

IL COMMENTO

GIURISPRUDENZA

La firma congiunta della denuncia «crea» l'obbligazione

In relazione alla responsabilità solidale dei coniugi nel caso di presentazione di una dichiarazione congiunta dei redditi (articolo 17 della legge 114/1977), la Cassazione ha confermato da un lato il precedente consolidato indirizzo che vuole corresponsabili i coniugi nei limiti di quanto esposto in dichiarazione e ciò a prescindere dal loro regime patrimoniale di comunione o separazione dei beni; dall'altro lato, la Corte ha colto l'occasione per affermare l'importante corollario relativo al fatto che tale responsabilità solidale si estende anche alle ipotesi in cui i redditi accertati nei confronti di uno dei due coniugi siano costituiti da proventi derivanti da reato.

La dichiarazione congiunta dei redditi - L'articolo 17 della legge 13 aprile 1977 n. 114 consente ai coniugi non separati la facoltà di presentare una dichiarazione dei redditi congiunta, che produce tutte le conseguenze vantaggiose ed eventualmente svantaggiose derivanti dalla legge, a prescindere dalle successive vicende del matrimonio. Chi presenta la dichiarazione congiunta, infatti, usufruisce di rilevanti utilità, fra le quali particolare appetibilità riveste la possibilità di effettuare la somministrazione delle imposte calcolate separatamente per ciascuno dei due coniugi e l'applicazione nel loro ammontare complessivo delle ritenute e dei crediti di imposta, dunque la possibilità di compensare l'eventuale posizione debitoria di uno dei coniugi con quella creditoria dell'altro.

Per contro, chi si avvalga della presentazione di una dichiarazione congiunta, assume su di sé anche i rischi inerenti alla disciplina propria dell'istituto. Espressamente, infatti, il comma 5 della norma in esame sancisce la responsabilità solidale dei coniugi che abbiano congiuntamente sottoscritto la dichiarazione dei redditi per il pagamento dell'imposta, delle soprattasse, delle pene pecuniarie e degli interessi iscritti a ruolo a nome del marito. Va ricordato che la dichiarazione congiunta dei redditi è possibile dal 1998 in avanti per il solo modello 730, poiché tale possibilità è stata abolita dall'introduzione del cosiddetto modello Unico.

La responsabilità solidale dei coniugi - È bene chiarire, sulla scorta della giurisprudenza tributaria (si veda, tra tutte, la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte 13 maggio 1998 n. 45), come la responsabilità solidale del coniuge-codebitore, pur traendo la propria origine dalla dichiarazione congiunta, si manifesta non con la semplice presentazione della stessa, bensì

soltanto con il verificarsi di un evento preciso e futuro, indicato tassativamente dalla legge nel mancato pagamento delle imposte e dei relativi oneri accessori. Soltanto il mancato pagamento, dunque, fa sorgere la responsabilità solidale fra coniugi.

Le questioni nevralgiche - La norma, prevedendo la possibilità della dichiarazione congiunta fra coniugi da cui scaturisce la loro responsabilità solidale, ha dato luogo a numerosi dubbi interpretativi sui quali si sono più volte pronunciate, oltre alla giurisprudenza di merito, anche la Corte costituzionale e la Corte di cassazione.

I nodi nevralgici possono essere così indicati:

- conseguenze della responsabilità nel caso di separazione personale dei coniugi;
- tutela del diritto di difesa della moglie;
- presunta violazione del principio di eguaglianza (articolo 3 della Costituzione);
- presunta violazione del principio di eguaglianza morale e giuridica dei coniugi (articolo 29 della Costituzione);
- presunta violazione del principio di capacità contributiva del cittadino (articolo 53 della Costituzione).

Le successive vicende del matrimonio - La prima questione pratica affrontata dalla giurisprudenza è se il venir meno della condizione cui è subordinata la facoltà della dichiarazione congiunta - non essere coniugi separati - faccia venir meno anche la responsabilità solidale. La giurisprudenza - di merito e di legittimità - sul punto ha statuito che la semplice lettera della legge non lascia adito a dubbi interpretativi.

La dichiarazione congiunta, infatti, consentita normativamente soltanto ai coniugi non separati, «costituisce una facoltà che, una volta esercitata per libera scelta degli interessati, produce tutte le conseguenze vantaggiose ed eventualmente svantaggiose previste, senza riguardo alle vicende cui può andare incontro ciascuno dei coniugi, o il regime patrimoniale o il matrimonio stesso» (così, ad esempio, Cassazione 8 febbraio 2002 n. 4863). La successiva separazione personale non elimina, dunque, la responsabilità solidale dei coniugi per i redditi dichiarati congiuntamente.

Il diritto di difesa della moglie - Poiché i commi 3 e 4 dell'articolo 17 della legge 114/1977 dispongono che la notifica della cartella dei pagamenti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche iscritta nei ruoli nonché degli accertamenti in rettifica è eseguita nei confronti del solo marito, si è posto il

problema della tutela del diritto di difesa della moglie solidalmente responsabile. Più volte, infatti, è accaduto che, in ottemperanza del dato normativo, alla moglie fosse notificato il solo avviso di mora (oggi abrogato). Sul punto la giurisprudenza ritiene che la moglie non sia priva di difesa. Innanzitutto poiché la solidarietà passiva dà luogo a distinti rapporti obbligatori nonché, sul piano della tutela giurisdizionale, a distinti processi con esclusione persino del litisconsorzio necessario (Cassazione 184/01). In secondo luogo, poiché la giurisprudenza costituzionale (Corte costituzionale 184/89) assicura alla moglie la possibilità di impugnare l'avviso di mora facendo in tale sede valere tutte le possibili ragioni (formali e di merito) in contrasto con la pretesa tributaria.

Il principio di eguaglianza - La dichiarazione congiunta dei redditi, rappresentando l'esercizio di una facoltà dei contribuenti, con i conseguenti oneri e vantaggi a essa connessi, non lede il principio di eguaglianza e di eguaglianza morale e giuridica dei coniugi, laddove prevede la notificazione di atti impositivi al solo marito poiché appunto sono i coniugi a scegliere liberamente tale modalità di dichiarazione (Corte costituzionale, sentenza 184/89 e ordinanze 4/98 e 36/98) assumendosi direttamente e consapevolmente i rischi che l'istituto in esame può comportare.

La capacità contributiva - L'articolo 17 non contrasta nemmeno con il principio costituzionale di capacità contributiva del cittadino (articolo 53 della Costituzione). La Consulta, infatti, afferma che il principio di capacità contributiva non esclude che la legge possa stabilire prestazioni tributarie solidali a carico, oltre che del debitore principale, anche di altri soggetti comunque non estranei alla posizione giuridica a cui inerisce il rapporto tributario (sentenza 184/89, ordinanze 187/91, 301/88, 316/87 e 128/00). Comunque sia, la specifica capacità contributiva dei coniugi va valutata con riferimento all'epoca della dichiarazione, senza la possibilità di attribuire rilevanza giuridica ad avvenimenti (ad esempio, la separazione, il divorzio, la morte di uno dei due coniugi o la cessazione dell'impresa familiare) posteriori ed estranei a quella libera scelta.

La solidarietà estesa a obbligazioni dipendenti da proventi illeciti - Nell'alveo giurisprudenziale sopra illustrato si colloca anche la sentenza della Suprema corte di cassazione 3 aprile 2003 n. 5202. Ciò non di meno, la sentenza offre anche l'enunciazione ex novo di un principio particolarmente interessante.

La Cassazione, chiamata a pronunciarsi sui limiti della responsabilità solidale dei coniugi sottoscrittenti congiuntamente la dichiarazione dei redditi, ribadisce, infatti, il costante orientamento giurisprudenziale circa la compatibilità dell'articolo

17 al dettato costituzionale, sviluppando ulteriormente la portata della norma stessa. La pronuncia, da un lato, sottolinea come più volte le questioni di legittimità (di cui si è avuta sopra cura di illustrare) della norma siano state superate con esito negativo dalla Corte costituzionale e, dall'altro, statuisce che proprio tale corpus di pronunce uniformi impedisce «di sollevare la questione riferita al caso in cui i proventi accertati al marito derivino dal reato di appropriazione indebita» essendo comunque il diritto di difesa della moglie garantito mediante la possibilità di impugnare nel merito l'avviso di mora (oggi la cartella di pagamento).

La responsabilità della moglie sarebbe dunque estesa anche ai redditi accertati nei confronti del marito scaturenti da proventi illeciti. Il che appare del tutto in linea con il principio affermato dal Legislatore all'articolo 14, comma 4, della legge 24 dicembre 1993 n. 537, secondo il quale «nelle categorie di reddito di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi devono intendersi ricompresi, se in esse classificabili, i proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo se non già sottoposti a sequestro o confisca penale».

Si osserva, in primo luogo, che i proventi dell'attività illecita sono sì tassabili ma soltanto alla rigorosa condizione che, a motivo delle loro caratteristiche soggettive e oggettive, siano inquadrabili in una delle sei categorie di reddito, così confermandosi il principio della tassatività quale elemento qualificante del testo unico del 1986. In secondo luogo, che i menzionati proventi, ancorché oggettivamente classificabili in una delle categorie reddituali conosciute, sono esclusi dalla tassazione qualora siano sottoposti a sequestro o a confisca penale. Infine, che per la determinazione dei proventi si devono seguire le disposizioni riguardanti ciascuna categoria. L'attività illecita, sia essa qualificata come illecito civile, penale o amministrativo, di uno dei coniugi è dunque idonea a creare i presupposti necessari per la nascita dell'obbligazione tributaria e della conseguente responsabilità solidale per il semplice fatto della sottoscrizione congiunta.

Rispetto alla tassazione dei proventi illeciti conseguiti dal solo marito, la moglie è comunque tutelata, avendo la possibilità di impugnare direttamente l'avviso di mora a lei notificato facendo valere ragioni sia formali che sostanziali quali la mancanza dei presupposti di cui all'articolo 14 per la tassazione del provento stesso, ovvero qualsiasi altra ragione di merito. Non senza aggiungere che l'ufficio, in siffatte ipotesi, non dovrà dimenticare di allegare la motivazione dell'accertamento principale operato a carico del marito all'atto della riscossione che viene poi notificato all'altro coniuge, onde non violare irrimediabilmente lo Statuto del contribuente.

Luigi Ferrajoli