I BATTELLI DEL RENO

Rivista on-line di diritto ed economia dell'impresa

(www.ibattellidelreno.uniba.it - www.ibattellidelreno.it)

direzione

Gianvito Giannelli Ugo Patroni Griffi Antonio Felice Uricchio

comitato scientifico

Sabino Fortunato (coordinatore) - Lorenzo De Angelis - Pietro Masi - Cinzia Motti - Antonio Nuzzo - Luigi Filippo Paolucci - Salvatore Patti - Michele Sandulli - Gustavo Visentini

Redazione di Bari

Emma Sabatelli, Giuseppina Pellegrino, Eustachio Cardinale, Rosella Calderazzi, Barbara Francone, Anna De Simone, Valentino Lenoci, Enrico Scoditti, Emma Chicco, Claudio D'Alonzo, Giuditta Lagonigro, Concetta Simone

Redazione di Foggia

Michele Bertani, Andrea Tucci, Giuseppe Di Sabato, Corrado Aquilino, Pierluigi Pellegrino, Grazia Pennella, Annalisa Postiglione

Redazione di Lecce

Maria Cecilia Cardarelli, Andrea Sticchi Damiani, Giuseppe Positano, Alessandro Silvestrini

Redazione di Napoli

Andrea Patroni Griffi, Alfonso M. Cecere, Carlo Iannello, Sergio Marotta, Francesco Sbordone, Nicola De Luca

Redazione di Roma

Giustino Enzo Di Cecco, Paolo Valensise, Vincenzo Vitalone, Valeria Panzironi, Ermanno La Marca, Valentina Depau

Redazione di Taranto

Daniela Caterino, Giuseppe Labanca, Cira Grippa, Gabriele Dell'Atti, Giuseppe Sanseverino, Pietro Genoviva, Francesco Sporta Caputi, Barbara Mele



Direzione Piazza Luigi di Savoia n. 41/a 70100 – BARI - (Italy) tel. (+39) 080 5246122 • fax (+39) 080 5247329 direzione.ibattellidelreno@uniba.it

Coordinatore della pubblicazione on-line: Giuseppe Sanseverino Redazione: presso il Dipartimento Jonico in Sistemi Giuridici ed Economici del Mediterraneo: Società, Ambiente, Culture - Sezione di Economia - Via Lago Maggiore angolo Via Ancona 74121 - TARANTO - (Italy) tel (+39) 099 7720616 • fax (+39) 099 7723011 redazione.ibattellidelreno@uniba.it giuseppe.sanseverino@uniba.it

ISSN 2282-2461 I Battelli del Reno [on line]

I Battelli del Reno, rivista on line di diritto ed economia dell'impresa, è registrata presso il Tribunale di Bari (decreto n. 16/2012)

La rivista è licenziata con Creative Commons Attribuzione – Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia (CC BY-NC-ND 3.0 IT)

Valeria Protano

LA RESPONSABILITÀ SOLIDALE DEL CESSIONARIO DI AZIENDA: QUESTIONI APERTE

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. L'evoluzione storica della disciplina sulla responsabilità del cessionario di azienda – 3. L'art. 14 del D. Lgs. 472/97: ratio e natura della responsabilità – 4. Ambito di operatività della norma - 5. Le limitazioni alla responsabilità del cessionario: beneficio di preventiva escussione, valore del ceduto e certificato – 6. La responsabilità oggettiva: la mala fede del cessionario – 7. Profili processuali e procedimentali

1. Il presente lavoro si prefigge di far emergere le principali questioni interpretative, oltrechè di rilevanza pratica, che la disciplina sulla responsabilità solidale del cessionario di azienda in materia tributaria pone, in un'ottica diacronica e alla luce di quanto affermato dalla più autorevole giurisprudenza e dottrina.

La solidarietà in materia tributaria, con i suoi risvolti processuali e procedimentali, è stata da sempre oggetto di intense riflessioni, in particolare, con riferimento alla possibilità di configurare principi suoi propri che si pongano in maniera autonoma rispetto a quelli vigenti nella disciplina civilistica (c.d. supersolidarietà tributaria).

La tematica appare interessante e meritevole di approfondimento, mostrandosi in tutta la sua complessità laddove riferita alle operazioni straordinarie.

Si cercherà, dopo aver ricostruito l'evoluzione storica della disciplina, di effettuare un'esegesi della norma, che possa toccare gli aspetti più problematici e significativi nella esperienza pratica.

Si auspica, infine, che la giurisprudenza possa arricchire il quadro sin d'ora tracciato, fornendo ulteriori certezze in merito all'esatto ambito applicativo della norma.

I BATTELLI DEL RENO CONTRIBUTO PUBBLICATO IN DATA 3 MARZO 2014

2. La responsabilità solidale del cessionario di azienda è attualmente disciplinata¹ ai sensi dell'art. 14 del D. Lgs. n. 472 del 1997, il quale recita: "1. Il cessionario è responsabile in solido, fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo d'azienda, per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti, nonché per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore. // 2. L'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'amministrazione finanziaria e degli enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza. // 3. Gli uffici e gli enti indicati nel comma 2 sono tenuti a rilasciare, su richiesta dell'interessato, un certificato sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i debiti sono stati soddisfatti. Il certificato, se negativo, ha pieno effetto liberatorio del cessionario, del pari liberato ove il certificato non sia rilasciato entro quaranta giorni dalla richiesta. // 4. La responsabilità del cessionario non è soggetta alle limitazioni previste nel presente articolo qualora la cessione sia stata attuata in frode dei crediti tributari, ancorché essa sia avvenuta con trasferimento frazionato di singoli beni. // 5. La frode si presume, salvo prova contraria, quando il trasferimento sia effettuato entro sei mesi dalla constatazione di una violazione penalmente rilevante".

Il citato decreto legislativo, emanato in virtù della delega contenuta nell'art. 3, comma 133, della L. 23 dicembre 1996, n. 662, ha abrogato, con l'art. 29, l'art. 19 della L. 7 gennaio 1929 n. 4² che già disciplinava l'obbligazione in solido, col suo autore, del successore a qualsiasi titolo per atto tra vivi in un'azienda commerciale o industriale.

Tale disposizione, pressoché speculare rispetto a quella attualmente vigente, prevedeva una responsabilità solidale del successore relativamente al pagamento, oltre che del tributo, delle eventuali soprattassa e pena pecuniaria, per l'anno in cui ha luogo il trasferimento e per i due anni precedenti.

¹ Circa l'applicabilità retroattiva della norma, si veda Cass. civ. Sez. V, 04-11-2009, n. 23380, la quale ha affermato che la disposizione di favor contenuta nell'art. 14 opera retroattivamente solo se la violazione non sia stata contestata od irrogata prima dell'entrata in vigore del D. Lgs. n. 472 (1 aprile 1998), non rientrando l'art. 14 tra le norme che, ai sensi dell'art. 25 del d.lgs., si applicano ai procedimenti in corso alla predetta data, ed essendo irrilevante che alla medesima data fosse ancora pendente l'impugnazione dell'avviso di mora emesso per la riscossione della sanzione, in quanto la disciplina transitoria dell'art. 25 cit. non riguarda gli effetti ancora in corso di un rapporto già esaurito relativamente alla fase contenziosa seguita alla irrogazione della sanzione.

² Art. 19 della L. 7 gennaio 1929 n. 4: "Il successore a qualsiasi titolo per atto tra vivi in una azienda commerciale o industriale e obbligato verso l'Amministrazione finanziaria in solido col suo autore per il pagamento, oltre che del tributo, della sopratassa e della pena pecuniaria, che siano state applicate per violazione delle norme concernenti i tributi relativi all'azienda per l'anno in cui ha luogo il trasferimento e per i due anni precedenti. 2. L'obbligazione del successore e limitata al debito per i tributi, sopratasse e pene pecuniarie, risultanti, alla data del trasferimento, dagli atti dell'Intendenza di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'azienda. 3. A tal fine le Intendenze sono tenute a rilasciare, su richiesta e a spese dell'interessato, un certificato sulla esistenza o meno di contestazioni in corso e di quelle gia definite per le quali il debito non sia stato soddisfatto. 4. Il certificato stesso, se negativo, avrà pieno effetto di liberazione del cessionario da ogni corresponsabilita con il cedente. 5. La limitazione, di cui al primo capoverso, non ha luogo qualora il trasferimento sia fatto in frode dei diritti dell'Amministrazione finanziaria. La frode si presume, salva prova in contrario, quando il trasferimento sia effettuato entro tre mesi dall'accertamento della violazione di una norma, per la quale la legge finanziaria stabilisce la pena pecuniaria superiore nel massimo a lire un milione, accertamento risultante dagli atti dell'Intendenza nella cui circoscrizione ha sede l'azienda".

Era parimenti previsto il rilascio di un certificato da parte degli Uffici competenti che però, solo ove negativo, esonerava il successore dalla responsabilità in oggetto mentre nessuna traccia vi era della limitazione della responsabilità rappresentata dal beneficio di preventiva escussione e dal valore dell'azienda o del ramo di essa ceduti.

Quanto alla presunzione di trasferimento avvenuto in frode, la previgente disciplina risultava più tenue rispetto all'odierno art. 14 poiché il legislatore aveva fissato dei limiti temporali, quanto al periodo sospetto in cui si realizza la cessione, e di valore, quanto all'entità della pena pecuniaria prevista per la violazione accertata.

L'art. 60 della medesima L. n. 4 del 1929³⁴ limitava, peraltro, la sfera di operatività della citata disposizione ai tributi indiretti, disponendo, "*in materia di redditi*", la perdurante applicabilità delle disposizioni e delle norme "*stabilite nelle leggi e nei regolamenti che riguardano tale materia*".

Per tale materia, già il Testo Unico approvato con R.D. 24 agosto 1877, n. 4021, prevedeva, all'art. 63⁵, la responsabilità solidale del "nuovo esercente", relativamente all'imposta dovuta da tutti i precedenti esercenti per l'anno in corso e per l'anno anteriore, nel caso di passaggio di "un esercizio di industria o di commercio da uno ad altro individuo". La norma precisava, altresì, che agli effetti suindicati, "è presunto cessionario chi nei medesimi locali o in parte di essi esercita lo stesso genere di commercio o di industria".

Il successivo R.D. 17 settembre 1931, n. 1608, all'art. 46, ha poi stabilito che le disposizioni del citato art. 63, concernenti l'imposta di ricchezza mobile, si applicassero "anche per la riscossione delle soprattasse dovute per le violazioni che, al momento del trasferimento dell'azienda, siano state già notificate al trasgressore. A tal fine" - continuava la norma, al secondo comma - "l'ufficio delle imposte è tenuto a rilasciare, su richiesta ed a spese del contribuente, un certificato da cui risulti se e quali notificazioni siano state eseguite".

La L. 8 giugno 1936, n. 1231, ha ulteriormente perfezionato la disciplina, stabilendo all'art. 36 che: "Nei casi di cessione di un esercizio di industria o di commercio, di cui all'art. 63 del testo unico approvato con R.D. 24 agosto 1877, n. 4021, il nuovo esercente è solidalmente responsabile dell'imposta per i redditi di categoria B e C/2 dovuta, per l'anno in corso e per l'anno anteriore, dai precedenti esercenti, sia per l'imposta che sia stata già iscritta nei ruoli, sia per quella che sia ancora da iscrivere in dipendenza di accertamenti già notificati prima dell'avvenuta cessione. Le stesse norme si applicano nel caso di cessione o di sostituzione nell'esercizio di mezzi di trasporto in servizio pubblico o di navi mercantili o pescherecci".

³ Art. 60 della L. 7 gennaio 1929 n. 4: "Le disposizioni contenute negli artt. 16, 19 e 22 e nei capi II e V del titolo II non si applicano in materia di redditi soggetti a tributi diretti, che continuano ad essere regolati dalle disposizioni e dalle norme stabilite nelle leggi e nei regolamenti che riguardano tale materia". ⁴ Si veda la Sent. n. 88 del 1982 della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato l'illegittimità degli artt. 60 e 21, terzo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, nella parte in cui prevedono che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faccia stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati preveduti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette.

⁵ Art. 63, R.D. 201/1877: "1. Allorquando un esercizio d'industria o di commercio passa da uno ad altro individuo, il nuovo esercente sarà solidalmente responsabile dell'imposta dovuta da tutti i precedenti esercenti per l'anno in corso e per l'anno anteriore. 2. A questi effetti è presunto cessionario chi nei medesimi locali o in parte di essi esercita lo stesso genere di commercio o di industria".

Il testo unico delle imposte dirette, approvato sulla base della delega contenuta nell'art. 63 della L. 5 gennaio 1956, n. 1, con D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, all'art. 197 recitava quanto segue: "Responsabilità solidale dei cessionari - Gli acquirenti a qualsiasi titolo di una azienda produttiva di reddito di ricchezza mobile delle categorie B o C/1 sono responsabili del pagamento delle imposte sui redditi dell'esercizio e di quella sui redditi di categoria C/2 dovute, sulla base della dichiarazione o degli accertamenti dell'ufficio, di tutti i precedenti titolari per il periodo d'imposta in corso alla data della cessione e per il periodo precedente. Quando il reddito del cedente è prodotto da più aziende la responsabilità dell'acquirente è limitata alle quote di imposta afferenti l'azienda ceduta. Il cessionario è altresì responsabile del pagamento delle soprattasse dovute per le violazioni che all'atto del trasferimento dell'azienda siano state già contestate al trasgressore. Agli effetti dei commi che precedono si presume acquirente, salvo prova contraria, chi nei medesimi locali o in parte di essi esercita la stessa attività commerciale dei precedenti titolari dell'azienda. L'ufficio delle imposte, su richiesta ed a spese dell'acquirente o del cedente, è tenuto a rilasciare un certificato dal quale risulti la situazione tributaria dell'azienda".

In occasione della trasformazione del sistema delle imposte sui redditi da imposizione a prevalenza reale ad imposizione a prevalenza personale si era ritenuto di dover modificare lo stesso sistema di garanzia per l'ente pubblico relativamente alla riscossione dei nuovi tributi, sicché la normativa già recata dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, nell'originaria sua formulazione, non aveva previsto un sistema di solidarietà nel pagamento dell'imposta e dei relativi accessori a carico del cessionario di azienda, ma soltanto privilegi speciali.

Così recitava l'art. 66⁶: "Espropriazione dei beni mobili di aziende cedute - Nel caso di cessione di azienda l'esattore può procedere al pignoramento dei beni mobili e delle merci ad esse relativi per il recupero dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi nonché relative soprattasse, pene pecuniarie e interessi dovuti, per l'anno o l'esercizio in cui è avvenuta la cessione e per quello anteriore, da tutti i precedenti titolari quando alla formazione degli imponibili nei loro confronti hanno concorso redditi derivanti dall'azienda ceduta. Per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e per quella sul reddito delle persone giuridiche, il pignoramento è limitato al debito d'imposta proporzionalmente imputabile al reddito d'impresa. Quando alla formazione del reddito d'impresa concorrono una pluralità di aziende, la responsabilità dell'acquirente è limitata alla parte dell'imposta imputabile alla quota di reddito derivante dall'azienda ceduta. Qualora trattisi di imposta sul reddito delle persone fisiche l'azione esecutiva è limitata al recupero di una quota di imposta non eccedente la misura del venticinque per cento del reddito derivante dall'azienda ceduta per ogni periodo d'imposta. Agli effetti dei commi precedenti, si presume avvenuta la cessione dell'azienda, salvo prova contraria, quando nei medesimi locali o in parte di essi viene esercitata attività commerciale dello stesso genere di quella esercitata dai precedenti titolari. L'ufficio delle imposte è tenuto, su richiesta ed a spese del cessionario o del cedente, a rilasciare un certificato dal quale risulti il reddito di impresa e, nel caso di pluralità di aziende, la quota di reddito riferibile all'azienda ceduta".

⁶ In vigore fino al 30 giugno 1999, quando, con decorrenza dal 1° luglio successivo, l'intero Titolo II del D.P.R. n. 602 del 1973, rubricato "*Riscossione coattiva*", è stato sostituito dall'art. 16 del D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46, emanato in virtù della delega contenuta nell'art. 1, comma 1, della L. 28 settembre 1998, n. 337.

Tale disciplina in definitiva escludeva che incombesse alcuna obbligazione sui soggetti "terzi" rispetto ai soggetti attivi e passivi del rapporto tributario, i quali rimanevano esposti soltanto all'azione esecutiva del creditore su alcuni beni di loro proprietà gravati da diritti reali di garanzia (in specie, privilegi con diritto di seguito)⁷.

3. La mancata riproduzione di una norma come quella dell'art. 66 del citato D.P.R. n. 602 del 1973 nella novellata disciplina della riscossione coattiva ad opera del D. Lgs. n. 46 del 1999, conseguente alla previsione della responsabilità solidale del cessionario di azienda, di cui all'art. 14 del citato D. Lgs. n. 472 del 1997, ha ridato vita, con applicazione generale, al sistema di "solidarietà" previsto dall'art. 19 della L. n. 4 del 1929, rendendolo più incisivo e corredato di garanzie.

Una siffatta responsabilità solidale è solita definirsi "dipendente"⁸, contrapponendosi alla c.d. responsabilità solidale paritetica o paritaria.

Mentre quest'ultima ipotesi si realizza quando una certa manifestazione economica venga realizzata congiuntamente da più soggetti⁹, la prima figura (c.d. responsabilità di imposta), più frequente nel diritto tributario, sussiste ogniqualvolta pur essendo più i soggetti obbligati al pagamento del tributo, alcuni di essi non hanno partecipato alla realizzazione del presupposto dell'imposta.

In altre parole, il legislatore stabilisce un rapporto di connessione, in termini di pregiudizialità-dipendenza, tra la fattispecie che esprime la capacità contributiva ed una distinta fattispecie che giustifica la coobbligazione in solido per la garanzia dell'adempimento dell'obbligazione principale. Da ciò discende che il responsabile di imposta può integralmente rivalersi sul debitore principale¹⁰.

Il cessionario, dunque, quando acquista l'azienda, si trova a rispondere solidalmente, seppur in via sussidiaria, con il cedente per un fatto indice di capacità contributiva a cui egli non ha partecipato e che è stato manifestato dal cedente in periodi di imposta precedenti ma che, pur tuttavia, per espressa previsione normativa, si trova a dover garantire poichè ha posto in essere una fattispecie collaterale (ossia l'acquisto dell'azienda).

⁷ P. Russo, Manuale di diritto tributario, Giuffrè, 1996, pag. 171. L'Autore evidenzia che i soggetti terzi esposti all'azione esecutiva dell'ente creditore "non sono tenuti a pagare il tributo, anche se possono avere interesse a farlo nei limiti del valore del bene acquisito, al fine di non subire la perdita di quest'ultimo in quanto suscettibile di espropriazione da parte del creditore d'imposta".

⁸ Come ha fatto il Dipartimento delle Entrate nella risoluzione n. 112/E del 12 luglio 1999.

⁹ Ossia un vincolo giuridico che pone più soggetti nella medesima situazione di dover rispondere ad un'obbligazione tributaria nata dalla realizzazione di un unico presupposto di imposta. Si pensi alle parti contraenti di un atto ai fini dell'imposta di registro. Giova rilevare che nel periodo antecedente la riforma tributaria degli anni 70' emerse un'interpretazione che portò a sostenere l'esistenza nel sistema tributario di una particolare configurazione di solidarietà (c.d. supersolidarietà), poi tacciata di incostituzionalità (sent. Cost. n. 48 16 maggio 1968) poiché lesiva degli artt. 24 e 113 Cost.

¹⁰ Sul concetto di rivalsa, SALVINI, Rivalsa, in Digesto, IV, discipline privatistiche, 1996.

E' proprio al momento del collegamento¹¹ tra la posizione del soggetto nei cui confronti si verifica il presupposto dell'obbligazione tributaria e quella del soggetto nei cui confronti si estende la responsabilità per l'assolvimento del tributo e degli eventuali accessori che bisogna avere riguardo, al fine di vagliare, in termini di ragionevolezza e costituzionalità, la norma che stabilisce il collegamento stesso¹².

Ciò sposta la nostra indagine su quale sia la ratio della norma in esame, quale fondamento abbia un siffatto collegamento che, ad un prima lettura, tenuto conto delle importanti conseguenze patrimoniali cui va incontro il cessionario, potrebbe sfuggire.

Se talvolta la c.d. responsabilità di imposta ha la funzione di indurre il coobligato solidale, spesso coinvolto nel fatto generatore del tributo, a comportarsi in modo da non pregiudicare gli interessi del fisco, in ragione della funzione da esso svolta, della sua qualifica o del comportamento tenuto¹³, altre volte deriva da atti volontari del coobligato, come quando un terzo garantisce per il contribuente rilasciando una fideiussione favore del fisco¹⁴.

In altri casi ancora, ed è quello in esame, la responsabilità di imposta serve a mantenere le garanzie del credito erariale; sul punto, autorevole dottrina¹⁵ha affermato che "In effetti nel perseguire il proprio scopo, che possiamo latu sensu definire sanzionatorio 16, il legislatore tributario si è avvalso ampiamente dello strumento della solidarietà al fine di realizzare l'interesse del Fisco al conseguimento della prestazione tributaria e di costituire al tempo stesso un valido deterrente per un cerchio relativamente ampio di soggetti, variamente collegati con il presupposto del tributo".

limitata all'importo risultante, alla data del trasferimento, dagli atti degli uffici dell'Amministrazione finanziaria".

¹¹ Spesso individuabile nel comportamento del terzo; si pensi alla responsabilità di coloro che, amministratori e liquidatori, non soddisfano crediti tributari soddisfacendo invece crediti di ordine inferiore o distribuendo addirittura utili.

¹² R. Lupi, Diritto tributario (Parte Generale), Giuffrè, 1996, pag. 251, nota n. 20. Scrive l'Autore: "Occorrerà quindi stabilire in concreto, in relazione alla singola disposizione di legge, se il collegamento tra la situazione del debitore principale e quella del responsabile sia sufficientemente forte da giustificare la responsabilità solidale". E prosegue rilevando che "è ridicolo, e perciò incostituzionale per vizio di ragionevolezza, attribuire a qualcuno la qualità di responsabile per imposte dovute da soggetti con cui è privo di qualsiasi rapporto e per fatti del tutto estranei alla sua sfera giuridica". Tale aspetto emerge in tutta la sua significatività se sol si pensa all'ipotesi in cui il debitore principale sia insolvente; il responsabile di imposta sarà infatti chiamato a sopportare in via definitiva il carco tributario.

¹³ Si pensi alle ipotesi della responsabilità dei notai per l'imposta dovuta sugli atti da essi rogati o a quella degli spedizionieri doganali per i diritti di confine dovuti ai loro clienti. Sull'argomento, POTITO, L'ordinamento tributario italiano, Giuffrè, 1978, 370; BAFILE, Responsabile d'imposta, in Appendice al Noviss. Dig. It., Utet, 1986, 634; RUSSO P., Manuale di diritto tributario, Giuffrè, 1993, 159 ss; contra COPPA, Responsabile d'imposta, in Digesto, IV ed., 382; PARLATO, Responsabilità d'imposta, in Enc. Giur. Treccani.

¹⁴ Si pensi ai rimborsi IVA, dove la legge prescrive una fideiussione bancaria o assicurativa a garanzia dell'eventuale imposta indebitamente rimborsata: qui la banca o la società di assicurazione, dietro compenso, garantiscono per il contribuente nei confronti del fisco. Così, LUPI, op. cit.

¹⁵ A. Fantozzi, La solidarietà nel diritto tributario, Utet, 1968, pag. 395.

¹⁶ Giustifica il rilievo anche la sede di collocazione della previsione legislativa cui si riferiva l'Autore, avente ad oggetto "Norme generali sulla repressione delle violazioni delle leggi finanziarie", come l'attuale sede dell'art. 14 in parola, collocato in decreto legislativo avente ad oggetto le sanzioni tributarie non penali. In proposito si rileva l'apporto della Commissione parlamentare consultiva, sullo schema di decreto legislativo, la quale, nella seduta del 5 novembre 1997, esprimeva il parere, in relazione all'art. 15, poi divenuto art. 14, di rendere chiara la "estensione, al cessionario dell'azienda, dell'obbligazione che grava sul cedente non solo a titolo di sanzione, ma anche di imposta, al fine di evitare equivoci, e precisazione che detta obbligazione è

La funzione della norma appare subito chiara se si considera che spesso i proprietari di aziende di piccole dimensioni pongono in essere palesi fenomeni di evasione (occultamento di corrispettivi e/o deduzione di costi non inerenti o fittizi) per poi cedere il complesso aziendale, facendo scomparire il corrispettivo incassato dalla cessione e rendendosi in tal modo nulla tenenti.

Ciò comporterebbe per l'Amministrazione finanziaria la perdita della principale garanzia del proprio credito, ovvero l'azienda, che continuerebbe ad esistere, ma nei cui confronti però non si potrebbe più agire perché il titolare giuridico sarebbe mutato.

Pertanto il complesso aziendale, che è servito per realizzare il comportamento evasivo del cedente, continua di fatto ad esistere ed ad operare nella realtà giuridicoeconomica nelle mani di un altro titolare, senza che il Fisco possa soddisfare le proprie pretese.

Solidarietà che, in definitiva, più adeguatamente risponde alle esigenze e agli scopi della chiamata in causa di soggetti diversi, ma in situazione di collegamento funzionale, da quelli che esprimono capacità contributiva, a garanzia dell'assolvimento del tributo¹⁷ in presenza di fenomeni di riorganizzazione societaria che siano strumentalizzati allo scopo di frodare il Fisco.

Dalle considerazioni appena svolte risulta evidente perché il legislatore abbia voluto garantire, con la solidarietà del cessionario, il credito del Fisco per imposte e sanzioni che si riferiscono ad un arco temporale non troppo limitato.

In sostanza, si deve opinare che tale solidarietà è stata prevista in funzione garantistica (o para fideiussoria), con effetti sanzionatori, al fine di disincentivare l'utilizzo elusivo di operazioni straordinarie. Il risvolto sanzionatorio quindi opera in funzione preventiva, non potendosi ricondurlo direttamente alla natura della responsabilità stessa, che rimane volta ad assicurare una garanzia per il recupero del credito che l'erario vanta nei confronti del cedente.

Diversamente, si andrebbe a configurare un inammissibile caso di responsabilità sanzionatoria per illecito altrui (del cedente), cui il cessionario è assolutamente estraneo.

Di tale avviso è quella parte della dottrina che ha posto l'accento sulla circostanza che il cessionario risponda solidamente non solo per l'imposta ma anche per le sanzioni. Si tratterebbe quindi di una ipotesi di deroga al carattere strettamente personale che connota la sanzione amministrativa tributaria 18 19.

9

¹⁷ Questa funzione di tutela delle garanzie patrimoniali a fronte del credito erariale è però più frequentemente svolta dai privilegi. Si veda sul punto, LUPI, op. cit.

¹⁸ Ad analoghe conclusioni si era giunti anche nel sistema sanzionatorio in vigore prima della riforma del 1997; difatti D. Coppa-S. Sammartino, Sanzioni tributarie, in Enc. dir., Milano, 1989, pag. 441 hanno posto in evidenza come l'ipotesi della solidarietà del cessionario d'azienda è caratterizzata da una più accentuata carenza di identità tra l'autore della violazione e il soggetto che, seppure in via solidale, ne subisce le conseguenze sanzionatorie, ancorché non abbia in alcun modo concorso alla commissione dell'illecito. Contra A. Dus, Teoria generale dell'illecito fiscale, Milano, 1957, pag. 216, secondo il quale non ci sarebbe potuta essere successione nel pagamento delle sanzioni fiscali, tanto amministrative quanto penali, perché esse colpiscono l'autore dell'illecito e non l'azienda.

¹⁹ Sul principio di personalità della sanzione nel vigente sistema sanzionatorio si veda R. LUPI, Manuale giuridico professionale di diritto tributario, Milano, 2002, pag. 680 e seguenti; F. Tesauro, Istituzioni di diritto tributario, parte generale, Torino, 1997, pag. 276; S. RIONDATO, Sanzioni amministrative, in AA.VV.,

4. Dopo aver inquadrato la natura giuridica della solidarietà che avvince il cedente al cessionario d'azienda, è opportuno cercare di delimitare l'ambito operativo della norma, con precipuo riferimento alle fattispecie idonee a dar luogo alla responsabilità in oggetto.

Preliminarmente, deve essere rilevato che gli artt. 14 e 15 del D. Lgs. n. 472/1997, che si occupano della responsabilità solidale dei soggetti che beneficiano dei patrimoni delle aziende o società che hanno commesso delle violazioni tributarie, si riferiscono soltanto alle operazioni societarie di cessione d'azienda, di trasformazione, fusione e scissione di società.

Ci si è chiesti²⁰ quindi se, nel rispetto della lettera della norma, alla cessione possano assimilarsi anche la *datio in solutum*, la permuta, il conferimento d'azienda, in sostanza, tutte quelle operazioni che presentano similitudini con essa.

Con particolare riferimento al conferimento di azienda, vale la pena interrogarsi se la mancanza di un esplicito riferimento normativo, assente anche nella legge delega all'art. 3, comma 133, lettera *c*), della L. n. 662 del 1996, osti all'assimilabilità di tale operazione alla cessione e se quindi la conferitaria possa ritenersi responsabile solidale, assieme al conferente, dei debiti tributari dell'azienda conferita²¹.

Mentre l'Amministrazione si è espressa in senso negativo²², autorevole dottrina ritiene che il conferimento di azienda debba rientrare nell'ambito di applicabilità dell'art. 14, per una serie di ragioni.

La prima, di ordine spiccatamente normativo, si fonda sul richiamo dell'art. art. 9, comma 5 del testo unico delle imposte sui redditi²³, ove, espressamente, il conferimento in società viene equiparato alla cessione a titolo oneroso.

In un'ottica diacronica, viene invece rilevato come, anche sotto l'egida normativa dell'art. 19, L. 4/29, si era pacificamente sostenuto che esso potesse applicarsi a qualunque genere di trasferimento di azienda per atto tra vivi²⁴.

Da ultimo, tale tesi interpretativa trarrebbe forza dal fatto che, sia in ambito civilistico²⁵, che tributario, la giurisprudenza²⁶ sia ormai orientata nel ritenere assimilabili le due operazioni.

Commento alle disposizioni generali sulle sanzioni amministrative in materia tributaria, a cura di F. Moschetti e L. TOSI, cit., pag. 119.

²⁰ Sul punto, diffusamente, Roberto Baggio, op. cit.

²¹ Samuele Donatelli, Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda, in "Rassegna tributaria" n. 2 di marzo-aprile 2003, pag. 486.

²² Ci si riferisce alla circolare della D.R.E. del Piemonte 18 giugno 1998, n. 6.

²³ Si veda sul punto G. Zizzo, *Il reddito d'impresa*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario - parte speciale, cit.*, pagg. 378 e seguenti

²⁴ R. Napolitano, La responsabilità del cessionario ..., op. cit., pag. 1400, il quale precisava che l'art. 19 era volto ad evitare ogni possibile negozio o liberalità in frode o comunque in pregiudizio delle ragioni erariali da essa tutelate.

²⁵ L'esperienza giurisprudenziale, maturata in ambito civilistico, insegna che il conferimento è giuridicamente equiparabile alla cessione, in quanto "... il conferimento in società di una azienda equivale ad una cessione di azienda in favore della società conferitaria con la conseguenza che quanto ai debiti dell'azienda medesima anteriori al trasferimento, trova applicazione l'art. 2560 del codice civile secondo cui il cedente non è liberato se non risulta che i creditori vi abbiano consentito, onde cedente e cessionario sono responsabili in via solidale

Di fatti, tanto il conferimento quanto la cessione si caratterizzano per avere ad oggetto non già un bene singolo, bensì un complesso di beni tra loro coordinati per lo svolgimento di una attività imprenditoriale²⁷.

Inoltre, nell'ottica particolare che ispira la norma fiscale in esame, il conferente non monetizza l'azienda, non acquisisce cioè beni che può occultare alle pretese del Fisco, e indirettamente, rimane proprietario delle attività conferite.

Il nesso tra l'azienda ed il suo titolare non viene dunque reciso ma rimane, seppur in una veste giuridica nuova, per cui il soggetto, tanto persona fisica quanto società, che conferisce l'azienda conserva attraverso la partecipazione ricevuta l'interesse che lo legava all'azienda conferita²⁸.

Altra questione controversa riguarda l'applicabilità della norma in esame alle procedure fallimentari.

Il Ministero, a tal proposito, ha chiarito che la ratio dell'art. 14 si riferisce alle cessioni su base volontaria o negoziale e non a quelle con evidenti profili pubblicistici²⁹.

Tale posizione appare condivisibile, trovando fondamento nel fatto che l'estensione della responsabilità nel debito d'imposta altrui, ove si trascenda dal paradigma della capacità contributiva, non può che avvenire concedendo a chi tale responsabilità vede a sé estesa quantomeno la possibilità di prevederla ed assumere le iniziative che valgano a neutralizzarla, almeno sul piano degli effetti economici³⁰. Come anzidetto, questo aspetto assume fondamentale importanza affinchè le norme che prevedono l'estensione della responsabilità a soggetti non portatori di capacità

verso i terzi creditori". In tal senso Cass., sez. I civ., 21 dicembre 1998, n. 12739, in "Mass. Giur. it.", 1998; vd. altresì Cass. civ., sez. lav., 10 marzo 1990, n. 1963, in "Notiz. giur. lav.", 1990, pag. 432 secondo la quale nell'ipotesi "... di conferimento di un'azienda ... si verifica un fenomeno traslativo non soggetto alla disciplina dell'art. 2498 del codice civile (concernente esclusivamente il caso di trasformazione di società da un tipo in un altro, con conseguente passaggio ipso iure dalla prima alla seconda di diritti ed obblighi), ma bensì, ove il trasferimento investa l'intera struttura aziendale o parti di essa idonee a costituire autonome unità organizzative e produttive, alle disposizioni dettate, per gli aspetti generali del fenomeno stesso, dagli artt. 2558 e seguenti del codice civile e, per quelli particolari attinenti ai rapporti di lavoro, dall'art. 2112 del codice civile ..." . Ed ancor più incisivamente i giudici di legittimità hanno chiarito che "quando è conferita in società un'azienda, il conferimento equivale - con riferimento ai debiti dell'azienda conferita risultanti dai libri contabili - ad una cessione d'azienda in favore della società conferitaria, e pertanto, ai sensi dell'art. 2560 del codice civile, il cessionario è responsabile al pari del cedente di detti debiti verso i terzi creditori che, a prescindere dalla regolamentazione dei rapporti interni tra le parti, possono pretendere l'adempimento anche immediatamente dal cessionario": così Cass., sez. I civ., 16 maggio 1997, n. 4351, in "Mass. Giur. it.", 1997.

²⁶ Si veda Cass. 10 marzo 1990, n. 1963 contra Circolare Direzione Regionale delle Entrate del Piemonte n. 6/1998.

²⁷ R. Lupi, *Diritto tributario - parte speciale*, Milano, 2002, pag. 194.

²⁸ Cfr. G. Zizzo, Le riorganizzazioni societarie nelle imposte sui redditi, Milano, 1996, pagg. 13 e seguenti; ID., Il reddito d'impresa, in G. Falsitta, Manuale di diritto tributario - parte speciale, Padova, 2000, pag. 379.

²⁹ Si tratta della risoluzione ministeriale n. 112/E del 1999 in banca dati "il fiscovideo". Invero l'affermazione del ministero è nata in un contesto del tutto particolare, ossia si trattava di verificare se si potesse configurare la cessione d'azienda anche nell'ambito di procedure fallimentari. Sul punto si veda E. GRASSI, Inapplicabilità della responsabilità solidale del cessionario nei casi di cessioni d'azienda effettuate in sede di procedure fallimentari, in "Il fisco", n. 42/1999, pagg. 13144 e seguenti.

³⁰ P. Russo, Manuale di diritto tributario, cit., pagg. 176 e 177.

contributiva per il debito altrui³¹non vengano tacciate di incostituzionalità ed irragionevolezza.

Nelle medesime condizioni non è certamente chi acquista il cespite in ambito o in conseguenza di procedure fallimentari.

Altra considerazione a sostegno dell'inapplicabilità della norma alle procedure fallimentari, che è stata posta a fondamento della pluricitata risoluzione Ministeriale, è quella relativa all'obbligo di preventiva escussione del cedente, che caratterizza la solidarietà del cessionario, di natura dipendente e successiva.

Difatti, ove l'estensione dell'obbligazione tributaria del cedente avesse luogo anche nell'ambito di procedure fallimentari, la preventiva escussione del debitore principale (il cedente) non potrebbe aver luogo, stante il disposto dell'art. 51³² della legge fallimentare che, come è noto, fa espresso divieto di iniziare o proseguire azioni esecutive individuali sui beni compresi nel fallimento.

Ne conseguirebbe che, in contraria ipotesi di estensione della disciplina in argomento anche ai cessionari di aziende in sede fallimentare, si determinerebbe, di fatto, in capo a questi ultimi, una responsabilità non già "solidale" dipendente ma "esclusiva" (e, quindi, non solidale), in contrasto con la lettera, oltre che con lo spirito, della disposizione.

Da ultimo, vale la pena di chiedersi quale sia la forma con cui dovrà avvenire la cessione e se la solidarietà del cessionario d'azienda sussista anche per le imposte dovute dal cedente sulla plusvalenza da cessione.

Quanto al primo aspetto, secondo l'emergente prassi amministrativa, "per configurarsi la responsabilità del cessionario non è indispensabile che il trasferimento dell'azienda risulti da apposito atto materiale, essendo invece sufficiente che si renda applicabile l'imposta di registro per presunzione di cessione (salvo prova contraria) desunta, ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. D), T.U. n. 131/1986, dalla continuazione della stessa attività commerciale nel medesimo locale o in parte di esso, da cambiamenti nella ditta, nell'insegna, o nella titolarità dell'esercizio, ovvero da altre presunzioni grave, precise e concordanti".

Tale tesi ha suscitato delle perplessità in quanto, secondo l'art. 2556 c.c., i contratti che hanno per oggetto il trasferimento della proprietà o il godimento dell'azienda devono essere provati per iscritto, in forma pubblica o per scrittura privata autenticata.

³¹ Come si dirà più avanti, alla luce di tali considerazioni dovrà esser letta la minuziosa disciplina, ulteriormente perfezionata rispetto alle precedenti, relativa al rilascio e al valore liberatorio del certificato attestante l'esistenza di contestazioni in corso e di quelle definite per le quali i debiti non sono stati soddisfatti

³² R.D. 16 marzo 1942, n. 267, Art. 51, Divieto di azioni esecutive individuali: Salvo diversa disposizione della legge, dal giorno della dichiarazione di fallimento nessuna azione individuale esecutiva può essere iniziata o proseguita nel fallimento. Nella nota ministeriale richiamata sub9) si utilizza, come nella risoluzione di che trattasi, ad argomentazione rafforzativa della contrarietà all'ipotesi di estensione della responsabilità tributaria ex art. 63 della legge di ricchezza mobile, allora in commento, anche l'ostacolo alla "facoltà dell'esattore di procedere nella esecuzione singola nonostante il fallimento (intervenuto o sopravveniente) del debitore e l'impossibilità di configurare nei confronti dell'aggiudicatario dei beni a seguito di vendita fallimentare un diverso trattamento giuridico".

Circa invece la responsabilità per le imposte dovute a titolo di plusvalenza, ad avviso di autorevole dottrina, la solidarietà non sussisterebbe, dovendosi privilegiare la lettera della norma, che è stata definita a fattispecie esclusiva, oltre che la *voluntas legis* tutta tesa ad evitare che attraverso l'*escamotage* della cessione, il cedente sottragga l'azienda al Fisco.

Citati gli aspetti che rendono per certi versi elastici ed incerti i confini della norma, giova procedere ad una puntuale esegesi del dato letterale al fine di cogliere ulteriori nodi interpretativi.

Al primo comma, l'articolo 14 prevede che il cessionario risponda solidalmente con il cedente per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni che riguardano sia le violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuto il trasferimento e nei due anni precedenti, ancorché non contestate o irrogate alla data della cessione, sia le violazioni già irrogate e contestate nello stesso periodo, anche se commesse in epoca anteriore.

Sul punto si sono posti principalmente due problemi con riferimento, stavolta, alle violazioni oggetto di sanzione.

In primo luogo ci si è chiesti se la seconda parte della norma nel fare riferimento alla "irrogazione" e alla "contestazione" limiti la responsabilità alle sole sanzioni e non anche alle imposte.

Il Ministero ha preso subito posizione³³, sostenendo che il riferimento si deve intendere fatto non solo alle sanzioni ma anche alle imposte, sebbene il legislatore delegante, nella legge delega n. 662 del 1996 all'art. 3, comma 133, lettera *c*), avesse previsto che la solidarietà sussistesse soltanto per il pagamento delle sanzioni e non anche per le imposte³⁴.

Sempre avendo riguardo alla seconda parte della norma, è opportuno interrogarsi se la contestazione debba necessariamente risultare da un provvedimento impositivo già emesso dall'Ufficio competente, con la conseguenza che un processo verbale di constatazione non potrebbe avere alcuna rilevanza.

Difatti, la Guardia di finanza si limita a cooperare con gli Uffici per acquisire e reperire elementi utili ai fini dell'accertamento senza detenere il potere di "contestare" formalmente l'omesso pagamento di imposte o la commissione di una violazione³⁵.

Per taluni non sembra tuttavia condivisibile escludere dal novero delle "violazioni già irrogate e contestate" i processi verbali di constatazione emessi dalla Guardia di finanza, dovendosi privilegiare un concetto ampio di "contestazione", in guisa da ricomprendervi qualunque genere di rilievo mosso al cedente entro i limiti di tempo previsti dalla norma.

Ciò al fine di non incorrere nell'irragionevole conseguenza, censurabile ai sensi dell'art. 3 Cost., che eventuali contestazioni mosse al contribuente direttamente dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria ai sensi degli artt. 32, comma 1, n. 1), del D.P.R.

-

³³ Circolare Ministeriale del 10 luglio 1998 n. 180/E, in banca dati "il fiscovideo".

³⁴ Vi sono gli estremi per una censura di incostituzionalità dell'art. 14 del D.Lgs. n. 472 del 1997, laddove si è estesa la responsabilità del cessionario anche all'imposta e non solo alle sanzioni.

³⁵ Così R. Baggio, Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda, cit. pag. 741.

n. 600 e 52, del D.P.R. n. 633 del 1972, contenute in un processo verbale, vengano considerate rilevanti perché l'Ufficio ha il potere di "contestare", mentre quelle mosse dalla Guardia di finanza, che non ha il potere di "contestare" ma solo di "constatare", parimenti contenute in un processo verbale di constatazione, non rileverebbero.

5. L'art. 14 limita la responsabilità solidale del cessionario alla preventiva escussione del cedente, nei limiti del ceduto e con riferimento ai debiti risultanti dal certificato che gli Uffici devono rilasciare su richiesta dell'interessato.

Per quanto concerne il beneficio di preventiva escussione, che, unitamente al valore del ceduto, non compariva nell'antecedente normativo (art. 19 della L. n. 4 del 1929), si discute sul "quando" potranno dirsi realizzate le condizioni per poter procedere al recupero dei debiti fiscali in capo al cessionario. Come si dovrà dimostrare l'avvenuto ed inutile tentativo di escutere il debitore principale? Sarà sufficiente, ad esempio, la dichiarazione di fallimento del cedente per permettere immediatamente l'esercizio dell'azione di recupero nei confronti del cessionario?³⁶

Secondo autorevole dottrina, potrà pacificamente farsi richiamo alle esperienze maturate nel diritto civile in merito all'art. 2304 c.c., concernente la possibilità dei creditori di una società in nome collettivo di pretendere il pagamento dai singoli soci solo dopo l'escussione del patrimonio sociale.

In particolare, è stato ritenuto che al mancato esito dell'azione esecutiva possa essere equiparata la dimostrazione dell'insufficienza del patrimonio del debitore principale a soddisfare il creditore o la verosimile inutilità dell'esperimento dell'azione esecutiva³⁷. È stato altresì precisato che la dichiarazione di fallimento del debitore principale non costituisce, di per sé, prova dell'insufficienza del patrimonio, ma è necessario che il creditore provi di non potersi soddisfare sullo stesso mediante la procedura concorsuale, producendo lo stato attivo e passivo del debitore risultante dall'accertamento del giudice fallimentare³⁸.

Si deve peraltro riconoscere che il creditore (nella fattispecie in parola, l'ente o l'Ufficio impositore), in attesa di esperire le procedure di recupero nei confronti del debitore principale, possa cautelarsi anche nei confronti dell'acquirente attraverso il ricorso all'ipoteca ed al sequestro conservativo di cui all'art. 22.

Quanto invece al limite relativo al valore del ceduto, il Ministero delle finanze, con la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998, ha affermato che esso vada a coincidere con quello accertato dal competente Ufficio delle Entrate o del Registro ovvero, in mancanza di accertamento, con quello dichiarato dalle parti³⁹.

Da ultimo, il certificato su cui deve essere attestata l'esistenza di eventuali contestazioni a carico dell'azienda oggetto di cessione è stato previsto al fine di

-

³⁶ Così, Roberto Baggio, "Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda", in "Rassegna tributaria" n. 3 di maggio-giugno 1999, pag. 738 cit.

³⁷ Cass. 8 luglio 1983, n. 4606; Trib. Bologna 4 ottobre 1983.

³⁸ Cass. 13 marzo 1987, n. 2647.

³⁹ In linea con quanto previsto ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro nell'ipotesi di trasferimento di un compendio aziendale.

garantire la buona fede⁴⁰ del cessionario, che potrebbe non essere in alcun modo consapevole dell'esistenza di passività fiscali *in itinere* che gravano sull'azienda che si appresta ad acquistare.

La norma prevede un effetto liberatorio per l'interessato sia nel caso in cui abbia richiesto il certificato e questi risulti negativo (nel senso che non vi sono contestazioni), sia nel caso non venga emesso entro quaranta giorni dalla richiesta (una specie di "silenzio-assenso").

Questa sorta di "silenzio-assenso" è una novità rispetto al previgente art. 19 citato ed è sicuramente da apprezzare perché evita di far ricadere sul contribuente eventuali inefficienze burocratiche degli Uffici, i cui ritardi potrebbero causare pregiudizi alle parti che si apprestano a compravendere l'azienda⁴¹.

Un ulteriore aspetto che merita di essere approfondito riguarda il soggetto che è interessato a presentare la richiesta del certificato sull'esistenza di contestazioni relative all'azienda oggetto di cessione e quando ciò debba avvenire, nel silenzio della norma.

Per quanto concerne il primo aspetto, ovvero su chi sia il soggetto legittimato a presentare la richiesta, l'Amministrazione finanziaria⁴² ha sostenuto che questa può legittimamente essere avanzata tanto dal cedente quanto dal cessionario *in fieri*, poiché quest'ultimo, nel caso sia in trattative per acquisire l'azienda, è portatore sicuramente di un interesse attuale e concreto a conoscere la posizione della stessa nei confronti del Fisco.

L'interesse al rilascio del certificato dovrà essere dimostrato dal cessionario con qualunque documento giustificativo, quale, ad esempio, un contratto preliminare di vendita, oppure una procura del cedente⁴³.

⁴⁰ Si tratta chiaramente di uno stato di buona fede oggettiva e non può in alcun modo rilevare quella soggettiva. Nel diritto tributario lo stato di buona fede soggettiva rileva in genere quando si tratta di parlare di obiettive condizioni di incertezza della norma tributaria ex art. 8, del D.Lgs. n. 546 del 1992 ed art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 471 del 1997. Infatti come evidenzia E. Della Valle, Revirement ministeriale e buona fede nell'esercizio della funzione impositiva, in "Riv. dir. trib.", 1995, I pag. 592, la buona fede soggettiva nel diritto tributario dipende dalla interpretazione che si dà all'inciso "obiettive condizioni di incertezza"; ID., Affidamento e certezza del diritto tributario, Milano, 2001; vd. altresì M. Logozzo, L'ignoranza della legge tributaria, Milano, 2002. Inoltre è stato rilevato che da sola la buona fede soggettiva non possa rilevare per la non applicazione delle sanzioni, ma bisogna considerare nell'insieme la situazione da cui è scaturito l'errore del contribuente: cfr. L. Del Federico, Le sanzioni amministrative nel diritto tributario, Milano, 1994, pagg. 500 e seguenti, e M.C. Fregni, Obbligazione tributaria e codice civile, Torino, 1998, pag. 237. Ed a proposito di stati soggettivi vale la pena evidenziare che G.A. Micheli-G. Tremonti, Obbligazioni (dir. trib.), in "Enc. dir.", Milano, XXIX, 1979, pag. 447, hanno escluso in campo tributario l'applicazione del principio di buona fede proprio perché "... manca una regolamentazione degli stati soggettivi dell'accipiens ..."; tuttavia, a questa considerazione si è ribattuto, da parte di F. Benatti, Principio di buona fede e obbligazione tributaria (appunti per una discussione), in "Boll. trib.", 1986, pagg. 947 e seguenti, nota n. 4, che in questo modo si finisce con il confondere tra buona fede oggettiva e soggettiva.

⁴¹ In attuazione degli artt. 41, in un'ottica di circolazione della ricchezza, e al fine di dare attuazione ai principi di buon andamento, efficacia e efficienza dell'Amministrazione.

⁴² Circolare ministeriale del 10 luglio 1998 n. 180/E, in banca dati "il fiscovideo".

⁴³ Il consenso in tali casi potrà desumersi dal titolo giustificativo in possesso del cessionario. Un ulteriore richiesta da parte dell'Ufficcio si risolverebbe in un farraginoso artificio burocratico.

L'Amministrazione ha anche precisato che se dovesse essere il cessionario a presentarla, quest'ultimo debba munirsi di un consenso manifestato "esplicitamente" dal cedente.

Ciò si giustifica alla luce di un'esigenza di tutela del cedente, per evitare che si trovi esposto al rischio che terzi, pur in assenza di qualunque interesse alla sua azienda, ricevano comunque informazioni su di questa⁴⁴.

Da ultimo, non si può mancare di evidenziare che il certificato rilasciato nei confronti di un cessionario non esplica i suoi effetti solo verso di questi, ma nei confronti di chiunque voglia acquistare l'azienda⁴⁵. Per cui se un potenziale cessionario richiede il certificato e poi non acquista più l'azienda, il suo documento ben potrà essere utilizzato da un altro futuro acquirente.

Circa il momento in cui bisogna richiedere il certificato, si ritiene che possa essere chiesto sia prima della cessione che dopo averla effettuata, con il rischio però che in questo secondo caso, se dovessero emergere dei debiti tributari, il cessionario non potrà fare più nulla perché è già divenuto titolare giuridicamente dell'azienda. Né potrebbe in alcun modo addurre il proprio stato soggettivo di buona fede perché, a tal punto, non potrebbe avere alcuna rilevanza.

Per concludere, quindi, è evidente sia meglio richiedere il certificato prima della cessione e che tra la data del rilascio e quello dell'effettivo trasferimento dell'azienda non trascorra troppo tempo⁴⁶.

6. Come detto al paragrafo precedente, l'art. 14 prevede il rilascio da parte dell'ufficio di un certificato, su richiesta, al fine di garantire il cessionario in buona fede da eventuali passività *in itinere*.

Evidentemente, tale cautela legislativa non deve diventare uno strumento nella mani del cessionario per liberarsi da qualunque forma di responsabilità. Non può infatti presumersi la buona fede del richiedente poichè, anche in presenza di un certificato da cui non risultano contestazioni o nel silenzio dell'Amministrazione, egli potrebbe comunque essere a conoscenza di eventuali frodi al fisco⁴⁷.

Ed è proprio in funzione sanzionatoria che il legislatore ha posto il 4 comma dell'art. 14, stabilendo che la responsabilità del cessionario non è soggetta alle

⁴⁴ L'ipotesi che terzi che non hanno alcun interesse ad acquisire l'azienda chiedano informazioni si potrebbe verificare nel caso di un concorrente che richiede il certificato per screditare sul mercato l'azienda rivale.

⁴⁵ R. Baggio, Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda, cit., pag. 745.

⁴⁶ Sulle conseguenze che può comportare un intervallo temporale troppo lungo dalla richiesta del certificato all'effetto della cessione R. Baggio, *Appunti sulla responsabilità* ..., op. vit., pag. 746.

⁴⁷ È l'ipotesi di un processo verbale di constatazione elevato dalla Guardia di finanza, pochi giorni prima della richiesta del certificato da parte dell'interessato all'Amministrazione finanziaria che del verbale non è a conoscenza, o ancora, di una verifica iniziata presso l'azienda nelle more della emissione del certificato da parte dell'Ufficio senza che quest'ultimo sia al corrente di nulla. Non si può nemmeno escludere il caso che per un errore dell'ufficio sul certificato non risulti alcuna contestazione, quando il cessionario è a conoscenza dell'esistenza, per esempio, di un processo verbale di constatazione

limitazioni contemplate dall'articolo in questione qualora la cessione "sia stata attuata in frode ai crediti tributari".

Sicché in talune circostanze, seppure in presenza di un certificato negativo o ove non emesso, si deve comunque riconoscere la responsabilità solidale del cessionario che era effettivamente a conoscenza dell'esistenza di violazioni e si adoperi ad effettuare l'acquisto dell'azienda.

Spetterà dunque all'Amministrazione fornire la (non facile) prova che il cessionario fosse al corrente delle violazioni tributarie al momento in cui ha chiesto il certificato (dal quale non risultava nulla) all'Ufficio competente, con riguardo al momento in cui avviene la cessione⁴⁸. Ciò potrà avvenire, in mancanza di una prova certa, attraverso lo strumento delle presunzioni e la prova risulterà tanto più convincente quanto più si tenderà a dimostrare che il cessionario era in una situazione tale in cui "non poteva non sapere" Oggetto del sindacato del Giudice sarà quindi l'attenzione che il cessionario ha tenuto durante l'operazione che lo ha condotto all'acquisto dell'azienda, in termini di "effettiva conoscenza" da parte dello stesso della violazione tributaria e non di "mera conoscibilità".

Una volta che l'Amministrazione finanziaria riesca a provare la mala fede del cessionario al momento della richiesta del certificato, il disegno teso a frodare il Fisco per i crediti tributari sarebbe *in re ipsa*, e di conseguenza, l'onere di provare che tale stato soggettivo in realtà non era presente ricadrà sul contribuente.

Le conseguenze che scaturirebbero dalla mancata prova dell'assenza di mala fede sarebbero di non poco conto se si pensa che il cessionario non potrebbe più giovarsi della limitazione della responsabilità, e quindi, sarebbe chiamato a rispondere non più entro i limiti di valore dell'azienda che ha acquistato, oltre a non godere più del beneficio di escussione.

A tal proposito, la dottrina non è unanime nell'annoverare la possibilità di avvalersi del *beneficium excussionis* tra le limitazioni alla responsabilità del cessionario.

Taluni, sussumendo la disciplina civilistica delle obbligazioni del fideiussore *ex* art. 1944 c.c. nella responsabilità del cessionario, hanno escluso il permanere del beneficio in relazione a particolari vicende soggettive delle parti⁵⁰. Ad avviso di altri invece, il benefico in questione comunque resterebbe, dato che la sussidiarietà non

⁴⁸ Si ritiene che se dopo la richiesta del certificato ma prima dell'atto di stipula della cessione il cessionario venga a conoscenza, riteniamo che comunque dovrebbe essere considerato responsabile. Non lo sarà ovviamente solo nel caso in cui venga a conoscenza dopo l'effettivo trasferimento, ossia dal momento in cui avrà efficacia l'atto traslativo del diritto reale. Correttamente rileva R. Baggio, *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda, cit.*, pag. 746 che la norma ove parla di "data del trasferimento" deve essere interpretata come momento dal quale avrà efficacia il contratto. Sul punto nella vigenza dell'art. 19, della L. n. 4 del 1929, si veda Commissione tributaria centrale, 14 aprile 1986, n. 3237, in "Giur. imp.", 1986, pag. 1072.

⁴⁹ Per esempio si potrà provare il grado di parentela tra venditore e compratore oppure la natura dell'acquirente, per esempio un amministratore delegato che non poteva non sapere delle condizioni dell'azienda.

⁵⁰ L. Del Federico, La cessione d'azienda, cit., pag. 485. Sulla stessa linea, seppur senza alcuna argomentazione, è il Ministero: si veda la circolare ministeriale n. 180/E citata.

rappresenta propriamente una limitazione della responsabilità, riguardando piuttosto la natura della responsabilità stessa⁵¹.

Sembra potersi condividere la prima opinione perché tra le limitazioni che l'art. 14 espressamente prevede per garantire il cessionario rientra proprio il beneficium excussionis, oltre al fatto che il beneficio di cui si discute rappresenta pur sempre una sorta di garanzia patrimoniale per il cessionario, connivente con il cedente.

L'esistenza di questo beneficio costituisce una vera e propria limitazione per il creditore che lo priva di quella libertà di scelta fra più debitori che caratterizza la posizione del creditore nell'obbligazione solidale⁵².

7. Come noto, la solidarietà tributaria ha costituito oggetto di intensi dibattiti giurisprudenziali e dottrinali nel corso degli anni.

In diritto tributario, come in diritto privato, la solidarietà si presenta come un fascio di obbligazioni, nel senso che tante sono le obbligazioni quanti sono i coobbligati. L'adempimento della prestazione da parte di uno dei condebitori comporta l'estinzione sia della propria che di tutte le altre obbligazioni e, di conseguenza, il sorgere di una serie di obbligazioni di regresso a favore del condebitore che abbia adempiuto e a carico degli altri condebitori, ognuno per la quota di debito a ciascuno di essi imputabile⁵³.

Tale costruzione oggi è pacificamente accettata ma in passato non è sempre stato così.

Si fa riferimento alla tesi, di elaborazione giurisprudenziale, della c.d. supersolidarietà tributaria, affiorata negli anni sessanta con particolare riguardo all'imposta di registro, secondo cui veniva configurato un unico rapporto facente capo contestualmente a tutti i condebitori solidali.

Si sosteneva, infatti, che la solidarieta tributaria, a differenza di quella civilistica, fosse retta dal principio della mutua rappresentanza tra tutti i coobbligati passivi con conseguente estensività degli effetti, favorevoli o sfavorevoli, agli altri condebitori solidali, degli atti compiuti da o contro uno di essi⁵⁴.

In particolare, era sufficiente che l'Ufficio notificasse l'eventuale avviso di accertamento anche ad uno solo dei condebitori affinché gli effetti si estendessero automaticamente a tutti gli altri, anche se non notificati.

Se poi il condebitore notificato non impugnava l'accertamento, questo diventava definitivo anche nei confronti degli altri e chi aveva corrisposto il tributo aveva diritto di ripetere dagli altri quanto pagato, indipendentemente dal fatto che si trattasse di condebitori notificati oppure no.

⁵¹ R. Baggio, Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario d'azienda, cit., pag. 746.

⁵² Bozzi, La fideiussione, le figure affini e l'anticresi, in "Trattato diretto da P. Rescigno", Torino,1982, pag. 255; ID., La fideiussione, Milano, 1995.

⁵³ Manzoni – Vanz, *Il diritto tributario*, Torino, 2008.

⁵⁴ Si veda sul punto L. CASTALDI, Solidarietà tributaria, pag. 6, A. BERLIRI, In tema di notifica dell'accertamento del maggior valore dell'immobile ai fini della registrazione della compravendita, in Foro.it, 1956, I, col. 1333.

Ciò però ha suscitato nella dottrina più attenta⁵⁵una serie perplessità sotto il profilo della compatibilità con i principi espressi dagli artt. 3 e 24 della Costituzione, poiché i principi fondamentali in materia di tutela dei diritti subiettivi verrebbero lesi da un sistema in cui la pretesa del Fisco potesse realizzarsi senza che il soggetto passivo, e cioè colui che è tenuto alla prestazione tributaria, avesse la possibilità di difendersi facendo valere le proprie ragioni⁵⁶.

S ul punto sono poi intervenute due sentenze della Corte Costituzionale⁵⁷le quali hanno, in buona sostanza, affermato che la c.d. supersolidarietà tributaria contrasta con la garanzia accordata dal comma 1 dell'art. 24 della Costituzione.

Da allora l'applicabilità alla solidarietà tributaria del regime previsto per le obbligazioni solidali del codice civile è espressa in modo costante dalla giurisprudenza e non hanno alcun seguito in dottrina le voci di avviso contrario.

Rimangono tuttavia ampiamente dibattute le questioni legate agli aspetti strutturali che differenziano le due ipotesi di solidarietà, primo fra tutti, il fatto che il Fisco assuma la duplice veste di creditore ed ente impositore: si pongono quindi, per la solidarietà tributaria, problemi riguardanti l'esercizio dei poteri autoritativi dell'ente impositore-creditore nonché il procedimento amministrativo di accertamento, aspetti del tutto estranei al diritto privato. Sicchè, se la soluzione di tali problemi viene ricercata nel codice civile, è evidente che non si avrà applicazione diretta di norme, ma soltanto la possibilità di trarre principi generali.

Per quanto concerne il secondo aspetto, ossia quello procedimentale, si è posto il problema se gravi in capo all'Amministrazione l'obbligo di notificare in capo a tutti i coobbligati o solo ad alcuni di essi l'atto impositivo.

Ad avviso di parte della dottrina⁵⁸, il codice può fornirci il principio a cui ispirarci per risolvere tale questione; se la solidarietà implica pluralità di debitori per un'unica prestazione e quindi adempimento di uno per tutti, la faccia speculare di ciò è la facoltà del creditore di rivolgersi a sua scelta a uno od alcuni o a tutti i debitori.

Di avviso contrario sono invece coloro che ritengono una simile ricostruzione non soddisfacente né sotto il profilo dei suoi riflessi interni⁵⁹, né sotto il profilo delle regole costituzionali dell'attività amministrativa⁶⁰.

Con precipuo riferimento al rapporto solidale dipendente, che qui interessa ai fini dell'esame della responsabilità solidale del cessionario di azienda, autorevole dottrina⁶¹, nel rilevare che la trafila delle notifiche viene ripetuta solo nel caso di solidarietà paritetica dove a ciascun condebitore, forse perché ha realizzato il presupposto, viene effettivamente notificato un avviso di accertamento, osserva che nella solidarietà dipendente la soluzione dovrebbe essere, a rigore logico, esattamente la

⁵⁵ Anche se, a seconda se si seguisse la teoria dichiarativa o costitutiva diverse erano e sono le posizioni assunte. Si veda sul punto M. C. FREGNI, Obbligazione tributaria e codice civile, 1998, Torino.

⁵⁶ G.A. Micheli, "Lezioni di diritto tributario. Parte generale", Roma 1968. Idem Fantozzi e D'Alessio

 $^{^{57}}$ La n. 48 e la n. 139 del 1968 .

⁵⁸ M. C. FREGNI, op. cit.

⁵⁹ Il carico economico dell'imposta ricadrebbe soltanto su colui a cui è notificato l'accertamento.

⁶⁰ In particolare, il principio dell'imparzialità di cui all'art. 97 Cost.

⁶¹ R. Lupi, op. cit., pagg. 254 e seguenti.

stessa⁶², mentre la diversa posizione dei coobbligati e la vischiosità delle procedure di riscossione sono alla base di una prassi diversa; una volta notificato l'avviso di accertamento a chi ha realizzato il presupposto dell'imposta, quest'ultima viene chiesta al coobbligato utilizzando solo atti di riscossione, come iscrizioni a ruolo e persino avvisi di mora⁶³⁶⁴.

Sul punto, la complessità della tematica, unitamente alla segnalazione in dottrina degli inconvenienti di una prassi procedimentale che non tutela le ragioni del responsabile d'imposta, rendono auspicabili interventi almeno amministrativi volti ad eliminare gli inconvenienti medesimi⁶⁵.

Quanto al versante processuale, bisogna infine interrogarsi se i casi di solidarietà tributaria, paritaria o dipendente, configurino ipotesi di litisconsorzio necessario.

La risposta data in un primo momento dalla dottrina⁶⁶ e dalla giurisprudenza è stata nel senso di escludere che, non solo la solidarietà dipendente, ma anche quella paritaria, costituiscano sempre ipotesi di litisconsorzio necessario⁶⁷.

Sul punto la Corte di Cassazione⁶⁸ha ripetutamente aggiunto che nel caso in cui un condebitore non abbia impugnato un avviso di accertamento a lui diretto possa

⁶² Si ritiene debba sussistere un diritto di partecipazione in favore dell'obbligato solidale sussidiario al procedimento di accertamento nei confronti del titolare dell'obbligazione principale, in funzione ricognitiva della capacità contributiva palesata dal presupposto d'imposta. Così il Fantozzi - op. cit., pag. 401 – il quale distingue tra i soggetti della fattispecie estensiva dell'obbligazione tributaria a seconda che siano "portatori o meno della capacità contributiva palesata dal presupposto: soltanto i primi dovranno allora intervenire necessariamente nella fase di accertamento, dal momento che soltanto la loro presenza rileva al fine di determinare obiettivamente l'integrale capacità contributiva manifestata dal fatto". E soggiunge: "Il risultato dell'accertamento pregiudicherà naturalmente anche gli altri soggetti tenuti in solido, in virtù del nesso di dipendenza tra le rispettive posizioni, i quali sarebbero naturalmente potuti intervenire nell'accertamento in base al tendenziale principio di apertura del procedimento a tutti coloro che sono in possesso di elementi utili". L'art. 64 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, mentre disciplina l'obbligo per il sostituto d'imposta e la facoltà per il responsabile di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti del soggetto a cui carico l'imposta è effettivamente dovuta in relazione al presupposto, soltanto per il "sostituito" prevede la facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento dell'imposta, che trova come parte necessaria ed esclusiva il sostituto.

⁶³ II Fantozzi, op. cit., pag. 405, esprime l'avviso che "la controversia sull'accertamento comporti il litisconsorzio necessario del cedente" e che "l'iscrizione a ruolo del cedente non sia sufficiente a consentire all'esattore l'esecuzione sui beni del cessionario".

⁶⁴ Formalmente il diritto di difesa di tali soggetti non è violato in quanto i coobbligati dipendenti possono impugnare, sotto tutti i profili, tali atti di riscossione; l'impugnazione può riguardare sia l'esistenza e la misura del debito, che la responsabilità. Si tratta di una conquista relativamente recente in quanto, fino a poco tempo fa, si sosteneva che il responsabile dipendente fosse vincolato, proprio in quanto "dipendente", alla determinazione del debito effettuata in capo al debitore principale e poteva eccepire solo questioni riguardanti la propria responsabilità.

⁶⁵ Eduardo Grassi, Inapplicabilità della responsabilità solidale del cessionario nei casi di cessioni d'azienda effettuate in sede di procedure fallimentari, in "il fisco" n. 42 del 15 novembre 1999, pag. 13144.

⁶⁶ Tuttavia, un orientamento minoritario sosteneva che il litisconsorzio necessario rappresenti la soluzione più ragionevole per dare risposta al problema dell'uniformità di trattamento e di valutazione dei diversi soggetti.

⁶⁷ Si veda Cass. sent. n. 7053/91, secondo cui la solidarieta tributaria paritaria genera, infatti, "un fascio di obbligazioni distinte", collegate dall'identità di titolo e di contenuto; l'esistenza di tale insieme di vincoli non crea un unico rapporto plurisoggettivo ma tanti rapporti quanti sono i coobbligati solidali. Se non rientra tra le ipotesi di litisconsorzio necessario la solidarietà tributaria paritaria a maggior ragione non vi puo rientrare quella dipendente.

⁶⁸ Cass. SS.UU. n. 7053/1991.

giovarsi della decisione favorevole ad altro condebitore solidale, sempreche non abbia partecipato al giudizio o instaurato autonomo giudizio poichè, in tali casi, prevarrebbe la statuizione derivante dall'esito del giudizio proprio. In definitiva, in tutte queste ipotesi si ravvisavano casi di litisconsorzio facoltativo ex art. 14, 3 comma del D.lgs. 546/92.

Quanto fin qui detto fino alla famosa sentenza della Cass. SS.UU. 18 gennaio 2007 n. 1052. Con questo arresto la Corte di cassazione sembra recuperare, sotto angolazioni diverse e con riferimento alla sola solidarietà paritaria, il concetto, o meglio, l'istituto della supersolidarietà tributaria, precedentemente tacciata di incostituzionalità.

La Suprema Corte con tale decisione, prendendo le mosse dal concetto di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Cost. e da quello di eguaglianza di cui all'art. 3, recupera il concetto di supersolidarietà tributaria, questa volta in una nuova dimensione, costituita, appunto, dalle norme costituzionali appena citate. Tale operazione ermeneutica conduce il Supremo consesso a ricomprendere alcuni casi di solidarietà tributaria nelle ipotesi di litisconsorzio necessario.

Più nello specifico, le ipotesi di solidarietà paritaria derivanti dalla compartecipazione dei coobbligati al fatto generatore dell'imposta (si pensi ai partecipanti alla compravendita ai fini dell'imposta di registro) configurerebbero una ipotesi di litisconsorzio necessario, atteso che, per il rispetto del principio della capacità contributiva, ognuno di detti coobbligati può essere chiamato a rispondere, anche se per intero, stante la solidarietà, solo dell'imposta complessiva effettivamente dovuta e non anche di imposte di ammontare diverso in ordine allo stesso fatto generatore.

In tale prospettiva la Cassazione riesce a dare anche la giusta rilevanza al cd. lato interno dell'obbligazione solidale (e quindi il giusto rilievo anche alla fase dei regressi perequatori).

Il problema posto da tale decisione ed evidenziato da autorevole dottrina⁶⁹secondo cui, in mancanza della notifica dell'atto impositivo nei confronti di alcuno dei soggetti obbligati, detto atto dovrebbe ritenersi improduttivo di effetti nei confronti di tutti tali soggetti, è risolto da altra dottrina⁷⁰nel porre l'accento sul riparto dell'imposta solidalmente dovuta, per cui il soggetto rimasto estraneo all'atto di accertamento non sarebbe soggetto all'azione diretta, ma soltanto a quella di regresso.

Altra parte della dottrina⁷¹sostiene invece che, nell'ipotesi di mancata notifica dell'atto impositivo ad uno dei litisconsorti necessari, il *quantum debeatur* all'Amministrazione finanziaria si ridurrebbe della quota di detto soggetto, non essendo esercitabile nei suoi confronti ne l'azione diretta ne quella di regresso o, comunque, tale quota non si conteggerebbe in sede di riparto del peso tributario in sede di azioni di regresso.

Per quanto riguarda il rapporto solidale dipendente invece, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità non è affatto univoco.

 ⁶⁹ Glendi, le sezioni unite della Suprema Corte officiano il funerale della solidarietà tributaria, in riv. Dir. Trib. 2007.
⁷⁰ Falsitta, riv. Trib. 2007.

⁷¹ Consolo, Giust Trib., 2007, Per una nuova figura di litisconsorzio necessario nel processo tributario.

Infatti, se in alcune sentenze, pur senza pronunciarsi espressamente e senza nulla argomentare in proposito, è giunta ad affermare che nelle controversie tributarie l'intervento adesivo dipendente determina un'ipotesi di causa inscindibile ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura civile, con conseguente configurabilità di un litisconsorzio necessario processuale in appello⁷², con altre pronunce⁷³ è stata esclusa l'ammissibilità nel processo tributario dell'intervento adesivo dipendente sul presupposto di una sua asserita incompatibilità sia con la natura impugnatoria del giudizio, la cui introduzione è subordinata ad un termine di decadenza, sia con l'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992 che, consentendo all'interveniente di proporre domande diverse da quelle avanzate dalle parti originarie soltanto qualora l'intervento abbia luogo entro il termine assegnato per l'impugnazione, riconosce la legittimazione a intervenire ai soli soggetti che, in qualità di destinatari dell'atto o parti del rapporto controverso, potrebbero proporre autonoma impugnazione, escludendo quindi la possibilità di spiegare intervento a tutela di interessi sui quali l'atto può produrre un effetto di pregiudizio o di vantaggio⁷⁴.

In tale contesto, si inserisce la recente pronuncia n. 255/2012 della Cassazione civile che ha ammesso una lettura estensiva sia del concetto di destinatario dell'atto, che andrebbe a ricomprendere non solo il destinatario *stricto iure* ma anche il destinatario potenziale e mediato, che del concetto di titolarità del rapporto controverso, che ricomprenderebbe a sua volta anche la titolarità di un rapporto dipendente o connesso rispetto a quello costituito dall'atto impugnato. Con riferimento a tali soggetti non viene in considerazione il mero effetto giuridico di fattispecie dell'atto impugnato, posto che detto atto è potenzialmente destinato ad avere nei loro confronti effetti giuridici sostanziali.

La Cassazione ha quindi ammesso l'intervento ad aiuvandum e non il litisconsorzio necessario del responsabile dipendente che sarebbe così in grado di incidere su un giudizio la cui conclusione potrebbe avere conseguenze irreversibili sulla sua sfera economico-giuridica, se si considera che non esistono i presupposti per una opposizione di terzo, peraltro nemmeno contemplato nel processo tributario. A tale conclusione non osterebbero quindi né ragioni processuali, poiché non aumenta il thema decidendum, né il mancato rispetto del principio della ragionevole durata del processo. In definitiva tale pronuncia, quantunque non sia espressione di un univoco orientamento, in seno agli Ermellini, rappresenta certamente, un arresto

orientamento in seno agli Ermellini, rappresenta certamente un arresto giurisprudenziale di notevole rilevanza, fondato su un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme che disciplinano il processo tributario,

⁷² Cass. n. 1789 del 30 gennaio 2004.

⁷³ Cass. n. 18541 del 4 dicembre 2003 e Cass. n. 12598 dell'8 luglio 2004.

⁷⁴ In particolare, con la sentenza n. 24064/2006, relativa all'intervento di un Comune in una controversia avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di classamento, la sezione tributaria della Cassazione ha affermato che l'intervento adesivo dipendente *ex* art. 105, comma 2, del codice di procedura civile non sarebbe consentito nell'ambito del processo tributario, giacché l'area dei soggetti legittimati ad intervenire coinciderebbe con quella dei soggetti legittimati a proporre ricorso.

nell'ottica di una più efficace difesa del contribuente, inteso in senso sostanziale e non in quello più formalistico di soggetto destinatario dell'atto d'imposta.

Una diversa interpretazione dell'art. 14, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992, infatti, rischierebbe di condurre alla lesione del diritto alla difesa del coobbligato solidale dipendente, anche qualora si sostenesse che detto rapporto possa essere comunque oggetto di un successivo contenzioso avente come legittimato proprio il coobbligato che, nell'impugnazione del ruolo, avrebbe pur sempre la possibilità di far valere tanto i motivi specifici di illegittimità e/o infondatezza quanto quelli generici riguardanti la situazione giuridica pregiudicante. In caso contrario, d'altronde, occorrerebbe stabilire il principio per cui l'Ufficio debba necessariamente notificare il relativo atto impositivo anche al cessionario d'azienda, al fine di metterlo nelle condizioni di poter autonomamente adire la Commissione tributaria, pena il rischio per il medesimo di non poter incidere in alcun modo in un giudizio che potrebbe recare un *vulnus* irreparabile alla sfera dei suoi interessi giuridico-patrimoniali⁷⁵.

⁷⁵ Massimo Mojana e Andrea Circi, *Processo tributario: legittimazione all'intervento adesivo dipendente in capo al cessionario del ramo d'azienda,* in *"il fisco",* n. 10 del 5 marzo 2012, pag. 1-1464.