

Profili processuali del *beneficium excussionis* a favore del cessionario di azienda ex art. 14 D.Lgs. n. 472/1997

Procedural profiles of the beneficium excussionis of the transferee of a business unit pursuant to art. 14 of Legislative Decree no. 472/1997

di Davide Rossetti e Alberto Gatto - 5 aprile 2021

(commento a/notes to: Cass, SS.UU., 16 dicembre 2020, n. 28709)

Abstract

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione negli *obiter dicta* della sentenza n. 28709/2020 offrono notevoli spunti ricostruttivi in relazione allo svolgimento processuale della responsabilità del cessionario di azienda che non agisce in frode dell'interesse erariale. In particolare, i giudici chiariscono come il cessionario possa eccepire il mancato rispetto dell'ordine legale di escussione davanti al giudice tributario, impugnando il primo atto della riscossione a lui notificato. L'annullamento dell'atto segue solo alla circostanza che non si possa ritenere provata l'incapienza del cedente, evento la cui prova grava sull'agente della riscossione.

Parole chiave: cessione di azienda, limiti alla responsabilità del cessionario, intervento adesivo dipendente, termine decadenza per la notifica della cartella di pagamento, *beneficium excussionis*, preventiva escussione del cedente, onere della prova

Abstract

The Joint Sections of the Court of Cassation, in the obiter dicta of judgment no. 28709/2020, offer significant reconstructive insights in relation to the procedural development of the liability of the transferee of a business unit who does not act in fraud of the fiscal interest. In particular, the judges clarify how the transferee may object to the failure to comply with the statutory enforcement order before the tax court, challenging the first act of collection notified to him. The annulment of the deed follows only from the circumstance that the assignor's lack of capacity cannot be considered proven, the proof of which rests with the collection agent.

Keywords: transfer of a business unit, limits to the transferee's liability, employee's adhesive intervention, time limit for notification of the payment slip, *beneficium excussionis*, prior enforcement of the transferor, burden of proof

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. La responsabilità del cessionario di azienda che non agisce in frode degli interessi erariali. - 3. Estraneità del cessionario in

relazione all'atto notificato al cedente. Possibilità di intervento nel processo instaurato dal cedente. - **4.** Latitudine della cognizione del giudice innanzi al quale viene impugnata la cartella di pagamento ricevuta dal cessionario. - **5.** Svolgimento processuale dell'eccezione del mancato rispetto dell'ordine di escussione. - **6.** Conclusioni.

1. Nella sentenza del 16 dicembre 2020, n. 28709 le Sezioni Unite della Corte di Cassazione tratteggiano gli esatti confini della cognizione del giudice innanzi al quale viene impugnata la cartella di pagamento notificata al socio *ex art.* 2304 c.c. per richiedere il pagamento di debiti tributari della società di persone commerciale con particolare attenzione allo svolgimento processuale del beneficio di preventiva escussione previsto dalla menzionata disposizione, cogliendo l'occasione per intessere, in gioco di continui rimandi, un parallelismo con un'altra figura notevole di responsabile solidale dipendente: quella del cessionario di azienda *ex art.* 14 D.Lgs. n. 472/1997.

Vengono così formulati *obiter dicta* di notevole interesse, che permettono di ricostruire lo svolgimento procedimentale e processuale della responsabilità del cessionario di azienda e, in particolare, del *beneficium excussionis* previsto a suo favore.

Nel presente contributo si cercherà di rimettere insieme queste riflessioni, con particolare attenzione alla parte in cui esse propongono una soluzione al problema di coniugare la necessità di garantire l'ordine di escussione posto dall'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 con il dovere dell'Amministrazione finanziaria di rispettare il termine di decadenza per la notificazione della cartella di pagamento indicato dall'art. 25 D.P.R. n. 603/1973.

2. Prima di entrare *in media res*, è opportuno riepilogare la posizione sul piano sostanziale del cessionario di azienda nei confronti dell'ente creditore.

L'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 configura una forma di coobbligazione solidale tra cedente e cessionario di azienda. Quando la cessione non ha finalità frodatrice dell'interesse erariale, la responsabilità del cessionario viene mitigata dal riconoscimento di precisi limiti. Detti limiti segnano un equilibrio tra l'esigenza di tutela dell'interesse erariale e il bisogno di favorire la circolazione del plesso aziendale.

In primo luogo, il cessionario risponde unicamente del pagamento delle imposte e delle sanzioni riferibili a violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due precedenti e per quelle già irrogate e contestate nel medesimo periodo anche se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

In secondo luogo, non risponde per importi superiori al valore dell'azienda o del ramo di azienda oggetto di cessione.

Infine, non risponde per debiti non risultanti dagli atti degli uffici alla data del trasferimento.

A questi limiti di natura oggettiva si aggiunge un limite di natura soggettiva: il *beneficium excussionis*, ossia il diritto del cessionario di essere chiamato a rispondere solo se e nella misura in cui il cedente risulta incapiente.

Tale ultimo limite conforma la responsabilità in discorso come una figura di solidarietà dipendente, in cui la responsabilità del coobbligato (il cessionario) è sussidiaria ed eventuale, venendo ad esistenza solo se - e nella misura in cui - residuano posizioni debitorie sul piano tributario del cedente relative all'azienda ceduta. *“L'esistenza dell'obbligo della società o del cedente, quindi, è costitutiva dell'obbligo del socio illimitatamente responsabile o di quello del cessionario/conferitario”* (Cass. SS.UU. n. 28709/2020).

3. La circostanza che solo il cedente ha concorso all'integrazione del presupposto impositivo e/o ha commesso la violazione tributaria rilevante, fa sì che nella fase accertativa unico destinatario dell'azione dell'Amministrazione finanziaria sia il solo cedente (Cass. ord. n. 26480/2020). Così che, laddove egli impugni l'atto notificato, non vi è necessità che venga chiamato in giudizio anche il cessionario.

Nei confronti di quest'ultimo è sufficiente la notificazione della cartella di pagamento o anche solamente l'intimazione di pagamento.

Tutta la fase che precede il formarsi il titolo esecutivo si svolge quindi senza vedere il coinvolgimento del cessionario, benché sia un soggetto titolare di un interesse sostanziale rilevante, ancorché non formalizzato.

Proprio facendo perno su tale aspetto e attraverso un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 14 D.Lgs. n. 546/1992, la giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto al cessionario il diritto di intervenire nel processo instaurato dal cedente avverso un atto impositivo collegato a violazioni tributarie relative all'azienda. Infatti il cessionario è destinatario degli effetti giuridici sostanziali di un eventuale giudicato sfavorevole formatosi nei confronti del cedente. L'intervento spiegabile dal cessionario è di tipo adesivo dipendente, finalizzato al sostegno del cedente (Cass. n. 255/2012). Pertanto, il cessionario-interventore non può formulare motivi aggiunti di ricorso né di impugnazione. La decisione se appellare o ricorre in Cassazione è rimessa al solo cedente. Al cessionario è riconosciuta solo la possibilità di impugnare i capi di sentenza che riguardano il suo intervento e la condanna alle spese (*ex multis* Cass. n. 6309/1994.). Infine, l'intervento in via adesiva non è ammesso per la prima volta nel giudizio di legittimità (Cass. n. 5158/2003).

4. Come detto, nella riscossione mediante ruolo, primo atto indirizzato al cessionario è la cartella di pagamento.

A questo punto la latitudine dei possibili motivi di impugnazione di tale atto è influenzata dalla circostanza che il cessionario abbia o meno impugnato l'atto impositivo a lui indirizzato.

In caso l'abbia fatto, il cessionario può solo lamentare vizi propri dell'atto a lui impugnato e formulare motivi di impugnazione relativi alla sussistenza ed ai limiti

della propria responsabilità, senza poter però formulare censure relative all'esistenza della pretesa originaria.

Laddove il cedente non abbia impugnato l'atto a lui indirizzato, nella sentenza in esame viene affermato che, impugnando la cartella, il cessionario di azienda *“può contestare l'obbligo tributario del cedente e il titolo formatosi nei suoi confronti, ma anche il presupposto della propria obbligazione, ossia il contratto di cessione, e può far valere la natura sussidiaria della propria responsabilità”* (Cass. SS.UU. n. 28709/2020).

Si tratta di un orientamento fortemente garantista che ha iniziato a formarsi quando ancora la responsabilità solidale del cessionario era prevista e disciplinata dall'art. 66 D.P.R. n. 602/1973, avallata anche dalla Corte Costituzionale (C. Cost. n. 219/1991). Il cessionario si trova così a poter impugnare per vizi che non sono propri dell'atto a lui notificato, ma che sono propri dell'atto presupposto notificato al cedente, benché questo sia stato correttamente notificato.

È evidente come questa impostazione, rispondente all'esigenza di tutelare il cessionario, superi il dato letterale dell'art. 19, comma 3, D.Lgs. n. 546/1992, che impedisce di far valere vizi non riconducibili all'atto impugnato, salvo il caso di mancata notificazione degli atti presupposti. Invero, la presupposizione dell'atto del cedente rispetto alla cartella notificata al cessionario è sostanziale e non formale, dal momento che, come visto, il cessionario non può essere destinatario di alcun atto, così che il cessionario si trova in una posizione ben diversa dal contribuente che impugnando la cartella lamenta la mancata notifica dell'avviso di accertamento presupposto.

5. Superando il contrasto sorto nelle sezioni semplici (si vedano come esempi dei due opposti orientamenti Cass. n. 22629/2020 e Cass. n. 1996/2019), le Sezioni Unite chiariscono che il coobbligato dipendente, e quindi anche il cessionario di azienda, può far valere il mancato rispetto del *beneficium excussionis* già in sede di impugnazione del primo atto della riscossione a lui notificato innanzi al giudice tributario. I giudici di legittimità chiariscono anche che la proposizione di tale eccezione non comporta l'esercizio di un'azione di mero accertamento (inammissibile nel processo tributario), ma pur sempre di un'azione ascrivibile al modello impugnatorio tratteggiato dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992.

Eccependo il mancato rispetto dell'ordine di escussione stabilito dal legislatore, il cessionario fa valere la natura sussidiaria della propria responsabilità, contestando *“il diritto del creditore di procedere esecutivamente, introducendo contenuti analoghi a quelli che, nel sistema del codice di rito, appartengono al perimetro dell'opposizione all'esecuzione”*.

Proprio l'eccezione del mancato rispetto del limite soggettivo alla responsabilità del cessionario fa avvertire maggiormente la mancanza di una disciplina positiva sul piano procedimentale e processuale della responsabilità del cessionario. In particolare modo, si avverte la mancanza di una disciplina positiva di raccordo tra il diritto del contribuente che sia rispettato l'ordine di escussione imposto dal legislatore posto

dall'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997, da un lato, e la necessità per l'Amministrazione finanziaria di notificare la cartella di pagamento al cessionario entro lo spirare del termine stabilito, a pena di decadenza, dall'art. 25 D.P.R. n. 602/1973.

Il punto è stato colto dagli Ermellini che trovano un interessante punto di equilibrio tra le due descritte e apparentemente opposte esigenze.

In primo luogo, chiariscono che la mancanza della preventiva escussione dell'obbligato principale, ossia del cedente, non impedisce la notifica della cartella al cessionario: sta al cessionario eccepire il mancato rispetto dell'ordine di escussione stabilito dal legislatore.

Tuttavia, dalla mera eccezione della violazione dell'ordine di escussione non segue *sic et simpliciter* l'illegittimità dell'atto impugnato. Essa può solo fondare la richiesta di sospensione del medesimo *ex* art. 47 D.Lgs. n. 546/1997, unitamente alla prova che dall'esecuzione del provvedimento in violazione dell'ordine di esecuzione possa derivargli grave e l'irreparabile del danno.

Per arrivare all'annullamento della cartella è necessario un *quid pluris* ossia deve potersi considerare provato che il cedente ha la capacità patrimoniale di far fronte ai propri debiti. È bene sottolineare che il raggiungimento della prova non transita necessariamente dalla produzione delle risultanze dell'azione esecutiva esercitata nei confronti del cedente, potendo la prova dell'incapienza del medesimo potersi desumere *aliunde* (es. azione esecutiva tentata inutilmente per altro credito tributario senza che siano mutate nel frattempo le condizioni patrimoniali del cedente).

L'onere di provare l'effettiva consistenza del patrimonio dell'obbligato principale e, dunque, il rischio del mancato raggiungimento della stessa grava sull'agente della riscossione, così che l'eccezione della violazione dell'ordine legale di escussione comporta il sorgere in capo alla parte pubblica di provare effettivamente l'incapienza del cedente.

Se la parte pubblica non riesce a raggiungere la prova dell'incapienza del cedente, l'atto della riscossione impugnato deve essere annullato.

Se l'agente della riscossione prova che può solo parzialmente soddisfarsi sul patrimonio del cedente, l'annullamento della cartella è solo parziale.

Seppure nella sentenza il punto non venga molto argomentato, pare desumersi che tale allocazione dell'onere probatorio viene fatta discendere dalla formulazione letterale dell'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997, analoga a quella dell'art. 2304 c.c., norma quest'ultima che delinea la responsabilità solidale e sussidiaria del socio per i debiti della società di persone commerciale regolare, inclusi quelli tributari.

Invero, in entrambe le menzionate disposizioni, l'operatività del beneficio non è subordinata all'assolvimento da parte del coobbligato di particolari oneri probatori, a differenza di quanto stabilito dall'art. 2268 c.c. in tema di responsabilità del socio di società semplice.

Nel caso dell'art. 2304 c.c. l'inversione dell'onere della prova rispetto all'art. 2268 c.c. si spiega per la circostanza che attraverso la pubblicità del contratto sociale e delle sue modificazioni, e in particolare dei conferimenti, il creditore è posto in grado di conoscere con certezza la consistenza del patrimonio sociale.

Nell'economia dell'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 l'allocazione dell'onere di provare l'effettiva in capo alla parte pubblica si giustifica con l'esigenza di dare effettività al limite alla responsabilità del cessionario attraverso una scelta particolarmente *pro* contribuente, calibrata sulle difficoltà che incontra il cessionario nell'accertare la consistenza del patrimonio del cedente laddove questi sia una persona fisica.

6. La soluzione della Cassazione al problema di coordinare il rispetto dell'ordine di escussione stabilito dall'art. 14 D.Lgs. n. 472/1997 con l'osservanza del termine decadenziale per la notificazione della cartella di pagamento al cessionario coobbligato in solido è elegante, stante l'aporia del quadro normativo. Nello stesso tempo essa appare raggiungere un buon equilibrio tra l'interesse privato e quello fiscale: la possibilità per l'agente della riscossione di notificare la cartella di pagamento al cessionario senza dover effettivamente procedere all'effettiva escussione del cessionario è compensata dall'allocazione dell'onere della prova in capo alla parte pubblica, ulteriore elemento di garanzia del coobbligato.

Ad una più approfondita analisi emerge, tuttavia, come tale assetto si risolve in sistematico ed inevitabile coinvolgimento del cessionario nella fase della riscossione, lasciandogli l'onere dell'impugnazione della cartella. Ciò si traduce in un costo implicito dei negozi di cessione di azienda, fattore che non potrà non influenzare la formazione del prezzo dei compendi aziendali.

A parere di chi scrive sarebbe auspicabile un intervento che rideterminasse il *dies a quo* per il decorso del termine decadenziale per la notifica del primo atto della riscossione nei confronti del cessionario e del coobbligato solidale dipendente in genere.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ALBERTINI F., *Reviviscenza della "supersolidarietà" e intervento adesivo dipendente nel processo tributario*, in *Giur. It.*, 2012, 8-9, 1933 ss.

ALBERTINI F., *Solidarietà nel diritto tributario (voce)*, in *Digesto Online*, 2009

ANDREOZZI, *Commento all'art. 2304 del c.c.*, in ABRIANI N. - STELLA RICHTER M. (a cura di), *Codice commentato delle società*, Torino, 2010, 356 ss.

BACCAGLINI L., *Commento all'art. 14 del D.Lgs. 546/1992*, in CONSOLO C. - GLENDI C., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Padova, 2017, 195-1996

BAGGIO R., *Appunti in tema di responsabilità tributaria del cessionario di azienda*, in *Rass. Trib.*, 1999, 3, 738 ss.

CONTE M., *Commento all'art. 2697 del c.c.*, in CENDON P. (a cura di), *Commentario al Codice civile, artt. 2247-2324*, Milano, 2008, 1 ss.

DISTASO N., *Beneficio di escussione (voce)*, in *Enciclopedia del diritto*, vol. V Banca – can, Milano, 1959, 103 ss.

DONATELLI S., *Osservazioni sulla responsabilità tributaria del cessionario d'azienda*, in *Rass. Trib.*, 2003, 2, 488 ss.

- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017, 258-259
- GALGANO F., *Le società in genere. Le società di persone*, Milano, in CICU A. - MESSINEO F. (già diretto da) – MENGONI L. (continuato da), *Trattato di diritto civile e commerciale*, 1982, 368-369
- GATTO A., *La responsabilità del cessionario d'azienda: oggetto, ambito di applicazione e limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, 30, 2371 ss.
- GATTO A. - ROSSETTI D.A., *Cessione d'azienda e preventiva escussione: spunti procedurali e processuali*, in *Corr. trib.*, 2019, 3, 300 ss.
- LAFELLI L., *Commento all'art. 2304 del c.c.*, in MAFFEI ALBERTI A. (diretto da), *Commentario breve al diritto delle società*, Padova, 2015, 163 ss.;
- MELUCCI F., *Commento all'art. 2304 del c.c.*, in CENDON P. (a cura di), *Commentario al Codice civile, artt. 2247-2324*, Milano, 2009, 407 ss.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, 93-96
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, 124-126 e 360