

PRIVILEGI FISCALI E TUTELA DEL TERZO ACQUIRENTE

Corte costituzionale, sentenza 15 ottobre 1999, n. 386 - Pres. Granata - Rel. Marini

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 34 e 41 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni) in quanto devono essere interpretati nel senso che il terzo acquirente del bene oggetto del privilegio immobiliare che abbia trascritto il proprio acquisto, nell'ipotesi in cui l'accertamento di maggior valore dell'imposta di successione sia successivo alla trascrizione del titolo d'acquisto del bene, mentre può intervenire volontariamente o su istanza di parte nel giudizio promosso avverso l'accertamento dal debitore d'imposta, resta, comunque, legittimato - in applicazione analogica dell'art. 2859 c.c. - ad opporre in sede di espropriazione, nel caso in cui non abbia partecipato al giudizio, le eccezioni non sollevate dal successore mortis causa, supplendo, in tal modo, all'inerzia di quest'ultimo.

L'Amministrazione finanziaria non ha l'obbligo di notificare l'accertamento di maggior valore al terzo acquirente, il quale può tuttavia intervenire volontariamente o su istanza di parte nel giudizio promosso avverso l'accertamento dal debitore di imposta.

...Omissis...

Considerato in diritto

1. - La Commissione tributaria provinciale di Torino dubita, in riferimento agli artt. 24, 53 e 113 della Costituzione, della legittimità costituzionale degli artt. 34 e 41 del decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), in quanto non consentirebbero al terzo acquirente di un bene immobile ereditario, gravato da privilegio speciale a garanzia del pagamento dell'imposta di successione e delle sanzioni amministrative, di contestare in sede giudiziale, supplendo all'inerzia del successore *mortis causa*, la maggior imposta (imposta complementare) liquidata dall'amministrazione in sede di rettifica della dichiarazione del contribuente.

2. - La questione non è fondata nei sensi di seguito precisati.

Il dubbio di costituzionalità sollevato dalla Commissione rimettente riguarda, come dalla stessa specificato, non già la «previsione del privilegio immobiliare posto a presidio dell'obbliga-

zione tributaria», ma, esclusivamente, la disciplina dell'accertamento di maggior valore dell'imposta di successione che, nella inerzia del successore *mortis causa*, non riconoscerebbe alcuna possibilità di tutela giudiziale al terzo acquirente del bene caduto in successione (artt. 34 ss. d.lgs. n. 346/1990).

Il giudice *a quo* mostra, in tal modo, di aderire, pur affermandone la incostituzionalità, a quell'indirizzo giurisprudenziale secondo il quale il terzo acquirente del bene oggetto del privilegio immobiliare sarebbe privo della legittimazione a contestare l'accertamento di maggior valore operato dall'ufficio, assumendo soltanto la veste di soggetto passivo della (eventuale) procedura esecutiva.

Una interpretazione siffatta non è, tuttavia, la sola consentita dal testo e dalla *ratio* delle disposizioni impugnate le quali, come si vedrà, possono essere intese in un senso che consenta di superare il denunciato contrasto con la Costituzione in relazione a tutti i parametri evocati dal rimettente. Ed è costante nella giurisprudenza di questa Corte l'enunciazione del principio che nel concorso tra più possibili interpretazioni occorre preferire quella che eviti di attribuire alla norma un significato incostituzionale (*ex plurimis*, sentenze n. 66 del 1999, nn. 453 e 452 del 1998, n. 356 del 1996).

3. - Una precisazione appare, anzitutto, necessaria ed è quella riguardante la c.d. estraneità del terzo acquirente al rapporto tributario.

Estraneità che deve correttamente intendersi nel senso che tale terzo non diventa, per il fatto dell'acquisto, soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, pur rispondendo, per effetto del privilegio, con il bene acquistato e nei limiti del valore di tale bene, del pagamento dell'imposta di successione. La funzione di garanzia del credito tributario che il privilegio viene, pertanto, ad assolvere vale, poi, a spiegare come la giurisprudenza, al di là della ritenuta estraneità del terzo acquirente al rapporto d'imposta e della pacifica insussistenza di un obbligo di notificare anche a lui l'accertamento, abbia correttamente equiparato la sua posizione a quella del terzo proprietario di immobile gravato da ipoteca. Ciò che non può, logicamente, non riflettersi sul piano della disciplina applicabile che, nei limiti della compatibilità, deve essere la stessa per entrambe le figure.

Sotto tale aspetto, viene in considerazione, ai fini della presente questione, la norma di cui all'art. 2859 c. c. che, com'è noto, riconosce al terzo, il quale abbia trascritto il proprio titolo d'acquisto anteriormente alla proposizione della

G

GIURISPRUDENZA

Costituzionale

1476

IL CORRIERE
GIURIDICO
n. 12/1999



domanda di condanna nei confronti del debitore, e non abbia poi preso parte al relativo giudizio, la possibilità di opporre al creditore precedente anche in sede di espropriazione qualsiasi eccezione non opposta dal debitore e quelle che spetterebbero a questo dopo la condanna.

Si tratta di una disposizione che, accordando una autonoma legittimazione processuale al terzo acquirente del bene ipotecato, è diretta ad evitare che il giudizio relativo all'obbligazione garantita possa comportare, a causa della negligenza o della malafede del debitore, effetti pregiudizievoli per il terzo al quale, in quanto avente causa del debitore, tali effetti sarebbero, in via di principio, senz'altro opponibili (art. 2909 c. c.).

E, per quanto detto, una tutela siffatta non può non estendersi al terzo acquirente del bene oggetto del privilegio immobiliare, limitatamente all'ipotesi in cui l'accertamento di maggior valore - in analogia a quanto disposto per la domanda

giudiziale dall'art. 2859 c. c. - sia successivo alla trascrizione del titolo di acquisto del bene.

La disciplina censurata deve, dunque, essere interpretata nel senso che il terzo acquirente del bene oggetto del privilegio immobiliare, nell'ipotesi in cui l'accertamento di maggior valore dell'imposta di successione sia successivo alla trascrizione del titolo d'acquisto del bene, mentre può intervenire volontariamente o su istanza di parte nel giudizio promosso avverso l'accertamento dal debitore d'imposta, resta, comunque, legittimato ad opporre in sede di espropriazione - nel caso in cui non abbia partecipato al giudizio - le eccezioni non sollevate dal successore *mortis causa*, supplendo, in tal modo, all'inerzia di quest'ultimo.

Resta, così, superata la censura di incostituzionalità in riferimento a tutti i parametri evocati dalla Commissione rimettente.

...*Omissis*...

IL COMMENTO

di Gaetano Petrelli

Premessa

Con la pronuncia in commento, la Corte costituzionale ha dichiarato infondata la questione di costituzionalità degli artt. 34 e 41 d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, e quindi ha riconosciuto la legittimità della disciplina del privilegio immobiliare a garanzia del pagamento dell'imposta sulle successioni, con particolare riferimento alla regolamentazione dell'accertamento di maggior valore: questa disciplina, secondo il ricorrente, non avrebbe accordato al terzo acquirente del bene proveniente da successione alcuna possibilità di intervento in giudizio, né avrebbe obbligato l'ufficio a notificare al terzo acquirente l'avviso di accertamento, precludendogli quindi la possibilità di impugnazione, con violazione degli artt. 24, 53 e 113 della Costituzione.

La Corte ha respinto queste argomentazioni, confermando, da un lato, l'estraneità del terzo acquirente al rapporto tributario in senso stretto, ed affermando, correlativamente, l'equiparazione del terzo acquirente di bene gravato da privilegio al terzo acquirente del bene ipotecato, con conseguente estensione della relativa disciplina, pur nei limiti della compatibilità. Di conseguenza, la Corte ha riconosciuto al terzo - che abbia trascritto il proprio titolo di acquisto prima dell'accertamento nei confronti del debitore d'imposta - la possibilità di opporre al creditore precedente le stesse eccezioni che il terzo acquirente del bene ipotecato può opporre, ai sensi dell'art. 2859 c.c.

È evidente la *vis expansiva* della pronuncia annotata, il cui ambito di applicazione non è limitato, come potrebbe apparire, all'imposta sulle successioni, ma si estende a qualsiasi privilegio fiscale per imposte indirette, tenuto conto del fatto

che le esigenze di tutela del terzo acquirente ricorrono in maniera identica in tutte le fattispecie in cui un terzo, per il solo fatto di aver acquistato un immobile e senza quindi avere rapporti di debito con l'Amministrazione finanziaria, si trovi a subire il pregiudizio di un'espropriazione del proprio bene gravato da privilegio.

La pronuncia in oggetto, quindi, offre l'occasione di ripercorrere velocemente le più rilevanti problematiche emerse in relazione alla disciplina dei privilegi speciali immobiliari per imposte indirette.

Le fattispecie di privilegio fiscale immobiliare per imposte indirette

I privilegi dello Stato per imposte indirette trovano una disciplina organica, innanzitutto, nell'art. 2772 c.c., che, al comma 1, delimita espressamente l'oggetto del privilegio in relazione agli immobili ai quali il tributo si riferisce. I commi 2 e 3 si occupano dei privilegi relativi all'imposta sul valore aggiunto, gravanti sull'immobile oggetto della cessione o alla quale il servizio si riferisce: sono quindi gravati da privilegio, ad esempio, sia l'immobile alienato da soggetto IVA, sia il fabbricato costruito in base a contratto di appalto in relazione al quale sia dovuta l'imposta sul valore aggiunto; il tutto a garanzia non solo del credito dello Stato, ma anche del credito di rivalsa nei confronti del cessionario o del committeente.

A questa norma di carattere generale corrispondono una serie di disposizioni speciali, contenute nelle singole leggi d'imposta, che - oltre a ribadire, in alcuni casi, la disciplina già contenuta nella previsione codicistica - disciplinano le caratteri-

stiche ed i limiti dei singoli privilegi. Queste disposizioni sono contenute:

– quanto all'imposta di registro, nell'art. 56, comma 4, del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131;

– quanto alle imposte ipotecarie e catastali, negli artt. 8, 13 e 17 del d. lgs. 31 ottobre 1990 n. 347;

– quanto all'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM), nell'art. 28 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643;

– quanto all'imposta sul valore aggiunto, negli artt. 18, ultimo comma, e 62, commi 1, 2 e 3, del d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633;

– quanto alle imposte sulle successioni e donazioni, negli artt. 41, comma 1, e 60 del d. lgs. 31 ottobre 1990, n. 346.

Nell'impossibilità di tracciare, in questa sede, un quadro completo della disciplina ricavabile dalle suddette norme, si porrà l'attenzione sulle principali limitazioni all'efficacia del privilegio - di ordine sostanziale o processuale - che da esse scaturiscono.

Limitazioni sostanziali all'efficacia dei privilegi fiscali

L'art. 2772, comma 4, c.c., dispone che «Il privilegio non si può esercitare in pregiudizio dei diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili». Dalla disposizione, *a contrario*, si evince lo *ius sequelae*, o diritto di seguito nei confronti del terzo subacquirente, che caratterizza il privilegio fiscale per imposte indirette nei confronti dei terzi che hanno acquistato diritti sull'immobile successivamente al sorgere del privilegio medesimo (1). Alla disposizione fa da complemento quella del comma 5, ai sensi del quale «Per le imposte suppletive il privilegio non si può neppure esercitare in pregiudizio dei diritti acquistati successivamente dai terzi». La distinzione tra imposte principali, complementari e suppletive è tracciata, quanto all'imposta di registro (ed in virtù dei rinvii contenuti nelle rispettive leggi regolatrici, anche per le imposte ipotecarie, catastali, di donazione e Invim), dall'art. 42, comma 1, del d.P.R. n. 131/1986: «È principale l'imposta applicata al momento della registrazione; è suppletiva l'imposta applicata successivamente, se diretta a correggere errori od omissioni dell'ufficio; è complementare l'imposta applicata in ogni altro caso». Analoga disposizione è contenuta nell'art. 27, comma 7, del d. lgs. n. 346/1990 (quanto all'imposta sulle successioni): «È principale l'imposta liquidata in base alle dichiarazioni presentate, complementare l'imposta o maggiore imposta, liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica, suppletiva quella liquidata per correggere errori od omissioni di una precedente liquidazione» (2). Emerge chiaramente, quindi, la ragione del differente trattamento normativo: trattandosi, nel caso di imposta suppletiva, di rimedio ad un errore od omissione della stessa Amministrazione finanziaria, il sacri-

ficio del terzo acquirente non è sembrato adeguatamente controbilanciato da un'esigenza meritevole di tutela, e nel conflitto tra i due interessi si è data preferenza a quello del terzo, anche se l'acquisto del diritto sia posteriore al sorgere del privilegio (3).

Oggetto del privilegio sono quindi sia le imposte principali che quelle complementari (e, con i limiti suindicati, le imposte suppletive). L'imposta complementare può essere, ad esempio, quella liquidata a seguito dell'accertamento di maggior valore, o dell'avveramento della condizione sospensiva apposta all'atto, ovvero anche quella derivante dalla decadenza da agevolazioni fiscali (4).

Il privilegio concerne le imposte per le quali è espressamente previsto, ed inoltre gli interessi (quale accessorio del credito con funzione risarcitoria), nonché per le sanzioni (ma per queste ultime solo ove l'estensione sia espressamente prevista dalla legge (5)).

Quanto alla determinazione del momento in cui nasce il privilegio, dottrina e giurisprudenza lo individuano concordemente nel momento di stipulazione dell'atto tra vivi, o nel momento di apertura della successione (6). Conseguentemente, si ritiene che, anche con riferimento al privilegio immobiliare, il diritto del terzo si consideri acquistato anteriormente, ai fini del comma 4

Note:

(1) Miglietta-Prandi, *I privilegi*, Torino, 1995, 360, secondo cui si tratta di «un'applicazione del principio tradizionale che regola il conflitto fra più diritti reali».

(2) Sulla distinzione tra imposte principali, complementari e suppletive v. lo studio del Consiglio Nazionale del Notariato (estensore Petrelli), *Ritardo nella registrazione e liquidazione dell'imposta principale di registro*, 13 gennaio 1995, in *Banca dati notarile*.

(3) Miglietta-Prandi, *I privilegi*, cit., 361. Batistoni Ferrara, *I privilegi*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, II, Padova, 1994, 338, rileva come, rispetto alle imposte suppletive, il privilegio sia privo del diritto di seguito che lo caratterizza ordinariamente.

(4) Si è fatta applicazione di questo principio ritenendosi che l'ipoteca iscritta dopo la formazione dell'atto soccombe rispetto al privilegio che assiste l'imposta ordinaria liquidata, in via complementare, per decadenza dalle agevolazioni: Cass. 11 maggio 1978 n. 2294, in *Foro it.*, 1979, I, c. 444.

(5) Cfr. sul punto, Cass. 24 gennaio 1995 n. 838, in *Corr. trib.*, 1995, 1151; Cass. 29 ottobre 1994, n. 8930, in *Riv. giur. trib.*, 1995, 122; Jemma, *Privilegi fiscali con particolare riguardo al diritto di seguito dei tributi indiretti*, in CNN-LUISS, *La casa di abitazione tra normativa vigente e prospettive*, III, Milano, 1986, 463 ss.; Batistoni Ferrara, *I privilegi*, cit., 339 ss.; Ravazzoni, *Privilegi*, in *Dig. disc. priv.*, sez. civ., XIV, Torino, 1996, 376; Apice, *I crediti cosiddetti accessori nel sistema fiscale-fallimentare*, in *Il fisco*, 1998, 4379.

(6) Cass. 11 maggio 1978, n. 2294, in *Foro it.*, 1979, I, c. 444; Cass. 3 aprile 1979 n. 1978, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 171 ss.; Jemma, *Privilegi fiscali con particolare riguardo al diritto di seguito dei tributi indiretti*, cit. 453 e 456; Miglietta-Prandi, *I privilegi*, cit., 360; Batistoni Ferrara, *I privilegi*, cit., 338, e nota 1 (il quale evidenzia la differenza dell'attuale formulazione dell'art. 2772 c.c. rispetto a quella precedente, che faceva riferimento ai diritti acquistati dai terzi «dopo la registrazione dell'atto»).



dell'art. 2772, purché abbia data certa anteriore ad uno di tali momenti, anche se sia trascritto successivamente (7).

Tra i diritti dei terzi fatti salvi dalla suddetta disposizione rientrano non solo la proprietà ed i diritti reali di godimento, ma anche i diritti reali di garanzia, e quindi le ipoteche, non effettuando la norma alcuna distinzione: l'opinione, ormai comunemente accettata, è quindi che la disposizione in commento deroghi all'art. 2748, secondo comma (in base al quale «I creditori che hanno privilegio sui beni immobili sono preferiti ai creditori ipotecari se la legge non dispone diversamente») (8).

Il privilegio dello Stato per imposte indirette si estingue con il decorso del periodo di cinque anni. Il termine, pacificamente considerato di decadenza, e quindi non suscettibile di sospensione o interruzione (9), decorre, per le imposte di registro, di donazione ed Invim dovuta per gli atti tra vivi, e per l'imposta ipotecaria da pagarsi all'ufficio del registro (o delle entrate) dal momento della registrazione (art. 56, ult. comma, d.P.R. 131/1986); per l'imposta ipotecaria da pagarsi all'ufficio dei registri immobiliari, dal momento in cui è stata eseguita o doveva essere eseguita la formalità; per l'imposta catastale, da quando è stata o avrebbe dovuto essere eseguita la voltura (art. 17, comma 4, d. lgs. 347/1990) (10). Quanto all'imposta sulle successioni, esso decorre dalla data di apertura della successione o, in caso di dilazione di pagamento, dal giorno di scadenza dell'ultima rata, ovvero, in caso di omissione della denuncia (11), dal giorno in cui si è verificata la decadenza dell'azione della finanza (art. 41, comma 1, d. lgs. 346/1990).

Da rilevare che la suddetta decorrenza vale anche per l'imposta suppletiva e per l'imposta complementare, e sia che si tratti di imposta sul maggior valore accertato, sia che la stessa derivi dal successivo verificarsi della condizione sospensiva apposta all'atto, o dalla decadenza da agevolazioni tributarie: ciò in quanto la legge non pone alcuna distinzione tra le varie categorie di imposta (12).

Riguardo all'imposta sulle successioni, è sorta questione circa l'estensione del privilegio sugli immobili che il defunto abbia alienato a titolo oneroso nei sei mesi anteriori alla morte, i quali, ai sensi dell'art. 10 del d. lgs. 346/1990, si considerano compresi nell'attivo ereditario (e quindi incrementano la base imponibile). La più recente

361 (ove citazioni di dottrina conforme); Ravazzoni, *Privilegi (parte speciale)*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, XIV, Torino, 1996, 391-392.

(9) Cass. 27 aprile 1984, n. 2644, cit.; Circ. Min. Fin. 10 gennaio 1973 n. 7; Miglietta-Prandi, *I privilegi*, cit., 363; Rau-Alemanno, *Commentario Invim*, Milano, 1995, 310; Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, Padova, 1993, 387, e nota 1.

(10) Si è rilevato, soprattutto con riferimento al privilegio per imposta sulle successioni, che sommando la durata del termine per la presentazione della dichiarazione (che in alcuni casi può essere superiore ai sei mesi dal decesso del *de cuius*) alla durata del termine per la dilazione (che ora, ai sensi dell'art. 38 del d. lgs. 346/1990, non può estendersi oltre il cinque anno), e aggiungendo, in alcuni casi, il termine di decadenza quinquennale ex art. 27, il termine di durata del privilegio può essere particolarmente lungo. Prolungamenti dei termini possono poi derivare dai provvedimenti che accertano il mancato o irregolare funzionamento degli uffici finanziari (emanati ai sensi del d.l. 21 giugno 1961 n. 498, convertito in legge 28 luglio 1961, n. 770, e della legge 25 ottobre 1985, n. 592), determinando così uno slittamento anche dei termini di decadenza: cfr. Jemma, *Privilegi fiscali con particolare riguardo al diritto di seguito dei tributi indiretti*, cit., 454 e 461.

(11) Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 387-388.

(12) Reschigna, *Il privilegio speciale immobiliare*, in *Federnotizie*, 1999, 29-30.

Particolarmente significativa, nel senso indicato nel testo, Cass. 15 febbraio 1995, n. 1622, in *Corr. trib.*, 1995, 1992, ed in *Riv. giur. trib.*, 1995, 643, relativa ad una fattispecie di privilegio per imposta complementare di registro conseguente alla perdita di un beneficio fiscale, della quale si riporta uno stralcio integrale della motivazione: «L'estinzione del privilegio, che preclude allo Stato il potere di procedere in via esecutiva sul bene oltre il termine quinquennale indicato, nel caso di acquisto da parte di terzi, ovvero di valersi della causa di prelazione nel concorso con altri creditori dello stesso debitore (e questa è l'ipotesi che interessa nel caso di specie nato dall'insinuazione del credito di imposta al passivo di una procedura concorsuale), ha una sua logica giustificatrice nelle esigenze di chiarezza e di definizione del sistema rispetto ai diritti dei terzi. I terzi, peraltro, che possano vantare diritti o aspettative sul bene oggetto di privilegio speciale, e la cui tutela rientra nella ratio della disposizione normativa in esame, non sono solo i terzi acquirenti, rientrando nella categoria soprattutto i creditori del debitore che sul bene possono esercitare le loro ragioni soddisfattive e, tra essi, i creditori fruanti sul bene della titolarità della garanzia reale. Basti rilevare, a fronte del privilegio speciale previsto dall'art. 2772 comma 1 c.c. applicabile per l'appunto ai crediti per imposta di registro, il disposto dell'art. 2748 comma 2 c.c. che, regolando il concorso sugli immobili di privilegi e di ipoteche, dalla prevalenza ai primi senza riguardo alla data di costituzione del diritto, e salva diversa espressa previsione di legge. Alla luce di questa disposizione ben si evidenzia come le esigenze di tutela poste dalla ricorrente a fondamento dell'interpretazione a favore del terzo acquirente dell'immobile con la previsione della decadenza della prelazione (come decadenza è stato indicato il termine in esame: v. Cass. 27 aprile 1984 n. 2644; 18 febbraio 1972 n. 445), si pongono con identico rilievo anche a favore dei creditori concorrenti sullo stesso bene e, segnatamente tra essi, per i creditori ipotecari concorrenti, di fronte alla prioritaria efficacia di una prelazione non emergente dalle iscrizioni sui registri immobiliari. La tesi, quindi, dell'interpretazione ristretta ad un'unica fattispecie non trova fondamento né nella lettera della legge, né seguendo l'iter di un'interpretazione logica della stessa volta a cogliere l'intenzione del legislatore». In senso contrario, Comm. trib. centr. 23 maggio 1997, n. 2615, in *Foro it.*, Rep. 1997, voce *Registro (imposta)*, n. 228, secondo la quale all'avverarsi della condizione sospensiva, «l'ufficio è legittimato ad effettuare l'ulteriore liquidazione d'imposta che va qualificata complementare con conseguente inapplicabilità del divieto ex art. 2772 c.c. (nei confronti dei diritti acquisiti dal terzo dopo la registrazione dell'atto)».

Note:

(7) Miglietta-Prandi, *I privilegi*, cit., 360.

(8) Trib. Roma 20 settembre 1995, in *Giur. merito*, 1996, 343; Cass. 26 gennaio 1981, n. 571, in *Giust. civ.*, 1981, I, 1006, in *Riv. legisl. fisc.*, 1981, 1142, ed in *Riv. giur. edil.*, 1981, I, 696; Cass. 3 aprile 1979, n. 1978, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 171 ss., con nota di Romagnoli, *Privilegio speciale per imposta di registro ed ipoteca*; Cass. 27 luglio 1972, n. 2567, in *Giur. it.*, Rep. 1972, voce *Privilegi*, n. 7; Jemma, *Privilegi fiscali con particolare riguardo al diritto di seguito dei tributi indiretti*, cit., 454; Miglietta-Prandi, *I privilegi*, cit.,

G

GIURISPRUDENZA

Costituzionale

1479

IL CORRIERE
GIURIDICO
n. 12/1999



giurisprudenza risolve senz'altro il problema in senso negativo, escludendo che la norma suindicata, finalizzata solo alla quantificazione dell'imposta, possa pregiudicare i terzi acquirenti, i cui diritti, tra l'altro, sono stati acquistati anteriormente all'apertura della successione, e quindi anteriormente al sorgere del privilegio (art. 2772, comma 4, c.c.) (13).

La posizione del terzo acquirente nell'interpretazione della giurisprudenza e della Corte costituzionale

È affermazione ormai comunemente accolta quella per la quale il terzo acquirente del bene gravato da privilegio non è debitore in proprio dell'imposta, ma ha semplicemente l'onere di pagamento - a titolo di responsabile d'imposta - allo stesso titolo del terzo acquirente del bene ipotecato (14). Da tale affermazione sono state tratte una serie di conseguenze, alcune delle quali certamente condivisibili. La giurisprudenza della Corte di cassazione ha, ad esempio, correttamente affermato che il terzo acquirente non è solidalmente obbligato con il debitore (15), e quindi può agire in rivalsa nei confronti dello stesso (con relativa surrogazione ex art. 1203 n. 3 c.c. (16)), senza che rilevino le eccezioni opponibili dal debitore nel diverso rapporto con l'Amministrazione finanziaria (che resta estranea alla causa promossa con detta rivalsa), né l'eventuale pendenza di controversia in ordine a tale distinto rapporto (17).

Il terzo acquirente, peraltro - come riconosce la più recente giurisprudenza - non può opporre il beneficio della previa escussione del debitore d'imposta, trattandosi di eccezione limitata ai casi in cui il *beneficium excussionis* è espressamente previsto dalla legge (18).

Altrettanto corretta è anche l'implicazione consistente nell'esclusione di un *obbligo* dell'Amministrazione finanziaria di notificare al terzo acquirente l'avviso di accertamento di maggior valore (19), obbligo ora escluso anche dalla Corte costituzionale; con conseguente inesistenza di litisconsorzio necessario (20), ed illegittimità dell'ingiunzione di pagamento diretta al terzo acquirente (21).

Si è peraltro rilevato, in passato, come l'esclusione del litisconsorzio, e quindi del potere del terzo acquirente di impugnare l'avviso di accertamento (22), poteva generare un'evidente sperequazione: non essendo il terzo acquirente messo in grado di contestare la posizione dell'Amministrazione, «l'inerzia o gli errori della difesa, da parte del debitore di imposta, soggetto passivo notificato, ricadono sul terzo possessore senza che questi possa svolgere alcuna azione a sua difesa né per questioni di fatto (ad esempio: eccessività del valore accertato rispetto a quello venale) né per questioni di diritto (es. difetto di motivazione, ecc.)» (23).

Il problema era, quindi, di trovare un meccani-

simo che consentisse al terzo acquirente del bene gravato da privilegio di sopperire ai difetti della difesa del contribuente, onde far valere l'inesistenza del credito, o del privilegio, o comunque ogni fatto o questione rilevante ai fini della propria tutela. A tale problema i giudici hanno fornito diverse soluzioni.

Parte della giurisprudenza sosteneva che «in

Note:

(13) Cass. 5 febbraio 1996, n. 945, in *Foro it.*, 1996, I, c. 2486 («All'esito dell'esegesi del disposto di cui all'art. 9 comma 1 d.P.R. n. 637/1972 si deve dire che, col precetto in esso dettato, la norma si limita a prescrivere una riunione dei beni alienati negli ultimi sei mesi di vita del *de cuius* all'attivo ereditario solo "fittizia" ed al solo fine di ricostruire la base imponibile (ossia si limita a considerarne presente il valore soltanto per quel fine) e non prevede né l'inefficacia della alienazione endosemestrale neanche nei soli confronti dell'Amministrazione finanziaria, né il rientro in senso giuridico del bene nella sua entità fisica nel patrimonio del defunto»); Berliri, *Privilegio immobiliare e legittimazione attiva del terzo proprietario dell'immobile*, in *Giur. imp.*, 1988, 1213; Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 220 ss.; Montesano, *Il privilegio del fisco non può esercitarsi sugli immobili alienati negli ultimi sei mesi di vita dal de cuius*, in *Riv. giur. trib.*, 1997, 253.

Contra, Comm. Trib. Centr. 10 novembre 1992 n. 6050, in *Il fisco*, 1993, 4295.

(14) Cass. 27 aprile 1984, n. 2644, in *Giur. imp.*, 1985, 286, ed in *Riv. legisl. fisc.*, 1984, 2102; Cass., sez. un., 13 marzo 1987, n. 2637, in *Foro it.*, 1988, I, c. 3404; Miglietta-Prandi, *I privilegi*, cit., 361.

(15) Comm. Trib. Centr. 12 aprile 1991 n. 2873, in *Comm. trib. centr.*, 1991, I, 356.

(16) Rau-Alemanno, *Commentario Invim*, cit., 312-313.

(17) Cass. 2 dicembre 1987, n. 8949, in *Boll. trib.*, 1988, 1223; Cass. 27 aprile 1988 n. 3177, in *Giust. civ.*, 1988, I, 2281.

(18) Cass., sez. un., 8 maggio 1997 n. 4021, in *Vita not.*, 1997, 956, in *Il fisco*, 1997, 7156, ed in *Corr. trib.*, 1997, 2353; Comm. Trib. Centr. 10 settembre 1998, n. 4321, in *Il fisco*, 1998, 14819; Comm. Trib. Centr. 10 luglio 1998, n. 3953, in *Comm. trib.*, 1998, I, 705; Comm. Trib. Centr. 16 gennaio 1998, n. 130, in *Comm. trib.*, 1998, I, 134.

Cfr. anche, sul punto, Rau-Alemanno, *Commentario Invim*, cit., 311; Aiello, *Il credito privilegiato per l'imposta invim sull'immobile trasferito e il diritto della finanza alla esecuzione immobiliare senza la preventiva escussione dell'alienante*, in *Boll. trib.*, 1997, 1143.

(19) Cass. 17 aprile 1996, n. 3609, in *Foro it.*, Rep. 1996, voce *Tributi locali*, n. 271; Comm. Trib. Centr. 4 novembre 1993, n. 3025, in *Corr. trib.*, 1994, 657, ed in *Il fisco*, 1994, 2010; Ris. Min. Fin. 12 ottobre 1993 n. 2/582/T, in *Boll. trib.*, 1994, 164.

(20) Comm. Trib. Centr. 4 novembre 1993, n. 3025, cit.

(21) Comm. Trib. Centr. 12 giugno 1991, n. 4736, in *Comm. trib. centr.*, 1991, I, 550; Cass. 5 aprile 1993, n. 4061, in *Giust. civ.*, 1993, I, 2703.

Sulla base dello stesso principio, Cass. 30 maggio 1995, n. 6052, in *Vita not.*, 1995, 1363, ha affermato che non può essere pronunciata condanna ad adempiere nei confronti del terzo acquirente di immobile ipotecato. La ragione di ciò è evidente: il terzo acquirente ha un mero *onere* di adempiere, se non vuole che il suo bene sia espropriato, ma non può essere obbligato a farlo.

(22) Cass. 23 giugno 1990, n. 6387, in *Comm. Trib. Centr.*, 1990, II, 1574; Cass. 17 aprile, n. 3609, in *Foro it.*, Rep. 1996, voce *Tributi locali*, n. 271; Comm. Trib. Centr. 7 ottobre 1992, n. 5276, in *Comm. trib. centr.*, 1992, I, 737.

(23) Jemma, *Privilegi fiscali con particolare riguardo al diritto di seguito dei tributi indiretti*, cit., 452.



sede di opposizione all'ingiunzione di pagamento, l'acquirente può esperire le sole forme di tutela previste dall'art. 2859 c.c. e cioè far valere solo eccezioni spettanti al venditore (debitore dell'invim) e da questi ancora non opposte, conseguentemente non può far valere un suo supposto diritto autonomo all'accertamento del quantum del tributo, ove l'accertamento sia divenuto definitivo» (24).

Secondo altra giurisprudenza, «i titolari di beni immobili su cui gravi un privilegio fiscale sono meri soggetti passivi dell'eventuale procedura esecutiva e, in tale veste, legittimati unicamente ad agire e contraddire "in executivis", restando estranei alle pretese inerenti alla contestazione dell'avviso di accertamento e alla procedura di determinazione dell'imposta, che riguarda soltanto il soggetto passivo» (25).

Si è poi venuta a consolidare una massima secondo la quale «nel caso in cui l'amministrazione finanziaria si rivolga all'acquirente in forza del privilegio, rientra tra le controversie devolute alla giurisdizione delle commissioni tributarie quella promossa da detto acquirente per contestare non solo l'esistenza, esigibilità o misura del tributo, ma anche quella promossa per contestare, più limitatamente, l'esistenza del privilegio o la sua estensione o la sua legittimità; tale giurisdizione, infatti, discende dalla natura tributaria del diritto in questione e dal rilievo che il suddetto privilegio integra una qualità intrinseca del credito di imposta direttamente fissata dalla legge ed azionabile contro l'acquirente che, sebbene soggetto diverso dal debitore, non è estraneo al rapporto tributario» (26) (27). La *non estraneità al rapporto tributario* è qui intesa come non estraneità al rapporto esecutivo che dal primo derivi; in funzione di ciò, è consentito all'acquirente opporre tutte le eccezioni che possano evitare l'espropriazione del bene gravato da privilegio. Senonché, il risultato viene raggiunto forzando, a mio avviso, la natura dell'istituto. Se è vero, infatti, che il terzo acquirente non è debitore, ma semplicemente proprietario di un bene gravato da privilegio, non ha senso affermare un suo presunto coinvolgimento nel "rapporto tributario". Il terzo acquirente non può, infatti, essere assolutamente confuso con la figura del "responsabile d'imposta", che è colui che, «in forza di disposizioni di legge, è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi» (28): il terzo acquirente di un immobile ipotecato o gravato da privilegio non è infatti assolutamente tenuto al pagamento del debito, potendo semmai configurarsi tale pagamento come un *onere* (non come un obbligo) (29), che allo stesso fa capo al fine di ottenere la liberazione del proprio bene (30).

È quindi espressione di un equivoco l'affermazione secondo la quale «una volta che l'elemento della responsabilità del debitore si riconduce all'interno del rapporto giuridico, non si vede perché non vi si debba ricondurre anche la re-

sponsabilità gravante su un soggetto diverso, se tale responsabilità derivi, come quella del debitore, dalla legge direttamente ed in relazione alla natura del rapporto giuridico stesso» (31).

Sembra, in realtà, che attraverso l'inserimento del terzo acquirente nel "rapporto tributario", la giurisprudenza intendesse conseguire gli stessi risultati ai quali, ora, perviene - con maggior rigore giuridico - la Corte costituzionale.

Note:

(24) Comm. Trib. Centr. 18 novembre 1997, n. 5578, in *Comm. trib.*, 1997, I, 878.

(25) Cass. 23 giugno 1990, n. 6387, in *Comm. trib. centr.*, 1990, II, 1574.

(26) Cass., sez. un., 12 giugno 1997 n. 5293, in *Foro it.*, Rep. 1997, voce *Tributi in genere*, n. 1339; Cass. 8 maggio 1997, n. 4021, in *Vita not.*, 1997, 956; Cass., sez. un., 28 ottobre 1995, n. 11302, in *Corr. trib.*, 1996, 345; Cass., sez. un., 2 aprile 1993 n. 3968, *Giust. civ.*, 1993, I, 2705; Cass., sez. un., 14 dicembre 1992, n. 13198, in *Il fisco*, 1993, 1197; Cass. 20 aprile 1991, n. 4291, in *Il fisco*, 1991, 4081; Cass. 21 febbraio 1991, n. 1852, in *Boll. trib.*, 1991, 888; Cass. 15 gennaio 1991, n. 537, in *Foro it.*, Rep. 1991, voce *Tributi locali*, n. 170; Cass. 4 dicembre 1990, n. 11585, in *Foro it.*, Rep. 1990, voce *Tributi in genere*, n. 2430; Cass. 18 agosto 1990, n. 8426, in *Giust. civ.*, 1991, I, 638; Cass., sez. un., 11 ottobre 1988, n. 5469, in *Il fisco*, 1988, 6882.

(27) La giurisprudenza ha precisato, comunque, il limite della giurisdizione tributaria: «tra le controversie tributarie devolute alla cognizione delle speciali Commissioni istituite con il citato D.P.R. si sono ritenute comprese quelle instaurate dal proprietario dell'immobile gravato dal privilegio in questione contro l'Amministrazione finanziaria per contestare l'esistenza o l'estensione o la legittimità del privilegio ovvero - a maggior ragione - l'esistenza e l'esigibilità del tributo o per far dichiarare l'eventuale ricorrenza di una causa di esenzione dal medesimo ... è agevolmente desumibile anche il limite di detta giurisdizione nonché l'ambito della residuale competenza giurisdizionale del giudice ordinario; al quale restano riservate le controversie aventi ad oggetto contestazioni che, sebbene correlate all'esercizio del privilegio di cui si tratta, non pongano in discussione il rapporto d'imposta o il privilegio né attengano a vizi propri dell'ingiunzione-precetto, ma riguardino la ritualità del procedimento o di singoli atti dell'esecuzione forzata o la pignorabilità di determinati beni e, più in generale, le domande ... che non investano gli elementi soggettivi ed oggettivi del rapporto tributario ovvero la regolarità formale dell'ingiunzione o del ruolo» (Cass., sez. un., 2 aprile 1993 n. 3968, in *Giust. civ.*, 1993, I, 2705).

(28) Sulla figura del responsabile d'imposta, v. Parlato, *Il responsabile ed il sostituto d'imposta*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da Amatucci, II, Padova, 1994, 393 ss..

(29) Cass. 2 aprile 1993, n. 3968, cit..

(30) Nel senso indicato, cfr. anche Rau-Alemanno, *Commentario Invim*, cit., 312: «Il terzo possessore, allora, non solo non è il debitore dell'imposta, ma non sembra neanche diventarlo successivamente, allorché si proceda alla riscossione coattiva immobiliare ... Si trova, cioè, in una situazione giuridica di *soggezione* nei confronti del potere di aggressione del creditore, non nella situazione di *dovere* l'adempimento dell'obbligazione»; Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 393: «Il terzo resta estraneo al rapporto d'imposta, con tutte le conseguenze che derivano da questa condizione, anche se, per evitare la perdita del bene, si induca a pagare il fisco: si tratterebbe pur sempre di un atto che si colloca nell'ambito della procedura espropriativa e che solo in questa esaurisce la sua funzione e rilevanza. L'azione esecutiva deve essere promossa, come dicevo, contro l'obbligato al pagamento del tributo, l'unico passivamente legittimato».

(31) Cass. 11 ottobre 1988, n. 5469, cit..



In questo panorama, infatti, si innesta la pronuncia in commento, con la quale la Corte costituzionale avverte che l'unico modo per salvare la legittimità delle disposizioni incriminate è quello di interpretarle in modo da equiparare la posizione del terzo acquirente del bene gravato da privilegio al terzo acquirente di immobile ipotecato: ciò significa applicazione analogica dell'art. 2859 c.c., e quindi possibilità per il terzo acquirente di opporre al creditore precedente, anche in sede di espropriazione, qualsiasi eccezione non opposta dal debitore e quelle che spetterebbero a questo dopo la condanna. Correttamente, la Corte afferma che l'estraneità del terzo al rapporto tributario, e quindi l'esclusione in capo allo stesso della qualifica di debitore, con conseguente equiparazione al terzo acquirente del bene ipotecato, «non può, logicamente, non riflettersi sul piano della disciplina applicabile che, nei limiti della compatibilità, deve essere la stessa per entrambe le figure».

L'Amministrazione finanziaria, quindi, ha l'onere (non l'obbligo) di notificare l'atto accertativo anche al terzo acquirente (e di chiamarlo ad intervenire nell'eventuale processo con il debitore d'imposta), se vuole evitare che - nonostante il giudicato formatosi nei confronti del debitore - il suddetto terzo possa opporgli tutte le eccezioni non opposte al debitore (32). Risultano superati quindi, in virtù di un'autonoma *legimitatio ad causam* scaturente per analogia dall'art. 2859 c.c. - ed a prescindere dalla discutibile inclusione del terzo acquirente nel "rapporto tributario" - tutti i dubbi avanzati in passato circa la possibilità del terzo di intervenire in giudizio di cognizione e di far valere le proprie ragioni (33). Ferma restando, comunque, in caso di mancato contraddittorio nella fase accertativa o di cognizione, la possibilità di opporre nel giudizio di espropriazione le eccezioni non sollevate dal debitore d'imposta.

La Corte avverte anche, peraltro, che l'analogia con l'art. 2859 c.c. vale limitatamente alle ipotesi in cui l'accertamento di maggior valore sia successivo alla trascrizione del titolo di acquisto del bene; in caso contrario, e quindi per gli accertamenti aventi data anteriore, l'esigenza di tutela del terzo cede alle ragioni del credito dell'Amministrazione, rimanendo quindi preclusa, una volta formatosi il giudicato, ogni eccezione.

La trascrizione del titolo di acquisto del terzo acquirente

La Corte costituzionale avverte che l'applicabilità - al terzo acquirente di bene gravato da privilegio - della disciplina di cui all'art. 2859 c.c. è subordinata, in applicazione analogica di quest'ultima disposizione, alla trascrizione del titolo d'acquisto del terzo acquirente medesimo anteriormente all'accertamento di maggior valore. Occorre, innanzitutto, precisare che il presupposto per l'esercizio del privilegio può anche es-

sere un atto di natura diversa (si pensi all'atto di liquidazione delle imposte ordinarie a seguito di decadenza da benefici fiscali), nel qual caso è rispetto alla data di quest'atto che va valutata l'anteriorità della trascrizione del titolo del terzo.

Al fine di meglio comprendere la disciplina in esame, è necessario innanzitutto individuare la *ratio* della stessa, e quindi il motivo per cui la previa trascrizione dell'acquisto del terzo deve essere anteriore all'atto accertativo dell'Amministrazione finanziaria. Con riferimento alla disposizione dell'art. 2859 c.c. (che richiede l'anteriorità della trascrizione rispetto alla domanda diretta ad ottenere la condanna del debitore), la dottrina ha evidenziato che le facoltà ivi attribuite al terzo acquirente costituiscono un temperamento dell'efficacia del giudicato anche nei suoi confronti, quando lo stesso non è intervenuto nel processo di condanna del debitore (34). In questo senso, la trascrizione precedente all'atto accertativo ha la funzione di creare la "conoscibilità legale" (35) dell'appartenenza al terzo dell'immobile, che può giustificare l'onere del creditore di effettuare la notifica (o la chiamata in giudizio) anche nei confronti del terzo (36). Occorre, infatti, rilevare che, senza la preventiva trascrizione, il creditore potrebbe, senza sua colpa, non conoscere l'avvenuto passaggio di proprietà (37); per altro verso, si è rilevato che il titolo di acquisto - fino a quando non è trascritto e vi è quindi la possibilità di una trascrizione precedente - è precario e può essere reso inopponibile all'eventuale acquirente dal medesimo dante causa che trascrive con maggior tempestività (38). Ciò si giustifica anche in funzione di un principio di economia dell'attività amministrativa ed eventualmente anche processuale: ove, infatti, non fosse richiesta la previa trascrizione, il creditore rischierebbe di notificare l'atto accertativo, o di chiamare in causa un terzo, il cui acquisto potrebbe successivamente venir meno per effetto di una trascrizione incompatibile, con evidente necessità, a quel punto, di ripartire con un nuovo procedimento amministrativo o giuri-

Note:

(32) In tal senso, v. già, in precedenza, Gaffuri, *L'imposta sulle successioni e donazioni*, cit., 393.

(33) Rau-Alemanno, *Commentario Invim*, cit., 313 ss..

(34) Rubino, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, Milano, 1956, 420; Gorla-Zanelli, *Delle ipoteche*, in *Commentario al codice civile Scialoja-Branca*, Bologna-Roma, 1992, 415-416.

(35) Sulla conoscibilità legale come effetto della pubblicità, Pugliatti, *La trascrizione*, I, Milano, 1957, 229 ss..

(36) Rubino, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, cit., 421; Tamburrino, *Le ipoteche*, Torino, 1976, 291; Gorla-Zanelli, *Delle ipoteche*, cit., 416 (ove il rilievo che solo in caso di precedente trascrizione del titolo del terzo «il creditore è in condizioni di chiamare in tempo il terzo nel giudizio, mentre una chiamata nel corso del giudizio, magari in appello, potrebbe rendere vani gli atti processuali già compiuti»).

(37) Rubino, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, cit., 408.

(38) Rubino, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, cit., 410.



sdizionale (39). Quest'ultima giustificazione, del resto, si salda con la prima: la conoscibilità legale della proprietà in capo al terzo si realizza solo a seguito della trascrizione pienamente efficace (40).

Ciò richiama l'attenzione su un ulteriore profilo, che è quello della *continuità delle trascrizioni*. La dottrina più attenta ha evidenziato che, in base al disposto dell'art. 2650 c.c., affinché la trascrizione dell'acquisto del terzo possa produrre i suoi effetti, e quindi anche l'effetto disciplinato dall'art. 2859 in esame, è necessario che abbiano trascritto anche gli anteriori terzi acquirenti (41). In considerazione, peraltro, dell'ampia portata del suddetto art. 2650 (42), è necessario che la continuità delle trascrizioni riguardi anche i precedenti passaggi di proprietà. Con riferimento al privilegio per imposta sulle successioni, oggetto della sentenza in commento, ciò significa, in particolare, che - anteriormente all'accertamento fiscale - dovrà essere trascritto, oltre al titolo di acquisto del terzo, anche l'acquisto *mortis causa* dell'erede o legatario che ha a sua volta alienato al terzo (43).

Quest'ultimo punto merita un approfondimento. È noto che la trascrizione degli acquisti a causa di morte produce una serie di effetti, tra i quali si segnalano quelli che - per certi aspetti - conferiscono una maggiore "stabilità" al titolo successorio, che nel nostro ordinamento è per sua natura precario ed instabile. Si pensi - a mero titolo esemplificativo - agli effetti che può produrre la scoperta, successiva anche di anni rispetto all'apertura della successione, di un testamento non conosciuto che muti la devoluzione ereditaria, o agli effetti di una tardiva dichiarazione giudiziale di paternità o maternità naturale. È evidente che un evento del genere potrebbe, di riflesso, determinare l'evizione nei confronti del terzo acquirente, il quale, tuttavia, può essere tutelato dalla previa trascrizione dell'acquisto *mortis causa* a favore del proprio autore; trascrizione che, completando eventualmente la fattispecie dell'erede o legatario apparente (art. 534, comma 3, e 2652 n. 7 c.c.), fa salvi i diritti acquistati dal terzo in buona fede. Si tratta, quindi, di ulteriori ragioni che inducono a ritenere necessaria - oltre alla trascrizione dell'acquisto del terzo *ex art. 2859 c.c.* - la *continuità delle trascrizioni anteriormente all'atto di accertamento*. Del resto, che anche gli acquisti precedenti debbano essere trascritti prima dell'atto di accertamento risulta evidente alla luce della *ratio* suindicata, che è quella di porre il creditore a fronte di una titolarità "certa" del terzo acquirente: certezza che non potrebbe aversi prima che sia realizzata la continuità delle trascrizioni (44).

Le eccezioni opponibili da parte del terzo acquirente

Per l'art. 2859 c.c., se il terzo acquirente ha trascritto il proprio acquisto prima della domanda di

condanna del debitore (*id est*, prima dell'accertamento fiscale), lo stesso, ove non abbia preso parte al giudizio (e quindi, nel caso in esame, ove non gli sia stato notificato l'accertamento e non abbia potuto impugnare lo stesso o intervenire nel giudizio di cognizione), «può opporre al creditore procedente tutte le eccezioni non opposte dal debitore e quelle altresì che spetterebbero a questo dopo la condanna».

Le conclusioni, che la dottrina ha tratto rispetto al terzo acquirente del bene ipotecato, si prestano ad essere estese, senza eccessive difficoltà, anche alla fattispecie in esame. Pertanto:

- sulla base del disposto dell'art. 2859 c.c., se il terzo acquirente è stato messo in condizioni (tra-

Note:

(39) Gorla-Zanelli, *Delle ipoteche*, cit., 416, ove si evidenzia che «il legislatore si è preoccupato di non pregiudicare la posizione del creditore, il quale potrebbe ignorare la alienazione e trovarsi costretto a ripetere il giudizio con le relative spese, ritardi, ecc.».

(40) Tamburrino, *Le ipoteche*, cit., 285, che ravvisa la *ratio* della previa trascrizione, richiesta dagli artt. 2858 e 2859, «nella volontà del legislatore di fissare, di fronte a tutti i creditori dello stesso debitore e di fronte a tutti gli interessati, il momento preciso in cui si ha il passaggio della posizione di debitore ipotecato a quella di terzo acquirente del bene ipotecato, in cui sorge la figura del terzo acquirente, con tutti gli obblighi e le facoltà relative: la rilevanza di tale posizione per i suoi effetti sostanziali e processuali ha fatto sì che il legislatore ha voluto ancorarne il sorgere ad un momento preciso, cioè al momento della pubblicità della trascrizione del titolo dell'acquisto». In tal senso, v. anche Cass. 18 marzo 1960, n. 564, in *Foro it.*, 1960, I, 671, ed in *Giust. civ.*, 1960, I, 1647.

(41) Rubino, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, cit., 408, nota 4; Boero, *Le ipoteche*, Torino, 1984, 612.

(42) L'art. 2650 c.c. dispone che «Nei casi in cui, per le disposizioni precedenti, un atto di acquisto è soggetto a trascrizione, le successive trascrizioni o iscrizioni a carico dell'acquirente non producono effetto, se non è stato trascritto l'atto anteriore di acquisto».

(43) Per una panoramica sugli effetti della trascrizione degli acquisti *mortis causa*, e sulle conseguenze dell'omessa trascrizione, Petrelli, *Note sulla trascrizione degli acquisti mortis causa*, in *Riv. not.*, 1993, 271 ss.; Gazzoni, *La trascrizione immobiliare*, II, Milano, 1993, 99 ss., 212 ss..

(44) Ai sensi dell'art. 2650, secondo comma, c.c., «Quando l'atto anteriore di acquisto è stato trascritto, le successive trascrizioni o iscrizioni producono effetto secondo il loro ordine rispettivo, salvo il disposto dell'art. 2644». Ciò diventa chiaro con il seguente esempio: Tizio, comune dante causa, aliena lo stesso bene prima a Caio e successivamente a Sempronio, con atti entrambi non trascritti; successivamente Caio aliena a Mevio (con atto trascritto nel 1979), e Sempronio aliena a Filano (con atto trascritto nel 1980); quindi, nel 1981 viene trascritto l'atto di alienazione da Tizio a Sempronio, e nel 1982 l'atto di alienazione da Tizio a Caio. In base agli artt. 2650 e 2644, l'acquisto di Filano prevarrà su quello di Mevio, anche se trascritto posteriormente. Se quindi, nell'esempio riportato, il creditore volesse far valere il proprio privilegio nei confronti del terzo acquirente Mevio, non potrebbe avere la certezza di agire nei confronti dell'effettivo proprietario prima della realizzazione della continuità delle trascrizioni. Perciò l'affermazione che, in mancanza di trascrizione, il creditore non ha l'onere di condurre l'espropriazione contro il terzo (Rubino, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, cit., 409, nota 7) va intesa nel senso che è necessaria la previa trascrizione efficace, *ex art. 2650*, e quindi la *preesistenza della continuità delle trascrizioni*. Cfr. sul punto, anche Gazzoni, *La trascrizione immobiliare*, II, Milano, 1993, 202 ss..



mite la notifica dell'accertamento o la chiamata in causa) di far valere le proprie ragioni, non potrà avvalersi della norma in esame limitatamente alle eccezioni relative all'accertamento (eventualmente divenuto definitivo) o a quelle coperte dall'eventuale giudicato; anche in questo caso, peraltro, egli potrà opporre in sede esecutiva le eccezioni che competono al debitore e che potrebbero essere da questi opposte dopo la condanna (come, ad esempio, l'avvenuto pagamento o la prescrizione del credito) (45);

– risultano comunque precluse al terzo acquirente le eccezioni che siano state già rigettate nel corso del giudizio tra l'Amministrazione ed il debitore d'imposta, anche se il terzo stesso non ha partecipato a tale giudizio; ciò perché, come è stato chiarito, la norma deroga solo al principio che il giudicato copre il dedotto ed il deducibile (46);

– il giudicato - o l'eventuale accertamento o altro provvedimento amministrativo non impugnato - torna a far stato in modo pieno se la trascrizione dell'acquisto dell'acquirente è avvenuta successivamente al provvedimento stesso, e anche se l'acquisto è posteriore alla condanna o all'accertamento definitivo (47);

– sono opponibili senza limiti le eccezioni fondate su fatti posteriori alla condanna (ad esempio, relativi alla sopravvenuta estinzione del credito), perché non coperte dal giudicato; è altresì opponibile qualsiasi eccezione relativa all'accertamento fiscale, se lo stesso si è definito senza al-

cun accertamento giudiziale e quindi senza giudicato (48). Secondo una parte della dottrina il terzo acquirente può opporre queste eccezioni, avvalendosi dell'azione surrogatoria (49), mentre secondo altri non si ha surrogatoria in senso tecnico, ma una speciale azione (o eccezione) fondata direttamente sulla norma in esame (50); si concorda, comunque, sul fatto che non si applichino, per tali ultime eccezioni, i limiti dell'art. 2859 c.c., nonostante la sua poco chiara formulazione;

– non rientrano nel disposto dell'art. 2859 c.c., e quindi sono opponibili senza limiti, in assenza di un anteriore accertamento valido nei confronti del terzo acquirente, tutte le eccezioni riguardanti direttamente il privilegio (come, ad esempio, la sua estinzione per decadenza), come pure le eccezioni sulla regolarità formale dei singoli atti esecutivi (51).

Note:

(45) Tamburrino, *Le ipoteche*, cit., 290; Gorla-Zanelli, *Delle ipoteche*, cit., 415.

(46) Rubino, *L'ipoteca immobiliare e mobiliare*, cit., 421.

(47) Rubino, *op. ult. cit.*, 421.

(48) Rubino, *op. ult. cit.*, 421; Tamburrino, *Le ipoteche*, cit., 291; Boero, *Le ipoteche*, cit., 624-625.

(49) Gorla-Zanelli, *Delle ipoteche*, cit., 415; Boero, *Le ipoteche*, cit., 623-624.

(50) Tamburrino, *Le ipoteche*, cit., 291.

(51) Rubino, *op. ult. cit.*, 423; Tamburrino, *Le ipoteche*, cit., 292; Gorla-Zanelli, *Delle ipoteche*, cit., 417.

NOVITA'

LE SOCIETA' ON-LINE

Da aprile su Internet un servizio esclusivo riservato agli abbonati

Tutte le novità, gli approfondimenti e le anticipazioni: l'informazione offerta mensilmente da *Le Società* si arricchisce con l'aggiornamento on-line.

Ogni quindici giorni, il nuovo servizio **Le Società On-Line** riservato agli abbonati a *Le Società* e compreso nel prezzo dell'abbonamento permette di disporre in tempo reale delle sintesi di tutti i provvedimenti normativi e giurisprudenziali di interesse societario e di integrare le informazioni della Rivista con i testi completi di tutti i documenti più significativi: non solo legislazione primaria e secondaria, ma anche circolari ministeriali, atti parlamentari, comunicazioni e note delle autorità indipendenti, sentenze di legittimità e di merito.

Inoltre, approfondimenti e soluzioni degli esperti ai casi della pratica societaria, arricchiti con schemi e tabelle che ne agevolano la consultazione, forniscono una risposta concreta alle esigenze del professionista del diritto societario.

Le Società On-Line è visibile sul sito Internet IPSOA all'indirizzo www.ipsoa.it