



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA CIVILE

Composta da

Biagio Virgilio

Presidente -

Enrico Manzon

Consigliere -

R.G.N. 4956/2016

Giovanni La Rocca

Consigliere -

Francesco Federici

Consigliere -

UP Cam. 09/06/2022

Filippo D'Aquino

Consigliere Rel. -

Oggetto: tributi -
obbligo di motivazione
- atti presupposti -
agevole conoscibilità -
fallimento

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 4956/2016 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE (C.F. (omissis)), in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa *ex lege* dall'Avvocatura
Generale dello Stato, presso la quale è domiciliata in Roma, via dei
Portoghesi, 12

- *ricorrente* -

contro

(omissis)

(C.F.),

(omissis)

(C.F.)

- *intimati* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Friuli-
Venezia Giulia, n. 378/10/15 depositata in data 29 settembre 2015



Udita la relazione svolta dal Consigliere Filippo D'Aquino nella pubblica udienza del 9 giugno 2022 ai sensi dell'art. 23, comma 8-bis, d.l. 28 ottobre 2020 n. 137, convertito, con modificazioni, dalla l. 18 dicembre 2020 n. 176, in virtù della proroga disposta dall'art. 16, comma 3, d.l. 30 dicembre 2021 n. 228, convertito dalla l. 25 febbraio 2022, n. 15, non essendo stata fatta richiesta di discussione orale;

lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale MAURO VITIELLO, che ha concluso per l'accoglimento del ricorso.

FATTI DI CAUSA

1. I contribuenti (omissis) E (omissis), in qualità di soci di (omissis) S.n.c. di (omissis), nelle more dichiarata fallita dal Tribunale di Tolmezzo, hanno impugnato due avvisi di accertamento, relativi ai periodi di imposta 2007 e 2008, con i quali – a seguito di PVC, notificato al solo curatore del fallimento ma non anche ai soci contribuenti dichiarati falliti ex art. 147 l. fall. – venivano accertate maggiori IRAP e IVA quale effetto del disconoscimento di costi relativi a operazioni in tutto o in parte oggettivamente inesistenti. A tali avvisi facevano seguito ulteriori avvisi per maggiore IRPEF derivante dal conseguente accertamento del maggior reddito da partecipazione imputato per trasparenza ai soci, avvisi anch'essi impugnati dai contribuenti.

2. I contribuenti hanno impugnato gli avvisi in virtù della legittimazione straordinaria a impugnare gli atti impositivi in luogo della curatela, stante l'inerzia mostrata dal curatore del fallimento. I ricorrenti hanno dedotto il difetto di motivazione degli atti impositivi per non essere stati allegati agli avvisi di accertamento loro notificati l'atto istruttorio del PVC, dal quale gli avvisi traevano origine.

3. La CTP di Udine ha accolto nel merito il ricorso dei contribuenti.



4. La CTR del Friuli-Venezia Giulia, con sentenza in data 29 settembre 2015, ha rigettato l'appello dell'Ufficio, ritenendo che l'omessa notificazione ai soci, già dichiarati falliti, del PVC prodromico agli stessi, al quale gli atti impositivi facevano rinvio, notifica avvenuta solo nei confronti del curatore del fallimento, violi l'obbligo di motivazione dell'Amministrazione finanziaria e travolga anche gli avvisi relativi al maggior reddito da partecipazione.

5. Propone ricorso per cassazione l'Ufficio, affidato a due motivi; i contribuenti intimati non si sono costituiti in giudizio.

6. La causa è stata rimessa in pubblica udienza a seguito di rimessione operata ex art. 375, secondo comma, cod. proc. civ. dalla Sesta Sezione Civile.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1.1. Con il primo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione dell'art. 7, comma 1, l. 27 luglio 2000, n. 212 e dell'art. 42, secondo comma, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nella parte in cui la sentenza impugnata ha annullato gli atti impositivi per mancata allegazione del PVC, notificato al solo curatore del fallimento. Osserva parte ricorrente che non occorrerebbe l'allegazione dell'atto impositivo ove lo stesso ne riproducesse il contenuto nei suoi elementi essenziali, essendo consentita la motivazione *per relationem*. Deduce il ricorrente che la sentenza impugnata debba ritenersi viziata nella parte in cui non è stato verificato se e in che termini le parti essenziali dell'atto istruttorio fossero state riprodotte nell'atto impositivo. Il ricorrente deduce, inoltre, come l'atto impositivo riproducesse i presupposti in fatto già indicati nell'atto istruttorio e riproduce l'atto impositivo, nel rispetto del principio di specificità, relativo all'accertamento del maggior reddito del contribuente *(omissis)* quanto alle parti rilevanti.



1.2. Con il secondo motivo si deduce, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., violazione delle medesime disposizioni, per avere il giudice di appello dichiarato la nullità degli atti impositivi senza verificare se gli stessi fossero conosciuti dai contribuenti, ovvero rientrassero nella loro sfera di conoscibilità. Osserva, in proposito, parte ricorrente che il giudice di appello ha ritenuto irrilevante la circostanza che l'atto istruttorio (PVC) fosse stato comunicato al solo curatore, in quanto tale circostanza avrebbe comunque posto detto atto nella sfera di conoscibilità dei soci, dichiarati falliti, ricavandosi tale circostanza dalla facoltà attribuita ai soci di consultare la documentazione del fallimento, al pari dei soci della società di persone *in bonis*. Deduce, pertanto, il ricorrente che la notificazione del PVC al solo curatore non lederebbe il diritto dei soci ad essere informati in relazione alla pretesa impositiva.

2. Il primo motivo è fondato. E' principio consolidato nella giurisprudenza di questa Corte quello secondo cui l'onere di allegazione di un atto presupposto, i cui contenuti siano posti a fondamento di un atto impositivo, riguarda solo quegli atti in relazione ai quali non sia stato fornito al contribuente nell'atto impugnato un adeguato contributo di conoscenza del relativo contenuto; conoscenza che sussiste ove l'atto impositivo sia motivato *per relationem* al contenuto dell'atto istruttorio presupposto e ne trascriva il contenuto nelle sue parti essenziali, ciò configurando una economia di scrittura alla quale l'Amministrazione finanziaria può ricorrere. In questo caso, l'Amministrazione non ha alcun onere di allegazione di atti istruttori presupposti, laddove il contenuto degli stessi sia trascritto o riprodotto nelle parti essenziali, ritenendosi assolto l'onere di motivazione mediante trascrizione degli atti suddetti nell'atto impositivo (Cass., Sez. V, 5 ottobre 2018, n. 24417; Cass., Sez. V, 23 febbraio 2018, n. 4396; Cass., Sez. V, 22 luglio 2011, n.



16108). La sentenza impugnata, nella parte in cui ha ritenuto nullo l'atto impositivo per omessa allegazione di un atto istruttorio presupposto senza avere previamente accertato se il contenuto dell'atto istruttorio (processo verbale di constatazione) fosse stato riprodotto nell'atto impositivo nelle sue parti essenziali, non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio e va cassata.

3. Il secondo motivo è parimenti fondato. L'obbligo di allegazione degli atti presuppone che l'atto presupposto, ancorché non trascritto (come indicato al superiore motivo), non sia conosciuto né agevolmente conoscibile – secondo la più recente giurisprudenza di questa Corte - con l'ordinaria diligenza da parte del contribuente. Si afferma, difatti, che l'obbligo di allegazione – al fine del rispetto dell'obbligo di motivazione imposto all'Amministrazione finanziaria per gli atti ai quali l'atto impositivo faccia rinvio, senza riprodurli - riguardi solo gli atti non conosciuti, né agevolmente conoscibili dal contribuente, se non attraverso una ricerca complessa, realizzandosi in tal caso un adeguato bilanciamento tra le esigenze di economia dell'azione amministrativa ed il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente (Cass., Sez. V, Ordinanza 7 aprile 2022, n. 11283; Cass., 15 gennaio 2021, n. 593; Cass., Sez. V, 12 dicembre 2012, n. 21127; Cass., Sez. V, 24 novembre 2017, n. 28060; Cass., Sez. V, 17 giugno 2011, n. 13321).

4. Si è, ad esempio, affermato, che sia legittimamente motivato *per relationem* un avviso di accertamento che faccia rinvio a elementi (valori di cessione) desunti dall'Ufficio da una ricerca universitaria, ancorché non allegata all'atto impositivo né ivi riprodotta nel suo contenuto essenziale, laddove sia menzionata unitamente a documenti accessibili sul web e, quindi, agevolmente conoscibile al contribuente (Cass., Sez. V, 15 gennaio 2021, n. 593). Parimenti, si è ritenuto che l'obbligo di motivazione di un avviso di accertamento



relativo al reddito di partecipazione del socio debba ritenersi soddisfatto mediante il rinvio *per relationem* all'avviso di accertamento sociale, ancorché non allegato né notificato al socio, posto che gli elementi di fatto possono essere conoscibili dal socio che, ex art. 2261 cod. civ., ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società e, quindi, di prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi (Cass., Sez. V, 12 marzo 2014, n. 5645).

5. Questa conoscibilità deve, invero, applicarsi al caso dell'avviso di accertamento notificato al soggetto dichiarato fallito che faccia rinvio a un processo verbale di constatazione che sia stato precedentemente notificato al solo curatore del fallimento, stante – da un lato – il ruolo del curatore di collettore delle richieste di accesso agli atti da parte dei soggetti legittimati, in quanto detentore della documentazione inerente il soggetto dichiarato fallito (Cass., Sez. V, 31 gennaio 2022, n. 2847) e, quindi, consegnatario della documentazione inerente le pretese rivolte nei confronti del fallimento, nonché – dall'altro – in considerazione del generalizzato diritto di accesso del fallito agli atti contenuti nel fascicolo del fallimento, con la sola eccezione della relazione ex art. 33 l. fall. e degli atti secretati (art. 90, secondo comma, l. fall.; art. 199, comma 2, d. lgs. 12 gennaio 2019, n. 14). Il che comporta che il soggetto dichiarato fallito ha il potere di consultare la documentazione relativa alla società disponibile presso il curatore e, quindi, di prendere visione non solo dell'accertamento, ma anche dei suoi documenti giustificativi, ritenendosi assolto l'obbligo di motivazione da parte dell'Ufficio, ancorché l'atto impositivo notificato al debitore faccia rinvio a un processo verbale di constatazione notificato al solo curatore, trattandosi di atto agevolmente conoscibile dal debitore che intenda impugnarlo (Cass., Sez. VI, 28 aprile 2021, n. 11129; Cass.,



Sez. V, 5 dicembre 2018, n. 31406). Tale principio opera in tutti i casi in cui sia intervenuto un fallimento, sia esso individuale, sia collettivo, sia del socio ex art. 147 l. fall., atteso il diritto di accesso al fascicolo del fallimento spettante ai contribuenti debitori dichiarati falliti. La sentenza impugnata, nella parte in cui ha omesso di considerare che l'omessa allegazione del processo verbale di constatazione - non allegato all'atto impositivo notificato al contribuente dichiarato fallito in quanto socio della società dichiarata fallita unitamente al socio, benché notificato al solo curatore - costituisca vizio di motivazione dell'atto impositivo, non ha fatto corretta applicazione del suddetto principio. Va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto:

«deve ritenersi assolto l'obbligo di motivazione dell'Amministrazione finanziaria in relazione a un atto impositivo notificato al contribuente dichiarato fallito, ove l'atto impositivo faccia riferimento a un processo verbale di constatazione precedentemente notificato al curatore del fallimento, posto che l'atto presupposto deve ritenersi agevolmente conoscibile dal contribuente assoggettato a procedura liquidatoria concorsuale in virtù del suo diritto di accedere agli atti del relativo procedimento concorsuale».

6. Il ricorso va, pertanto, accolto, cassandosi la sentenza impugnata con rinvio alla CTR *a quo*, in diversa composizione, anche per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P. Q. M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata, con rinvio alla CTR del Friuli-Venezia Giulia, in diversa composizione, anche per la regolazione e la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, in data 9 giugno 2022

Il Giudice Est.
Filippo D'Aquino

Il Presidente
Biagio Virgilio

