

Definizione agevolata delle controversie tributarie del cessionario d'azienda

di Francesco Farri - 13 novembre 2019

1

(commento a Risposta Interpello, Agenzia Entrate, 2 agosto 2019, n. 329/2019)

1. Con risposta a interpello n. 329 del 2 agosto 2019, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto non definibile ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119/2018 la controversia instaurata dal cessionario d'azienda contro la cartella di pagamento mediante la quale vengono a quest'ultimo richieste imposte dovute dal cedente, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 472/1997. Ciò in quanto, a detta dell'Agenzia, essendo impugnato un atto della riscossione non potrebbe ritenersi integrata la nozione di "atto impositivo" cui l'art. 6 del d.l. n. 119/2018 opera riferimento per circoscrivere l'ambito delle liti condonabili.

La posizione assunta sul punto dall'Agenzia delle Entrate appare contrastante tanto con i principi affermati dalla stessa prassi amministrativa e dalla giurisprudenza di legittimità, quanto e ancor più radicalmente con una lettura costituzionalmente orientata di essi.

2. Sotto il primo profilo, è noto che la circolare n. 6/E/2019, al par. 2.3.4., fissa il principio generale per cui, *“dal momento che l'articolo 6 limita la definizione agevolata alle controversie inerenti agli atti impositivi, sono esclusi dal suo ambito di applicazione i giudizi riguardanti gli atti di mera riscossione, quali ruoli, cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione”*. La stessa circolare, tuttavia, specifica nell'immediato prosieguo che il suddetto principio non vale, tra l'altro, in tutti i casi in cui l'atto della riscossione abbia un contenuto impositivo (cfr., ad es., pag. 13, le cartelle di pagamento emesse ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973 per la rettifica di alcuni dati indicati in dichiarazione, come la riduzione o esclusione di deduzioni o detrazioni) e che, in ogni caso, *“possono essere definite in via agevolata le controversie generate da ricorsi avverso ruoli o cartelle che non siano stati preceduti da atti impositivi presupposti e, conseguentemente, portino per la prima volta il contribuente a conoscenza della pretesa tributaria La lite è definibile se il contribuente ha proposto ricorso avverso la cartella eccependo l'invalidità della notifica del relativo atto impositivo e sempre che quest'ultimo non costituisca oggetto di distinto giudizio”* (cfr. pag. 15).

L'esemplificazione della circolare è legata all'ipotesi di mancata notifica dell'avviso di accertamento presupposto e non si prende, ivi, posizione esplicita sul caso delle cartelle di pagamento notificate al cessionario d'azienda per debiti del cedente. Tuttavia, appare evidente che esse rappresentino pur sempre i primi atti con i quali una pretesa tributaria viene esternata nei confronti di un certo soggetto (il cessionario).

Invero, non essendo prevista una ipotesi di litisconsorzio in fase accertativa tra cedente e cessionario, il cessionario viene fatto oggetto unicamente della notifica di cartelle di pagamento che, come tali, divengono sempre e per definizione - per il cessionario stesso - i primi atti con i quali la pretesa tributaria viene avanzata nei suoi confronti e i primi atti nei confronti dei quali gli è consentita la difesa giurisdizionale.

Ne consegue che essi devono ritenersi rientrare pienamente nel concetto di “atti impositivi” ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119/2018, secondo la stessa interpretazione fornita dall'Agenzia mediante la circolare n. 6/E/2019.

In senso contrario, del resto, la risposta all'interpello non adduce alcuna spiegazione convincente, limitandosi a trascrivere alcuni passaggi della richiamata circ. n. 6/E/2019 e ad affermare che *"le controversie di cui si tratta sembrano non rientrare nell'ambito di applicazione della definizione agevolata poiché concernenti cartelle di pagamento"*. Per converso, come ricordato, è la stessa circolare n. 6/E/2019 a riconoscere che il sol fatto di avere ad oggetto un atto con funzioni (anche) di riscossione non esclude la lite dal perimetro di applicazione dell'art. 6 del d.l. n. 119/2018.

3. Né il discorso cambierebbe leggendo il suddetto inciso alla luce del successivo passaggio della risposta ove si rileva che nel caso di specie *"gli atti mediante i quali è stata esercitata la pretesa tributaria sono solo le cartelle di pagamento, poi notificate all'istante ai sensi dell'articolo 14"*. Quand'anche, infatti, la pretesa tributaria esternata originariamente nei confronti del cedente fosse stata incorporata in cartelle di pagamento, gli stessi principi della circolare avrebbero richiesto di verificare quale fosse stato il contenuto di esse, poiché se ad esempio la cartella fosse stata emessa all'esito di una procedura di liquidazione ex art. 36-bis del d.P.R. n. 600/1973, in relazione a una delle fattispecie di cui alle lett. c) e d) del comma 2 dell'articolo stesso, i principi affermati dalla circolare consentirebbero senz'altro la definizione della controversia.

Del tutto priva di attinenza appare, al riguardo, la citazione giurisprudenziale contenuta dal documento di prassi, la quale si concentra sul tema del carattere sussidiario della responsabilità del cessionario e, quindi, su un argomento non rilevante ai fini della specifica questione su cui l'Agenzia era chiamata a pronunciarsi nell'interpello.

Per converso, ben maggiore attinenza avrebbe avuto il riferimento dell'Agenzia ad altri precedenti giurisprudenziali i quali attestano come, in verità, anche le cartelle di pagamento emesse ex art. 36-bis, c. 2, lett. f), ossia a fronte di un semplice riscontro del discostamento tra quanto dichiarato e quanto versato, possono rientrare nel concetto di "atto impositivo" rilevante ai fini della condonabilità della controversia.

Si pensi, in proposito, alla recente ordinanza n. 11623/2019 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, la quale ha chiarito che *"non è dubitabile che l'impugnazione della cartella di pagamento, con cui l'Amministrazione liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dia origine ad una controversia definibile in forma agevolata"* e che, in questo contesto, *"è di per sé irrilevante la circostanza che la cartella contenga la liquidazione di imposte dichiarate e non versate, una volta che, da un lato, si tratta del primo atto con cui l'Amministrazione ha esercitato la propria pretesa nei confronti della contribuente, e, dall'altro, quest'ultima ha instaurato una controversia effettiva, facendo valere, nell'impugnare la cartella il proprio diritto alla emendabilità, in sede contenziosa, della dichiarazione"*. In senso conforme, altresì, Cass., n. 27271/2019. Stante la sovrapponibilità del concetto di "atto di imposizione" previsto dall'art. 16, c. 3, lett. a) della l. n. 289/2002, cui rinvia l'art. 39, c. 12 del d.l. n. 98/2011 interpretato dall'ordinanza citata, e quello di "atti impositivi" previsto dall'art. 6 del d.l. n. 119/2018, al quale guarda invece la risposta all'interpello in questa sede esaminata, non appare dunque dirimente neppure il fatto in sé che le pretese esternate nei confronti del cedente avessero ad oggetto un infraversamento di imposte autodichiarate, dovendosi piuttosto estendere anche in questo caso la verifica a profili ulteriori, attuali (il concreto svilupparsi dei motivi di ricorso verso il merito della pretesa, cui opera riferimento l'ordinanza menzionata, al pari di altre come Cass., n. 23269/2018, n. 28611/2017, n. 1295/2016, n. 22672/2014) o potenziali (la mera astratta possibilità di contestare anche profili di merito, a prescindere dal fatto che essi siano stati o meno contestati, secondo quanto desumibile da Cass., n. 1158/2019, n. 23486/2016).

4. Ma vi è di più, in quanto al di là dell'interpretazione del concetto di "atti impositivi" che la risposta fornisce, e che per i motivi sopra esposti non può ritenersi condivisibile, è la totale trascuratezza della peculiarità della posizione del cessionario d'azienda rispetto all'obbligazione tributaria che rende il ragionamento dell'Agenzia ancor meno condivisibile, anche alla luce dei principi costituzionali.

3 Invero, la diversa posizione del cessionario pone generalmente il medesimo in una condizione tale da non essere in grado di ricostruire compiutamente le motivazioni e il portato effettuale della originaria pretesa nei confronti del cedente e, correlativamente, di valutare se l'atto fosse o meno da considerare "impositivo" in capo all'originario intestatario, anche ed eventualmente in relazione ai profili di censurabilità nel merito della pretesa secondo quanto specificato dalla giurisprudenza citata nel precedente par. 3. Ciò appare conclamato in tutti i casi in cui il cessionario d'azienda eccepisca in ricorso il difetto di motivazione dell'atto impugnato proprio in relazione a tale profilo, ma appare vero in via generale e sistematica, proprio a causa della peculiare conformazione della fattispecie di responsabilità d'imposta del cessionario d'azienda e della scansione procedimentale all'esito del quale esso viene emanato.

Dati tali presupposti, consentire al cessionario di definire la lite anche nella ipotesi in cui l'atto dal medesimo ricevuto non fosse per ipotesi stato considerabile "impositivo" laddove impugnato dal cedente appare coerente con la diversa posizione che caratterizza i due soggetti nei rapporti debitori con il fisco.

Il cessionario, infatti, risponde di debiti tributari per i quali non ha realizzato il fatto imponibile e, quindi, soltanto in virtù di una eccezionale attenuazione del principio di personalità della capacità contributiva. Appare, dunque, coerente accettare che in capo al medesimo la possibilità di definire il debito tributario sia verificata in base a criteri parzialmente diversi rispetto a quelli da utilizzarsi in capo al contribuente originario debitore, parziale diversità razionalmente collegata alla strutturale impossibilità per il medesimo di ricostruire *ex actis* le esatte motivazioni della originaria pretesa nei confronti del contribuente cedente e gli esatti effetti dell'atto tramite la quale essa è stata esternata, oltre allo stadio procedimentale e giudiziario raggiunto nell'eventuale contenzioso instaurato dal cedente.

In conclusione, la soluzione rassegnata nella Risposta all'Interpello n. 329/2019 in commento non merita di essere condivisa, essendo più corretto – per le ragioni diffusamente illustrate – far rientrare nel perimetro delle controversie tributarie definibili, ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119/2018, tutte le controversie instaurate dai cessionari d'azienda avverso le cartelle di pagamento ricevute quali responsabili d'imposta ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. n. 472/1997.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

Il tema della delimitazione del concetto di atti impugnabili è stato di recente affrontato compiutamente da TURCHI A., *Definizione agevolata delle liti fiscali e concetto di atto impositivo: orientamenti della giurisprudenza di legittimità e della prassi amministrativa*, in Riv. dir. trib., 2019, II, 134 ss., il quale, muovendo da un'impostazione costitutivista, contesta l'orientamento giurisprudenziale richiamato nel precedente par. 3. D'altra parte, muovendosi in una prospettiva costitutivista, non vi è dubbio che la cartella notificata al cedente valga a "costituire" l'obbligazione tributaria in capo al medesimo, con la conseguenza che anche per questa via le controversie da quest'ultimo instaurate avverso le cartelle di pagamento ricevute ex art. 14 del d.lgs. n. 472/1997 dovrebbero ritenersi avere ad oggetto "atti impositivi" e, come tali, essere condonabili ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119/2018. Su quest'ultima norma si vedano, in generale, le considerazioni di PISTOLESI F., *Dalla "rottamazione delle liti" alla "definizione agevolata": elementi di continuità e innovazione*, in Corr. Trib., 2018, 3359 ss.

Sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda cfr., con riferimento al precedente regime, TREMONTI G., *Circolazione dell'azienda e responsabilità del cessionario nel diritto tributario*, in Aa.Vv., *Riforma tributaria e diritto commerciale*, Milano 1978, 251 ss. e, con riferimento all'art. 14 del d.lgs. n. 472/1997, BAGGIO R., *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rass. trib.*, 1999, 738 ss.; DONATELLI S., *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rass. trib.*, 2003, 486 ss.; DELLA VALLE E. - ARE C., *Responsabilità per debiti tributari nella cessione di compendi*, in *Il fisco*, 2018, 2419 ss.