Sentenza del 31/01/2022 n. 2857 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. con sentenza n. 8/31/13, depositata in data 25 gennaio 2013, non notificata, la Commissione Tributaria Regionale della Toscana, accoglieva l'appello avverso la sentenza n. 147/4/10 della Commissione Tributaria Provinciale di Lucca, con compensazione delle spese di lite.

Il giudizio aveva ad oggetto l'impugnazione di un preavviso di fermo, notificato in data 11-12-09 alla ricorrente che, nella sua qualità di socia accomandataria della P. s.a.s. di L.G. & C., era stata dichiarata fallita con sentenza del Tribunale di Lucca depositata il 30-6-97, che aveva come presupposto sette cartelle esattoriali, relative ad ICIAP 1995, CSN 1994 e 1995, Irpef 1996, ICI dal 1997 al 2000, condanne per decreto penale anni 1997 e 1998, notificate al solo curatore, negli anni tra il 2002 ed il 2005, e non alla stessa personalmente.

2. La Commissione di primo grado, premessa la propria incompetenza in relazione alle cartelle relative alle condanne penali, aveva accolto il ricorso, e annullato il preavviso, per la mancata notifica delle cartelle presupposte alla fallita.

3. La CTR accoglieva l'appello della società concessionaria ritenendo che le cartelle fossero state regolarmente notificate al curatore, non sussistendo alcun obbligo di notifica, al fallito, la cui legittimazione processuale doveva ritenersi eccezionale, incombendo sul curatore l'onere di portare la pretesa tributaria a sua conoscenza.

4. Avverso la sentenza di appello L.G. proponeva ricorso per cassazione, consegnato per la notifica il 25 luglio 2013, affidato a sette motivi; Equitalia Centro S.p.a. resisteva con controricorso, l'Agenzia delle Entrate si costituiva tardivamente ai soli fini della partecipazione all'udienza, le restanti parti, pur regolarmente convenute, rimanevano intimate.

4.1 Il difensore della ricorrente produceva provvedimento di ammissione al patrocinio a spese dello Stato del 22 luglio 2013.

Motivi della decisione

1. con il primo motivo di ricorso L.G. eccepiva la violazione e falsa applicazione degli artt. 43 L. Fall. e del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 16, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3, rilevando che la sentenza impugnata aveva erroneamente ritenuto sufficiente la notifica delle cartelle al curatore, che si era del tutto disinteressato delle stesse rimanendo inerte;

2. con il secondo motivo deduceva la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa pronuncia sull'eccezione

relativa alla illegittimità del preavviso di fermo, per violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 1, riproposta con l'appello incidentale;

3. con il terzo motivo eccepiva la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa pronuncia sull'eccezione, riproposta con l'appello incidentale, relativa alla nullità delle cartelle per violazione del D.P.R. n. 600 del 1973, art. 36 bis e della L. n. 212 del 2000, art. 5 e art. 6, comma 1;

4. con il quarto motivo deduceva la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa pronuncia sull'eccezione, riproposta con l'appello incidentale, relativa alla nullità delle cartelle per la decadenza dei termini per l'iscrizione a ruolo del D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 17, comma 1 e per la decadenza dei termini per la notifica dello stesso decreto, ex art. 25;

5. con il quinto motivo denunciava la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa pronuncia sull'eccezione, riproposta con l'appello incidentale, relativa alla rideterminazione dell'importo della cartella n. (---) in virtù dello sgravio parziale disposto dall'Agenzia in data 9-2-2010, e della cartella n. (---) per il decorso del termine di prescrizione ex art. 2946 c.c.;

6. con il sesto motivo denunciava la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa pronuncia sull'eccezione, riproposta con l'appello incidentale, relativa alla illegittimità della cartella relativa all'ICI 1997/2000 per l'avvenuto pagamento;

7. con il settimo motivo eccepiva la nullità della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 4, per omessa pronuncia sull'eccezione, riproposta con l'appello incidentale, relativa alla illegittimità della cartella relativa all'ICIAP per la decadenza dei termini per la notifica dell'avviso di accertamento del D.L. n. 66 del 1989, ex art. 4, comma 4.

8. Il primo motivo merita accoglimento, con conseguente assorbimento dei restanti.

Il preavviso impugnato ha ad oggetto crediti i cui presupposti sono venuti ad esistenza prima della dichiarazione di fallimento, ad eccezione che per l'ICI richiesta per le annualità 1998/2000 di cui, tuttavia, non è contestata nè l'ammissione al passivo del fallimento nè l'intervenuto pagamento.

8.1 Secondo la giurisprudenza costante di questa Corte, l'accertamento tributario, "ove riguardi crediti i cui presupposti si siano determinati anteriormente alla dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui detta dichiarazione è intervenuta, va notificato non solo al curatore ma anche al contribuente, che non è privato, a seguito della declaratoria fallimentare, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, rimanendo esposto ai riflessi, anche sanzionatori, derivanti dalla definitività dell'atto impositivo. Ne consegue che il fallito, nell'inerzia degli organi fallimentari - ravvisabile nell'omesso esercizio, da parte del curatore, del diritto alla tutela giurisdizionale avverso l'atto impositivo - è eccezionalmente

abilitato ad esercitare egli stesso siffatta tutela, alla luce dell'interpretazione sistematica del combinato disposto degli artt. 43 L. Fall. e del D.P.R. n. 636 del 1972, art. 16, conforme ai principi garantiti dall'art. 24 Cost." (Cass. n. 26127 del 16/10/2019; Cass. n. 28707 del 9/11/2018; Cass. n. 11618 del 11/05/2017; Cass. n. 4113 del 20/02/2014; Cass. n. 2910 del 06/02/2009; Cass. n. 3020 del 12/02/2007; Cass. n. 4235 del 24/02/2006; Cass. n. 6937 del 14/05/2002; si vedano, altresì, Cass. n. 9434 del 30/04/2014; Cass. n. 8034 del 29/03/2017); è stato anche affermato che, in caso di mancata notifica, la pretesa tributaria è inefficace nei suoi confronti e l'atto impositivo non diventa definitivo, tenuto conto che, peraltro, costui non è parte necessaria del giudizio d'impugnazione instaurato dal curatore. (Cass. n. 5392 del 18/03/2016).

Tanto è confermato dal fatto che "In tema di contenzioso tributario, solo la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente consente il consapevole esercizio del diritto di impugnativa, sicchè, nel caso in cui l'atto impositivo sia stato notificato al solo curatore, e non anche alla società fallita, il termine per proporre impugnazione non può decorrere, per il fallito, dalla generica comunicazione, da parte del curatore, di una insinuazione tardiva di un credito erariale, nè dalle risultanze della verifica dello stato passivo in cui detto credito sia stato insinuato, ma solo dalla trasmissione dell'intera documentazione relativa alla pretesa erariale (nella specie, la copia della cartella di pagamento), fermo restando che grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare il momento in cui tale atto sia venuto a conoscenza del contribuente, in modo da individuare la data dalla quale far decorrere il termine per la proposizione del ricorso in sede giurisdizionale, ai sensi del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 21 (Cass. n. 7874 del 17/4/2015), mentre, al contrario, " la notifica dell'avviso effettuata al contribuente "in bonis" non è idonea a far decorrere il termine per la sua impugnazione anche nei confronti del curatore del fallimento, che sia sopravvenuto in pendenza di detto termine, sicchè l'intervenuta definitività dell'atto non è opponibile alla massa dei creditori, ma è necessario, a tal fine, che lo stesso venga notificato anche al curatore, in modo da rendere manifesta l'intenzione dell'Amministrazione finanziaria di procedere all'insinuazione al passivo fallimentare del credito vantato, facendo conseguentemente sorgere un interesse concreto ed attuale del curatore a contestare l'atto impositivo a tutela della massa dei creditori." (Cass. n. 18002 del 14/09/2016).

9. Da tali principi, che vanno estesi anche alle cartelle esattoriali in quanto atti a loro volta autonomamente impugnabili, ne consegue, da un lato, che la notifica nei confronti del fallito non esclude la notifica anche nei confronti del curatore fallimentare, altrimenti l'avviso di accertamento resta inefficace ed inopponibile nei confronti della procedura fallimentare (Cass. n. 22277 del 26/10/2011; Cass. n. 20814 del 26/10/2005; Cass. n. 9951 del 23/06/2003; si vedano anche Cass. n. 25689 del 21/12/2015; Cass. n. 12789 del 06/06/2014; Cass. n. 2803 del 09/02/2010; Cass. n. 14894 del 05/06/2008; Cass. n. 12893 del 01/06/2007 sulla inopponibilità alla curatela fallimentare della cartella di pagamento notificata al solo soggetto fallito), ma anche che, dall'altro, ai fini della successiva opponibilità al fallito, gli atti impositivi e le cartelle esattoriali vanno notificati non solo al curatore fallimentare, ma anche al fallito stesso, tanto sia in considerazione della sua legittimazione eccezionale ad impugnare in caso di inerzia del curatore, e sia del suo residuo interesse all'impugnazione per il caso di un eventuale ritorno in bonis.

Come osservato da Cass. n. 16958 del 16/06/2021 in motivazione "E' in ragione di ciò che gli avvisi di accertamento e le cartelle esattoriali, anche se inerenti a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente devono essere notificati sia al curatore, in ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione dei beni e delle attività acquisiti al fallimento, sia al contribuente fallito" con la ulteriore precisazione che nell'alveo dei pagamenti inefficaci ex art. 44 L. Fall., comma 1, rientra ogni atto estintivo di un debito riferibile al soggetto fallito, e comunque idoneo ad incidere sulla consistenza patrimoniale del patrimonio spossessato, effettuato dopo la dichiarazione di fallimento, ivi compresi i pagamenti relativi a debiti tributari, pur se conseguenti a riscossione coattiva, rispetto ai quali sussiste l'obbligo dell'erario di restituire la somma incamerata e di insinuare al passivo il corrispondente credito.

10. La doppia notifica a fallito e curatore non costituisce però una condizione di legittimità dell'atto; in presenza di una regolare notifica dell'avviso di accertamento al curatore del fallimento e conseguente impugnazione da parte della curatela, la violazione dell'obbligo di notificazione anche al fallito non comporta infatti alcuna irritualità, nullità o inesistenza dell'avviso. (Cass. n. 26127 del 16/10/2019; Cass. n. 8034 del 29/03/2017; Cass. n. 5384 del 18/03/2016).

Tuttavia, sebbene l'ente impositore od il concessionario non siano obbligati a pena di nullità a notificare avvisi di accertamento e cartelle esattoriali sia al fallito che alla curatela fallimentare, tale scelta condiziona la futura opponibilità di tali atti presupposti o nell'ambito della procedura fallimentare o nei confronti del fallito tornato in bonis, ai fini della legittima prosecuzione della procedura esattoriale. Ciò nel senso che quest'ultimo, nel caso di mancata notifica dell'atto prodromico, può sia limitarsi a far valere la nullità dell'atto successivo che gli è stato notificato, sia - qualora ne abbia ancora interesse - contestare anche la validità e fondatezza dell'atto prodromico che non gli è stato notificato (perchè notificato al solo curatore in costanza di fallimento) e di cui sia venuto a conoscenza con l'atto successivo.

11. Nel caso di specie, la cartella di pagamento notificata unicamente al curatore fallimentare, deve ritenersi pertanto inopponibile al fallito in caso di notifica di un preavviso di fermo che abbia come atto presupposto la stessa cartella; ne consegue che, avendo la contribuente fatto valere la nullità dell'atto consequenziale - e solo in via subordinata l'invalidità della cartella e l'estinzione quantomeno parziale della pretesa - non può che conseguirne la nullità del preavviso per la mancata notifica dell'atto presupposto.

Costituisce infatti principio generale che la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa. Nella predetta sequenza, l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale notificato e tale nullità può essere fatta valere dal contribuente mediante la scelta o di impugnare, per tale semplice vizio, l'atto consequenziale notificatogli - rimanendo esposto all'eventuale successiva azione

dell'amministrazione, esercitabile soltanto se siano ancora aperti i termini per l'emanazione e la notificazione dell'atto presupposto - o di impugnare cumulativamente anche quest'ultimo (non notificato) per contestare radicalmente la pretesa tributaria (Vedi Cass. Sez. Un n. 16412 del 2007, e conformi Cass. n. 9762 del 2014; n. 10528 del 2017; n. 8295 del 2018).

12. Questione ancora diversa, ed estranea alla fattispecie in esame, è poi quella della legittimazione processuale e dell'interesse ad impugnare, nel senso che il contribuente fallito è legittimato ad impugnare l'atto impositivo notificato al fallimento solo in caso di inerzia del curatore, mentre qualora il curatore non rimanga inerte, bensì impugni l'atto impositivo inerente a crediti tributari i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente, non consta alcun residuo interesse del fallito a dolersi dell'omessa notifica dell'avviso di accertamento al fine di contestarlo. (Cass. n. 26506 del 30/09/2021).

13. Va pertanto affermato il seguente principio di diritto: "In tema di contenzioso tributario, sebbene l'ente impositore od il concessionario non siano obbligati a pena di nullità a notificare avvisi di accertamento e cartelle esattoriali sia al fallito che alla curatela fallimentare, tale scelta condiziona la futura opponibilità di tali atti o nell'ambito della procedura fallimentare o nei confronti del fallito tornato in bonis, ai fini della legittima prosecuzione della procedura esattoriale; ciò nel senso che la cartella di pagamento notificata unicamente al curatore fallimentare non è opponibile al fallito tornato in bonis sicchè, in caso di notifica a quest'ultimo di un preavviso di fermo che abbia tale cartella come atto presupposto, egli può sia limitarsi a far valere la nullità dell'atto successivo che gli è stato notificato, sia - qualora ne abbia ancora interesse - contestare anche la validità e fondatezza dell'atto prodromico che non gli è stato notificato (perchè notificato al solo curatore in costanza di fallimento) e di cui sia venuto a conoscenza con l'atto successivo."

14. La CTR, nel ritenere irrilevante l'omessa notifica alla fallita delle cartelle presupposte, ai fini della legittimità del preavviso di fermo notificato alla stessa, non ha fatto corretta applicazione di tali principi.

14.1 In accoglimento del primo motivo, assorbiti i restanti, la sentenza impugnata va pertanto cassata e, poichè non sono necessari ulteriori accertamenti in fatto, sussistono i presupposti per la decisione nel merito, ex art. 384 c.p.c., mediante l'accoglimento del ricorso introduttivo.

14.2 La novità della questione e l'assenza di precedenti di legittimità giustifica la compensazione delle spese di tutti i gradi di giudizio.

P.Q.M.

La Corte:

accoglie il primo motivo di ricorso, dichiara assorbiti i restanti, cassa la sentenza impugnata e, decidendo nel merito, accoglie il ricorso della contribuente;

compensa le spese di tutti i gradi di giudizio.

Così deciso in Roma, il 16 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 31 gennaio 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza