

La natura pubblicistica delle obbligazioni tributarie e i limiti all' autonomia privata. Gli effetti delle obbligazioni di una società estinta nei confronti dell'Erario.

Maria Viscolo, assegnista di ricerca in diritto tributario, Università di Napoli, Federico II

Il presente lavoro intende ricostruire, in chiave sistematica, la natura pubblicistica delle obbligazioni tributarie, mettendo in luce i limiti – e le tassative deroghe – all'autonomia privata nella loro nascita, modificazione ed estinzione ciò alla luce di recenti interventi giurisprudenziali, anche a Sezioni Unite, non risolutivi delle problematiche.

Particolare attenzione è dedicata al problema degli effetti che l'estinzione di una società – conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese – produce sui rapporti obbligatori pendenti verso l'Erario e, quindi, sulla sorte dei debiti e dei crediti tributari nel peculiare intreccio fra diritto societario, diritto civile delle obbligazioni e diritto tributario¹.

La nozione di indisponibilità del credito tributario esprime il divieto per l'Amministrazione finanziaria di rinunciare liberamente al proprio credito, salvo previsione di legge. L'Erario non è un creditore “qualunque”: il suo potere di concessione, riduzione o abbandono del credito è rigidamente tipizzato. In via ordinaria, non è configurabile una remissione di debito “negoziale” ex art. 1236 c.c. da parte dell'Amministrazione, se non quando una norma di legge attribuisca uno specifico potere di riduzione o estinzione; l'assenza di atti di riscossione, l'inerzia amministrativa o la mancata iscrizione a ruolo non possono, di per sé, integrare rinuncia al credito².

Il contribuente e l'Erario³ non sono liberi di “contrattualizzare” il tributo modificandone presupposto, base imponibile o misura al di fuori dei moduli tipici previsti dalla legge e qualsiasi intesa privata che miri ad eludere o attenuare l'imposizione fuori dagli schemi legali è radicalmente nulla per violazione

¹ Il tema è reso ancora più attuale da tre ordini di fattori: il consolidarsi, in giurisprudenza (Cass. Sez. Trib. n. 7863/2023), della ricostruzione “successoria” degli effetti della cancellazione societaria; la precisazione, da parte delle Sezioni Unite nel luglio 2025 sentenza n. 19750, della “nuova regola applicabile” in materia di crediti non iscritti nel bilancio di liquidazione e di presunta rinuncia; la piena operatività del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (CCII), che disciplina in modo tipizzato la possibile compressione del credito tributario in sede concorsuale, confermando al contempo la sua natura essenzialmente indisponibile.

² Questa impostazione è ribadita dalla disciplina del CCII: il credito tributario partecipa alle procedure come qualsiasi altro credito, ma le modalità di falcidia, dilazione o ristrutturazione sono rigidamente disciplinate. La riduzione del tributo non deriva da un “accordo libero” bensì da strumenti legali di regolazione della crisi, sottoposti a controllo giurisdizionale e a specifici requisiti.

³ L'Erario, in quanto titolare di un credito qualificato da un interesse pubblico (finanziamento della collettività, rispetto della capacità contributiva), resta estraneo a patti che abbiano ad oggetto la modulazione del carico fiscale, se non nelle forme da esso previste e disciplinate. Si vedano al riguardo Cass. 26 gennaio 2022 n. 2239, Cass. SU 16 marzo 2009 n. 6315, Cass. SU 11 febbraio 2008 n. 3171, Cass. SU 27 marzo 2007 n. 7388, Cass. SU 7 febbraio 2007 n. 2686, Cass. SU 22 luglio 2004 n. 13793, CGT II gr. Roma 1 dicembre 2022 n. 5548.

di norme imperative⁴; le deroghe al principio di indisponibilità si presentano come fattispecie eccezionali, tutte da rinvenire in fonti di rango primario⁵.

Con riguardo alla cancellazione della società dal registro delle imprese, le Sezioni unite della Corte di Cassazione, con le sentenze nn. 6070/2013, 6071/2013 e 6072/2013, hanno precisato che, dopo la cancellazione della società dal Registro delle Imprese (sia di persone sia di capitali), e cioè dopo l'estinzione, si determina un fenomeno successorio, in forza del quale le obbligazioni della società non vengono meno, ma si trasferiscono ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a séguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda delle responsabilità vigente durante la vita dell'ente, ovvero a seconda che fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali. Orientamento confermato con ordinanza della Cass. civ., 22 maggio 2020, n. 9464, la quale "integrando e completando" gli innanzi riportati principi delle Sezioni, ha affermato che i residui attivi e le sopravvenienze attive si trasferiscono ai soci della società estinta a cui si deve aggiungere che i diritti e i beni non compresi nel bilancio finale di liquidazione della società estinta si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o comunione indivisa salvo che non ci sia prova effettiva di una rinuncia.

Ancora la posizione assunta dalla Suprema Corte con l'ordinanza n. 7863/2023⁶, ancorché accolta pacificamente dalla giurisprudenza, presta il fianco ad una riflessione connessa alla parziale valutazione della vicenda allorché è stato sottolineato che l'estinzione della società e la mancata iscrizione all'interno di un atto pubblico, quale è quello del bilancio, non sono elementi sufficienti a far desumere la volontà del creditore (debitore) di rinunciare al diritto.

Appare, infatti, che non siano necessarie le ulteriori circostanze invocate dalla Cassazione, al fine di desumere che l'omessa appostazione in bilancio non costituisca la volontà della società di rinunciare a quel credito, in quanto l'obbligazione sorta successivamente all'estinzione nei confronti dell'Erario mai si sarebbe potuta considerare estinta. L'aspetto non considerato dai giudici di legittimità della natura pubblicistica dell'obbligazione sorta nei confronti dell'Erario renda l'ordinanza parzialmente monca, sebbene in linea con l'orientamento consolidato quanto alle conclusioni.

La recentissima decisione delle Sezioni Unite del 16 luglio 2025, n. 19750, segna un passaggio decisivo, ancora parziale, nel chiarire il regime dei crediti (dei debiti) della società estinta non iscritti nel bilancio di liquidazione. Secondo le Sezioni Unite: l'estinzione della società non comporta, di per sé, l'estinzione dei suoi crediti (debiti); questi si trasferiscono ai soci, salvo che sia provata una vera e propria remissione ai sensi dell'art. 1236 c.c. o altra causa estintiva; la mancata iscrizione del credito (debito) nel bilancio di liquidazione non giustifica, da sola, la presunzione di rinuncia; l'onere di provare l'estinzione del credito (debito) grava sul debitore convenuto dall'ex socio senza nulla prevedere in caso di obbligazione sorta nei confronti dell'Erario.

⁴In ambito tributario rileva la nullità dei patti che perseguono finalità vietate dall'ordinamento fiscale specie in riferimento all'elusione di divieti espressi o in frode alla legge mediante schemi solo formalmente rispettosi della norma ma diretti a eluderla. In tal senso si veda F. Tesaro, *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. It.*, 2011, n. 5, 1213 e segg.; F. Amatucci, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario IVA*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, 28 e segg.; A. Marcheselli, *Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA, carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, 1349 e segg.; M. Greggi, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'Iva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n. I, 115 e segg.

⁵ Il riferimento è ai condoni fiscali, alle sanatorie straordinarie (disciplinati con legge), alle definizioni agevolate del contenzioso (es. definizione delle liti pendenti, rottamazioni dei ruoli) agli strumenti di composizione della crisi d'impresa e del sovraindebitamento, ove il credito tributario può subire falcidie o dilazioni, ma solo all'esito di procedure tipizzate.

⁶ Nel caso di specie, nel bilancio di una società in liquidazione era incluso, nelle passività, un debito relativo a rapporti commerciali intrattenuti con la società estinta, la quale, per quanto di propria competenza, non aveva riportato alcuna operazione nel proprio bilancio. L'Agenzia delle Entrate aveva notificato tre avvisi di accertamento (Iva, Ires e Irpef) alla società in liquidazione, che si era vista tassare l'indicazione di un debito nel bilancio dell'anno 2006, perché vantato nei confronti della società-creditrice estinta nel 2007, la quale, secondo la medesima Agenzia, aveva rimesso il debito, per cui la società in liquidazione aveva non più una passività, ma una sopravvenienza attiva fisicamente rilevante soggetta a tassazione.