 tale disciplina di tutela del lavoratore è stata estesa anche per i compensi e per i contributi previdenziali dei lavoratori autonomi dell'appaltatore.

Il committente, imprenditore o datore di lavoro, è obbligato in solido con l'appaltatore per le obbligazioni retributive, contributive e per i premi assicurativi. Rientrano tra i coobbligati in solido anche i subappaltatori e i subfornitori, e in generale è applicabile per tutti i lavoratori impiegati nell'ambito di esecuzione di contratti di diritto commerciale. I creditori, a cui spetta l'onere della prova, potranno richiedere al committente solo quanto dovuto per l'attività svolta in esecuzione dell'appalto, o in caso di somministrazione per il lavoro eseguito presso l'utilizzatore.

Il committente che adempia agli obblighi retributivi dovrà, inoltre, effettuare le ritenute previste. Successivamente al pagamento al committente spetta anche il diritto di regresso contro gli altri coobbligati.

Tale responsabilità solidale viene a mancare in caso venga dichiarata la nullità del contratto di appalto, rimanendo così la responsabilità in capo solamente all'appaltante. Inoltre, non sono responsabili solidalmente le persone fisiche non esercenti attività di impresa o professionale.

Invece permane la possibilità di eseguire tale azione anche in caso di apertura della procedura fallimentare per l'appaltatore. Il pagamento da parte di quest'ultimo delle obbligazioni retributive non va ad infrangere la par condicium creditorium.

Inoltre, vi sono dei casi particolari che vanno a rientrare in tale disciplina. Nel caso dei contratti di trasporto di cose per conto terzi, rimane la responsabilità solidale a favore dei trasportatori. Però il committente può sottrarsi a tale responsabilità verificando preliminarmente la regolarità contributiva mediante una certificazione, che dev'essere obbligatoriamente rilasciata dal trasportatore al momento della conclusione del contratto. Altri casi da includere sono:

- Distacco internazionale
- Distacco nei contratti di rete

3.8 Obbligazione solidale in caso di illecito civile

Per fatto illecito si intende qualunque fatto doloso o colposo che cagioni ad altri un danno ingiusto. Sono coobbligati tutti coloro a cui può essere imputato il fatto. Per l'imputazione è necessario che siano soddisfatte determinate caratteristiche:

- Unicità dell'evento dannoso
- Nesso causale tra l'azione del danneggiante e il danno subito dal danneggiato

Ulteriori casi di responsabilità solidale per illecito civile si hanno in determinati casi, anche se non vi è una materiale partecipazione all'evento dannoso da parte del coobbligato, che quindi

rispondono in solido con l'autore della violazione. Sono i seguenti, elencati nella legge n. 681 del 1981, art. 6:

- Proprietario della cosa che servi o fu destinata a commettere la violazione, o in sua vece l'usufruttario o il titolare di un diritto personale di godimento è obbligato in solido al pagamento della somma da questo dovuta se non prova che la cosa è stata utilizzata contro la sua volontà.
- Se la violazione è commessa da persona capace di intendere e di volere ma soggetta ad altrui autorità, direzione o vigilanza, la persona rivestita dell'autorità o incaricata della direzione o della vigilanza è obbligata in solido con l'autore della violazione al pagamento della somma da questo dovuta, salvo che provi di non aver potuto impedire il fatto.

In tutti i casi, la diversa gravità delle colpe e l'eventuale diseguale efficienza causale può avere rilevanza soltanto ai fini della ripartizione interna. Quindi l'obbligato che abbia pagato avrà il diritto di effettuare l'azione di regresso nei confronti degli altri coobbligati, e l'onere di ciascuno di essi sarà proporzionato alla relativa colpa e all'entità delle conseguenze che ne sono derivate.

3.9 Responsabilità solidale nelle cambiali

La cambiale è un titolo all'ordine che contiene l'obbligazione incondizionata di pagare o far pagar una somma di denaro alla scadenza e nel luogo indicati dal titolo. Tale titolo può circolare mediante girata, trasferendolo assieme al diritto relativo.

Le cambiali si dividono in due categorie:

- Pagherò o cambiale propria
- Cambiale tratta, quando l'ordine incondizionato di pagamento del traente viene costituito verso un terzo (trattario) ed a favore della persona indicata nel titolo

La cambiale può anche essere assistita da garanzie personali, mediante l'avallo. Consiste in una firma da porre sul titolo indicando la persona da garantire.

La responsabilità solidale si ritrova nelle azioni di regresso, qualora non venisse effettuato alla scadenza il pagamento. Tale azione di regresso potrà essere effettuata contro tutti i soggetti tra i quali la cambiale è circolata. Gli obbligati sono distinti in:

- Obbligati diretti: emittente, accettante e loro avallanti
- Obbligati di regresso: emittente, giranti e loro avallanti

Se il pagamento viene effettuato da un obbligato diretto, si possono considerare liberati tutti i soggetti. Qualora venisse eseguito da un obbligato di regresso, quest'ultimo avrà diritto di regresso verso i giranti che lo precedono, il traente ed i loro avallanti.

4 La coobbligazione nel diritto tributario

L'obbligazione tributaria nasce al verificarsi del presupposto di fatto espressivo della capacità contributiva. Risulta possibile chiamare più soggetti in solido all'adempimento dell'obbligazione d'imposta quando quest'ultima corrisponda ad una manifestazione di attitudine alla contribuzione contestualmente ed unitariamente riferibile a ciascuno di essi. Ciascuno dei coobbligati può essere chiamato all'adempimento per la medesima obbligazione con l'effetto di liberare gli altri.

Dato l'art 53 della costituzione: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" si desume l'importanza degli strumenti di rivalsa e di regresso. La verifica di costituzionalità va effettuata anche su tali strumenti perché se non risultassero efficaci si rischierebbe di colpire con l'imposta colui che non ha realizzato il fatto economico rilevante ai fini dell'applicazione del tributo ma che ha provveduto solamente al versamento, ovvero il contribuente di diritto. Se risultano efficaci, si può essere certi che il tributo vada a colpire alla fine solamente i contribuenti di fatto, ovvero coloro che hanno realizzato il presupposto impositivo.

In caso di solidarietà paritetica, l'amministrazione finanziaria può richiedere l'adempimento ad uno qualsiasi dei coobbligati per l'imposta dovuta. Una volta che l'Amministrazione finanziaria ha ottenuto l'adempimento da parte di uno dei soggetti coobbligati, essa si può considerare soddisfatta e non potrà avanzare nessuna pretesa verso gli altri coobbligati. Successivamente il soggetto che ha provveduto all'adempimento, mediante l'azione di regresso, potrà agire nei confronti di coloro che non hanno partecipato al pagamento verso l'A.F. per la quota a loro spettante, con il fine di non rimanere l'unico inciso dal tributo.

I coobbligati dipendenti sono responsabili solidali assieme a coloro che hanno realizzato il presupposto d'imposta. Questo poiché è previsto che sia estesa la responsabilità in determinati casi anche a coloro che si trovino in una posizione di vicinanza con la situazione che ha fatto sorgere l'obbligazione tributaria, nonostante non abbiano realizzato il presupposto d'imposta. La funzione del coobbligato dipendente quindi si limita a garantire la riscossione del tributo da parte dell'amministrazione finanziaria. In caso provveda ad adempiere l'obbligazione tributaria, il coobbligato dipendente potrà esercitare l'azione di rivalsa nei confronti di chi ha

manifestato effettivamente il presupposto d'imposta, con l'obiettivo di non rimanere inciso stabilmente dal tributo.

4.1 La figura del responsabile e del sostituto d'imposta

Secondo l'articolo 64 del d.p.r. 600 del 1973, il responsabile d'imposta e il sostituto sono rappresentati da "chi in forza di disposizione di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili ed anche a titolo di acconto". Tali figure sono applicabili solamente nei casi espressamente previsti dalla legge, e non in virtù di accordi privatistici tra le parti. Per entrambe le figure è previsto il diritto di rivalsa verso coloro che hanno manifestato la capacità contributiva. Nel definire più nello specifico tali figure, si nota che tutti i casi previsti dalla legge prevedono delle caratteristiche comuni: tutti i soggetti sono operatori economici che realizzano operazioni ad elevato valore aggiunto e dispongono di una organizzazione idonea per compiere tali adempimenti.

Il responsabile d'imposta rientra nella categoria dei coobbligati dipendenti. A tale figura viene attribuito il diritto di rivalsa verso colui che ha effettivamente realizzato il presupposto impositivo, con l'obiettivo così di non incidere stabilmente colui che effettuato il versamento dell'imposta. Esempio più frequente è la figura del notaio, il quale risponde per l'imposta di registro riguardante gli atti stipulati.

Il sostituto d'imposta invece, a differenza del responsabile, è chiamato a pagare in luogo di altri con obbligo di rivalsa verso il sostituto. Tale figura nasce con l'obiettivo di semplificare la riscossione dei tributi da parte dell'amministrazione finanziaria. La caratteristica del sostituto è quella di essere un debitore per una quota che concorre a formare il reddito per il sostituto e da tale somma il sostituto è obbligato a effettuare la ritenuta, al momento del pagamento di quanto dovuto, versandola successivamente allo Stato. Per questo tale figura è associata ai soggetti che erogano redditi, quali ad esempio datori di lavoro o le aziende di credito, e soprattutto che abbiano una struttura organizzativa idonea a gestire la riscossione mediante trattenute. La posizione del sostituto riprende quella del contribuente di diritto, il quale instaura il rapporto con l'amministrazione finanziaria oltre a liquidare e versare l'imposta dovuta.

4.2 Ritenute fiscali e responsabilità

Le ritenute alla fonte, eseguite dal sostituto d'imposta e versate da quest'ultimo all'amministrazione finanziaria, hanno come obiettivo la traslazione economica del peso del tributo verso il soggetto che corrisponde al contribuente di fatto. Si distinguono due tipologie di ritenute.

La prima corrisponde alla ritenuta a titolo d'imposta. Queste hanno carattere definitivo ed esauriscono il rapporto del contribuente di fatto verso l'amministrazione finanziaria. Così facendo non dovrà essere predisposta nessuna dichiarazione da parte del sostituto.

La seconda tipologia è riferita alle ritenute a titolo d'acconto. In questa tipologia, il contribuente di fatto non è esonerato dai successivi adempimenti. Per scomputare le ritenute subite, una volta compilata la dichiarazione dei redditi e calcolata l'imposta, dovrà presentare le certificazioni riferite alle ritenute che il sostituto ha l'obbligo di inviare al sostituito dopo aver effettuato la ritenuta. Con tale metodo, l'agenzia delle entrate potrà individuare i casi dove, a fronte di ritenute eseguite dal sostituto, il sostituito non abbia predisposto la dichiarazione in maniera corretta e quindi versato l'imposta dovuta a conguaglio. A prova della ritenuta non sarà obbligatorio presentare la certificazione, ma sarà possibile anche adoperare prove differenti come la fattura relativa alla prestazione assoggettata a ritenuta.

È prevista la responsabilità solidale verso l'amministrazione finanziaria per il sostituto e il sostituito qualora il primo abbia ommesso di effettuare la ritenuta. In tal caso il sostituito ha l'obbligo di dichiarare i relativi compensi e calcolarci la relativa imposta da versare. Diversa la situazione quando la ritenuta viene eseguita ma non versata, in tal caso il sostituito non risponderà solidalmente con il sostituto e potrà lo stesso effettuare lo scomputo dovendo solamente dimostrare di aver subito la ritenuta. L'amministrazione finanziaria così sarà costretta ad agire solamente contro il sostituto.

4.3 Debiti tributari in caso di successione

In caso di successione, per i debiti tributari rimane importante la distinzione tra il momento prima dell'accettazione dell'eredità e quello successivo. Nel primo risponde per i debiti il curatore dell'eredità con il relativo patrimonio.

Nel momento successivo, rispondono solidalmente tutti coloro che abbiano provveduto all'accettazione, con effetto retroattivo dal momento dell'apertura della successione. Nel caso di accettazione con beneficio di inventario, rimarrà obbligato il soggetto solidalmente e limitatamente al valore dei beni ricevuti. Tale forma viene utilizzata in tutela dell'erede quando si reputa che l'attivo del patrimonio del de cuius possa essere inferiore al passivo.

Sono coobbligati per tutte le obbligazioni tributarie il cui presupposto si sia verificato anteriormente alla morte del dante causa. Per le imposte sorte dopo la morte del de cuius, saranno coobbligati limitati alla quota di eredità a loro spettante. Un esempio riguarda l'imposta sulle successioni, dove in ragione delle disposizioni attuali i coeredi non possono reputarsi

obbligati in solido per il pagamento del tributo. Questo è dovuto anche dal fatto che l'importo del tributo varia, inoltre, a seconda del grado di parentela con il de cuius. Per non risultare soggetti passivi dei debiti tributari del de cuius è necessario effettuare una rinuncia dell'eredità, sempre che il soggetto non abbia attuato comportamenti dai quali desumere una accettazione implicita, ovvero per fatti concludenti. In tal caso, l'onere della prova spetterebbe all'amministrazione finanziaria. Eccezione riguarda il caso di rinuncia tardiva all'eredità, dove l'onere della prova di dimostrare la propria estraneità ai debiti tributari non spetta all'amministrazione finanziaria ma bensì al soggetto.

4.4 Imposta di registro

L'imposta di registro si pone l'obiettivo di colpire tutti gli atti scritti a contenuto patrimoniale formati nel territorio dello stato. Tale tributo va a colpire le manifestazioni di capacità economiche che ottengono visibilità attraverso questi atti giuridici, elencati nella tariffa agli art. n. 2-3-4 del d.p.r. n. 131 del 1986.

Prima di individuare i soggetti obbligati in solido, risulta necessario distinguere l'imposta di registro nei diversi casi di applicazione, ovvero:

- Principale: risulta essere quella applicata in occasione della registrazione.
- Suppletiva: imposta applicata successivamente alla registrazione con l'obiettivo di correggere errori o omissioni attribuibili all'ufficio.
- Complementare: applicabile negli altri casi diversi da quello principale e suppletivo, con caratteristiche residuali

Per assicurarne la riscossione, l'amministrazione finanziaria considera obbligato in solido al pagamento i seguenti soggetti:

- Le parti contraenti;
- I notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati;
- I cancellieri e i segretari per le sentenze, i decreti e gli altri atti degli organi giurisdizionali alla cui formazione hanno partecipato nell'esercizio della loro funzione;
- Gli impiegati dell'amministrazione finanziaria e gli appartenenti al Corpo della guardia di finanza per gli atti da registrare d'ufficio;
- Gli agenti d'affari in mediazione iscritti nella sezione degli agenti immobiliari per gli affari da loro conclusi;

Tutti i soggetti appena elencati risultano coobbligati solamente per l'imposta principale, a ciascuno dei quali l'amministrazione finanziaria può effettuare, indistintamente e senza seguire alcun ordine, la riscossione. Per l'imposta suppletiva e quella complementare risultano coobbligati le parti contraenti. Da notare il caso del notaio, dove concretamente non risponde dell'imposta di registro poiché è tenuto a chiedere anticipatamente alla stipula la costituzione della provvista per il pagamento dell'imposta ai propri clienti. Inoltre, l'amministrazione finanziaria ha la facoltà di scegliere l'obbligato a cui rivolgersi senza dover notificare l'avviso anche agli altri. Tuttavia, rimangono coobbligati anche coloro che rimangono inerti all'avviso di accertamento.

4.5 Debiti tributari nelle operazioni societarie

Rispetto alla disciplina per debiti illustrata nella parte civilistica, la parte tributaria comporta delle modifiche a favore dell'amministrazione finanziaria. Alcuni soggetti potrebbero attuare alcune operazioni societarie, anche fittizie, con l'unico obiettivo di sottrarre beni da un'eventuale azione da parte dell'amministrazione finanziaria. In tal modo si prevedono delle norme a favore di quest'ultima, "ampliando" la responsabilità solidale delle parti rispetto a quella derivante dai debiti di natura più civilistica.

4.5.1 Operazioni straordinarie: scissione di società e trasferimento d'azienda

Nel caso dei debiti tributari, per entrambe le operazioni, il cessionario è coobbligato dipendente per le imposte e le sanzioni riferibili a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti. A differenza dell'ambito civilistico, tali debiti non devono risultare dalle scritture contabili per rendere obbligato solidale il cessionario. Quest'ultimo risponde limitatamente al valore del ramo d'azienda ceduto o della azienda ceduta, e comunque rimane il beneficio di preventiva escussione.

Un ulteriore forma di tutela per il cessionario riguarda la possibilità di richiedere un certificato all'amministrazione finanziaria, nel quale risultino i carichi fiscali pendenti al momento del trasferimento del complesso produttivo. In questo modo la responsabilità del cessionario sarà limitata ai debiti risultanti dal certificato. Se risultasse negativo, quindi con nessun carico fiscale pendente, esso avrebbe effetto liberatorio per il cessionario.

Tali limitazioni non sono previste se le operazioni sono state effettuate in frode dei crediti tributari. Tale frode è presunta, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia stato effettuato sei mesi prima dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante.

Nel caso di contratti simulati con lo scopo di disperdere le garanzie patrimoniali, solamente l'accertamento della natura simulata rende applicabile la responsabilità illimitata in solido per il cedente e cessionario. Il fatto di reato si perfeziona con il compimento di una condotta consistente nell'esecuzione di atti simulati di alienazione o nel realizzare altri atti fraudolenti volti a rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva, con l'intento così di pregiudicare le ragioni erariali.

4.6 Responsabilità per IVA e oneri doganali

L'IVA è un'imposta sui consumi che va a gravare solamente sul consumatore finale. La riscossione di tale imposta avviene attraverso un procedimento che coinvolge anche i soggetti che hanno provveduto alla produzione e circolazione dei beni. Quest'ultimi sono considerati soggetti neutrali dall'imposta, e tale neutralità è possibile grazie all'esercizio della rivalsa e del diritto di detrazione. Tale imposta viene versata dal consumatore finale al soggetto cedente, che svolge attività d'impresa, e successivamente quest'ultimo provvederà a versarla all'amministrazione finanziaria detraendo l'iva già versata sugli acquisti di beni e servizi relativi alla merce venduta.

Qualora non venisse versata l'imposta da parte del cedente, il cessionario che svolge attività d'impresa diventerebbe responsabile solidale nei seguenti casi:

- Qualora il cessionario non abbia ricevuto fattura o abbia ricevuto fattura irregolare
- In caso di cessioni di beni al di sotto del loro valore normale
- Per i beni specificatamente individuati dal D.M. 22.12.2005, integrato dal D.M. 31.10.2012

Nel secondo caso, la responsabilità solidale con il cessionario non sussiste qualora si possa dimostrare documentalmente che il prezzo inferiore al valore normale non sia collegato al mancato pagamento dell'imposta ma a situazioni o eventi di fatto oggettivamente rilevabili o in forza di specifiche disposizioni di legge.

Nel terzo caso, la responsabilità solidale per il mancato versamento dell'imposta opera per i seguenti beni specificatamente individuati:

- Autoveicoli, motoveicoli e rimorchi
- Prodotti di telefonia e loro accessori
- Personal computer, componenti e accessori
- Animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche

- Pneumatici nuovi di gomma, rigenerati o usati

La responsabilità solidale per l'imposta si estende anche al soggetto che non agisce nell'esercizio di impresa, arti o professioni in un caso particolare disciplinato dall'art 60- bis del dpr 633/1972, ovvero la cessione di immobile con un corrispettivo indicato nell'atto e nella fattura differente da quello effettivo.

Nel caso delle importazioni, l'iva è inserita all'interno dei tributi doganali. Questi ultimi comprendono dazi e misure di fiscalità nazionale, compresa iva e accise, che vengono detti diritti di confine. Essendo inserita all'interno dei tributi doganali, l'iva segue le norme previste per quest'ultimi nei casi di beni d'importazione.

Il soggetto passivo obbligato coincide con colui che presenta la dichiarazione doganale per la merce. Di norma tale dichiarazione viene presentata dallo spedizioniere, che in caso agisca in nome e per conto dell'importatore, risulterà anche l'unico soggetto passivo. Negli altri casi invece si considerano responsabili solidali nel debito tributario gli importatori, gli spedizionieri ed eventuali sub-spedizionieri.

Sono sempre responsabili solidali illimitati i soggetti importatori e spedizionieri che abbiano compiuto i seguenti illeciti:

- Introduzione irregolare di merce
- sottrazione indebita al controllo doganale

Un caso di limitazione alla generale responsabilità solidale per importatore e spedizioniere si verifica nella seguente ipotesi. L'importatore affida l'incarico di effettuare la dichiarazione doganale ed il versamento delle relative imposte ad uno spedizioniere doganale, iscritto all'albo, dietro un compenso. Quest'ultimo può fare richiesta di dilazionare i pagamenti dei tributi doganali, da versare in nome e per conto del soggetto importatore, rispettando le seguenti condizioni:

- Devono essere soggetti che effettuano con continuità operazioni doganali
- Dev'essere fornita una fidejussione all'amministrazione finanziaria a titolo di cauzione. Tale garanzia verrà riscossa dall'amministrazione finanziaria in caso di insolvenza dello spedizioniere.

L'importatore sarà da considerarsi liberato dal vincolo di solidarietà nel momento in cui effettuerà il pagamento della fattura contenente il compenso per la prestazione e i tributi doganali da versare. L'amministrazione finanziaria, in caso di insolvenza dello spedizioniere, riscatterà la fidejussione per soddisfarsi dei crediti vantati. Il garante subentra nei diritti

dell'amministrazione ma potrà rivalersi solamente sul garantito, ovvero lo spedizioniere, poiché la dilazione dei pagamenti costituisce una operazione distinta da quella relativa all'importazione effettuata.

FONTI:

Bibliografia:

- Prof. Avv. Patti S., Il Diritto Enciclopedia Giuridica del Sole 24 ORE, 2008
- R. Martini, Memento fiscale 2019
- M. Cian, Manuale di Diritto commerciale, 2018
- P. Zatti e V. Colussi, Lineamenti di Diritto privato, 2017
- M. Beghin, Principi, istituti e strumenti per la tassazione della ricchezza, 2016

Sitografia:

- Enciclopedia Treccani
- Euroconference news
- Ipsoa.it
- Dejure.it