

Antonio Corsi

Le "obbligazioni pubblicistiche" nascenti dalla legge

Indice

Le "obbligazioni pubblicistiche"

- 1. Le "obbligazioni pubblicistiche" tra norme di diritto civile e diritto pubblico***
- 2. Est modus in rebus***

Le "obbligazioni tributarie": dialettica storica e definizione attuale

- 1. Presupposti***
- 2. L'"obbligazione" quale prototipo di riferimento***

Teorie a confronto riguardo il "substrato storico" dell'obbligazione tributaria

Breve introduzione

- 1. Teoria "dichiarativa", "costitutiva" e "procedimentale". Differenze di pensiero***
- 2. Caratteristiche "peculiari" dell'obbligazione tributaria, concernenti in modo particolare l'"indisponibilità"***
- 3. "Solidarietà", "coobbligazione", "responsabilità" e "sostituzione" nelle relazioni tra contribuente ed Erario***
- 4. Concetto di "obblighi strumentali"***

Bibliografia

Le "obbligazioni pubblicistiche"

1. Le "obbligazioni pubblicistiche" tra norme di diritto civile e diritto pubblico

Le fattispecie contemplate *ex art.* 1173 c.c., quali il contratto, la legge, il fatto illecito e altri atti o fatti, si sostanziano quali fonti delle obbligazioni anche in ambito pubblicistico¹.

La dottrina, adottando il concetto di "***obbligazioni pubbliche***", fa riferimento a quella categoria di obbligazioni che è estranea al diritto privato, in quanto non avente una fonte contrattuale. Si deve, quindi, individuare se la norma di diritto positivo abbia inteso riconoscere all'atto giuridico costitutivo dell'obbligazione carattere di manifestazione di autonomia privata della pubblica amministrazione oppure no.

In altri termini, l'obbligazione da contratto, anche se l'atto da cui nasce trova da una parte una pubblica amministrazione, è pur sempre manifestazione di autonomia privata. Com'è noto, infatti, la cura di interessi pubblici può essere realizzata sia nelle forme privatistiche, sia in quelle pubblicistiche, divergendo la natura giuridica della fonte nell'uno o nell'altro caso².

Attualmente risultano essere numerosi i casi di obbligazioni in capo all'amministrazione in forza di leggi, di contratti e di provvedimenti amministrativi, finalizzati a procurare prestazioni o beni a favore del cittadino o della collettività³.

La Pubblica Amministrazione è idonea, da un lato, a stipulare contratti di diritto privato, in tutto assoggettati alla disciplina privatistica, ma che parimenti sono preceduti, accompagnati e seguiti da sequenze di diritto amministrativo che rendono evidenti il modo come sono gestiti gli interessi pubblici devoluti alla cognizione della pubblica amministrazione, dall'altro, può adottare strumenti pubblicistici ove la pubblica amministrazione sfrutta la sua idoneità all'imputazione di fattispecie diverse da quelle di diritto privato⁴.

¹ Cfr. M. C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pag. 86 e ss.

² Cfr. Giannini M. S., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2000, pag. 564 e ss.; Galateria L.-Stipo M., *Manuale di diritto amministrativo. Principi generali*, Torino, 1998, pag. 560 e ss.

³ Cfr. Di Majo A., *Delle obbligazioni in generale*, in *Commentario del codice civile Scialoja - Branca*, a cura di F. Galgano, Bologna, 1988, pag. 162 e ss.

⁴ Cfr. Sandulli A. M., *Spunti sui contratti di diritto privato della P. A.*, Firenze, 1953.

Nelle obbligazioni privatistiche, come si è detto, esiste ordinariamente una fase di stampo pubblicistico che le precede, le accompagna e le segue. La dottrina, riguardo a ciò, ha adottato il concetto di evidenza pubblica, al fine di porre in risalto come sono gestiti gli interessi pubblici, pur nella veste giuridica privatistica⁵, che quindi non è mai del tutto svincolata da implicazioni ad esse estranee che, a vario titolo, la influenzano.

In linea generale è da evidenziare che le obbligazioni pubbliche, nelle diverse fattispecie che le contemplano differiscono da quelle di diritto privato riguardo la fonte, la quale si ripercuote sulla disciplina positiva, anche se per vari aspetti le norme civilistiche appaiono comuni sia alle obbligazioni privatistiche, sia alle obbligazioni pubblicistiche.

Alla domanda che si è posta se l'obbligazione costituisca un istituto generale, il quale si attua in forme diverse (a seconda che si tratti di obbligazioni di diritto privato o di diritto pubblico), oppure ricorrono due diversi tipi di obbligazione, l'uno di diritto privato, l'altro di diritto pubblico, la risposta non è di astratta dogmatica, ma storica e di stretto diritto positivo. Infatti, (com'è stato autorevolmente osservato da M. S. Giannini), è concepibile in astratto tanto una normazione positiva, che regoli in modo unitario le obbligazioni quale che ne sia la fonte, quanto una normazione positiva, che disciplini in maniera differenziata i vari tipi di obbligazione, in particolare l'obbligazione di diritto privato e l'obbligazione di diritto pubblico⁶. Nel nostro ordinamento giuridico la tendenza sembra essere nel superamento di tale problematica, sussistendo solo uno schema generale che accomuna i due diversi tipi di obbligazione, salvo l'esistenza di varie norme derogatorie più o meno ampie a seconda delle diverse fattispecie per le varie tipologie delle obbligazioni di diritto pubblico⁷.

Nelle obbligazioni di diritto pubblico, la pubblica amministrazione cura interessi pubblici come autorità e non come soggetto di diritto comune; tuttavia, nell'evoluzione della società contemporanea e dei moduli giuridici adottati dalla pubblica amministrazione, la veste autoritativa si intreccia spesso con norme di diritto privato in un'ottica paritaria o paritetica che dir si voglia, che non si contrappone ai momenti autoritativi, ma li integra e li completa in un processo di reciproca interazione.

⁵ Cfr. Gambardella F., *Le regole del dialogo e la nuova disciplina dell'evidenza pubblica*, Torino, 2016; Sandulli A. M., *Spunti sui contratti di diritto privato della P. A.*, Firenze, 1953.

⁶ Cfr. Giannini, M. S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, 52 ss.; Barettoni Arleri A., *Obbligazioni e obblighi pubblici e prestazioni amministrative*, Milano, 1966, 119 ss..

⁷ Cfr., Giannini M. S., *ult. op. cit.*, 10 ss..

In altri termini, nell'evoluzione degli ordinamenti, diritto privato e diritto pubblico non possono essere più guardati, come in genere avveniva nello Stato ottocentesco liberal-borghese, quali due entità contrapposte e antagonistiche, del tutto incompatibili l'una con l'altra, ma come facenti parte di un ordinamento unitario, coordinato ed armonico che non conosce torri d'avorio e compartimenti stagni⁸. La dialettica privato-pubblico ha così indotto a una reciproca complementarietà che ha arricchito sia le fattispecie privatistiche, sia le fattispecie pubblicistiche, per cui la dicotomia classica e tradizionale diritto privato-diritto pubblico non è più da guardare, come si è detto, in un'ottica di separazione, ma in una prospettiva di distinzione-integrazione, i cui approdi, a volte, sono difficili da comprendere.

In altri termini, il superamento di concetti e schemi tradizionali che abbiamo ereditato dal passato, il superamento della contrapposizione società civile-apparati pubblici è la logica necessaria conseguenza della fine della centralità dello Stato-Persona nella visione antropocentrica e sociocentrica dell'ordinamento costituzionale democratico e repubblicano⁹.

Non sempre si è adeguatamente compreso che c'è un distacco radicale non solo tra l'ordinamento democratico contemporaneo e l'ordinamento dittatoriale fascista, ma anche tra il primo e l'ordinamento aristocratico e monoclasse dell'Italia borghese del cosiddetto Stato di diritto. Nella prospettiva democratica contemporanea, il principio costituzionale della sovranità popolare (art. 1, II comma, Cost.), non è una vuota enunciazione retorica, ma è ricca di implicazioni nei diversi livelli e nelle diverse forme in cui tale sovranità si esercita¹⁰. In tale ottica gli interessi pubblici non sono perseguibili solo attraverso strumenti prettamente pubblicistici, ma parimenti gli strumenti privatistici non sono estensibili oltremisura e non possono portare al sacrificio di taluni valori espressione della collettività generale, quali consacrati nella Carta costituzionale¹¹.

In tale contesto le obbligazioni di diritto pubblico della pubblica amministrazione, non possono essere assoggettate né interamente al diritto privato, né interamente al diritto pubblico, dovendo sussistere un accorto dosaggio tra l'uno e l'altro, non essendo concepibile né una concezione panprivatistica, né una concezione panpubblicistica che, per il problema che ci occupa, tragga seco un disperdersi di taluni fondamentali valori (quali, per esempio, il principio di solidarietà ex art. 2

⁸ Cfr. Giannini M. S., *ult. op. cit.*, 8 ss..

⁹ Cfr. Galateria L.-Stipo M., *Manuale di diritto amministrativo. Principi generali.*, Torino, 1998, 489 ss..

¹⁰ Cfr. Galateria L.-Stipo M., *ult. op. cit.*, 105 ss..

¹¹ Cfr. Esposito C., *La Costituzione italiana. Saggi.*, Padova, 1954, 9-10.

Cost.) estraibili dall'ordinamento costituzionale che non vanno retrocessi a livello di una semplice prospettiva individualistica di un liberalismo portato all'eccesso¹².

2. "Est modus in rebus".

Se dunque la sovranità popolare di cui parla la Costituzione, e come la stessa Costituzione precisa, va esercitata nelle forme e nei limiti della Costituzione, l'ordinamento democratico repubblicano presuppone, per un armonico sviluppo della società un complesso di strumenti e di vincoli che non conduca all'anarchia e non esalti gli egoismi individuali¹³. Per il tema che qui interessa, se la fonte dell'obbligazione è l'autonomia privata¹⁴, si comprende come primeggi la norma civilistica laddove invece vertiamo nel campo delle obbligazioni di diritto pubblico¹⁵, la disciplina privatistica, quale ricavabile dal codice civile e dalle altre norme di diritto comune, deve necessariamente coesistere con momenti autoritativi pubblicistici e il rapporto pubblica amministrazione-cittadini non può essere paritario perché, se così fosse, il disordine prevarrebbe sull'ordine e la confusione sulla più volte citata armonia¹⁶.

L'estensione oltremisura delle norme privatistiche nel campo delle obbligazioni di diritto pubblico non può così essere consentita, così come viceversa l'aspezzatura dei momenti autoritativi in campo pubblicistico, se congeniale agli ordinamenti autoritativi o, peggio, dittatoriali, confligge con gli ordinamenti democratici evoluti e con il valore da riconoscere alla persona umana e ai suoi diritti inalienabili¹⁷. La discrezionalità della pubblica amministrazione, quando è prevista dalla legge, non si può mai trasformare in licenza o in arbitrio, essendo sempre collegata all'idea di funzione-scopo¹⁸.

¹² Cfr. Barettoni Arleri A., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc dir.*, XXIX, Milano, 1979, 383 ss.; Falcon G., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. giur.*, XXI, Roma, 1990, 1 ss.

¹³ Cfr. Esposito C., *ult. op. cit.*, 22 ss..

¹⁴ Cfr. Giorgianni M., *Appunti sulle fonti dell'obbligazione*, RDC, 1965, I, 70 ss..

¹⁵ Cfr. Galateria L.-Stipo M., *ult. op. cit.*, 561.

¹⁶ Cfr. Galateria L.-Stipo M., *ult. op. cit.*, 490, 491.

¹⁷ Cfr. Galateria L.-Stipo M., *ult. op. cit.*, 105 ss..

¹⁸ Cfr. Galateria L.-Stipo M., *ult. op. cit.*, 346.

Se i diritti fondamentali della persona umana (e delle formazioni sociali intermedie *ex art. 2 Cost.*) non possono più essere incisi dall'attività della Pubblica Amministrazione, conseguentemente non è più possibile l'elusione amministrativa dei principi costituzionali, di cui parlava efficacemente M. S. Giannini, in riferimento agli ordinamenti liberal-borghesi¹⁹, e la dimensione autoritativa dell'agire della P. A., pur sussistendo, va contenuta entro i limiti ben precisi in quell'area di valori e interessi pubblici indisponibili, del tutto estranei ad un comune rapporto privatistico, ove domina l'autonomia privata²⁰.

Nel campo delle obbligazioni di diritto pubblico, quindi, la qui citata coesistenza di norme pubblicistiche e norme privatistiche trae seco la conseguenza che le norme pubblicistiche non si estendono laddove appaiono sufficienti per un'ordinata convivenza le norme privatistiche e, a maggior ragione, non consentano tutti quei privilegi che erano congeniali agli ordinamenti autoritativi pre-Costituzione repubblicana, ove invece la plusvalenza della P. A. era la regola, e la paritarietà con i cittadini l'eccezione. Non sarà mai sufficiente ripetere che, negli ordinamenti democratici contemporanei, come il nostro, acquista un'importanza maggiore rispetto al passato la norma paritaria di diritto comune, sicché parlando di obbligazioni pubblicistiche, non si deve tuttavia dimenticare che tali obbligazioni non sono quelle ove le norme derogatorie pubblicistiche dominano²¹, ma semplicemente quelle in cui accanto alla disciplina privatistica convive una disciplina che è circoscritta a quei momenti insopprimibili e non negoziabili che costituiscono il **"quid proprium"** di un ordinamento giuridico fondato sia sui valori individuali, sia sui valori meta-individuali, devoluti alla cognizione delle pubbliche amministrazioni, che agiscono non liberamente, ma con vincoli teleologici²².

Se è vero, dunque, che gli interessi pubblici possono essere realizzati attraverso forme privatistiche, e la veste privatistica appare spesso la più idonea per curare tali interessi²³, non è concretamente ipotizzabile una totale attrazione verso le norme di diritto comune di quei momenti ove solo un soggetto istituzionale di diritto pubblico appare idoneo ad assolvere a indeclinabili compiti di interesse comune, e l'adozione di adeguati e idonei strumenti di diritto pubblico non può peraltro prescindere da un'ottica democratica di necessario coinvolgimento e partecipazione di soggetti privati individuali e collettivi.

¹⁹ Cfr. Giannini M. S., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2000, 74 ss.; Giannini M. S., *Il pubblico potere. Stati e amministrazioni pubbliche*, Bologna, 1986.

²⁰ Cfr. Barettoni Arleri A., *Obbligazioni e obblighi pubblici e prestazioni amministrative*, Milano, 1996, 225 ss..

²¹ Cfr. Barettoni Arleri A., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, 383 ss..

²² Cfr. Giannini M. S., *ult. op. cit.*, 50.

²³ Cfr. Giannini M. S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970, 655 ss..

In altri termini, se quindi non è più configurabile un ordinamento, ove diritto pubblico e diritto privato appaiono come nemici in perenne lotta tra di loro, il diritto privato in varie fattispecie non può ignorare che l'attività della pubblica amministrazione non può che esprimersi in forme diverse da quelle previste dal codice civile e con strumenti ignoti all'autonomia privata²⁴.

Come più volte si è chiarito, la democrazia non significa caos e disordine, e la stessa Costituzione repubblicana in numerose norme non si limita a stabilire diritti e garanzie per i cittadini, ma per esempio richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale (art. 2 Cost.), ovvero stabilisce che tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva (art. 53 Cost.), principi e valori questi che non possono essere lasciati in balia dell'autonomia privata, e che invece richiedono necessariamente un soggetto della Pubblica Amministrazione plusvalente, anche se non oppressivo della libertà dei soggetti radicati nella società civile²⁵.

²⁴ Cfr. Falcon G., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. giur.*, XXI, Roma, 1990, 6 ss..

²⁵ Cfr. Esposito C., *ult. op. cit.*, 246 ss..

Le "Obbligazioni tributarie": dialettica storica e definizione attuale

1. Presupposti

Per quanto attiene alle fattispecie delle "**obbligazioni tributarie**", si sono succedute nell'arco del tempo svariate definizioni dottrinarie, e ciò in seguito a dibattiti riguardo la natura, il substrato e l'influenza sui singoli soggetti relativamente al fenomeno impositivo, analizzando i modelli di "**coobbligazione**", "**responsabilità**" e "**sostituzione**", senza tralasciare tutti quegli obblighi strumentali riguardanti il Fisco, a cui i cittadini sono tenuti ad adempiere, e i relativi controlli. Partiamo dal presupposto che, di qualsivoglia tributo trattasi, generalmente esso richiede l'adempimento di una prestazione pecuniaria che nel piano pratico si sostanzia, per l'appunto, nel pagamento obbligatorio da parte del contribuente, nelle vesti di creditore ad un ente pubblico cosiddetto impositore²⁶. Tale concetto trova il suo substrato storico nelle imposte dirette concernenti principalmente i fondi.

Addentrando dunque nel caso specifico, ai fini dell'individuazione di tale modello unitario, caratterizzato per l'appunto dalla "**obbligatorietà**", che consiste nell'obbligo di pagamento da parte del soggetto in veste di "**contribuente**", cioè il "**debitore**" al "**creditore**", in veste di "**ente pubblico impositore**"²⁷, si sono susseguite nel tempo varie teorie, poiché il diritto tributario è stato considerato scienza autonoma, tanto da identificare la sua nascita "**tout court**" nello studio stesso dell'obbligazione tributaria²⁸.

E' stato focalizzato inoltre come l'elaborazione di tale fattispecie trovò il suo substrato in un'analisi approfondita sulle "**imposte dirette**", soprattutto quelle fondiari, in relazione alla dinamica del prelievo, nei confronti della quale era dovere della Pubblica Amministrazione un intervento mirato svolto in un ambito di regolamentazione, nel quale non emergevano meccanismi in seguito divenuti peculiari (ad es. i versamenti in acconto)²⁹.

²⁶ Per talune deroghe cfr., ad es., artt. 39, d.lgs. 31.10.1990, n. 346 e 28 bis, d.P.R. n. 29.9.1973, n. 602.

²⁷ Cfr. Tinelli G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2010, 54.

²⁸ Cfr. Zingali G., *Obbligazione tributaria*, in *Nss. D. I.*, Torino, 1968, p. 686; Fregni M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, p. 2.

²⁹ Cfr. Batistoni Ferrara F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, X, Torino, 1994, 297 ss.

Osserviamo, inoltre, come le teorie aventi come fine specifico quello di riformare in modo innovativo tali fattispecie, trovino il loro fondamento nel progressivo aggiornarsi degli *"istituti dell'attuazione del rapporto tributario"*.

2. L'"obbligazione" quale prototipo di riferimento

Il concetto di obbligazione, storicamente ritenuto assoluto e perpetuo, invece, ha subito una metamorfosi nell'arco del tempo sulla base della eterogeneità delle varie normative di diritto positivo e di varie teorie insigne elaborate dalla dottrina. Se analizziamo la definizione letteraria vediamo come tale nozione faccia da fondamento ai fini di definire teoricamente il rapporto giuridico d'imposta³⁰, che viene a configurarsi quale fattispecie complessa, che, pur contenendo in sé molteplici diritti ed obblighi facenti capo a soggetti sia pubblici che privati, ed a terzi coinvolti nell'accertamento o nella riscossione, possiede quale caratteristica di fondo il *"debito tributario"*, che per l'appunto si identifica quale *"obbligazione pubblicistica"*, più precisamente quale obbligazione *"ex lege"*³¹.

L'obbligazione quindi permane quale fondamento anche per quella parte della dottrina che si è spinta ben oltre la concezione unitaria del rapporto giuridico d'imposta, valutando indipendentemente, da un lato, le situazioni soggettive, e dall'altro, gli atti che ne evidenziano l'espletamento³². Secondo un'autorevole dottrina, assumerebbe dunque ruolo marginale il porre l'accento sulla natura *"privatistica"* o *"pubblica"* dell'obbligazione, poiché nel primo caso si dovrebbe dare atto dell'incisivo intervento di regolazione da parte dell'amministrazione, nel secondo caso si dovrebbe verificare se la disciplina civilistica può supplire quella pubblicistica in caso di carenze³³.

Su tale opinione concordano anche coloro che sono del parere che una fattispecie complessa a formazione successiva integri l'obbligazione, talvolta completandola, talvolta producendo effetti anticipati definitivi³⁴.

³⁰ Fregni M.C., *op. cit.*, 59 ss)

³¹ Cfr. Giannini A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937, 57.

³² Cfr. Berliri A., *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, in *Giur. imp.* 1954, III, 509, part. 510).

³³ Cfr. Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Vol. II, Tomo I, Milano, 1957, 63.

³⁴ Cfr. Cocivera B., *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, I, Milano, 1958, 246-247.

Sarà opportuno citare qui la dottrina di un insigne giurista, per l'appunto Allorio, secondo cui l'obbligazione, seppur geneticamente collegata intrinsecamente alla dichiarazione del soggetto passivo o all'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, individua il *"rapporto tributario sostanziale"*, palesando un *"intensa tonalità pubblicistica"*, e si presenta quale *"species"* di un più vasto *"genus"* che racchiude in sé quella civilistica e fa riferimento ad una determinata situazione di fatto, che ne indica l'attitudine alla contribuzione. Tale obbligazione, inoltre, risulta essere oggetto del processo solo in via mediata, tramite l'impugnazione degli atti specifici che la costituiscono³⁵.

Tale impostazione dottrinarina è condivisa anche da coloro che ritengono che prima della nascita del debito d'imposta sussista un *«rapporto giuridico pubblicistico di contribuzione tributaria»* complesso, di cornice e di durata, sul quale, secondo il Consolo,³⁶ verrebbero a nascere doveri di collaborazione e protezione, come per esempio il dovere (non certo l'obbligazione), di fare una dichiarazione concreta. Alla medesima maniera per quanto concerne il calcolo del dovuto, dando vita in seguito ad un obbligo di diritto comune, sarebbe necessaria la dichiarazione o, in suo difetto e in caso di rettifica, risulterebbero necessari gli atti che la legge iscrive nella funzione di accertamento.

E inoltre se consideriamo le varie dottrine che, dopo aver appurato il fondamento legale di un più generico dovere contributivo (che non si può ricondurre all'obbligazione per la mancanza di un diritto di credito del soggetto pubblico che si attua contemporaneamente al realizzarsi del fatto tipico), pongono in rilievo la sequenza di atti strumentali volti all'attuazione della norma tributaria, la configurazione dell'obbligazione risulta essere rilevante quale esito del procedimento, ai fini della descrizione del momento nel quale si delinea in concreto la fattibilità della responsabilità del debitore³⁷. In tal modo, l'obbligazione abbandona man mano il suo contenuto particolare e pubblicistico, che si riferisce invece alle *«forme positive di esercizio della funzione amministrativa di imposizione»*³⁸.

³⁵ Cfr. Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1953, 119 ss., 164.

³⁶ Cfr. Consolo C., *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, 1035 e ss., part. 1048, 1049.

³⁷ Cfr. Micheli G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, 161 ss.

³⁸ Cfr. Micheli G.A.-Tremonti G., *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc.dir.*, Milano, 1979, XXIX, 409 ss., part. 431 ss, 442.

Teorie a confronto riguardo il "substrato storico" dell'"obbligazione tributaria"

Breve introduzione

Da quanto finora esposto, constatiamo come, nonostante le obbligazioni risultino essere comuni a diverse dottrine, tuttavia le teorie circa il loro nascere siano divergenti tra di loro.

Ad esempio secondo la teoria detta "**dichiarativa**", l'obbligazione si forma nel momento in cui si attua quel "**presupposto di fatto**" che esprime una capacità contributiva³⁹.

La "**teoria costitutiva**", invece, fa nascere l'obbligazione in forza degli atti applicativi; per esempio, in caso di autoliquidazione e versamento spontaneo, il momento costitutivo si individua nella "**dichiarazione**", mentre nei casi in cui questa manchi ovvero sia oggetto di rettifica, l'effetto costitutivo è affidato, in tutto o in parte, all'"**atto provvedimento di recupero**"⁴⁰. Il fondamento, dunque, dell'obbligazione non si può individuare nel solo presupposto, né nella sola dichiarazione, ma nella congiunta esistenza dell'uno e dell'altra, sicché in assenza e prima della dichiarazione non può sussistere obbligazione⁴¹.

Tuttavia si può ravvisare una pluralità di obbligazioni, come ad es. nel caso che alla dichiarazione seguano controlli formali *ex art. 36 bis* d.P.R. 29.9.1973, n. 600, ovvero accertamenti parziali, integrativi, modificativi, oppure prelievi suppletivi o complementari⁴². In precedenza, una esigua parte della dottrina poneva l'accento in ambito dei "**tributi senza accertamento**", nei quali il concretarsi della fattispecie imponibile rendeva necessaria l'esecuzione della prestazione, salvo il controllo successivo dell'adempimento da parte dell'ufficio: in questi casi risultava, infatti, condiviso l'assunto secondo cui l'obbligazione veniva a nascere nel momento in cui si realizzava la fattispecie.⁴³ Ma, coll'evolversi dei tempi, non si è più dato tanto rilievo alla distinzione tra tributi con accertamento e senza, e, possiamo aggiungere che, se, da un lato, può dirsi ormai molto limitato l'insieme di quei tributi che necessitano di un intervento da parte della Pubblica Amministrazione, dall'altro si è posta più che in passato l'attenzione sui poteri autoritativi in fase di controllo, tanto da far evidenziare

³⁹ Cfr. Russo P., *L'obbligazione tributaria*, in AA. VV., *Trattato di diritto tributario*, Amatucci A., diretto da, II, Padova, 1994, 4.

⁴⁰ Cfr. Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 579-580.

⁴¹ Cfr. Tesaro F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 95 ss.; 127 ss..

⁴² Cfr. Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2012, 296-297.

⁴³ Russo P., *ult. op. cit.*, 4 ss...

all'attuazione del prelievo il coesistere fra imposizione con e senza accertamento, nel momento in cui si realizza l'intervento di atti provvedimentali e quando viene attuato l'adempimento in modo spontaneo⁴⁴.

1. Teoria "dichiarativa", "costitutiva" e "procedimentale". Differenze di pensiero

Se andiamo ad analizzare il substrato storico di dette obbligazioni, esse hanno risentito di un dibattito dogmatico perpetrato nel tempo tra le suddette teorie contrapposte, ma che in taluni casi hanno trovato punti di coesione⁴⁵.

Tale confronto è ormai stato superato dalla profonda evoluzione del diritto tributario, che ha fatto in modo di ricondurre alla tesi "*costitutiva*" un insieme ricostruttivo che non va a coincidere con gli scopi dell'attività interpretativa, a causa delle molteplici entità necessarie ad esprimere il rapporto tributario, dovendosi distinguere l'origine dell'obbligazione e la sua evoluzione storica⁴⁶.

Una riflessione ulteriore, ha focalizzato come il momento ontologico debba differire dalla fase esecutiva che ne presuppone la nascita, ponendo in essere il rilievo della "*fase dinamica dell'attuazione del rapporto*" (segno di un approccio definito "*neo-dichiarativista*"), avente quest'ultima il suo apice nel soddisfacimento di una pretesa creditoria già sorta in precedenza⁴⁷.

Altri, invece, in disaccordo con la tesi dichiarativista, sostengono la tesi secondo cui, nel qual caso l'obbligazione tributaria fosse già nata in precedenza "*ex lege*", si dovrebbe poter adempiere ad essa in qualunque istante, mentre l'adempimento risente di *iter* procedurali spesso caratterizzati dalla presenza di atti della Pubblica Amministrazione; che, nel caso in cui l'obbligazione nascesse da fonte legislativa, il contribuente dovrebbe poter avvalersi della tutela giurisdizionale per quanto concerne la tutela dei diritti soggettivi confacenti con quel determinato rapporto, tramite l' "*interposizione*" di atti provvedimentali; che le norme

⁴⁴ Cfr. La Rosa S., *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 735.

⁴⁵ Cfr. Basciu A. F., *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989.

⁴⁶ Cfr. Batistoni Ferrara F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, Torino, 1994, 298 ss.; il quale, accennando alla giurisprudenza, sottolinea come quest'ultima avrebbe considerato la tesi che egli reputava più idonea, secondo cui l'obbligazione non è riconducibile agli atti applicativi, in particolare per quanto concerne la dichiarazione, come evidenzia la Cassazione in varie pronunce, (ad es. Cass. S.U., 25/10/2002, n. 15063, e Cass., 15/05/2013, n. 11670).

⁴⁷ Cfr. Russo P., *L'obbligazione tributaria*, cit. 16-18.

riguardanti i termini di decadenza dell'azione impugnatoria risulterebbero incompatibili con la fonte legislativa, a causa del consolidarsi degli effetti prodotti dall'atto non impugnato⁴⁸.

A tali obiezioni nei confronti della "*teoria costitutiva*", altri ancora hanno successivamente affermato che il legame diretto con il fondamento base del tributo non è ben posto in evidenza, poiché secondo costoro l'origine dell'obbligazione dagli atti applicativi trarrebbe esistenza dalla circostanza che la dichiarazione, di regola, estingue la "*fattispecie dell'accertamento*", venendo a mancare in seguito fasi di controllo necessarie, eccetto che in ambito di riscontro estrinseco (ex art. 36 *bis* d.P.R. n. 600/1973); inoltre che, se il soggetto passivo lascia decorrere i termini di decadenza non avvalendosi dei rimedi accordatigli (rimborso, integrativa), l'obbligazione nascente dalla dichiarazione si consolida anche venendo meno il presupposto; che, nel qual caso in cui vengano accolte le ragioni del contribuente nel giudizio sul rimborso, l'obbligazione viene meno perché la sentenza ne rende nulli gli effetti della dichiarazione, anche nel caso in cui non vengano resi noti errori dedotti durante l'istanza di restituzione; che la presenza di istituti come la dichiarazione integrativa ai fini di correggere gli errori porrebbe in evidenza che quella originaria produca effetti propri, la cui rimozione richiederebbe l'emanazione di un nuovo atto. In caso di accertamento, inoltre, considerato il caso in cui il rapporto tra atti impositivi e dichiarazione si debba considerare come annullamento/sostituzione della seconda da parte dei primi, ovvero come una molteplicità di obbligazioni complementari, è chiaramente emerso il contributo del provvedimento nel determinare in tutto o in parte l'obbligazione⁴⁹.

A coloro che si oppongono alla teoria "*dichiarativista*", si è obiettato che l'obbligazione tributaria, essendo di stampo pubblicistico, debba attuarsi nei termini, forme e modi stabiliti dalle norme legislative; che la possibilità che la tutela possa essere condizionata alla sussistenza di atti impugnabili non dimostra l'inesistenza precedente dell'obbligazione rispetto al provvedimento, ma solamente l'imperfezione di una condizione dell'azione, a cui si può ricondurre l'interesse ad agire, condizione scaturente nell'ambito di una pretesa infondata da parte di terzi, che rende lecita l'azione di accertamento negativo; che neanche l'esecutività ed esecutorietà degli atti attinenti al provvedimento non impugnati risulterebbe fondamentale

⁴⁸ Cfr. Allorio E., op. cit., 74, 565, 70, 99, 553; Tesaurò F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 38, il quale va ad elencare gli aspetti problematici della "*deprovvedimentalizzazione*" degli atti e della "*decostitutivizzazione*" del processo; si aggiunge a ciò che il rilievo processuale dei vizi formali non risulterebbe coerente con la natura non costitutiva dei provvedimenti impositivi, (per l'analisi di questa critica cfr., Fransoni G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001, 153).

⁴⁹ Cfr. Falsitta G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale.*, Padova, IV ed., 2003, 384; inoltre, Padova, VIII ed., 2012, 365.

ai fini di appurare se risultano idonei a far scaturire l'obbligazione, poiché non si può pensare ad un confine invalicabile per il legislatore, eccezion fatta per quello della ragionevolezza, a motivo dell'adattamento della disciplina della decadenza anche a quelle situazioni di fatto caratterizzate dalla presenza non già di interessi legittimi ma di diritti soggettivi, e ciò specialmente quando ci sia l'intenzione di racchiudere nell'arco di un tempo più breve la disposizione di determinati rapporti, come ad esempio per quanto attiene al rimborso⁵⁰.

Dal confronto di tali teorie si evince come le contrapposte visioni dipendano, più che dalle variate interpretazioni delle nozioni specifiche di diritto positivo, in special modo dai vari aspetti del diritto tributario, che contengono in sé opinioni differenziate anche per quanto concerne le situazioni giuridiche sottese⁵¹.

Il confronto tra le teorie "*dichiarative*" e "*costitutive*" è stato superato nell'ambito di una visione procedimentale dell'esercizio della "*potestà d'imposizione*", ossia la "*teoria procedimentale*", affermando che, partendo dal presupposto della intercambiabilità dei moduli di attuazione del tributo, la questione concernente la fonte dell'obbligazione è posta in un assetto secondario rispetto al configurarsi di una pluralità di situazioni giuridiche soggettive, attive e passive, facenti capo a svariati soggetti, propense in un contesto procedimentale, a realizzare il "*potere impositivo*" ed il "*prelievo tributario*" per poter addivenire ad un'attenta analisi dell'incidenza di ciascuno degli atti, degli effetti e delle implicazioni reciproche⁵².

Il prospetto succitato sembra per alcuni in linea con l'evolversi della normativa odierna che ha sottolineato in modo eloquente la sempre più ampia complessità «*delle sequenze e dei meccanismi impositivi*»⁵³. Tale funzione, finalizzata a che sia applicato il giusto tributo e ne venga determinata la qualità e quantità della condizione, si qualifica in tal maniera al di fuori dell'obbligazione tributaria, la quale viene posta più che altro nella fase della riscossione, poiché trae origine da fatti ed atti che si verificano "*ex lege*" in fase antecedente o susseguente all'avverarsi della situazione. Proprio per questo motivo, l'accertamento viene

⁵⁰ Cfr. Russo P., *L'obbligazione tributaria*, cit., 12, 13.

⁵¹ Franson G., *op. cit.*, 107.

⁵² Perrone L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 43ss, part. nota 16, il quale illustra il pensiero di G. A. Micheli, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, I, 620 ss.

⁵³ Perrone L., *op. loc. ult. cit.*, il quale a sostegno di tale tesi fa riferimento ad alcune pronunce giurisprudenziali, e nello specifico, cass., 25/11/1980, n. 6262, individuando l'asse centrale non più nel rapporto d'imposta, ma nella funzione pubblicistica tributaria; sull'argomento cfr. Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 247.

esteso al controllo sull'osservanza dei diversi obblighi comportamentali che la norma legislativa impone al contribuente, aventi come prospettiva l'applicazione corretta dei tributi⁵⁴.

A tal proposito, ci sono anche coloro che considerano cosa inutile il riferirsi al concetto di "**obbligazione**", concentrando pertanto l'attenzione sui casi in cui il tributo è incassato anticipatamente rispetto al presupposto (ritenute, acconti, versamenti periodici), evidenziando come non possa essere considerato il "**fatto indice**" come fonte di un'obbligazione in senso tecnico, ma piuttosto evento atto a generare effetto differente, che si sostanzia nella acquisizione definitiva delle somme da parte dell'ente pubblico, e della impossibilità giuridica di un eventuale rimborso⁵⁵.

A ciò esprime la sua contrarietà una parte della dottrina autorevole, sebbene in minoranza; essa, non accettando la nozione di obbligazione, sia da un punto di vista sostanziale che processuale (dal momento che la reputa non idonea a costituire oggetto di un "**procedimento costitutivo**" o "**di accertamento**", in quanto correlata ad una pronuncia di condanna), identifica negli odierni strumenti impositivi e procedimentali (come ad es. il "**redditometro**" e gli atti "**impo-esattivi**") la prova della "**vis**" che va a costituire l'operare stesso del Fisco, in grado «**solo con qualche passaggio intermedio estremamente concentrato**» di far scaturire un titolo esecutivo da un elemento che addita, in maniera indiretta, la capacità contributiva⁵⁶.

Un superamento del concetto di "**obbligazione tributaria**", è stato prospettato da coloro che ritengono che il tributo non possa costituire oggetto di un rapporto unitario obbligatorio (cosa estremamente difficile da delineare, ad es., per la detrazione delle eccedenze iva o dei crediti per imposte estere, che non si potrebbero configurare né come crediti da "**indebito**" né come crediti "**non da indebito**", poiché non sono antecedenti alla dichiarazione e possono essere valorizzati solamente tramite essa), ma piuttosto il risultato del «**modo in cui di volta in volta si sono combinati i molteplici obblighi di versamento e diritti a detrazioni e deduzioni, derivanti dal verificarsi dei singoli fatti fiscalmente rilevanti**», nei quali si quantifica in pieno la disciplina sostanziale delle imposte⁵⁷.

⁵⁴ Fantozzi A., *Diritto tributario*, Torino, 2013, 402.

⁵⁵ Cfr. Fedele A., *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. Cost.*, 1967, II, 965, cui fa riferimento in un confronto dialettico, Falsitta G., *Obbligazione tributaria*, in *Dizionario di diritto pubblico*, Cassese S., diretta da, Milano, 2006, IV, 3837.

⁵⁶ Cfr. Glendi C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 131 ss., 145 ss.; Id., *Imposazione costitutiva ex parte fisci e imposazione sostitutiva ope iudicis*, in *Corr. trib.*, 2013, n. 5, 457.

⁵⁷ La Rosa S., *op. cit.* 747; Id., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 32 ss., 211 ss..

Il dibattito dottrinario, oggetto della nostra attenzione, va ad influire sia in ambito processuale, come ad esempio in connessione con l'oggetto stesso del processo, la questione dei "*nova*" in appello, la quale non è immune dalle diversificate dottrine cui si fa riferimento⁵⁸, sia in ambito sostanziale, tramite una valutazione della possibilità o meno di far rientrare la disciplina che regola il prelievo nell'ambito della disciplina civilistica, tenendo in considerazione la netta differenza delle regole disciplinanti l'obbligazione⁵⁹ (come possiamo osservare, ad es., per l'"*esecuzione*"). A tal proposito, sarà utile far riferimento ai "*meccanismi estintivi dell'obbligazione tramite compensazione*", questione maggiormente dibattuta. Quindi, se da una parte vediamo come la compensazione tributaria si è resa particolarmente idonea da poter essere operativa nell'ambito di una "*molteplicità di prestazioni disomogenee*", valicando anche in ambito soggettivo i limiti imposti ex artt. 1241 c.c. e ss., dall'altra l'affermazione secondo cui l'obbligazione tributaria solitamente si estingue per compensazione (art. 8, comma 1, l. 27.7.2012, n. 212, che inoltre rinvia ad appositi regolamenti l'attuazione del principio più generale, di cui al comma 8), ha suscitato la domanda se il suddetto richiamo normativo si riferisca ai principi che regolano le obbligazioni civili, o debba estendere l'intera fattispecie tributaria al regime ex art. 17, d.lgs. 9.7.1997, n. 241⁶⁰.

Rientra in tale ottica anche il dibattito concernente la questione dei limiti di legittimità dell'accollo del debito d'imposta, ex art. 8, comma 2, l. n. 212/2000, che pone ad un'analisi meticolosa le peculiarità nell'ordinamento tributario, focalizzando l'attenzione in particolar modo sui rapporti con la disciplina della rivalsa obbligatoria⁶¹.

⁵⁸ Cfr. Trivellin M., *Domande ed eccezioni nuove. L'inammissibilità e la rilevabilità d'ufficio*, in V. Uckmar, F. Tundo, *Codice del processo tributario*, Piacenza, 2007, 841 ss, ove per l'appunto si fanno taluni riferimenti agli orientamenti giurisprudenziali detti "*sincretisti*", per il riferimento alla formula *impugnazione -merito*, chiarita in Cass., 20.3.2013, n. 6918.

⁵⁹ Cfr. Allena M., *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1999, 1776 ss..

⁶⁰ Su tale confronto cfr., Falsitta G., *Obbligazione tributaria*, in *Dizionario di diritto pubblico*, cit., 3840; Fedele A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 883, part.887; cfr., in generale Cordeiro Guerra R., *La compensazione*, in AA. VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Marongiu G., a cura di, Torino, 2004, n. 23 ss.; Messina S. M., *La compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006; Girelli G., *La compensazione tributaria*, Milano, 2010.

⁶¹ Cfr. Paparella F., *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008, 145 ss..

2. Caratteristiche "peculiari" dell'obbligazione tributaria, concernenti in modo particolare l'"indisponibilità"

Pur predominando la dottrina che, a causa di una sempre maggiore autonomia della scienza "*gius-amministrativistica*", ha individuato nell'obbligazione tributaria, un carattere spiccatamente pubblicistico⁶², il dibattito si concentra tuttavia sulla caratteristica della "*indisponibilità*", riferita ai principi di "*riserva di legge*", "*eguaglianza*" e "*capacità contributiva*"; tale caratteristica stabilisce l'obbligo di prelevare sia da parte del legislatore (suscitando dubbi di legittimità riguardo condoni ed istituti simili) sia dell'ufficio (con l'esclusione di transazioni o abdicazioni in ambito di accertamento e riscossione).

Numerose sono le norme concernenti casi di indisponibilità, come ad es., l'accertamento con adesione, la cui ricostruzione teorica può approdare a soluzioni molteplici⁶³: dalla tutela dell'affidamento di cui all'art. 10, co. 2, l. n. 212/2000, che si configura come l'espressione della "*voluntas legis*" di porre limiti alla salvaguardia delle aspettative legittime, secondo i parametri interpretativi di revisione dell'amministrazione, all'esclusione di sanzioni ed interessi, offrendo garanzie che il tributo venga pagato; la transazione fiscale *ex art. 182 ter*, R.D. 16.3.1942, n. 267 che consente il parziale pagamento a condizioni determinate per quanto concerne i tributi, nell'ottica della disciplina del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione⁶⁴; la mediazione fiscale (art. 17 *bis*, co. 8, d.lgs. 31.12.1992, n. 546), che sembra voler far confluire nella fase decisoria elementi che valutino l'economicità dell'azione amministrativa che parrebbero ammettere giudizi di opportunità che portano a forme di transazione della lite⁶⁵.

Per parte della dottrina, il fondamento dell'"*indisponibilità*" è posto in correlazione ai *principi* di "*legalità*", "*imparzialità*" e "*buon andamento*" della P.A.⁶⁶, oltre che alla

⁶² Cfr. Giannini M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, 6.

⁶³ Cfr. Marellò E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; Versigliani M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario, contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

⁶⁴ Cfr. Falsitta G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2007, 1047 ss. part.1069 ss.; Del Federico L., *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 216ss., part. 217; Beghin M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.* 2010, II, 679 ss., part. 701 ss..

⁶⁵ Cfr. Marini G., *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 853 ss.; Pistolesi F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 898 ss.; Corasaniti G., *Commento all'art. 17 bis d.lgs 31/12/1992, n.546*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Consolo C., Glendi C., a cura di, Padova, 2012, 223 ss.

⁶⁶ Miccinesi M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Miccinesi M., a cura di, Padova, 1999, 1 ss.

"funzione" di **"riparto"** per quanto attiene alla obbligazione tributaria per l'imposta, poiché proprio per mezzo suo si ha il riparto tra i consociati delle spese pubbliche.

Di pari passo il rapporto principale debito/credito tra contribuente ed amministrazione si potrebbe individuare in un rapporto tra contribuenti che si verrebbe ad esplicare nella pretesa di ciascuno ad una ripartizione equa in tal modo da evitare di concorrere alla spesa pubblica in maniera sproporzionata rispetto alle proprie capacità contributive, parallelamente a quella di tutti gli altri soggetti che sono tenuti a prendervi parte, evitando gli aggravii dovuti all'altrui sottrazione ai doveri solidaristici⁶⁷.

3. "Solidarietà", "coobbligazione", "responsabilità" e "sostituzione" nelle relazioni tra contribuente ed Erario

Alla relazione intercorrente tra contribuente ed Erario, si affianca l'obbligazione concernente svariati soggetti, che contribuiscono o meno all'attuazione del fattore indice, più specificatamente nel qual caso il presupposto si verifichi in modo congiunto, e l'obbligazione che ne scaturisce è caratterizzata dalla **"solidarietà paritetica"**, per la molteplice rilevanza soggettiva della situazione di base⁶⁸. Si è appurata la possibilità di chiamare più soggetti in solido all'adempimento dell'obbligazione d'imposta nel qual caso quest'ultima **«corrisponda ad una manifestazione di attitudine alla contribuzione contestualmente e unitariamente riferibile»** a ciascuno dei soggetti medesimi (ad. es.: solidarietà tra le parti contraenti nell'imposta di registro)⁶⁹.

Tramite il realizzarsi in maniera congiunta del presupposto, si può giustificare la fattispecie legislativa del vincolo solidale, che va a rendere più salda la garanzia del soddisfacimento degli obblighi tributari⁷⁰. Al contrario, proprio a causa di questa inscindibilità pare impresa ardua una eventuale divisione del presupposto in più parti, in modo tale che il tributo gravi

⁶⁷ Cfr. Falsitta G., *Obbligazione tributaria*, cit., 3839, ma v. contra, Stevanato D., *Determinazione della ricchezza, «obbligazione di riparto» e ricchezza non registrata*, in *Dialoghi trib.*, 2013, n. 1, 7 ss., part. 13ss., ove, pur ammettendosi l'esistenza di un interesse di fatto di ciascun consociato ad un livello di diffusa fedeltà fiscale, si afferma che il minor gettito del tributo rispetto alle attese potrebbe dar luogo a diverse reazioni, non necessariamente implicanti una ripartizione delle «quote in base» sui contribuenti adempienti; in senso critico v. anche Crovato F., Lupi R., *Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, n. 6, 853ss.

⁶⁸ Cfr. Schiavolin R., *Il collegamento soggettivo*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Moschetti F., a cura di, Padova, 1993, 83.

⁶⁹ Cfr. Miccinesi M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, Torino, 1997, 445 ss., in part. 446.

⁷⁰ Su tale garanzia, cfr. Fantozzi A., *La solidarietà tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, Amatucci, A., diretto da, Padova, 1994, Vol. II, 454.

pienamente su tutti i soggetti che attuano il fatto, determinando la violazione della doppia imposizione.

Secondo taluni, la ripartizione dei tributi tra i contribuenti, sarebbe rilevante solamente per quanto attiene all'assetto patrimoniale, e ciò emergerebbe *ex art. 1475 c.c. e ss.*, (ad es. il registro)⁷¹; contrariamente vi sono anche coloro che sostengono che i meccanismi di regresso risultino essere indispensabili a che il tributo possa essere applicato nella piena osservanza degli indici di riparto, ricomprendendoli nell'ambito del rapporto tributario⁷². Più difficile risulta essere il giustificare la solidarietà in taluni casi in cui il "**fatto indice**", pur essendo molto legato al "**presupposto**", si possa suddividere in quote tra i soggetti destinatari (ad es. nella solidarietà tra coeredi per il pagamento della tassa di successione)⁷³.

Oltre tali casi di cui abbiamo fatto cenno poc'anzi concernenti la "**solidarietà**", sarà utile sottolineare la presenza di altre tipologie di fattispecie, caratterizzate da "**coobbligazione dependente, illimitata o limitata**". Appartenente alla prima fattispecie è la "**responsabilità d'imposta**" che, oggi sembra maggiormente essere presa in considerazione⁷⁴.

Il responsabile d'imposta⁷⁵ è tenuto a pagare il tributo insieme ad altri per fatti o situazioni riconducibili a questi ultimi, in modo tale che la sua obbligazione, tramite l'attuazione del presupposto, comprende in se l'"**alterità**" della fattispecie, che deve inoltre poter giustificare la funzione di "**garanzia erariale**"⁷⁶; ecco perché, ferma la duplicità ed autonomia dei rapporti obbligatori, si parla di "**nesso di pregiudizialità-dipendenza**" o "**accessorietà**" di quello che riguarda il responsabile.

La dottrina⁷⁷ evidenzia altresì, che oltre alla funzione di garanzia tipica della responsabilità per l'imposta, se ne potrebbero contemplare altre come "**logiche parasanzionatorie**", di cui agli artt. 11, d.lgs. 18.12.1997, n. 472 e 60 *bis*, d.P.R. 26.10.1972, n. 633, predisposte alla tutela del corretto *iter* procedurale di adempimento dell'obbligazione tributaria, di cui all'art. 35, d.P.R. n. 602/1973, concernente situazioni di corresponsabilità tra sostituto e sostituito. Bisogna però precisare che, eccetto il carattere peculiare delle fattispecie ora esplicate,

⁷¹ Cfr. Miccinesi M., *op. ult. cit.*, 447.

⁷² Cfr. Falsitta G., *Obbligazione tributaria*, cit., 3845.

⁷³ Art. 36, d. lgs. n. 346/1990; cfr., Miccinesi M., *op. cit.*, 449.

⁷⁴ Cfr. Castaldi L., *Solidarietà tributaria, Postilla di aggiornamento*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2007, § 1, ove si fa particolare riferimento al consolidato fiscale, di cui all'art. 127 d.P.R. 22/12/1986, 917.

⁷⁵ Cfr. art. 64 d.P.R. n. 600/1973 che reca definizione dotata di forza descrittiva anche oltre i tributi diretti.

⁷⁶ Cfr. Fantozzi A., *op. ult. cit.*, 464.

⁷⁷ Castaldi L., *Solidarietà tributaria, Postilla di aggiornamento*, cit., v. *supra*, § 1.

indispensabile ai fini di poter garantire la legittimità costituzionale di tali obbligazioni, risulta essere il fatto che il responsabile possa agire ai fini della rivalsa nei confronti del contribuente, pur non essendo a conoscenza delle caratteristiche riguardanti l'imputazione soggettiva della prestazione impositiva; ciò denota il fine per cui il legislatore non possa comprimere tale istituto⁷⁸. Per tal motivo i responsabili si devono trovare soltanto in ambito dei soggetti coinvolti direttamente con tale fattispecie, e che quindi possono trovare utilità nel porre in essere il diritto di rivalsa⁷⁹. E' bene precisare che, essendo fondamentale il trasferimento del tributo in capo al contribuente, di cui all'art. 53 Cost., i casi specifici di responsabilità che garantiscono il rispetto di tale principio, sono quelli nei quali l'obbligato dipendente possiede la facoltà di esercitare la rivalsa ancora prima di adempiere (come ad esempio il caso concernente il notaio per l'imposta principale di registro, caso che attualmente taluni ritengono opportuno impostare maggiormente in ambito del "*mandato ex lege*", anche ai fini della registrazione telematica, ex art. 3-ter d.lgs. 18.12.1997, n. 463⁸⁰).

Nel caso in cui il patrimonio del contribuente sia insufficiente a coprire una passività, colui che risulta essere ignaro del fatto indice, e quindi non può configurarsi quale soggetto passivo, corre il pericolo che l'imposta venga cristallizzata nei suoi confronti dal regresso successivo. Nel qual caso invece, il coobbligato adempie con beni specifici o con una porzione ben definita del suo patrimonio nell'ambito di limiti ben stabiliti di valore, si verificherà la fattispecie della "*coobbligazione dipendente limitata*", come ad esempio avviene per il cessionario d'azienda relativamente ai debiti tributari della stessa, ex art. 14, d.lgs. 472/1997, che contempla una fattispecie di coobbligazione "*successiva*" o "*non contestuale*"⁸¹, ovvero per i beni gravati da privilegio fiscale, anche se parte della dottrina fa rientrare tali casi tra quelli di mera soggezione all'esecuzione⁸².

Avremo invece il fenomeno della "*sostituzione*", nel qual caso un soggetto sia obbligato a pagare l'imposta al posto di altri soggetti per situazioni o fatti riconducibili a questi ultimi; in tal caso, il sostituto non attua comunque il presupposto, e per costui diviene "*doverosa*" la rivalsa, ex art. 64 d.P.R. n. 600/1973. Di norma, il soggetto che sostituisce il sostituto è debitore del sostituto, e la rivalsa si attua sul prototipo della ritenuta. Se talvolta le ritenute

⁷⁸ Cfr. Fedele A. *La solidarietà tra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normative vigenti e prospettive*, III, Milano, 1986, 518.

⁷⁹ Cfr. Randazzo F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, 41 ss.

⁸⁰ Boria P., in Fantozzi A., *Diritto tributario*, Torino, 2013, 553 ss..

⁸¹ Cfr. Marini, G., *Note in tema di responsabilità per i debiti tributari del cessionario di azienda*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 181 ss. particolarmente 188 ss..

⁸² Miccinesi M., *op. cit.*, 454.

rappresentano il mezzo per poter attuare il versamento in anticipo dell'imposta, riconducibile a presupposti attuati al soggetto sostituito, senza tuttavia estromettere quest'ultimo dal rapporto con l'Erario (ritenuta d'acconto), in altre ipotesi gli obblighi tributari, a motivo di necessarie semplificazioni, efficienza e creazione di controinteressati a che il pagamento venga sottratto, si incentrano sul sostituto, e la ritenuta d'"*imposta*" può porre fine al rapporto.

La dottrina tiene a precisare come la "*prestazione impositiva*" risulti essere in capo al sostituto e come il sostituto si identifichi quale titolare di un'obbligazione "*in proprio*" riguardo l'"*amministrazione finanziaria*", rivestita in tal caso di autonomia, a differenza dell'"*amministrazione d'imposta*", pur possedendo il medesimo oggetto. Dunque l'obbligazione del sostituto risulta essere connessa alla tributaria sia dal "*nesso di pregiudizialità-dipendenza*", sia dalla "*funzione di strumentalità*", e, bisogna sottolineare come anche in tal caso la questione relativa alla conformità di tale regime giuridico alle norme costituzionali deve essere affrontata sia sulla base dell'efficacia dei mezzi che assicurano al sostituto l'indennità dall'onere tributario, sia in base alla ragionevolezza dell'imposizione in capo al medesimo degli obblighi di cui trattasi, facendo riferimento al suo rapporto riguardo i presupposti base del prelievo⁸³.

Nelle fattispecie di "*sostituzione*", interessante risulta essere soffermarsi sulle patologie del fenomeno, nel qual caso il sostituto non effettua la ritenuta ed il versamento, casi questi nei quali può scaturire una coobbligazione solidale del sostituto, che secondo parte della dottrina avviene in riferimento alla responsabilità d'imposta; a tal proposito si faccia riferimento all'art. 35, d.P.R. 29.9.1973, n. 602, sulla cui applicazione ha avuto ruolo determinante l'art. 19, d.lgs. 26.2.1999, n. 46⁸⁴.

Da ciò emerge l'estrema complessità delle casistiche procedurali ove coesistano rapporti complessi riguardanti più obbligati. Pur potendo considerare ormai del tutto superata la cosiddetta "*supersolidarietà tributaria*" (Corte Cost., 13.5.1968, n. 48), nella "*fase di attuazione*", per quanto concerne i rapporti tra più soggetti bisogna tenere saldi "*l'integrità del diritto di difesa*" e "*dell'uguaglianza*"⁸⁵, tematiche queste concernenti anche le procedure di notifica degli atti impositivi nei riguardi degli obbligati, i limiti di applicazione

⁸³ Cfr. Russo P., *Manuale di diritto tributario*, 170ss.; Basilavecchia M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, XV, Torino, 1998, 66 ss., part. 77.

⁸⁴ Miccinesi M., op. cit., 452.

⁸⁵ Cfr. Castaldi L., *Solidarietà tributaria* in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993, § 5 ss..

dell'art. 1306 c.c.,⁸⁶ le limitazioni del litisconsorzio tributario⁸⁷, l'efficacia dell'atto di adesione qualora venga sottoscritto da uno solo dei soggetti passivi (es. art. 1, co. 2, d.lgs. 19.6.1997, n. 218), la doverosità dell'autotutela nel qual caso il rapporto venga definito a favore di uno degli obbligati, le questioni di giurisdizione⁸⁸.

4. Concetto di "obblighi strumentali"

Trattando nello specifico degli "**obblighi di pagamento**", occorre menzionare gli "**acconti**", fattispecie oggetto di dibattito storico dottrinario soprattutto in riferimento al complesso dilemma riguardo il substrato storico dell'obbligazione tributaria; essi, facendo riferimento alla dichiarazione dell'anno precedente o, se quest'ultima fosse stata non attuata, all'imposta riferita al reddito che si sarebbe dovuto dichiarare, sono definiti quali "**obbligazioni provvisorie**"⁸⁹.

Coloro che hanno fatto rientrare tale istituto nella teoria della "**fonte legale dell'obbligazione**", hanno sostenuto la tesi secondo cui il versamento è considerato come "**semplice adempimento anticipato**", e che, comunque, il relativo obbligo non potrebbe scaturire dalla dichiarazione, sia a causa della sua persistenza anche nel caso in cui la dichiarazione sia omessa, sia perché, se il suo adempimento viene effettuato in misura esigua rispetto al dovuto sulla base della precedente dichiarazione, tuttavia in linea con quella riferita al periodo considerato, non si applicano sanzioni amministrative tributarie ed interessi.

Di particolare interesse sono anche le obbligazioni definite "**accessorie**", tra cui vanno annoverate quelle aventi per il pagamento degli interessi o delle sanzioni pecuniarie amministrative, in caso di inadempimento dell'obbligazione principale. Oltre alle obbligazioni tributarie bisogna altresì annoverare, svariate fattispecie di obblighi strumentali e formali che vengono ad incidere sul contribuente o sui terzi⁹⁰, fondamentali ai fini della nascita della fattispecie impositiva (come ad esempio quelli presupposti, riguardanti la fatturazione, la tenuta delle scritture contabili o della documentazione rilevante, quelli successivi, ascrivibili

⁸⁶ Cfr. Picciaredda F., *Estensione in utilibus del giudicato favorevole ex art. 1306, comma 2 c. c., in tema di solidarietà tributaria nei confronti dei coobbligati rimasti estranei al giudizio*, in *Giur. it.*, 2011, 2425.

⁸⁷ Cfr. Falsitta G., *Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 174.

⁸⁸ Puri P., in Fantozzi A., a cura di, *Diritto tributario*, Torino, 2013, 454.

⁸⁹ Cfr. Falsitta G., *Obbligazioni tributarie*, cit. 3884, in cui l'autore pone gli "**acconti**" sullo stesso piano delle "**obbligazioni nascenti da dichiarazione**" fino alla decorrenza dei termini dell'integrativa a favore, di quelle scaturenti dalla "**riscossione frazionata in pendenza di ricorso**", dei "**versamenti periodici nell'iva**", delle "**ritenute d'acconto**".

⁹⁰ Cfr., Boria P., in Fantozzi A., a cura di, *Diritto tributario*, Torino, 2013, 553 ss.

alla collaborazione istruttoria, quale gli obblighi di risposta agli inviti, richieste, questionari, nei confronti dei quali sono previste sanzioni da norme specifiche in caso di inadempimento, con effetti anche preclusivi sul piano procedimentale (inutilizzabilità a favore nel processo, legittimazione di metodi di accertamento induttivi); in tali casi le pubbliche amministrazioni possono esercitare i poteri di accesso, ispezione e verifica, cui tali situazioni giuridiche sono soggette.

Bibliografia

Allena M., *Sull'applicabilità dei principi civilistici al diritto tributario*, in *Dir. prat trib.*, I, 1999, 1776 ss..

Allorio E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1953; inoltre Torino, V ed., 1969.

Antonini L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996.

Barettoni Arleri A., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, 383.

Barettoni Arleri A., *Obbligazioni e obblighi pubblici e prestazioni amministrative*, Milano, 1966.

Basciu A.F., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1964.

Basciu A.F., *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989.

Basilavecchia M., *Sostituzione tributaria*, in *Dig. comm.*, XV, Torino, 1998, 66 ss..

Batistoni Ferrara F., *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, Torino, 1994, 297.

Beghin M., *Giustizia tributaria e indisponibilità dell'imposta nei più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali. La transazione concordataria e l'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 679 ss..

Berliri A., *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, in *Giur. imp.* 1954, III, 509.

Berliri A., *Principi di diritto tributario*, Vol. II, Tomo I, Milano, 1957, 63.

Berliri L.V., *La giusta imposta*, Roma, 1945.

Bosello F., *Il prelievo alla fonte nel sistema dell'imposizione diretta*, Padova, 1972.

Capaccioli E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1966, I, 26.

Castaldi L., *Solidarietà tributaria*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993, § 5.

- Castaldi L., *Solidarietà tributaria, Postilla di aggiornamento*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2007, § 1.
- Cicognani A., *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Padova, 1977.
- Cipolla G.M., *Ritenuta alla fonte*, in *Dig. comm.*, vol. XIII, Torino, 1997.
- Cocivera B., *Accertamento tributario*, in *Enc. dir.*, Vol. I, Milano, 1958, 246, 247.
- Consolo C., *Processo e accertamento fra responsabilità contributiva e debito tributario*, in *Riv. dir. proc.*, 2000, 1035 e ss..
- Coppa D., *Responsabile d'imposta*, in *Dig. comm.*, XII, Torino, 1996.
- Corasaniti G., *Commento all'art. 17 bis d. lgs. 31/12/1992 n. 546*, in *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Consolo C., Glendi C., a cura di, Padova, 2012, 223.
- Cordeiro Guerra R., *La Compensazione*, in AA. VV., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Marongiu G., a cura di, Torino, 2004, 23.
- Crovato F., Lupi R., *Indisponibilità del credito tributario, contabilità pubblica e giustizia tributaria*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, n. 6, 853 ss..
- Del Federico L., *La nuova transazione fiscale nel sistema delle procedure concorsuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 216 ss.
- D'Amati N., *Rapporto giuridico d'imposta*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1993.
- Di Majo A., *Delle obbligazioni in generale*, in *Commentario del codice civile Scialoja-Branca*, a cura di F. Galgano, Bologna, 1988.
- Falcon G., *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. giur.*, XXI, Roma, 1990.
- Falsitta G., *Manuale di diritto tributario*, pt. gen., Padova, 2003; inoltre Padova, IV ed. 2012.
- Falsitta G., *Obbligazione tributaria*, in *Dizionario di diritto pubblico*, Cassese, S., diretto da, Milano, 2006, IV, 3837.

Falsitta G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, I, 1047-1069.

Falsitta G., *Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, II, 174.

Fantozzi A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003.

Fantozzi A., *Diritto tributario*, Torino, 2013;

Fantozzi A., *La solidarietà tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, Amatucci A., diretto da, Padova, 1994, Vol. II, 453.

Fantozzi A., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968.

Fedele A., *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, I, 883.

Fedele A., *La solidarietà tra più soggetti coinvolti nel prelievo*, in AA.VV., *La casa di abitazione tra normative vigenti e prospettive*, Milano, 1986, III, 518.

Fedele A., *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, I, 21.

Fedele A., *Il presupposto del tributo nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1967, II, 965.

Fransoni G., *Giudicato tributario e attività dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2001.

Fregni M.C., *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998.

Gaffuri G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969.

Galateria L.-Stipo M., *Manuale di diritto amministrativo. Principi generali.*, Torino, 1998.

Gallo F., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970.

Gambardella F., *Le regole del dialogo e la nuova disciplina dell'evidenza pubblica*, Torino, 2016.

- Garcea A., *La pretesa tributaria nella moderna dinamica impositiva*, Milano 2003.
- Giannini A.D., *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milano, 1937.
- Giannini M.S., *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964.
- Giannini M. S., *Diritto amministrativo*, Milano, 1970.
- Giannini M. S., *Il pubblico potere. Stati e amministrazioni pubbliche*, Bologna, 1986.
- Giannini M. S., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2000.
- Giovannini A., *Soggettività tributaria e fattispecie impositiva*, Padova, 1996.
- Glendi C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984.
- Jarach D., *Il fatto imponibile*, Padova, 1981.
- La Rosa S., *Accertamento tributario e situazioni soggettive del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, I, 735.
- La Rosa S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006.
- Longobardi C., *La nascita del credito d'imposta*, Padova, 1965.
- Lupi R., *Manuale di diritto tributario, pt. gen.*, Milano, 2000.
- Maffezzoni F., *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965.
- Magnani C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965.
- Marello E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000.
- Marini G., *Note in tema di responsabilità per i debiti tributari del cessionario di azienda*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 188 ss.
- Marini G., *Profili costituzionali del reclamo e della mediazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 853 ss..
- Messina S. M., *La Compensazione nel diritto tributario*, Milano, 2006.

- Miccinesi M., *Solidarietà nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, Torino, 1997, 445.
- Miccinesi M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Miccinesi M., a cura di, Padova, 1999, 1 ss..
- Micheli G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin.*, 1974, 620.
- Micheli G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989.
- Micheli G.A.-Tremonti, G., *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, Milano, 1979, XXIX, 409.
- Moschetti F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973.
- Paparella F., *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008.
- Parlato A., *Il responsabile d'imposta*, Milano 1962.
- Parlato A., *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969.
- Perrone L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 43.
- Picciaredda F., *Estensione in utilibus del giudicato favorevole ex art. 1306, comma 2 c. c., in tema di solidarietà tributaria nei confronti dei coobbligati rimasti estranei al giudizio*, in *Giur. it.*, 2011, 2425.
- Pistolesi F., *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, 898 ss..
- Pugliese M., *Istituzioni di diritto finanziario. Diritto tributario*, 1937.
- Randazzo F., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012.
- Rotondi A., *Appunti sull'obbligazione tributaria*, Padova, 1950.
- Russo P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969.
- Russo P., *L'obbligazione tributaria*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, Amatucci, A., diretto da, II, Padova, 1994.
- Russo P., *Manuale di diritto tributario, pt. gen.*, Milano, 2007.

Salvini L., *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, XIII, Torino, 1997.

Sandulli A. M., *Spunti sui contratti di diritto privato della P. A.*, Firenze, 1953.

Schiavolin R., *La capacità contributiva. Il collegamento soggettivo*, in *Trattato Dir. Trib.*, Amatucci A., diretto da, I, Padova, 1994, 282 ss.

Schiavolin R., *Il collegamento soggettivo*, in AA.VV., *La capacità contributiva*, Moschetti F., a cura di, Padova, 1993, 83.

Stevanato D., *Determinazione della ricchezza, «obbligazione di riparto» e ricchezza non registrata*, in *Dialoghi trib.*, 2013, n. 1, 7 ss.

Tesauro F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975.

Tesauro F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991.

Tesoro G., *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938.

Tremonti G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977.

Trivellin M., *Domande ed eccezioni nuove. L'inammissibilità e la rilevabilità d'ufficio*, in V. Uckmar, F. Tundo, *Codice nel processo tributario*, Piacenza, 2007, 841.

Uckmar A., *Del sostituto d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 1940, I, 112.

Vanoni E., *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, Milano, 1962, 178.

Versiglioni M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario, contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

Zingali G., *Obbligazione tributaria*, in *Nss.D.I.*, Torino, 1968, 686.