



University
of Ferrara

L'interpretazione della norma tributaria

Università di Ferrara – 6 Febbraio 2026

La natura pubblicistica delle obbligazioni tributarie e i limiti all'autonomia privata.

Gli effetti delle obbligazioni di una società estinta nei confronti dell'Erario.

Dr.ssa Maria Viscolo

Assegnista di ricerca in diritto tributario

Università di Napoli, Federico II

Obbiettivo del contributo

- Inquadrare la natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria
- Chiarire il ruolo (residuale) del codice civile nel rapporto d'imposta
- Evidenziare i limiti all'autonomia negoziale delle parti
- Analizzare successione nel debito, responsabilità dei soci e dei liquidatori
- Illustrare la “nuova regola applicabile” da ordinanza 7863/2023 alla Cass., SS.UU., 19750/2025

Obbligazione civile vs obbligazione tributaria

Obbligazione civile (art. 1173 c.c.):

- Fonti: contratto, fatto illecito, “ogni altro atto o fatto idoneo”
- Funzione plurima, collegata alla causa dell’operazione economica

Obbligazione tributaria:

- Fonte esclusiva nella legge impositiva
- Funzione: dare attuazione al principio di capacità contributiva
- Appartiene al *genus* delle obbligazioni di diritto pubblico

Fonte e titolo dell'obbligazione tributaria

Fonte del rapporto tributario:

Fattispecie astratta legale (presupposto d'imposta)

Titolo del rapporto:

Complesso di norme che disciplinano contenuto e modalità del prelievo

Idea-chiave:

Codice civile come “diritto comune” delle obbligazioni patrimoniali ma la natura pubblicistica del tributo ne condiziona l’applicabilità

Principio di legalità e divieto di analogia

Art. 23 Cost.: prestazioni patrimoniali solo in base alla legge

Art. 12 disp. prel. c.c.: interpretazione letterale e logico-sistematica

Divieto di analogia in malam partem per:

- Presupposto d'imposta
- Base imponibile
- Misura del prelievo

Conseguenza:

- No estensione analogica della sfera impositiva

Quando si può richiamare il codice civile?

È possibile ricorrere al codice civile solo per le **vicende successive** al sorgere dell'obbligazione:

- Adempimento / inadempimento
- Garanzie reali e personali
- Responsabilità per danno erariale
- Modalità di estinzione ulteriori rispetto a quelle tipizzate

Condizione imprescindibile:

- Compatibilità con tipicità e legalità del tributo

Situazioni soggettive tributarie

Dal verificarsi della fattispecie impositiva derivano:

- Obbligazione tributaria in senso stretto (debito di imposta)
- Obblighi formali (dichiarazioni, contabilità, comunicazioni)
- Obblighi accessori (interessi, sanzioni)
- Poteri dell'Amministrazione (accertamento, riscossione, controllo)

Spunto teorico:

- “Situazioni soggettive tributarie” come categoria ampia e complessa

Circolari e tutela dell'affidamento

Natura delle circolari:

- Non sono fonte normativa
- Non sono atti di autolimite su poteri discrezionali (poteri tipizzati)
- Hanno funzione interna di indirizzo interpretativo

Conseguenze pratiche:

- Non sono autonomamente impugnabili
- Non costituiscono parametro diretto di legittimità degli atti impositivi

Affidamento del contribuente:

- Osservanza delle circolari → esimente da sanzioni e interessi

Successione nel debito: società di persone

- Cancellazione dal Registro imprese → estinzione della società
- Ma le obbligazioni (anche tributarie) **non si estinguono**
- Si verifica un fenomeno successorio in capo ai soci

Responsabilità dei soci:

- Solidale
- Illimitata (nei limiti del tipo sociale)
- Sussidiaria rispetto al patrimonio sociale

Società di capitali: quadro normativo

Art. 2495 c.c.:

- Cancellazione → estinzione della società
- Sopravvivenza dei rapporti giuridici con fenomeno successorio sui soci

Art. 36 d.P.R. 602/1973:

- Responsabilità del liquidatore/amministratore
- Responsabilità dei soci per debiti tributari della società estinta

Giurisprudenza rilevante (cenni):

- Cass., SS.UU., nn. 6070–6072/2013
- Successive pronunce di consolidamento

Responsabilità del liquidatore/amministratore (art. 36)

Il liquidatore risponde se:

- conosce l'esistenza di debiti tributari, e
- soddisfa crediti di rango inferiore, oppure
- distribuisce beni ai soci

Limite di responsabilità:

- Quanto l'Erario avrebbe potuto conseguire dalla corretta liquidazione

Natura della responsabilità (indirizzo consolidato):

- Non coobbligazione tributaria
- Responsabilità risarcitoria per fatto illecito successivo

Responsabilità dei soci (art. 36 e art. 2495 c.c.)

Presupposti:

- Esistenza di attivo ripartito ai soci
- Ricezione di somme o beni nei 2 periodi precedenti la cancellazione o in sede di liquidazione

Natura:

- Successione nel debito fiscale della società estinta
- Responsabilità nei limiti di quanto ricevuto (salvo diverse norme speciali)

Effetto sistematico:

- Conferma la tesi della “sopravvivenza” del debito d’imposta nei confronti dei soci

Sopravvivenza fiscale della società (d.lgs. 175/2014)

- Introduce una **sopravvivenza quinquennale** della società, ai soli fini fiscali
- Valida per:
 - atti di liquidazione e accertamento
 - atti del contenzioso
 - atti della riscossione

Natura della disciplina:

- Norma sostanziale, non puramente processuale
- Non retroattiva

Effetto pratico:

- Durante il quinquennio, il rapporto d'imposta resta in capo alla società

Indisponibilità del credito tributario

Principio di fondo:

- Il credito d'imposta è funzionale al finanziamento della spesa pubblica
- È assoggettato a regime di indisponibilità per l'Amministrazione

Sezioni Unite 2023 (ord. 7863/2023):

- La mancata iscrizione in bilancio del debito IVA
 - non integra remissione tacita del debito
 - né rinuncia implicita dell'Erario

Conseguenze:

- Remissione del debito solo nei casi tipizzati dal legislatore
- Inerzia o omissioni contabili non equivalgono a rinuncia

Vecchia e nuova regola sulla cancellazione dei bilanci

Vecchia impostazione (nella prassi):

- Tendenza a valorizzare il bilancio finale di liquidazione
- Mancata iscrizione del credito/debito come indice di possibile rinuncia/estinzione

Nuova regola applicabile (Cass., SS.UU., 19750/2025):

- Estinzione della società non estingue i crediti/debiti
- Trasferimento ai soci (fenomeno successorio)
- Mancata iscrizione in bilancio **non basta** a provare rinuncia
- Estinzione solo per cause tipiche (remissione ex art. 1236 c.c. o altre cause legali)

Onere della prova e rapporti tra soci ed ex società

Cass., SS.UU., 19750/2025:

- In caso di azione del socio (es. per recupero crediti)
- L'onere di provare l'estinzione del credito/debito grava sul convenuto

Criteri probatori:

- Non è sufficiente il solo dato contabile del bilancio finale
- Occorre provare un atto o fatto estintivo tipico

Riflessi sistematici:

- Rafforzamento del principio di continuità dei rapporti obbligatori post-estinzione

Coerenza tra versante civile e tributario

- In ambito tributario:
 - Credito d'imposta indisponibile, no rinunce implicite
 - Sopravvivenza del rapporto d'imposta oltre la cancellazione
- In ambito civilistico (Cass., SS.UU., 19750/2025):
 - Rapporto obbligatorio non si estingue per solo effetto del bilancio
 - Necessità di prova di una causa legale di estinzione

Conclusione sistematica:

- Convergenza verso un modello di **stabilità** dei rapporti obbligatori, specie se di rilievo pubblicistico

Conclusioni operative

La recentissima decisione delle Sezioni Unite del 16 luglio 2025, n. 19750, segna un passaggio significativo ma 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.

Conclusioni operative

La Cassazione applica in modo lineare e quasi matematico le norme del codice civile in materia di obbligazioni in senso generale e rispetto alle diverse ipotesi di successione, trascurando però le norme tributarie.

Un antico problema che sebbene torni di frequente alla ribalta non trova un epilogo definitivo; il Legislatore dovrebbe intervenire, senza esito, per coordinare le previsioni legislative di carattere generale vigenti ed una disciplina speciale qual' è quella tributaria.

Ringraziamenti

Desidero ringraziare tutti per l'attenzione dedicata all'intervento appena concluso e auguro a tutti un buon proseguimento del lavoro.

Maria Viscolo