



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

LUCIO LUCIOTTI	Presidente
GIACOMO MARIA NONNO	Consigliere-Rel.
ANDREA ANTONIO SALEMME	Consigliere
SALVATORE LEUZZI	Consigliere
RAFFAELLA BROGI	Consigliere

Oggetto:

TRIBUTI - IVA -
CARTELLA DI
PAGAMENTO -
NOTIFICAZIONE A
FALLIMENTO.

Ud.05/07/2024 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 10006/2023 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, elettivamente domiciliata in ROMA, VIA DEI PORTOGHESI 12, presso l'AVVOCATURA GENERALE DELLO STATO (ADS80224030587), che la rappresenta e difende

-ricorrente-

-controricorrente incidentale-

contro

FALLIMENTO AMIA S.P.A. IN LIQUIDAZIONE, elettivamente domiciliato in

)

-controricorrente-

-ricorrente incidentale-

avverso SENTENZA di CORTE GIUST.TRIB. II GRADO DELLA SICILIA n. 9929/09/22 depositata il 23/11/2022.



Letta la requisitoria scritta del P.G., in persona del sostituto procuratore generale dott. Mauro Vitiello, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale e del ricorso incidentale.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 05/07/2024 dal Consigliere GIACOMO MARIA NONNO.

FATTI DI CAUSA

Con la sentenza 9929/09/22 del 23/11/2022, la Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia (di seguito CGT2) rigettava l'appello principale proposto dall'Agenzia delle entrate (di seguito AE) e l'appello incidentale proposto da AMIA s.p.a. in liquidazione e in fallimento (di seguito AMIA) nei confronti della sentenza n. 631/09/15 della Commissione tributaria provinciale di Palermo (di seguito CTP), che aveva accolto il ricorso dalla società contribuente avverso una cartella di pagamento per IRES relativa all'anno d'imposta 2012.

1.1. La CTR respingeva l'appello principale di AE e l'appello incidentale di AMIA, evidenziando che: 1) la notificazione della cartella di pagamento nei confronti della società fallita era illegittima in ragione della previsione dell'art. 51 l.fall., ben potendo l'Agente della riscossione insinuare al passivo il proprio credito sulla base del semplice estratto di ruolo; 2) con riferimento alle censure proposte da AMIA, si rimandava integralmente alla sentenza di primo grado.

Avverso la sentenza di appello AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

AMIA resisteva con controricorso e proponeva ricorso incidentale, affidato a cinque motivi.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso principale AE deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente deciso la controversia sulla base di una questione – la



violazione dell'art. 51 della l.fall. - che non è mai stata tempestivamente proposta in primo grado.

1.1. Con il secondo motivo di ricorso si lamenta, in via subordinata, la violazione e falsa applicazione dell'art. 51 l.fall., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., per avere la CTR erroneamente ritenuto l'impossibilità di notificare agli organi del fallimento la cartella di pagamento.

2. Il secondo motivo è fondato e, costituendo la ragione più liquida, assorbe l'esame del primo motivo.

2.1. La questione è stata di recente esaminata approfonditamente da Cass. n. 26728 del 18/09/2023, alle cui conclusioni integralmente ci si riporta.

2.2. In via generale, va precisato che i crediti tributari non si sottraggono al principio generale previsto dall'art. 52, primo e secondo comma, l.fall. (applicabile *ratione temporis*, ma sostanzialmente riprodotto all'art. 151 del d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, cd. codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza - CCII), secondo il quale il fallimento apre il concorso sui crediti del fallito ed ogni credito deve essere accertato nelle forme previste dagli artt. 93 ss. l.fall.

2.2.1. Sono crediti tributari concorsuali quelli i cui presupposti impositivi si siano verificati prima della dichiarazione di fallimento, così come evidenziato dalla prevalente dottrina e dalla giurisprudenza (cfr. Cass. n. 18002 del 14/09/2016; Cass. n. 5392 del 18/03/2016; Cass. n. 25689 del 21/12/2015; Cass. S.U. n. 9201 del 06/09/1990), avendo l'atto di accertamento (eventualmente successivo) natura meramente dichiarativa.

2.2.2. L'atto impositivo riguardante un credito tributario di natura concorsuale va, peraltro, notificato sia al fallito che al curatore fallimentare.



2.2.3. Invero, il fallito conserva la qualità di soggetto passivo del rapporto tributario, pur essendo condizionata la sua impugnazione all'inerzia della curatela, sicché, in caso contrario, la pretesa tributaria è inefficace nei suoi confronti e l'atto impositivo non diventa definitivo, tenuto conto, peraltro, che costui non è parte necessaria del giudizio d'impugnazione instaurato dal curatore (cfr. Cass. S.U. n. 11287 del 28/04/2023; Cass. n. 12854 del 23/05/2018; Cass. n. 21078 del 13/10/2011).

2.2.4. La notifica al curatore fallimentare è, invece, necessaria ove si voglia procedere alla successiva insinuazione al passivo del credito, onde consentire l'eventuale impugnazione nelle sedi competenti (Cass. n. 25689 del 21/12/2015). E ciò anche quando il termine per l'impugnazione non sia ancora completamente decorso nei confronti del contribuente ancora *in bonis* in ragione dell'intervenuta dichiarazione di fallimento (Cass. n. 18002 del 14/09/2016). La conseguenza della mancata notificazione è l'inopponibilità del credito alla procedura concorsuale.

2.3. Ciò posto, si è già detto che ai sensi dell'art. 52, secondo comma, l.fall. (ma anche dell'analogo art. 151, comma 2, CCII), a seguito della dichiarazione di fallimento ogni credito deve essere accertato nelle forme di cui agli artt. 93 ss. l.fall.

2.3.1. Tale regola generale, peraltro, subisce un'importante eccezione allorquando entrano in discussione i principi relativi al riparto della giurisdizione; nel senso che, qualora un credito sia sottoposto, nella determinazione dell'*an* e del *quantum*, alla giurisdizione di un giudice speciale (nella specie, delle commissioni tributarie, oggi corti di giustizia tributarie), la cognizione del giudice fallimentare in sede di accertamento del passivo è limitata: a) alla verifica della concorsualità del credito; b) alla verifica della idoneità



della documentazione prodotta a comprovarne l'esistenza; c) alla verifica della sua collocazione, privilegiata o chirografaria.

2.3.2. Il giudice delegato resta, di contro, vincolato all'accertamento compiuto dal giudice dotato di giurisdizione: a) sull'*an* e sul *quantum* del credito; b) sulla eventuale maturazione dei termini di prescrizione (Cass. n. 21483 del 21/10/2015) o, a maggior ragione, di decadenza della pretesa impositiva. E ciò anche quando i termini di prescrizione siano maturati in epoca successiva alla notificazione della cartella di pagamento (Cass. S.U. n. 14648 del 13/06/2017).

2.4. Nel caso di specie, per come si evince anche dagli atti di parte, l'iscrizione a ruolo effettuata da AE è avvenuta ai sensi dell'art. 36 *bis* del d.P.R. n. 633 del 1972. La cartella di pagamento notificata agli organi della procedura costituisce, pertanto, il primo ed unico atto con il quale l'ente impositore esercita la pretesa tributaria (cfr. Cass. n. 19498 del 18/09/2020; Cass. n. 21804 del 20/09/2017).

2.5. La circostanza che il curatore non possa procedere al pagamento di detti crediti se non previa insinuazione e ammissione al passivo del creditore non esclude, da un lato, che la debenza del tributo vada accertata dall'Amministrazione finanziaria prima di procedere alla detta insinuazione (e ciò anche in epoca successiva alla dichiarazione di insolvenza); e, dall'altro, che la giurisdizione in ordine all'*an* ed il *quantum* del credito appartenga al giudice tributario (ferma la giurisdizione del giudice delegato in ordine alla effettiva concorsualità e collocazione del credito così accertato).

2.6. Ne consegue la legittimità della notifica della cartella di pagamento ad AMIA, svolgendo la menzionata cartella la funzione anche di accertamento del tributo, oltre che, al di fuori della procedura concorsuale, di atto non già esecutivo (per cui non viene in considerazione l'art. 51 l.fall., richiamato dalla sentenza impugnata,



che sancisce il divieto di procedure esecutive nei confronti del fallimento), ma prodromico all'esecuzione.

2.6.1. Né può dirsi, in via generale, preclusa la notificazione della cartella di pagamento (anche al di fuori dei presupposti di emissione di cui all'art. 36 *bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) al fallimento indipendentemente, dalla circostanza che l'insinuazione al passivo possa farsi sulla base del semplice ruolo (Cass. n. 12759 del 21/04/2022).

3. Venendo ai motivi di ricorso incidentale, con il primo motivo AMIA deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la nullità della sentenza impugnata per violazione e falsa applicazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 118 disp. att. cod. proc. civ., degli artt. 36, comma 2, n. 4, e 61 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e degli artt. 24 e 111 Cost., per avere la CTR omesso qualsiasi motivazione in ordine al ricorso incidentale proposto dalla curatela fallimentare, limitandosi a riportarsi acriticamente alla sentenza di primo grado.

3.1. Con il secondo motivo di ricorso incidentale si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 11, comma 3, del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per avere la CTR erroneamente ritenuto la sufficienza della motivazione della cartella di pagamento impugnata, sebbene la stessa manchi di qualsivoglia accenno in ordine al fondato pericolo per la riscossione.

3.2. Con il terzo motivo di ricorso incidentale si denuncia la nullità della sentenza impugnata, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., con riferimento alla contestata violazione dell'art. 11, comma 3, del d.P.R. n. 602 del 1973, nonché dell'art. 3, comma 1, della l. 7 agosto 1990, n. 241 e dell'art. 7 della l. 27 luglio 2000, n. 212, per avere la CTR omesso di pronunciarsi in ordine all'illegittimità



di un'integrazione successiva della motivazione della cartella di pagamento, originariamente carente.

3.3. Con il quarto motivo di ricorso incidentale si contesta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 6 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, per avere la CTR ritenuto la legittima emissione della cartella di pagamento, sebbene non fosse stata preceduta dalla comunicazione preventiva prevista dalle disposizioni citate.

3.4. Con il quinto motivo di ricorso incidentale si lamenta, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e la falsa applicazione dell'art. 3, comma 1, della l. n. 241 del 1990, dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000, nonché dell'art. 36 *bis* del d.P.R. n. 600 del 1973, per non avere la CTR rilevato il difetto di motivazione della cartella di pagamento impugnata.

4. Il primo motivo è fondato e assorbente degli altri motivi di ricorso.

4.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, *«la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da "error in procedendo", quando, benché graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perché recante argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture»* (così Cass. S.U. n. 22232 del 03/11/2016; conf. Cass. n. 13977 del 23/05/2019).

4.2. Nel caso di specie, con riferimento alle domande proposte da AMIA, la CTR ha richiamato *per relationem* la motivazione della sentenza di primo grado, senza riportarla e senza specificare le



ragioni per le quali detta motivazione resiste agli argomenti difensivi proposti dalla società contribuente.

4.3. Tale motivazione è del tutto inidonea a far comprendere la *ratio decidendi* della sentenza impugnata, sicché deve ritenersi meramente apparente.

5. In conclusione, va accolto il secondo motivo di ricorso principale, assorbito il primo, nonché il primo motivo di ricorso incidentale, assorbiti i restanti. La sentenza impugnata va cassata in relazione ai motivi accolti e rinviata alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, per nuovo esame e per le spese del presente procedimento.

P.Q.M.

La Corte accoglie il secondo motivo di ricorso principale e il primo motivo di ricorso incidentale, assorbiti gli altri motivi; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, in diversa composizione, anche per le spese del presente procedimento.

Così deciso in Roma, il 05/07/2024.

Il Presidente
Lucio LUCIOTTI

