

Civile Sent. Sez. 5 Num. 11351 Anno 2024

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: ANGARANO ROSANNA

Data pubblicazione: 29/04/2024

IRPEF
AVVISO ACCERTAMENTO
CARTELLA PAGAMENTO

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 28364/2015 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, domiciliata *ex lege* in Roma Via Dei Portoghesi 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato, che la rappresenta e difende,

-ricorrente principale - controricorrente incidentale -

contro

██████████, nella qualità di curatore del ██████████
██████████, e di ██████████
entrambi elettivamente domiciliati in Roma ██████████, presso lo studio dell'avvocato ██████████ che li rappresenta e difende,

- controricorrente e ricorrente incidentale -

e nei confronti di

██████████ in proprio,

-intimato-

EQUITALIA SUD S.p.A.

-intimata-

avverso SENTENZA di COMM.TRIB.REG. della Campania n. 3976/2015 depositata il 04/05/2015;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 5 aprile 2024 dal Consigliere Rosanna Angarano;

dato atto che il Sostituto Procuratore generale, Fulvio Troncone, ha chiesto l'accoglimento del ricorso principale e l'inammissibilità del ricorso incidentale;

sentito l'Avv. dello Stato Davide G. Pintus per l'Agenzia delle entrate.

FATTI DI CAUSA

1. ██████████, socio della ██████████ ██████████ – già dichiarato fallito unitamente a quest'ultima, con sentenza del Tribunale di Benevento n. 59 del 1994 – impugnava, in proprio, innanzi alla C.t.p. di Benevento, l'avviso di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2006, era stato recuperato a tassazione, ai fini Irpef, un maggior reddito in ragione di operazioni bancarie ritenute non giustificate, operate sul suo conto corrente personale successivamente alla data del fallimento.

Il curatore di entrambi i fallimenti – al quale non era stato notificato l'avviso di accertamento emesso in costanza di procedura e per redditi successivi alla dichiarazione di fallimento – impugnava autonomamente la cartella esattoriale emessa a titolo di iscrizione provvisoria ex art. 15 d.P.R. 29 settembre 1972, n. 602 che, invece, era stata notificata alla curatela.

2. La C.t.p., previa riunione dei due giudizi, dichiarava la nullità dell'avviso di accertamento perché non notificato al curatore, stante la mancanza di capacità processuale del fallito: rilevava, sul punto, che la procedura concorsuale era ancora pendente e che, di conseguenza, non vi era questione di redditi di esclusiva natura personale del fallito non essendo ipotizzabile un'attività parallela al di fuori della procedura. Dichiarava, altresì, la nullità derivata della cartella esattoriale.

3. L'Ufficio – secondo quanto esposto in sentenza – frapponeva appello rilevando che al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento non gli era noto lo *status* di fallito del ██████ essendone venuto a conoscenza solo a seguito del ricorso frapposto dal curatore avverso la successiva cartella di pagamento. Sosteneva, pertanto, che si verteva in un'ipotesi di inerzia degli organi fallimentari sicché vi era la capacità processuale del fallito in proprio, tanto più che l'attività accertata consisteva in una nuova impresa commerciale, autonoma rispetto a quella esercitata dalla società fallita.

4. La C.t.r. rigettava l'appello; rilevava che, a prescindere da eventuali responsabilità, da accertarsi in altra sede, in ordine alla mancata conoscenza da parte dell'Ufficio dello *status* di fallito, a) al momento della notifica dell'avviso di accertamento, ██████ era stato già dichiarato fallito; b) l'avviso di accertamento non era stato notificato al curatore. Evidenziava, per l'effetto che, a seguito del fallimento, tutti i beni pervenuti al ██████ in corso di procedura, erano ricompresi nell'attivo fallimentare sicché la rappresentanza processuale spettava al solo curatore; che, per altro, non era ravvisabile alcuna inerzia del medesimo, atteso che questi non era stato messo a conoscenza dell'avviso di accertamento ed aveva impugnato la cartella notificatagli. Precisava che l'attività indebitamente esercitata dal ██████ in pendenza di fallimento non poteva essere ritenuta autonoma, anche perché, ex art. 44 l. fall., gli atti compiuti dal fallito erano

inefficaci rispetto ai creditori. Aggiungeva che l'accertamento in esame, eseguito ai sensi dell'art 32 d.P.R. n. 600 del 1973, aveva rilevato consistenti operazioni bancarie sul conto personale del ████████ di cui non era stata chiarita la natura e di cui poteva solo presumersi un legame con l'attività di una terza società (la ████████) della quale, per altro, il contribuente affermava di non essere socio. La C.t.r., pertanto, concludeva affermando che la motivazione della sentenza della C.t.p. andava confermata laddove aveva affermato che l'omessa notifica dell'avviso di accertamento al curatore aveva leso il diritto di difesa della massa dei creditori e che, invece, l'intervenuta notifica al contribuente, persona fisica, doveva ritenersi inefficace, stante la mancanza di legittimazione processuale del fallito.

5. Avverso detta sentenza ricorre in via principale l'Agenzia delle entrate sia nei confronti del curatore di entrambi i fallimenti, che resiste con controricorso, che nei confronti di ████████ in proprio, il quale, invece, non ha svolto attività difensiva; il ricorso è stato notificato anche all'Equitalia Sud che non ha svolto attività difensiva.

Il curatore ha proposto, altresì, nei confronti della sola Agenzia delle entrate, controricorso condizionato tardivo.

L'Agenzia delle entrate ha depositato memoria.

6. Con ordinanza interlocutoria n. 7561 del 2023 questa Corte ha rinviato a nuovo ruolo in attesa della decisione della questione rimessa alle Sezioni Unite con ordinanza n. 25373 del 2022 e con successiva ordinanza n. 31396 del 2023 ha rinviato per la trattazione in Pubblica Udienza in ragione delle specifiche questioni trattate, ulteriori rispetto a quelle decise dalle Sezioni Unite.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso principale l'Agenzia delle entrate, denuncia, in relazione in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod.

proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 35 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto irrilevante che l'Agenzia delle entrate non fosse a conoscenza della dichiarazione di fallimento. Assume che la curatela, ai sensi del terzo comma, art. 35 cit., ed a mezzo del modello AA7 era tenuta a comunicare «la variazione dei dati intervenuta sulla società fallita, precisando che il fallimento era esteso anche ai soci persone fisiche della s.n.c.»; che, in mancanza, lo *status* di fallito non era opponibile.

2. Col secondo motivo denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ. per pronuncia *ultra petita*. Rileva che il socio, in proprio, aveva impugnato solo l'avviso di accertamento e non la cartella al medesimo notificata deducendo solo vizi di merito; che, invece, la curatela aveva impugnato la sola cartella senza chiedere l'annullamento dell'avviso di accertamento. Deduce, per l'effetto, che la C.t.r., annullando l'avviso di accertamento, senza esaminare i vizi di merito dedotti ma affermando la perdita della capacità processuale del fallito, aveva travalicato i limiti della domanda.

3. Con il terzo motivo denuncia, in relazione in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 19 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, per avere la curatela impugnato solo la cartella di pagamento e non l'avviso di accertamento prodromico, che, pertanto, era divenuto definitivo, non essendo stata, la cartella, impugnata per vizi propri.

4. Con il quarto motivo denuncia, in relazione in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. violazione degli artt. 42,43,44, e 48 legge fall.

Censura la sentenza impugnata per aver ritenuto «inefficace» la notificazione dell'avviso di accertamento alla parte contribuente,

Per l'effetto, sul presupposto che la C.t.r. abbia implicitamente rigettato detta eccezione di inammissibilità, censura la statuizione ribadendo che si trattava di questione mai posta dall'Ufficio in primo grado e dunque inammissibile. Quanto al merito deduce che già con le controdeduzioni in appello aveva reso noto che l'Amministrazione finanziaria, nel 2009, aveva preso visione del fascicolo fallimentare.

8. Vanno preliminarmente respinte le eccezioni di inammissibilità del ricorso dell'Agenzia delle entrate sollevate dalla curatela in controricorso per presunta violazione dell'onere di specificità dei motivi. Dal ricorso dell'Ufficio, infatti, sono chiaramente evincibili le questioni sottoposte all'esame di questa Corte e le statuizioni oggetto di censura, così come di seguito illustrate.

9. Va precisato in fatto che l'atto impositivo emesso dall'Ufficio aveva ad oggetto redditi imputati all'attività svolta da ██████████ Salvatore, in proprio, successivamente alla dichiarazione di fallimento che aveva attinto non solo la società partecipata ma anche quest'ultimo, nella sua qualità di socio illimitatamente responsabile. L'atto impositivo, che pacificamente veniva notificato esclusivamente a ██████████, muoveva, infatti, proprio dal presupposto che questi avesse sottratto a tassazione redditi derivanti da attività commerciali che aveva continuato ad esercitare, dopo il fallimento ed al di fuori del controllo della curatela (cfr. pag 3 del ricorso che riporta quanto precisato sul punto dalla stessa Agenzia delle entrate nella memoria del 20 dicembre 2013 depositata innanzi alla C.t.p.).

La cartella esattoriale emessa ex art. 15 d.P.R. n. 602 del 1973 veniva notificata sia al ██████████ in proprio che, in un momento successivo, anche al curatore dei due fallimenti.

Di qui i due giudizi proposti innanzi alla C.t.p. e poi, riuniti, ovvero il primo, avverso l'avviso di accertamento e la successiva cartella,

proposto da § [REDACTED] in proprio; il secondo avverso la sola cartella proposto dalla Curatela.

10. Il secondo motivo del ricorso principale dell'Agencia delle entrate, da esaminarsi preliminarmente in quanto avente ad oggetto un presunto *error in procedendo*, consistente in una pronuncia *ultra petita*, è infondato.

10.1. La C.t.r. ha ritenuto che l'attività esercitata dal [REDACTED] dopo il fallimento non potesse essere qualificata come attività personale, autonoma rispetto alla procedura concorsuale, ed esercitata dal medesimo, per altro dichiarato fallito anche in proprio, quale persona fisica. Ha aggiunto che gli atti compiuti dal fallito dopo il fallimento erano inefficaci rispetto ai creditori e che il beni pervenuti al [REDACTED] nel corso della procedura erano attratti al fallimento stesso. Ha ritenuto, di conseguenza, che la notifica dell'avviso di accertamento al [REDACTED] fosse inefficace e che la stessa non potesse produrre effetti nei confronti della massa dei creditori. Di qui la conferma della sentenza di primo grado che aveva annullato sia l'avviso di accertamento che la cartella.

10.2. Non può ritenersi che la C.t.r. sia andata *ultra petita* annullando l'avviso di accertamento (impugnato dal solo [REDACTED]) per perdita della sua capacità processuale in quanto – a prescindere dalla correttezza della motivazione, oggetto del quarto motivo di ricorso – trattavasi astrattamente di questione rilevabile di ufficio in ogni stato e grado del processo (da ultimo Cass. Sez. U. 28/04/2023, n. 11287)

11. Il primo motivo è infondato.

11.1. Per orientamento consolidato di questa Corte l'accertamento fiscale avente ad oggetto obbligazioni tributarie i cui presupposti siano maturati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, ovvero nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, ove sia stato notificato soltanto al fallito, e non anche al curatore del

fallimento, è inefficace nell'ambito della procedura fallimentare (Cass, 14/09/2016, n. 18002).

L'inefficacia va a maggior ragione affermata nella fattispecie in esame in cui si assume che il ████████ dopo la dichiarazione di fallimento, abbia continuato a svolgere, in proprio, un'attività produttiva di reddito.

11.2. Il regime di opponibilità del fallimento ai terzi, ivi inclusa l'Agenzia delle entrate, è dettato dall'art. 17 legge fall. che prevedeva, nel testo applicabile *ratione temporis*, la comunicazione dell'estratto al regime delle imprese.

L'omessa comunicazione del fallimento all'Agenzia delle entrate rileva al diverso fine del temine per l'eventuale insinuazione al passivo, mente appare non pertinente alla fattispecie in esame, che ha ad oggetto il recupero dell'Irpef, l'omessa comunicazione ai fini Iva di cui all'art. 35 d.P.R. n. 633 del 1972 che, per altro, è norma che non incide sull'opponibilità *erga omnes* del fallimento.

11.3. La C.t.r., nel ritenere che l'avviso di accertamento notificato al solo ████████ non potesse produrre effetti nei confronti della curatela, si è attenuta a questi principi.

12. Il terzo motivo è infondato.

12.1. L'Ufficio assume che la Curatela, avendo impugnato la cartella per omessa notifica dell'atto prodromico, aveva l'onere di impugnare contestualmente anche detto ultimo.

12.2. La correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza procedimentale di determinati atti, con le relative notificazioni, allo scopo di rendere possibile un efficace esercizio del diritto di difesa del destinatario. Questa Corte, di conseguenza, ha precisato che l'omissione della notifica di un atto presupposto costituisce un vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto

conseguenziale notificato. Tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta, consentita dall'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, di impugnare solo l'atto consequenziale notificatogli (avviso di mora, cartella di pagamento, avviso di liquidazione), facendo valere il vizio derivante dall'omessa notifica dell'atto presupposto, o di impugnare cumulativamente anche quello presupposto (nell'ordine, cartella di pagamento, avviso di accertamento o avviso di liquidazione) non notificato, facendo valere i vizi che inficiano quest'ultimo.

13. Il quarto ed il quinto motivo, del ricorso principale da esaminarsi congiuntamente, in quanto connessi sono fondati.

13.1. L'Ufficio censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha ritenuto inefficace la notificazione dell'avviso di accertamento al ██████████ affermando la perdita della sua capacità processuale ed ha escluso in radice la possibilità da parte di quest'ultimo di svolgere attività personale.

13.2. Si è già detto che l'avviso di accertamento è stato emesso nei confronti del ██████████ sul presupposto che quest'ultimo, se pure dichiarato fallito, avesse successivamente esercitato attività in proprio. L'atto impositivo riguarda, infatti, redditi relativi all'anno di imposta 2006, a fronte di un fallimento dichiarato nel 1994.

13.3. L'esercizio di un'attività in proprio da parte de fallito, diversamente da quanto sostenuto nella sentenza impugnata, non è astrattamente precluso, come desumibile dall'art. 46 l. fall. che, nell'elencare i beni esclusi dal fallimento, fa espressamente riferimento a quanto il fallito guadagna con la sua attività, se pure nei limiti di quanto necessario al mantenimento suo e della famiglia.

Si è chiarito in proposito, che il regime di inefficacia previsto dall'art. 44, comma 2, l. fall. trova integrale applicazione soltanto per i pagamenti ricevuti dal fallito per titoli anteriori al fallimento e si

ricollega tanto alla cristallizzazione del patrimonio del debitore, quanto allo spossessamento conseguenti alla dichiarazione di fallimento e cioè al fatto che quest'ultima priva il fallito, dalla data di deposito della sentenza, dei poteri di amministrazione e disposizione del suo patrimonio, trasferendoli agli organi della procedura fallimentare, nell'interesse della massa dei creditori (Cass. 29/01/2015, n. 1724).

Altra questione, invece, è la legittima apprensione alla massa di beni sopravvenuti, ivi inclusi quelli derivanti da attività in proprio, se pure sul punto va rammentato che le attività non possono acquisirsi separatamente dalle passività che ad esse ineriscono (Cass. Sez. U. 10 dicembre 1993, n. 12159, Cass. 20/03/2018, n. 6978, Cass. n. 1724 del 2015 cit.).

Questa Corte, per altro, a Sezioni unite, ha chiarito che l'effetto dello spossessamento del fallito non è totale in quanto non opera, non solo con riguardo alle posizioni di natura strettamente personale del debitore, ma nemmeno per quelle non apprese al concorso, sicché anche l'incapacità processuale del fallito, come prevista dall'art. 43 l. fall. non è priva di eccezioni. E', ammesso, pertanto, che il fallito possa agire in giudizio anche riguardo a rapporti patrimoniali se non compresi, in linea di diritto o di fatto, nel fallimento. Si osserva, infatti, che la mancata attivazione del curatore nella tutela giudiziaria di quei rapporti ben può fondare la loro ritenuta indifferenza rispetto agli scopi della procedura concorsuale e, in definitiva, la loro sostanziale non-apprensione alle ragioni della massa. (Cass. sez. U. 28/04/2023, n. 11287 in motivazione). Nello stesso senso, già in passato, si era affermato che il fallito conserva la capacità processuale in ordine alle situazioni giuridiche non comprese di fatto nella massa fallimentare, (Cass. 17/03/1995 n. 3094).

Su questa scia si sono mosse di recente le Sezioni Unite che hanno affermato il seguente principio di diritto «in caso di rapporto d'imposta

i cui presupposti si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, il contribuente dichiarato fallito a cui sia stato notificato l'atto impositivo lo può impugnare, ex art. 43 l.fall., in caso di astensione del curatore dalla impugnazione, rilevando a tal fine il comportamento oggettivo di pura e semplice inerzia di questi, indipendentemente dalla consapevolezza e volontà che l'abbiano determinato; - l'insussistenza di uno stato di inerzia del curatore, così inteso, comporta il difetto della capacità processuale del fallito in ordine all'impugnazione dell'atto impositivo e va conseguentemente rilevata anche d'ufficio dal giudice in ogni stato e grado del processo» (Cass. Ses. U. n. 11287 del 2023 cit.).

Ne consegue che, nell'ipotesi in cui l'accertamento colpisca redditi generati dall'attività svolta dal fallito successivamente alla dichiarazione di fallimento, sussiste la legittimazione di quest'ultimo ad impugnare l'atto impositivo.

13.3. Va affermato, pertanto, il seguente principio di diritto: **«in caso di rapporto d'imposta i cui presupposti si siano formati dopo la dichiarazione di fallimento, sull'assunto che il contribuente dichiarato fallito abbia continuato a svolgere attività in proprio, sussiste la legittimazione di quest'ultimo in ordine all'impugnazione dell'atto impositivo».**

13.4. La C.t.r. non si è attenuta a questi principi in quanto ha escluso la capacità processuale del fallito, sebbene l'avviso di accertamento, al medesimo notificato, si riferisse ad un rapporto impositivo successivo alla dichiarazione di fallimento e relativo ad attività svolta in proprio dal fallito.

14. Il sesto motivo è fondato.

14.1. Per costante giurisprudenza di questa Corte, in virtù della presunzione stabilita dall'art. 32 d.P.R. n. 600 del 1973, – che, data la fonte legale, non necessita dei requisiti di gravità, precisione e

15. Il ricorso incidentale spiegato dalla Curatela è inammissibile.

15.1. La Curatela è risultata totalmente vittoriosa in secondo grado essendo stato rigettato l'appello dell'Ufficio nei suoi confronti sul rilievo, assorbente, della mancata notifica dell'avviso di accertamento.

15.2. Questa Corte ha chiarito che, nel giudizio di cassazione, è inammissibile il ricorso incidentale condizionato con il quale la parte vittoriosa nel giudizio di merito sollevi questioni che siano rimaste assorbite, ancorché in virtù del principio cd. della ragione più liquida, non essendo ravvisabile alcun rigetto implicito, in quanto tali questioni, in caso di accoglimento del ricorso principale, possono essere riproposte davanti al giudice di rinvio (Cass. 25/10/2023, n. 29662, Cass. 06/06/2023, n. 15893).

16. In conclusione, vanno accolti il quarto, il quinto ed il sesto motivo del ricorso principale, rigettati gli altri motivi, e dichiarato inammissibile il ricorso incidentale. La sentenza impugnata va cassata con rinvio alla corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania che si pronuncerà, in diversa composizione, nel merito dell'avviso di accertamento nei confronti del solo ██████████, fornendo congrua motivazione, ed anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il quarto, il quinto ed il sesto motivo del ricorso principale dell'Agenzia delle entrate, rigettati gli altri; dichiara inammissibile il ricorso incidentale della curatela; cassa la sentenza impugnata, in relazione ai motivi accolti, e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater*, d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente incidentale, dell'ulteriore importo a titolo di

contributo unificato pari a quello previsto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13, se dovuto.

Così deciso in Roma, il 05 aprile 2024.