

IRES IRPEF AVVISO ACCERTAMENTO

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 22983/2014 R.G. proposto da:

ROBERTO, in proprio e nella qualità di rappresentante
legale della

che lo

rappresenta e difende,

– ricorrente –

Contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore pro tempore, *ex lege* domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi, 12, presso l'Avvocatura generale dello Stato che la rappresenta e difende,

– controricorrente –

avverso la sentenza della COMM.TRIB.REG. UMBRIA, n. 163/2014 depositata il 07/03/2014;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio del 24 ottobre 2023 dal consigliere Rosanna Angarano.

Rilevato che:

1. Roberto [redacted] in proprio e nella qualità di Presidente del C.d.A. e legale rappresentante della RIMAP s.p.a., dichiarata fallita, ricorre, nei confronti dell'Agencia delle entrate, che resiste con controricorso, avverso la sentenza in epigrafe.

2. L'Ufficio contestava alla società maggiori ricavi non dichiarati, accertati a seguito di indagini bancarie eseguite sui conti di quest'ultima e del suo rappresentante legale. Per l'effetto, successivamente alla dichiarazione di fallimento della società, avvenuta in data 07 aprile 2011, emetteva nei confronti di Roberto [redacted] in qualità di socio della medesima, separati avvisi di accertamento con i quali recuperava a tassazione i maggiori redditi accertati negli anni 2006, 2007 e 2008, sul presupposto della distribuzione degli utili extracontabili in favore dei soci, in società c.d. a ristretta base. Con altri due avvisi di accertamento, intestati alla società e notificati sia al curatore della medesima che al [redacted] in qualità di autore della violazione, accertava per gli anni 2007 e 2008, ai fini Irap, un maggior valore della produzione e, ai fini iva, l'infedele dichiarazione.

3. Gli avvisi di accertamento societari venivano impugnati sia dal curatore che dal [redacted] nella qualità di amministratore della società e rappresentante legale della stessa. Quest'ultimo, inoltre, impugnava, in proprio, anche gli avvisi di accertamento personali.

4. La C.t.p., previa riunione di tutti i ricorsi, li accoglieva parzialmente.

5. Avverso detta sentenza proponeva appello principale il
in proprio e nella qualità di rappresentante legale della
Rimap s.p.a. – e non il curatore – ed appello incidentale l’Ufficio.

6. La C.t.r., nella sentenza impugnata, dichiarava il difetto di
legittimazione del ad impugnare gli avvisi di accertamento
relativi alla società; riteneva sul punto che non ricorressero le
condizioni perché il contribuente fallito potesse impugnare l'atto
tributario, stante la mancanza, rilevabile anche di ufficio, dell’inerzia
del curatore il quale aveva dimostrato interesse per il rapporto in lite
promuovendo il giudizio. Aggiungeva che da ciò conseguiva anche
l’inammissibilità dell’appello proposto dal con riferimento
agli avvisi societari, a nulla rilevando che la curatela non avesse
impugnato la sentenza della C.t.p., nella parte sfavorevole alla società,
in quanto non poteva ravvisarsi inerzia laddove il curatore, dopo aver
proposto ricorso contro l’atto impositivo avesse deciso di non
impugnare la sentenza sfavorevole, essendo la mancata impugnazione
significativa della volontà di gestire in un certo modo l’affare litigioso.

La C.t.r., invece, accoglieva parzialmente l’appello dell’Ufficio
statuendo la legittimità del rilievo Iva sull’indebita effettuazione di
operazioni in sospensione d'imposta, in quanto erroneamente annullato
dai primi giudici in assenza di espressa censura da parte della società.

7. Con ordinanza interlocutoria n. 6871 del 2023 questa Corte
rinviava a nuovo ruolo, evidenziando che la controversia intercettava,
in relazione al terzo motivo di ricorso, la questione relativa alla
legittimazione del fallito, rimessa alle sezioni unite con ordinanza
interlocutoria n. 25373 del 2022.

8. Roberto nella doppia qualità spesa in giudizio, ha
depositato memorie ex at. 380-bis.1 cod. proc. civ. sia prima che dopo
l’ordinanza interlocutoria.

Considerato che:

1. Con il primo motivo Roberto denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza per violazione degli artt. 112, 434 e 437 cod. proc. civ. per omessa pronuncia sui motivi di gravame.

Il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui lo ha ritenuto, *tout court*, carente di legittimazione a ricorrere, sebbene tre degli accertamenti impugnati avessero ad oggetto la rettifica del proprio reddito, essendo accertamenti c.d. personali, così come, per altro, la stessa C.t.r. aveva rilevato in motivazione. Osserva che il giudice di secondo grado – anche a voler escludere la sua legittimazione ad impugnare gli avvisi di accertamento societari – avrebbe dovuto esaminare i motivi proposti avverso gli avvisi di accertamento personali, riproposti in sede di appello.

2. Con il secondo motivo il ricorrente denuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., l'omessa motivazione su un punto decisivo e controverso, inerente alla legittimazione a impugnare gli atti di accertamento personali.

Il contribuente assume che la C.t.r. ha completamente obliterato l'elemento fondante la propria legittimazione – che era stata negata sul presupposto che gli atti impugnati gli fossero stati semplicemente notificati in proprio – così ignorando che, invece, si trattava di avvisi a lui direttamente intestati, e non semplicemente notificatigli. Precisa che l'intestazione di tali accertamenti alla propria persona costituiva punto decisivo della controversia.

3. Con il terzo motivo il ricorrente deduce violazione dell'art. 43 legge fall. in relazione all'art. 24 Cost.

Il ricorrente censura la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la legittimazione all'autonoma impugnazione degli atti impositivi societari. Assume che la C.t.r. ha errato nel ritenere non sussistente l'inerzia del curatore, il quale aveva impugnato solo

parzialmente gli avvisi di accertamento e non aveva provveduto all'impugnazione della sentenza di primo grado, favorevole all'Amministrazione. Osserva che la legittimazione del fallito è «piena ed indiscutibile» ove il curatore non prenda alcuna iniziativa, sicché, per le medesime ragioni, la stessa non può essere negata ove l'iniziativa del curatore sia «insufficiente, parziale, errata, negligente», pena la violazione del diritto di difesa. Ribadisce che nella fattispecie concreta il curatore aveva impugnato solo parzialmente gli atti impositivi e non aveva coltivato l'azione oltre il primo grado.

4. Il primo ed il secondo motivo, da trattarsi congiuntamente, in quanto connessi, sono fondati.

4.1. Preliminarmente va disattesa l'eccezione della controricorrente di inammissibilità del ricorso, *in parte qua*, per difetto di autosufficienza «non essendo in esso neppure menzionati i motivi di appello non menzionati».

Questa Corte ha già chiarito che il principio di autosufficienza del ricorso per cassazione – secondo il quale, ove si denunci la mancata pronuncia su motivi d'appello, è necessario che questi ultimi siano riportati nell'atto d'impugnazione – deve essere interpretato in maniera elastica, in conformità all'evoluzione della giurisprudenza di legittimità, oggi recepita dal nuovo testo dell'art. 366, primo comma, n. 6, cod. proc. civ. come novellato dal d.lgs. 10 ottobre 2022 n. 149; deve, perciò, ritenersi che la trascrizione del motivo non sia indispensabile, a condizione che il suo contenuto sia sufficientemente determinato in modo da renderlo pienamente comprensibile e ne sia fornita una specifica indicazione, tale da consentirne l'individuazione nell'ambito dell'atto di appello (Cass. 02/05/2023, n. 11325).

Nel caso in esame, risulta dalla sentenza che Roberto aveva impugnato innanzi alla C.t.p., oltre che, in qualità di rappresentante legale della Rimap s.p.a., gli avvisi di accertamento con

i quali l'Ufficio aveva contestato alla società (costituita nelle forme di società di capitali) maggiori redditi, anche, in proprio, gli avvisi di accertamento con i quali era stato rettificato il suo reddito personale e sui quali, come riferito dallo stesso Ufficio, la C.t.p. si era pronunciata. Risulta, infine, che i motivi proposti dal [redacted] con l'atto di appello avevano ad oggetto anche detti capi della sentenza. Tanto trova conferma nello stesso controricorso nel quale, in via subordinata rispetto all'eccezione in esame, l'Ufficio ne contesta nel merito l'infondatezza.

4.2. Il contribuente si duole in ricorso dell'omessa pronuncia sulla domanda proposta, in proprio, avverso gli avvisi di accertamento personali. Resta, pertanto, da disattendere l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto di autosufficienza in quanto dalla stessa parte espositiva della sentenza risulta che il [redacted] aveva impugnato anche detti ultimi e la stessa Agenzia delle entrate, nel controricorso, ha precisato che «il contribuente proponeva a sua volta ricorso in appello, ribadendo in logica impugnatoria le eccezioni disattese in prime cure». Il ricorso, pertanto, contiene tutti gli elementi necessari per consentire a questa Corte di pronunciarsi sul motivo.

4.3. Ciò posto, deve rilevarsi che la C.t.r. – sebbene come detto, abbia fatto riferimento all'impugnazione anche degli avvisi personali – ha omesso del tutto di pronunciarsi su detti ultimi, limitandosi a dichiarare il difetto di legittimazione del [redacted] ad impugnare gli avvisi societari ed a proporre appello sempre con riferimento a detti ultimi.

Vi è, pertanto, la totale pretermissione del provvedimento che si palesa indispensabile alla soluzione della domanda relativa agli atti impositivi personali, restando integrato il vizio di omessa pronuncia.

5. Con il terzo motivo, che invece ha ad oggetto gli avvisi societari, il ricorrente propone due diverse censure.

Con la prima, critica la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la legittimazione del fallito ad impugnare gli atti impositivi societari, stante l'impugnazione proposta dalla curatela, e nella parte in cui non ha ravvisato il presupposto dell'inerzia, sebbene l'iniziativa del curatore fosse «insufficiente, parziale, errata, negligente».

Con la seconda, critica la sentenza impugnata nella parte in cui ha escluso la legittimazione del fallito a proporre appello avverso la sentenza di primo grado, nonostante la curatela non avesse impugnato la medesima, sebbene sfavorevole alla società.

Entrambe le censure sono infondate.

5.1. Quanto alla prima censura, non è controverso che gli avvisi di accertamento emessi nei confronti della società fossero stati impugnati innanzi alla C.t.p. anche dal curatore.

5.2. Le Sezioni Unite di questa Corte – pronunciandosi sulla questione di massima di particolare importanza, riguardante il presupposto della legittimazione straordinaria del contribuente dichiarato fallito – 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» (Cass. Sez. U. 28/04/2023, n. 11287).

Poiché, come detto, il curatore ha proposto ricorso avverso gli atti impositivi societari, correttamente la C.t.r. ha escluso la legittimazione della società fallita in persona del proprio rappresentante legale.

5.3. A nessuna diversa conclusione può giungersi in ragione di quanto la società contribuente lamenta in ordine all'iniziativa del

curatore che, a suo dire, sarebbe stata «insufficiente, parziale, errata, negligente».

In disparte che la censura è formulata in termini del tutto generici e senza alcuna specifica connotazione dell'inadeguatezza (ovvero insufficienza, parzialità, erroneità, negligenza) del ricorso originario proposto dal curatore, quel che rileva è che dall'intestazione della sentenza risulta – circostanza, per altro, della quale nessuna delle parti ha dubitato – che il curatore ha impugnato entrambi gli atti impositivi societari, così esercitando l'azione con riferimento ai medesimi. Per il resto, il principio affermato dalle Sezioni Unite, secondo cui rileva l'inerzia in termini assoluti, ovvero l'inerzia pura e semplice, è incompatibile con una valutazione della legittimazione del fallito da compiere in ragione della completezza o meno della difesa spiegata dal curatore.

Pertanto, poiché il curatore ha esercitato l'azione con riferimento ad entrambi gli atti di accertamento societari, resta esclusa, secondo i principi espressi dalle Sezioni Unite, la legittimazione del fallito ad impugnare i medesimi atti impositivi.

5.4. Quanto alla seconda censura, non è controverso che il curatore non ha impugnato la sentenza sfavorevole resa dalla C.t.p. e che, invece, la medesima è stata impugnata dalla società fallita in persona del suo rappresentante legale.

La C.t.r., dal difetto di legittimazione del _____ in qualità di rappresentante legale della società, ad impugnare gli avvisi societari, ha tratto l'ulteriore corollario dell'inammissibilità dell'appello dal medesimo spiegato, ritenendo irrilevante che la curatela non avesse proposto gravame.

Tale statuizione è criticata dal ricorrente che, invece, assume l'ammissibilità dell'appello, stante l'inerzia del curatore. La seconda censura di cui al terzo motivo pone, pertanto, la questione degli effetti

sulla legittimazione del fallito dell'inerzia del curatore in ordine alla impugnazione della sentenza sfavorevole.

5.5. Le Sezioni Unite della Corte, con la sentenza già citata, come detto, hanno dato continuità all'orientamento secondo il quale la legittimazione del fallito discende da una condizione di inerzia pura e semplice, senza alcuna indagine sulle cause, ed hanno precisato, se pure attraverso il richiamo alla giurisprudenza pregressa, che l'inattività del curatore costituisce elemento necessario e sufficiente a che la tutela giudiziaria venga esperita direttamente e personalmente dal fallito, con il solo limite che si tratti di inattività originaria, ribadendo che mai si ammette che il fallito possa impugnare la sentenza nell'inerzia del curatore quando questi, pur prestando acquiescenza, si sia tuttavia attivato nel precedente grado di giudizio (Cass. Sez. U. n. 11287 del 2023 che richiama Cass. 16/04/2007 n. 8990 e Cass. 10/05/2013 n. 11117).

Ancora, le Sezioni Unite, nel dare continuità all'indirizzo secondo cui il difetto di legittimazione del fallito è rilevabile di ufficio, hanno precisato che il solo fatto che il curatore si sia attivato in sede giurisdizionale in relazione al medesimo rapporto patrimoniale dedotto in giudizio dal fallito – sia nel medesimo processo da quest'ultimo intentato, sia in altro separato processo di cui si abbia contezza – denota l'interesse del medesimo per la lite e, con ciò, l'apprensione del rapporto stesso al concorso. In difetto di inerzia e dismissione, resta integrato il presupposto della regola generale di cui all'art. 43 legge fall. in base al quale sta in giudizio il curatore (Cass. Sez. U. n. 11287 del 2023).

In presenza di questo palesato interesse (ovvero in difetto di un'inerzia obiettivamente intesa), il rapporto litigioso deve ritenersi *ex lege* acquisito al fallimento, così da rendere «inconcepibile una

sovrapposizione di ruoli fra fallimento e fallito» (Cass. 04/12/2018 n. 31313).

Pertanto, quando il fallimento è in giudizio, il fallito non può conservare per il medesimo rapporto la legittimazione processuale a proporre gravame avverso la sentenza sfavorevole poiché il curatore sta in causa sia per la massa dei creditori sia per il fallito stesso e il suo comportamento processuale vincola l'una e l'altro. (cfr. Cass. n. 31313 del 2018, cit. che ha ritenuto inammissibile il ricorso per cassazione del fallito, giacché la curatela era stata parte della controversia).

In altri termini, la legittimazione del fallito va esclusa nel giudizio in cui sia parte il curatore, quale che sia in concreto la condotta processuale di quest'ultimo, sicché non vi è inerzia ove, come nel caso in esame, il curatore sia stato parte del giudizio e sia stato pertanto destinatario della sentenza di merito (cfr. Cass. 15/05/2023, n. 13145).

Va pertanto, ribadito il seguente principio di diritto. **«in caso di rapporto d'imposta i cui presupposti si siano formati prima della dichiarazione di fallimento, ove il curatore si sia attivato in sede giurisdizionale avverso l'avviso di accertamento, il fallito non è legittimato ad impugnare la sentenza sfavorevole, ancorché il curatore non abbia proposto gravame, non sussistendo il presupposto dell'inerzia».**

5.6. La C.t.r. si è attenuta a questi principi nella parte in cui ha dichiarato il difetto di legittimazione del _____ in qualità di rappresentante legale della società dichiarata fallita, ad impugnare gli avvisi di accertamento societari, non ravvisando il presupposto dell'inerzia, e nella parte in cui, di conseguenza, ha dichiarato l'inammissibilità dell'appello.

6. Il ricorso, di conseguenza, va accolto limitatamente al primo ed al secondo motivo, rigettato il terzo; la sentenza impugnata va cassata con rinvio alla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell'Umbria, la quale, in diversa composizione, esaminerà nel merito l'appello di Roberto in proprio, quanto agli avvisi personali, e deciderà anche sulle spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il primo ed il secondo motivo di ricorso, rigettato il terzo; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 24 ottobre 2023.