



07874 15

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Oggetto

\*TRIBUTI

R.G.N. 23056/2009

Cron. 1874

Rep.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Dott. STEFANO BIELLI - Presidente - Ud. 23/02/2015
- Dott. ANTONIO VALITUTTI - Rel. Consigliere - PU
- Dott. STEFANO OLIVIERI - Consigliere -
- Dott. ENRICO SCODITTI - Consigliere -
- Dott. MARCO MARULLI - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso 23056-2009 proposto da:

& C. SRL IN LIQUIDAZIONE in persona del

legale rappresentante pro tempore,

nella qualità di socia,

nella

qualità di socia,

in proprio,

elettivamente domiciliati in ROMA VIA

2015 presso lo studio dell'avvocato

785 rappresentati e difesi dagli avvocati

giusta delega a

marginè;

- ricorrenti -

contro

AGENTE RISCOSSIONE TRIBUTI PROVINCIA DI NAPOLI

SPA nella persona del Rappresentante  
Responsabile, elettivamente domiciliato in ROMA VIA  
presso lo studio dell'avvocato  
rappresentato e difeso dagli  
avvocati giusta  
delega in atti;

- controricorrente -

nonchè contro

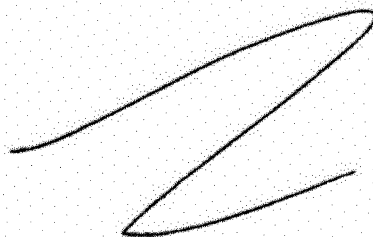
AGENZIA DELLE ENTRATE in persona del Direttore pro  
tempore, elettivamente domiciliato in ROMA VIA  
, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO  
STATO, che lo rappresenta e difende;

- resistente con atto di costituzione -

avverso la sentenza n. 159/2008 della COMM.TRIB.REG.  
della COMPANIA  
di NAPOLI, depositata il 17/07/2008;

udita la relazione della causa svolta nella pubblica  
udienza del 23/02/2015 dal Consigliere Dott. ANTONIO  
VALITUTTI;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore  
Generale Dott. SERGIO DEL CORE che ha concluso per  
l'accoglimento del 1° motivo, inammissibile o  
assorbimento altri motivi.



RITENUTO IN FATTO.

1. In data 12.7.2001, veniva notificata al curatore del fallimento della \_\_\_\_\_ e C. s.r.l. in liquidazione, ma non anche alla società, una cartella di pagamento, emessa dall'Amministrazione finanziaria a seguito di controllo automatizzato della dichiarazione relativa agli anni 1994 e 1995, ai sensi dell'art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972.

1.1. In data 9.11.2005, il curatore comunicava alla contribuente l'avvenuta notifica di un ricorso per insinuazione tardiva nel passivo fallimentare dell'Agente per la riscossione, avente ad oggetto un credito di imposta per omessi versamenti, concernente gli anni in contestazione.

1.2. Il curatore provvedeva, altresì, ma soltanto in data 24.2.2006, a consegnare alla società copia integrale della cartella di pagamento.

2. L'atto impositivo veniva, quindi, impugnato dalla \_\_\_\_\_ e C. s.r.l. in liquidazione dinanzi alla CTP di Napoli, che accoglieva il ricorso.

3. Gli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agente per la \_\_\_\_\_ s.p.a. venivano, peraltro, accolti dalla CTR della Campania, con sentenza n. 159/41/2008, depositata il 17.7.2008, con la quale il giudice di seconde cure riteneva tardivo il ricorso introduttivo del contribuente, poiché proposto in violazione dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, nonché tempestiva, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, la notifica della cartella di pagamento in questione.

4. Per la cassazione della sentenza n. 159/41/2008 hanno proposto, quindi, ricorso la società \_\_\_\_\_ e C. s.r.l. in liquidazione, nonché i soci \_\_\_\_\_ affidato a sei motivi. L'Agente per la Riscossione \_\_\_\_\_ s.p.a. ha replicato con controricorso. L'Agenzia delle Entrate non ha svolto attività difensiva.

CONSIDERATO IN DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, la società \_\_\_\_\_ e C. s.r.l. in liquidazione denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 54 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

1.1. Avrebbe, invero, errato la CTR nel non ritenere inammissibile l'appello proposto dall'Agente per la riscossione, già destinatario della notifica di un precedente appello proposto dall'Agenzia delle Entrate, sebbene il secondo gravame fosse stato proposto in via autonoma e non nella forma dell'appello incidentale, previsto dall'art. 54, co. 2 del d.lgs. n. 546 del 1992, ossia mediante deposito in segreteria dell'atto di costituzione in giudizio da parte dell'appellato.

1.2. La censura è infondata.

1.2.1. Nel processo tributario, infatti, la regola, posta dall'art. 54, co. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo la quale l'appello incidentale può essere proposto, "a pena d'inammissibilità", nell'atto di controdeduzioni, da depositare entro sessanta giorni dalla notifica dell'impugnazione principale, ha un'efficacia endoprocessuale, al pari dell'analogica norma dettata in via generale dall'art. 343 c.p.c., nel senso che dopo il deposito dell'atto di controdeduzioni, o della comparsa di risposta, non è più ammissibile la proposizione dell'impugnazione incidentale (salvo il caso previsto dal secondo comma dell'art. 343).

1.2.2. E tuttavia, ciò non comporta - purché sia rispettato il termine prescritto per l'impugnazione incidentale, la cui violazione non è in discussione nel presente giudizio - l'inammissibilità dell'appello erroneamente proposto in via principale da chi, essendo stata la sentenza già impugnata da un'altra parte, avrebbe potuto proporlo in via incidentale (cfr. Cass. 11809/2006; 8785/2008).

1.3. Il mezzo in esame va, pertanto, rigettato.

2. Con il secondo e terzo motivo di ricorso - che, per la loro evidente connessione, vanno esaminati congiuntamente - la società \_\_\_\_\_ e C. s.r.l. in liquidazione denuncia la violazione e falsa appli-

cazione degli artt. 54 e 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

2.1. Si duole la ricorrente del fatto che la CTR non abbia ritenuto tardiva l'eccezione, proposta solo in appello dall'Agente delle Entrate, secondo la quale l'onere di provare il momento in cui aveva avuto conoscenza della cartella - ai fini della tempestività del ricorso in primo grado avverso tale atto - incomberebbe sul contribuente fallito. Allo stesso modo, la CTR avrebbe dovuto rilevare - secondo la ricorrente - la tardività dell'eccezione, proposta dall'Agente della riscossione per la prima volta in appello, secondo la quale la società sarebbe venuta a conoscenza del debito in discussione in data 9.11.2005 - a seguito della comunicazione, da parte del curatore, dell'insinuazione tardiva del credito da parte dello stesso Agente per la riscossione; sicchè il ricorso introduttivo, presentato il 10.3.2006, avrebbe dovuto essere considerato tardivo e, perciò, inammissibile.

2.2. Le censure sono infondate.

2.2.1. Ed invero, nel processo tributario, il divieto di proporre nuove eccezioni in appello, posto dall'art. 57, co. 2, del d.lgs. n. 546 del 1992, riguarda le eccezioni in senso tecnico, ossia lo strumento processuale con cui il contribuente, in qualità di convenuto in senso sostanziale, fa valere un fatto giuridico avente efficacia modificativa o estintiva della pretesa fiscale. Tale divieto non limita, dunque, la possibilità dell'Amministrazione (come dell'Agente per la riscossione) di difendersi dalle contestazioni già dedotte in giudizio, dal momento che le difese, le argomentazioni e le prospettazioni dirette a contestare la fondatezza di un'eccezione non costituiscono, a loro volta, eccezioni in senso tecnico (Cass. 3338/2011; 14486/2013).

2.2.2. Ne discende che le eccezioni proposte, nel caso di specie, dall'ente Impositore e dall'Agente per la riscossione nel giudizio di seconde cure, non potendo considerarsi eccezioni in senso stretto, bensì mere difese, non possono considerarsi soggette al regime delle preclusioni, previsto per il giudizio tributario di appello dagli artt. 54 e 57 del d.lgs. n. 546 del 1992.

2.3. I motivi in esame vanno, di conseguenza disattesi.

3. Con il quarto e quinto motivo di ricorso, la \_\_\_\_\_ e C. s.r.l. in liquidazione denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 e 2697 c.c., in relazione all'art. 360, co. 1, n. 3 c.p.c.

3.1. La decisione impugnata sarebbe illegittima - a parere della ricorrente - per avere affermato che il termine per l'impugnazione della cartella di pagamento non notificata alla società fallita, ma al solo curatore, dovesse decorrere dal 9.11.2005, data nella quale quest'ultimo aveva reso nota alla società l'intervenuta notifica di un ricorso per l'insinuazione tardiva nel fallimento di un credito vantato dall'Agente per la riscossione. La genericità di tale comunicazione, invero, non recante l'indicazione dei presupposti e dei motivi sui quali la pretesa fiscale era fondata, non avrebbe potuto ingenerare nella contribuente - a parere della società istante - quella piena conoscenza dell'atto che sola può consentire il consapevole esercizio del diritto di impugnativa.

3.2. Per di più, la CTR avrebbe altresì errato nel ritenere che gravasse sulla società l'onere di provare il momento in cui aveva avuto piena conoscenza dell'atto impositivo, ai fini della determinazione della data da cui far decorrere il termine per la proposizione del ricorso in sede giurisdizionale. In caso di mancata notifica dell'atto impositivo al contribuente fallito, infatti, essendo stato il medesimo notificato - come nel caso concreto - al solo curatore, non potrebbe che gravare sull'Amministrazione finanziaria l'onere di provare il momento in cui tale atto sia venuto a conoscenza del fallito, sì da potersi individuare la data dalla quale far decorrere il termine per l'impugnativa, ai sensi dell'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992.

3.3. I motivi suesposti sono fondati.

3.3.1. L'accertamento tributario, se inerente a crediti i cui presupposti si siano determinati prima della dichiarazione di fallimento del contribuente o nel periodo d'imposta in cui tale dichiarazione è intervenuta, deve essere, invero, notificato non solo al curatore - In



ragione della partecipazione di detti crediti al concorso fallimentare, o, comunque, della loro idoneità ad incidere sulla gestione delle attività e dei beni acquisiti al fallimento - ma anche al contribuente. Quest'ultimo non è, infatti, privato, a seguito della dichiarazione di fallimento, della sua qualità di soggetto passivo del rapporto tributario e resta esposto ai riflessi, anche di carattere sanzionatorio, che conseguono alla definitività dell'atto impositivo.

Il fallito, dunque, nell'inerzia degli organi fallimentari ed a prescindere dalla valutazione da essi compiuta sul predetto accertamento, è eccezionalmente abilitato ad esercitare egli stesso tale tutela, una volta che abbia piena cognizione anche dei motivi della pretesa tributaria. Con la conseguenza che il termine per proporre il ricorso non può decorrere, per il fallito, dalla verifica dello stato passivo nel quale sia stato - in ipotesi - insinuato il credito dell'Amministrazione finanziaria, bensì dalla trasmissione al medesimo dell'intera documentazione relativa alle pretese erariali azionate (cfr. Cass. 2910/2009; 4113/2014).

3.3.2. Ciò premesso, va rilevato che, nel caso di specie, i presupposti per l'insorgenza del credito azionato dall'Amministrazione finanziaria, costituiti da omessi versamenti di imposta, si erano verificati negli anni 1994 e 1995, laddove la dichiarazione di fallimento della società - come si evince dall'impugnata sentenza (p. 4) - era intervenuta nel 1997 (procedura n. 78/1997). Ne consegue che la cartella di pagamento, relativa al debito fiscale in questione, avrebbe dovuto essere notificata, non al solo curatore del fallimento, bensì anche alla stessa società fallita, attesa la sua legittimazione a farne valere l'eventuale illegittimità, a prescindere da qualsiasi valutazione e determinazione degli organi della procedura fallimentare.

3.3.3. La decorrenza del termine per impugnare la cartella di pagamento per cui è causa - in difetto di notifica dell'atto impositivo - non può essere, pertanto, fatto decorrere, contrariamente all'assunto della CTR, dalla nota del curatore in data 9.11.2005, atteso che quest'ultima (debitamente trascritta nel ricorso, nel rispetto del

principio di autosufficienza) contiene solo un generico riferimento all'insinuazione tardiva, da parte dell'Ufficio, di un "credito IVA ed INAIL per omessi versamenti 1993-1994-1995". Sicchè è di tutta evidenza che la suddetta comunicazione, avente il valore di una mera informazione di un fatto verificatosi (l'insinuazione tardiva dell'Agente per la riscossione), non può assurgere a prova della piena conoscenza dell'atto impositivo impugnabile, ai fini della decorrenza del termine di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992.

3.3.4. Ma neppure il suddetto termine può essere fatto decorrere - nella specie - dall'acquisizione di copia del ricorso per la predetta insinuazione tardiva, ottenuta dal contribuente in data 11.1.2006, atteso che, dalla trascrizione di tale atto operata nel ricorso, si evince che il medesimo non conteneva l'intera documentazione relativa alla pretesa fiscale in contestazione, ma solo l'indicazione degli "importi e privilegi" riportati nel prospetto allegato alla domanda. L'indicazione delle ragioni e dei presupposti della pretesa fiscale azionata dall'Ufficio, come affermato dalla succitata giurisprudenza di questa Corte, non poteva, dunque, essere desunta dalla contribuente se non della trasmissione alla medesima dell'intera documentazione relativa alle pretese erariali azionate che, nel caso di specie, si è avuta solo con la consegna, avvenuta in data 24.2.2006, di copia della cartella non notificata alla società fallita.

D'altro canto, la ratio della previsione secondo cui al contribuente non va - di regola - notificato l'estratto di ruolo, bensì la cartella di pagamento nella quale il ruolo viene trasfuso, ai sensi degli artt. 25 e 26 del d.P.R. n. 602 del 1973, risiede proprio nell'esigenza di rendere ostensibili al medesimo le ragioni ed i presupposti che hanno dato origine alla pretesa fiscale azionata dall'Amministrazione finanziaria.

3.3.5. Da quanto suesposto consegue, pertanto, che - nel caso concreto - il ricorso proposto dalla contribuente in data 10.3.2006, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice di appello, è da considerarsi tempestivo, essendo stata consegnata alla società copia del-



la cartella di pagamento, dal curatore del fallimento, solo in data 24.2.2006, come affermato dalla stessa decisione di appello.

3.3.6. D'altra parte, al contrario di quanto asserito nella sentenza impugnata, incombe sull'Ufficio l'onere di provare la piena conoscenza dell'atto da parte del contribuente e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza (Cass. 4760/2009; 13852/2010).

Sicchè, non avendo l'Ufficio dato prova, nella specie, del fatto che tale piena conoscenza della cartella di pagamento si era avuta in epoca precedente quella della sua consegna alla società, il momento di decorrenza del termine di cui all'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992 non può che essere fissato alla predetta data del 24.2.2006.

3.4. I motivi in esame vanno, di conseguenza, accolti.

4. Ne risulta assorbito il sesto motivo di ricorso, con il quale la

e C. s.r.l. in liquidazione denuncia la violazione e falsa applicazione dell'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, avendo la CTR - con una seconda *ratio decidendi*, ulteriori rispetto alla ritenuta tardività del ricorso introduttivo della contribuente - ritenuto tempestiva la notifica della cartella di pagamento in questione. Tale questione, oltre a quella concernente l'applicabilità, nella specie, del termine di cui all'art. 1, co. 5 bis del d.l. n. 106 del 2005, convertito nella n. 156 del 2005, anziché di quello previsto dall'art. 25 cit., ed a tutte le altre questioni di merito ritenute assorbite dall'impugnata sentenza, va, infatti, demandata all'esame del giudice del rinvio.

5. L'accoglimento del quarto e quinto motivo di ricorso comporta, invero, la cassazione dell'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della CTR della Campania, che dovrà procedere a nuovo esame della controversia, esaminando anche le questioni di merito rimaste assorbite dalla decisione cassata, ed attenendosi ai seguenti principi di diritto: "Il termine per proporre il ricorso avverso l'atto impositivo non può decorrere, per il fallito, né dalla generica comunicazione, da parte del curatore, di una insinuazione tardiva di un credito erariale, né dalle risultanze della verifica dello stato passivo nel quale sia stato insinuato il credito dell'Amministrazione finanzia-

ria, bensì dalla trasmissione al medesimo dell'intera documentazione relativa alle pretese erariali azionate, nella specie concretatasi con la consegna di copia della cartella di pagamento alla società fallita"; "incombe sull'Ufficio finanziario l'onere di provare la piena conoscenza dell'atto impositivo da parte del contribuente, ai fini della decorrenza del termine perentorio per l'impugnazione previsto dall'art. 21 del d.lgs. n. 546 del 1992, e la sua acquisizione entro il predetto termine di decadenza".

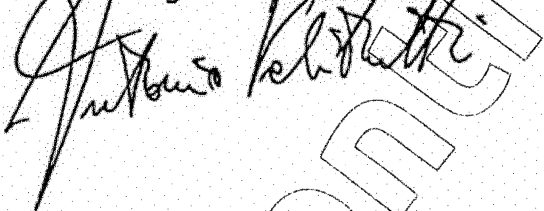
6. Il giudice di rinvio provvederà, altresì, alla liquidazione delle spese del presente giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte Suprema di Cassazione;  
rigetta il primo, secondo e terzo motivo di ricorso, accoglie il quarto e quinto, assorbito il sesto; cassa l'impugnata sentenza con rinvio ad altra sezione della Commissione Tributaria Regionale della Campania, che provvederà anche alla liquidazione delle spese del presente giudizio.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio della Sezione Tributaria, il 23.2.2015.

Il Consigliere estensore



Il Funzionario Giudiziale  
Marcello Barzogna

Il Presidente



DEPOSITATO IN CANCELLERIA  
il 17 APR 2015



Il Funzionario Giudiziale  
Marcello BARZOGNA

