

Civile Ord. Sez. 5 Num. 29487 Anno 2021

Presidente: CIRILLO ETTORE

Relatore: D'ORAZIO LUIGI

Data pubblicazione: 21/10/2021



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE QUINTA CIVILE

Composta da

Ettore Cirillo	- Presidente -	Oggetto: accertamento con adesione e custode giudiziario
Andreina Giudicepietro	- Consigliere -	R.G.N. 17875/2015
A. Pasqualina Condello	- Consigliere -	Cron.
Luigi D'Orazio	- Consigliere Rel. -	CC - 13/10/2021
Angelo Napolitano	- Consigliere -	

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 17875/2015 R.G. proposto da

██████████ titolare della ditta individuale

██████████ rappresentato e difeso dall'██████████ Omissis

██████████ come da procura speciale alle liti per atto

██████████ Notaio in ██████████ del 13 maggio 2015,

elettivamente domiciliato presso il suo studio, in Roma, ██████████

██████████



– *ricorrente* –

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato, domiciliata in Roma, Via dei Portoghesi n. 12

– *controricorrente* –

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Caltanissetta, n. 9 [REDACTED] depositata il 9 marzo 2015.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 13 ottobre 2021 dal Consigliere Luigi D'Orazio.

RILEVATO CHE:

1.La Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Caltanissetta, rigettava l'appello proposto da [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] avverso la sentenza della Commissione tributaria provinciale di Enna (n.829/3/2012), che aveva dichiarato inammissibili per tardività i ricorsi presentati dal contribuente avverso gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti dalla Agenzia delle entrate per gli anni 2005 e 2006, ai fini Irpef, per l'esistenza di incrementi patrimoniali incongrui con i redditi dichiarati. In particolare, il giudice d'appello evidenziava la sussistenza della legittimazione attiva del contribuente a presentare i ricorsi, nonostante fosse stato nominato il custode di cui all'art. 2 sexies della legge n. 575 del 1965 e dell'art. 104 bis disposizioni di attuazione c.p.c.. Tuttavia, difettava la legittimazione del custode a presentare l'istanza di accertamento con adesione, in quanto questi,



in caso di sequestro dei beni o di azienda, deve provvedere esclusivamente all'amministrazione ed alla tutela del patrimonio sequestrato. In assenza, quindi, di una specifica procura generale o speciale, l'istanza di accertamento con adesione non poteva essere presentata dal custode, ma esclusivamente dal contribuente [REDACTED]. Poiché gli avvisi di accertamento erano stati notificati al contribuente il 14 ottobre 2010, il [REDACTED] non poteva usufruire della sospensione del termine per impugnare di 90 giorni prevista dal procedimento di accertamento con adesione. Tra l'altro, la Commissione regionale riteneva che, anche se fosse intervenuta la sospensione del termine per impugnare, il ricorso era stato presentato soltanto il 4 aprile 2011, ben oltre 150 giorni dalla notifica degli avvisi di accertamento. Trattavasi, peraltro, di questione rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del processo.

2. Avverso tale sentenza propone ricorso per cassazione la contribuente, depositando memoria scritta.

3. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

CONSIDERATO CHE:

1. Con il primo motivo di impugnazione il contribuente deduce la "nullità degli atti presupposti per sopravvenuta accertata invalidità dell'atto di nomina del dirigente firmatario. Difetto assoluto di attribuzione ex art. 21-*septies* legge n. 241 del 1990. Violazione e falsa applicazione dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973". In particolare, il ricorrente solleva, per la prima volta, dinanzi alla Corte di legittimità, la questione attinente alla nullità degli atti presupposti, per la sopravvenuta invalidità dell'atto di nomina del dirigente firmatario, dott. [REDACTED] in servizio presso la Direzione provinciale di Enna nel ruolo di funzionario, che era stato nominato Direttore della medesima senza lo svolgimento di alcuna procedura selettiva. L'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del decreto-



legge 2 marzo 2012, n. 16, ha effetto retroattivo. Inoltre, la nullità di cui all'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973 sarebbe rilevabile d'ufficio.

1.1. Il motivo è inammissibile.

1.2. Invero, da un lato, si rileva che la doglianza in ordine alla nullità dell'avviso di accertamento perché sottoscritto da un funzionario non appartenente alla carriera direttiva, è stata sollevata per la prima volta solo in sede di legittimità, ed è quindi inammissibile, e dall'altro, si evidenzia che, per questa Corte, in tema di accertamento tributario, ai sensi dell'art. 42, primo e terzo comma, del d.P.R. n. 600 del 1973, gli avvisi di accertamento in rettifica e gli accertamenti d'ufficio devono essere sottoscritti a pena di nullità dal capo dell'ufficio o da altro funzionario delegato di carriera direttiva, cioè da un funzionario di area terza di cui al contratto del comparto agenzie fiscali per il quadriennio 2002-2005, di cui non è richiesta la qualifica dirigenziale, con la conseguenza che nessun effetto sulla validità di tali atti può conseguire dalla declaratoria d'incostituzionalità dell'art. 8, comma 24, del d.l. n. 16 del 2012, convertito dalla l. n. 44 del 2012 (Cass., sez. 5, 26 febbraio 2020, n. 5177; Cass., sez. 6-5, 10 dicembre 2019, n. 32172).

Tale nullità, peraltro, costituisce una eccezione di parte in senso stretto, sicché non è rilevabile d'ufficio dal giudice.

Invero, per questa Corte, in tema di contenzioso tributario, è inammissibile il motivo del ricorso per cassazione con cui si denunci un vizio dell'atto impugnato diverso da quelli originariamente allegati, censurando, altresì, l'omesso rilievo d'ufficio della nullità, atteso che nel giudizio tributario, in conseguenza della sua struttura impugnatoria, opera il principio generale di conversione dei motivi di nullità dell'atto tributario in motivi di gravame, sicché l'invalidità non può essere rilevata di ufficio, né può essere fatta valere per la prima volta in sede di legittimità - in applicazione di tale principio, la S.C.



ha dichiarato inammissibile il ricorso, con cui si è dedotta la nullità dei gradi di merito e delle relative pronunce per effetto della sentenza della Corte cost. n. 37 del 2015, non essendo stata rilevata d'ufficio la nullità degli atti impositivi per carenza di potere del sottoscrittore - (Cass., sez. 5, 9 novembre 2015, n. 22810; Cass., sez. 5, 23 settembre 2020, n. 19929).

2. Con il secondo motivo di impugnazione il ricorrente lamenta la "illegittimità della sentenza nella parte in cui la tempestività dei ricorsi introduttivi è stata valutata in funzione della data del relativo deposito, in luogo di quella della esecuzione della notifica nei confronti dell'Amministrazione. Violazione e falsa applicazione degli articoli 20,21 e 22 del d.lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.". Invero, il giudice d'appello ha ritenuto che, ai fini della tempestività del ricorso del contribuente, dovesse farsi riferimento, non alla notifica del ricorso, tempestivamente avvenuta in data 9 marzo 2011, ma al deposito del ricorso, avvenuto il successivo 4 aprile 2011. In realtà, ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 546 del 1992, il ricorso è proposto mediante notifica alla controparte, afferendo il successivo deposito al diverso profilo della costituzione del ricorrente e, dunque, della procedibilità del ricorso, ex art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992.

3. Con il terzo motivo di impugnazione il ricorrente si duole della "illegittimità e contraddittorietà della sentenza nella parte in cui l'effetto sospensivo connesso alla presentazione dell'istanza di adesione è stato condizionato alla intervenuta definizione concordata dell'accertamento. Violazione e falsa applicazione dell'art. 6, commi 2 e 3 del d.lgs. n. 218 del 1997, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.". Il giudice d'appello erroneamente ha ritenuto che l'istanza di accertamento con adesione non ha sortito alcun effetto positivo, "non essendosi pervenuti ad una definizione



concordata dell'accertamento ". In realtà, l'effetto sospensivo connesso alla presentazione dell'istanza di accertamento per adesione si verifica a prescindere dall'esito negativo della procedura. La sospensione del termine per l'impugnazione prevista dall'art. 6, terzo comma, del d.lgs. n. 218 del 1997, resta integralmente fruibile indipendentemente dall'esito del contraddittorio e dall'intervenuto perfezionamento dell'adesione.

4. Con il quarto motivo di impugnazione il ricorrente deduce la "illegittimità della sentenza nella parte in cui ha negato la legittimazione del custode alla proposizione dell'istanza di adesione. Violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli articoli 2-*sexies* , 2-*septies* e 2-*octies* della legge n. 575 del 1965 e successive modificazioni e dell'art. 6 del d.lgs. n. 546 del 1992 [d.lgs. n. 218 del 19 giugno 1997], in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3, c.p.c.". Invero, deve distinguersi la fase processuale, caratterizzata dalla proposizione del ricorso da parte del contribuente in un'ottica difensiva, e quindi da parte di [REDACTED] [REDACTED] dalla fase procedimentale, originata dall'istanza di accertamento con adesione presentata dal custode giudiziario, in un'ottica collaborativa e gestionale, che determina l'instaurazione di un rapporto diretto con l'Amministrazione finanziaria ed implica la disponibilità ad accettare la pretesa avanzata dalla stessa. Pertanto, pur condividendosi l'assunto relativo alla persistente capacità processuale del contribuente, pur assoggettato a custodia cautelare in carcere, si ritiene necessario distinguere in modo chiaro il profilo della materiale gestione dei beni sequestrati, implicante lo svolgimento delle necessarie attività di gestione e di difesa patrimoniale, con affidamento di tali attività al custode giudiziario, in quanto rivolte alla contestuale tutela degli interessi della parte pubblica e del titolare dei beni. Il contribuente, dunque, avrebbe



dovuto beneficiare della sospensione indotta dalla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione da parte del custode nella qualità di rappresentante *in incertam personam*.

5. Con il quinto motivo di impugnazione il ricorrente lamenta la "illegittimità della sentenza nella parte in cui ha omesso di valutare le deduzioni del contribuente in ordine ai fatti indice assunti a fondamento della rideterminazione sintetica. Violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., dell'art. 38, commi 4 e 5 e dei relativi decreti di attuazione, nonché degli articoli 53 e 97 Costituzione e 10, primo comma, legge n. 212 del 2000, in relazione all'art. 360, primo comma, numeri 3 e 4 c.p.c.". La sentenza sarebbe illegittima anche per l'omesso rispetto del principio della corrispondenza tra chiesto e pronunciato, a seguito dell'omessa valorizzazione delle deduzioni del contribuente in ordine alla inattendibilità e all'infondatezza della rideterminazione sintetica del reddito, stanti i vistosi errori di computo.

6. Con il sesto motivo di impugnazione il ricorrente ripropone le ulteriori domande già proposta nell'ambito del giudizio di merito.

7. Deve essere affrontata, preliminarmente, in quanto logicamente pregiudiziale rispetto ai restanti motivi di impugnazione, la questione riportata nel quarto motivo di ricorso per cassazione.

7.1. Il quarto motivo è fondato.

7.2. Invero, i fatti sottesi agli avvisi di accertamento emessi nei confronti del contribuente attengono agli anni 2005 e 2006, con riferimento all'incongruenza degli incrementi patrimoniali con i redditi dichiarati, nel quinquennio 2005-2009, ai sensi dell'art. 38 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Gli avvisi di accertamento sono stati notificati al contribuente [REDACTED], quale titolare della ditta individuale [REDACTED] esercente attività edile, in data 14 ottobre 2010.



Il 22 ottobre 2010 il Gip presso il tribunale di Catania ha sottoposto i beni, ivi compresa la ditta individuale [REDACTED] [REDACTED], al sequestro ex art. 2 sexies della legge 31 maggio 1965, n. 575, con nomina del dott. [REDACTED] a custode giudiziario, incaricato della gestione dell'azienda sequestrata.

Il 3 novembre 2010 il M [REDACTED] è stato tratto in arresto, e posto in custodia cautelare presso la casa circondariale di Parma.

In data 25 gennaio 2011 il contribuente ha nominato procuratore generale il nipote [REDACTED] che ha provveduto all'impugnazione degli avvisi di accertamento.

Il 24 novembre 2010 il custode giudiziario ha presentato istanza di accertamento con adesione in relazione ai relativi avvisi. La relativa procedura, instaurata a seguito della notifica dell'invito a comparire in data 7 dicembre 2010, si è conclusa, con esito negativo, il 3 marzo 2011.

Il ricorso è stato spedito per la notifica il 9 marzo 2011 ed è stato depositato il 4 aprile 2011.

8. La questione dirimente attiene alla legittimazione attiva del custode giudiziario, nominato ai sensi dell'art. 2 sexies della legge 575 del 1965, a presentare l'istanza di accertamento con adesione di cui all'art. 6 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

8.1. L'art. 6, primo comma, del d.lgs. n. 218 del 1997, prevede che "il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni e verifiche ai sensi degli articoli 33 del d.P.R. n. 600 del 1973, e 52 del d.P.R. n. 633 del 1972, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione".

Al secondo comma dell'art. 6 citato si stabilisce che "il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'art. 5, può formulare



anteriamente all'impugnazione dell'atto innanzi la Commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico".

Al terzo comma dell'art. 6 citato si dispone che "il termine per l'impugnazione indicato al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'art. 60, primo comma, del d.P.R. n. 633 del 1009 72, sono sospesi per un periodo di 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente".

L'art. 7, comma 1-bis, del d.lgs. n. 218 del 1997, prevede che "il contribuente può farsi rappresentare da un procuratore munito di procura speciale, nelle forme previste dall'art. 63 del d.P.R. n. 600 del 1973, e successive modificazioni".

9. Nel caso di nomina del custode giudiziario, ai sensi dell'art. 2 sexies della legge 575 del 1965, è necessario stabilire l'ambito dei suoi poteri, soprattutto con riferimento agli obblighi fiscali, anche per gli aspetti prettamente processuali.

Deve, quindi, valutarsi da un lato, chi sia il soggetto legittimato a proporre il ricorso dinanzi alle commissioni tributarie e, dall'altro, chi sia il soggetto legittimato a presentare l'istanza di accertamento con adesione, a seguito della notifica al contribuente di un avviso di accertamento.

9.1. Sotto il primo profilo, la legittimazione attiva a presentare ricorso dinanzi alle commissioni tributarie spetta al contribuente, che, nella specie, ha presentato il ricorso tramite l'ausilio di un procuratore, a causa della sua detenzione in carcere su ordinanza di misura cautelare emessa dal Gip presso il tribunale di Catania.

Il provvedimento di sequestro giudiziario e la nomina del custode, infatti, non privano il contribuente della sua legittimazione processuale ai sensi dell'art. 75 c.p.c., con riferimento ai debiti fiscali



già maturati prima del sequestro. Nessuna norma in materia di sequestro giudiziario né in tema di misure cautelari personali, custodiali o interdittive, sancisce la perdita della capacità processuale dell'indagato.

In realtà, l'art. 2 septies della legge n. 575 del 1965 stabilisce che l'amministratore giudiziario non può stare in giudizio né compiere atti di straordinaria amministrazione "senza autorizzazione scritta del giudice delegato"; norma che ricorda da vicino sia l'art. 43 l.f. (perdita della capacità processuale del fallito), sia l'art. 167 l.f. (in tema di spossessamento attenuato nel concordato preventivo). Tuttavia, tale norma, che riguarda però l'amministratore giudiziario e non il contribuente, si riferisce agli atti di gestione compiuti dopo il sequestro ed ai relativi rapporti processuali connessi a tale attività sostanziale, ma non ai rapporti processuali relativi, come nella specie, a obbligazioni tributarie sorte anni prima del sequestro. Trattasi, infatti, di patrimonio separato o di destinazione, come in materia di trust, di fallimento e di concordato preventivo, sicché va preservato dalle aggressioni dei creditori successivi. Di qui la necessità dell'autorizzazione del giudice, in favore dell'amministratore giudiziario, per compiere atti successivi al sequestro che possano intaccare tale patrimonio destinato.

Non v'è, invece, alcuna norma in ordine alla *legitimatio ad processum* del contribuente che ha subito il sequestro giudiziario, con riferimento alle obbligazioni fiscali già sorte prima del sequestro stesso.

Inoltre, si è anche ritenuto che la sottoposizione dei beni o delle quote di una società di capitali a sequestro penale, preventivo o di prevenzione, o, comunque, a custodia giudiziale non rende il custode (o l'amministratore) giudiziale contraddittore necessario nel procedimento diretto alla dichiarazione di fallimento, per la validità



del quale è sufficiente la convocazione dell'amministratore della medesima società, che resta nella titolarità di tutte le funzioni non riguardanti la gestione del patrimonio. D'altronde, anche l'istanza prefallimentare rientra tra le attività conservative di quest'ultimo e la stessa dichiarazione di fallimento non comporta l'estinzione della società, ma solo la liquidazione dei beni, con conseguente legittimazione processuale dell'organo di rappresentanza a difendere gli interessi dell'ente nell'ambito della procedura fallimentare, senza necessità della preventiva autorizzazione dell'assemblea, né reca alcun pregiudizio alla procedura di prevenzione patrimoniale, diretta alla confisca dei beni aziendali (sia quando il fallimento sia stato pronunciato prima del sequestro penale, sia quando sia stato dichiarato successivamente), dovendo essere privilegiato l'interesse pubblico perseguito dalla normativa penalistica rispetto all'interesse meramente privatistico della "par condicio creditorum" perseguito dalla normativa fallimentare (Cass., sez. 1, 14 dicembre 2016, n. 25736; Cass., sez. 1, 4 novembre 2014, n. 23461).

Pertanto, sotto questo aspetto, entrambi i giudici di merito hanno riconosciuto la piena legittimazione processuale del contribuente, in ordine alla presentazione del ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

9.2. Più complesso è il quadro normativo con riferimento alla legittimazione del custode giudiziario a presentare istanza di accertamento con adesione. Deve, quindi, definirsi il perimetro delle competenze spettanti al custode giudiziario.

10. In particolare, l'art. 2-sexies, ottavo comma, della legge n. 575 del 1965, prevede che "l'amministratore viene immesso nel possesso dei beni sequestrati, ove occorre, per mezzo della polizia giudiziaria. L'amministratore ha il compito di provvedere alla custodia, alla conservazione e all'amministrazione dei beni sequestrati anche nel



corso dell'intero procedimento, anche al fine di incrementare, se possibile, la redditività dei beni medesimi".

Ai sensi del decimo comma dell'art. 2-*sexies* della legge n. 575 del 1965 si precisa che "nel caso in cui il sequestro abbia ad oggetto aziende, costituite ai sensi degli articoli 2555 e seguenti del codice civile, il tribunale nomina un amministratore giudiziario scelto nella sezione di esperti in gestione aziendale dell'Albo nazionale degli amministratori giudiziari".

L'art. 2-*septies* della legge n. 575 del 1965, stabilisce, poi, che "l'amministratore non può stare in giudizio, né contrarre mutui, stipulare transazioni, compromessi, fideiussioni, concedere ipoteche, alienare immobili e compiere altri atti di straordinaria amministrazione anche a tutela dei diritti dei terzi, senza autorizzazione scritta del giudice delegato".

Con specifico riferimento al sequestro preventivo di cui all'art. 321 c.p.p., l'art. 104-*bis* delle disposizioni di attuazione al codice di procedura penale (amministrazione dei beni sottoposti a sequestro preventivo), prevede che "nel caso in cui il sequestro preventivo abbia per oggetto aziende, società ovvero beni di cui sia necessario assicurare l'amministrazione, esclusi quelli destinati ad affluire nel Fondo unico giustizia..., l'autorità giudiziaria nomina un amministratore giudiziario scelto nell'albo di cui all'art. 2 *sexies*, comma 3, della legge 31 maggio 1965, n. 575 ". Successivamente, l'art. 30, comma secondo, lettera a) della legge n. 161 del 17 ottobre 2017, ha sostituito le parole "all'articolo 35 del codice di cui al d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159 , e successive modificazioni" alle parole "all'articolo 2-*sexies*, comma 3, della legge 31 maggio 1965, n. 575". Inoltre, all'art. 104-*bis* delle disposizioni di attuazione del c.p.p. è stato aggiunto il comma 1-*bis*, dalla legge n. 161 del 2017, prevedendo che "il giudice che dispone il sequestro nomina un



amministratore giudiziario ai fini della gestione. Si applicano le norme di cui al libro I, titolo III, del codice di cui al d.lgs. 6 settembre 2011, n. 159, e successive modificazioni”.

L’art. 104-*bis* delle disposizioni di attuazione c.p.p. stabilisce, poi, che “il giudice che dispone il sequestro nomina un amministratore giudiziario ai fini della gestione”.

11. Pertanto, il custode nominato ai sensi degli artt. 2-*sexies* e 2-*septies* della l. n. 575 del 1965 (nel testo applicabile “*ratione temporis*”), per la natura stessa dell’attività che gli è demandata dal giudice e che si concreta nella custodia, nella conservazione e nell’amministrazione dei beni sequestrati sotto il diretto controllo del giudice, rientra nella categoria degli ausiliari di quest’ultimo, tanto che la relativa richiesta di liquidazione del compenso per l’opera prestata è assoggettata al termine di decadenza previsto dall’art. 71 del d.P.R. n. 115 del 2002 (Cass., sez. 2, 11 maggio 2017, n. 11577). Ciò significa che l’amministratore dei beni sequestrati è un soggetto attivo che gestisce, sotto il controllo diretto del giudice, il patrimonio “di destinazione” posto sotto sequestro e non è un mero custode “immoto” di tale patrimonio.

11.1. Di conseguenza, gravano proprio sul custode gli obblighi fiscali relativi al periodo in cui è iniziata la custodia. Per l’individuazione dei poteri e dei doveri riferibili al custode giudizio dell’azienda occorre, dunque, fare riferimento, oltre che all’art. 2-*sexies*, commi ottavo e decimo, della legge n. 575 del 1965, anche all’art. 259 c.p.p. (Custodia delle cose sequestrate). Non può essere utilizzata, invece, a tali fini la normativa più recente di cui all’art. 51 d.lgs. n. 159 del 2011, modificato dalla legge n. 161 del 2017. L’art. 34 del d.lgs. n. 159 del 2011 (amministrazione giudiziaria dei beni connessi ad attività economiche e delle aziende), a seguito delle modifiche apportate dalla legge n. 161 del 2017, prevede al terzo comma che



“con il provvedimento di cui al comma 1 il tribunale nomina il giudice delegato e l’amministratore giudiziario, il quale esercita tutte le facoltà spettanti ai titolari dei diritti sui beni e sulle aziende oggetto della misura. Nel caso di imprese esercitate in forma societaria, l’amministratore giudiziario può esercitare i poteri spettanti agli organi di amministrazione e agli altri organi sociali secondo le modalità stabilite dal tribunale, tenuto conto delle esigenze di prosecuzione dell’attività d’impresa, senza percepire ulteriori emolumenti “. L’art. 34-*bis* del d.lgs. n. 159 del 2011 (controllo giudiziario delle aziende), come modificato dalla legge n. 161 del 2017, prevede, poi, che “quando l’agevolazione prevista dal comma 1 dell’art. 34 risulta occasionale, il tribunale dispone, anche d’ufficio, il controllo giudiziario delle attività economiche e delle aziende di cui al medesimo comma 1, se sussistono circostanze di fatto da cui si possa desumere il pericolo concreto di infiltrazioni mafiose idonee a condizionarne l’attività “.

11.2.Tenendo conto della normativa all’epoca vigente, e quindi dell’art. 2-*sexies* della legge n. 575 del 1965, l’adozione del provvedimento di sequestro comporta lo “spossessamento” dei beni connessi all’attività economica e il conseguente affidamento degli stessi all’amministratore giudiziario nominato dal tribunale. Invero, si è affermato (Cass., sez. 5, 1° marzo 2019, n. 6111) che il sequestro dell’azienda di cui all’art. 2-*sexies* della legge n. 575 del 1965 o, comunque, il sequestro preventivo di cui all’art. 321 c.p.p., incide sulla disponibilità dei beni che compongono l’azienda, perché determina lo “spossessamento” in danno del sequestrato.

Tuttavia, si è precisato che il sequestro non può in ogni caso comportare l’esclusione (o anche solo la sospensione) dell’assoggettamento dell’imprenditore alle imposte per gli esercizi precedenti alla sua adozione, perché esso non determina il



trasferimento della titolarità di tutti i rapporti giuridici attivi e passivi relativi all'attività di impresa in capo al custode giudiziario, ma solo il loro "esercizio" (temporaneo e strumentale) da parte sua (Cass., sez. 5, 1 marzo 2019, n. 6111).

11.3. Si è chiarito che la funzione tipica del sequestro d'azienda è, comunque, non solo quella conservativa o prenotativa del compendio, dovendosene assicurare l'utile consegna all'avente diritto, all'atto della sua cessazione, ma anche dinamica, attraverso la gestione dell'azienda stessa, ove disposta.

Il sequestro dell'azienda di imprenditore individuale non elimina la necessità che egli adempia agli obblighi fiscali inerenti all'anno d'esercizio precedente l'esecuzione della misura, sicché nella specie, poiché gli anni oggetto di imposta sono il 2005 e del 2006, mentre il provvedimento di sequestro è del 2010, è evidente che gli obblighi fiscali erano a carico dell'imprenditore. Inoltre, nel caso di imprenditore individuale il sequestro della sola azienda non necessariamente colpisce l'intera sua capacità contributiva, proprio perché limitato ai soli beni organizzati per l'esercizio di quella specifica impresa, ex art. 2555 c.c.

12. Tuttavia, si è affermato con chiarezza che "nel caso di continuazione dell'attività imprenditoriale da parte del custode giudiziario, solo questi (evidentemente previa comunicazione all'Ufficio ai sensi dell'art. 35 del d.P.R. n. 633/1972), può in linea di massima interloquire con l'amministrazione finanziaria, in quanto - in relazione agli obblighi che presuppongono detta continuazione - egli è soggetto chiamato ad amministrare l'azienda in sostituzione dell'imprenditore e quindi a dirigere la stessa attività" (Cass., sez. 5, 1 marzo 2019, n. 6111).

13. Pertanto, si è ritenuto che il custode giudiziario, di cui all'art. 560 c.p.c., è tenuto a presentare, nei termini ordinari, le dichiarazioni dei



redditi relative ai periodi di imposta interessati dalla custodia giudiziaria, con il conseguente obbligo di effettuare i versamenti dei tributi ivi liquidati in via provvisoria (Cass., sez. 5, 11 novembre 2011, n. 23620, ove l'istituto del sequestro giudiziario di cui alla legge n. 575 del 1965 è stato avvicinato a quello dell'eredità giacente, in quanto, in attesa della confisca o della restituzione al proprietario, in caso di sequestro penale, il titolare dei beni non è individuato a titolo definitivo e per questo motivo, operando l'amministratore giudiziario quale rappresentante "*in incertam personam*"; in tal senso vedi anche circolare n. 156/E del 2000 della Agenzia delle entrate; risoluzione n. 195 E del 13 ottobre 2003 dell'Agenzia delle entrate). Il custode, allora, deve ritenersi, più che un rappresentante delle parti, un gestore autonomo, un ausiliario del giudice, dal quale direttamente riceve l'investitura e i poteri-doveri che attengono alla custodia e all'amministrazione dei beni sequestrati.

14. Se, dunque, il custode giudiziario, a seguito dello spossessamento della titolarità dei beni e dell'azienda nei confronti del proprietario-imprenditore, ha l'amministrazione e la disponibilità di tali beni, non v'è dubbio che rientra nell'ambito dei suoi poteri-doveri anche quello di inoltrare, dopo la notifica dell'avviso di accertamento effettuata nei confronti dell'imprenditore contribuente, istanza di accertamento con adesione rivolta all'Agenzia delle entrate, anche perché l'accertamento con adesione permette al contribuente di usufruire di una riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di 1/3 del minimo previsto dalla legge.

15. Pertanto, rientra nelle attività di conservazione del compendio aziendale propria del custode giudiziario o dell'amministratore giudiziario anche quella relativa alla corretta valutazione dei debiti



fiscali dell'imprenditore, indicati nell'avviso di accertamento notificato, trattandosi di una obbligazione potenzialmente gravante sui beni amministrati. In particolare, si rileva che per questa Corte, l'accertamento con adesione, pur essendo il risultato di un accordo tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile, in quanto tale, ad un atto di diritto privato, sicché esso non ha natura di atto amministrativo unilaterale, né di contratto di transazione, stante la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in ordine alla pretesa tributaria, ma configura un accordo di diritto pubblico, il quale, in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione, ma alla speciale disciplina pubblicistica contenuta nel d.lgs. n. 218 del 1997, avente carattere cogente siccome afferente all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile (Cass., sez. 5, 26 maggio 2021, n. 14568). Se trattasi, quindi, di un accordo di diritto pubblico, sia pure del tutto peculiare, è chiaro che la richiesta da parte del "contribuente" volta ad una rideterminazione della ripresa fiscale in termini a lui più favorevoli, non può rientrare nei poteri dell'amministratore giudiziario, quale gestore dell'attività aziendale, volta anche alla conservazione dell'integrità del complesso imprenditoriale, anche attraverso l'esatta determinazione delle pretese tributarie, al fine di conseguire una diminuzione del carico fiscale gravante sull'azienda. Trattandosi di accordo, sia pure di diritto pubblico, viene in rilievo la sfera dell'autonomia privata del contribuente che, dopo la disposizione del sequestro da parte dell'autorità giurisdizionale, viene tutelata proprio dall'amministratore giudiziario o dal custode di nomina giudiziale. L'accertamento con adesione, infatti, avendo natura di concordato tra l'amministrazione del contribuente, è caratterizzato dal carattere volontario dell'adesione (Cass., sez. 5,



25 giugno 2021, n. 18351). Nell'accordo, sia pure di natura pubblicistica, gioca un ruolo di primo piano l'autonomia privata di carattere dispositivo, sicché, dopo il sequestro, è proprio il custode giudiziario il soggetto cui viene affidata la gestione dell'impresa e, conseguentemente, la capacità contrattuale con la pubblica amministrazione.

16. Il terzo motivo è anch'esso fondato.

16.1. Invero, del tutto erroneamente il giudice d'appello ha ritenuto che l'effetto sospensivo connesso alla presentazione dell'istanza di adesione da parte del custode giudiziario sarebbe stato precluso dalla mancata definizione del procedimento ("in ogni caso anche a voler concedere che la sospensione del termine per impugnare per 90 giorni, a seguito dell'istanza avanzata dal custode giudiziario dei beni, da considerarsi come un procuratore di fatto, possa operare nella fattispecie, va rilevato che l'istanza di accertamento con adesione agevolato non ha sortito alcun effetto positivo, non essendosi pervenuti ad una definizione concordata dell'accertamento").

Tale affermazione si pone in contrasto insanabile con la pacifica giurisprudenza di legittimità sul punto.

Invero, per questa Corte, la chiusura con esito negativo delle trattative prima del termine non fa venire meno la sospensione di 90 giorni per presentare ricorso dinanzi alle commissioni tributarie (Cass., 30 giugno 2006, n. 15170). Pertanto, la presentazione di istanza di definizione da parte del contribuente, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, non comporta l'inefficacia dell'avviso di accertamento, ma solo la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 90 giorni, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, l'accertamento diviene comunque definitivo, in assenza di impugnazione, anche se



sia mancata la convocazione del contribuente, che costituisce per l'Ufficio non un obbligo, ma una facoltà, da esercitare in relazione ad una valutazione discrezionale del carattere di decisività degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria (Cass., sez. 5, 30 dicembre 2009, n. 28051; Cass., sez. 6-5, 2 marzo 2012, n. 3368; 21 giugno 2017, n. 1540 Cass., sez. 5,). Il termine di sospensione di 90 giorni per l'impugnazione dell'avviso di accertamento segue automaticamente alla presentazione dell'istanza di definizione, a prescindere dall'esito favorevole o negativo del procedimento (Cass., sez.5, 24 agosto 2018, n. 21097).

17. Il secondo motivo deve essere accolto.

17.1. Invero, il ricorso dinanzi alle commissioni tributarie si intende "proposto" ai sensi dell'art. 20 del d.lgs. n. 546 del 1992, a seguito della spedizione della notificazione alla controparte, non con il successivo deposito del ricorso, ai sensi dell'art. 22 dello stesso d.lgs., che attiene alla "costituzione in giudizio" del ricorrente.

Pertanto, ha errato il giudice d'appello a ritenere come "proposto" il ricorso solo con il deposito dello stesso in cancelleria in data 4 aprile 2011, mentre il ricorso è stato spedito per la notifica pacificamente il 9 marzo 2011, quindi entro il termine di 150 giorni, che scadeva il 12 marzo 2011 (il mese di febbraio 2011 aveva 29 giorni). Pertanto, il ricorso è tempestivo.

18. I restanti motivi sono assorbiti, stante l'accoglimento dei motivi secondo, terzo e quarto, che comportano una nuova valutazione dei fatti da parte del giudice del rinvio.

19. La sentenza deve, quindi, essere cassata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Caltanissetta, in diversa composizione, che si atterrà al seguente principio di diritto: "In caso di sequestro giudiziario disposto ai sensi



degli articoli 2-ter, 2-sexies e 2-septies della legge n. 575 del 1965 (nel testo applicabile *ratione temporis*), il contribuente ha la legittimazione attiva ad impugnare gli avvisi di accertamento emessi nei suoi confronti, con riferimento ai debiti fiscali già sorti prima del sequestro, mentre spetta al custode giudiziario, per l'intervenuto spossessamento dei beni a carico del contribuente, la legittimazione ad inoltrare all'Agenzia delle entrate l'istanza di accertamento con adesione di cui all'art. 6 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, rientrando tale incombente nell'attività di gestione ed amministrazione del complesso aziendale, comprensivo anche dell'attività di salvaguardia della integrità patrimoniale e reddituale, per il debito potenzialmente gravante sui beni amministrati, da tutelare nell'ambito dell'accordo negoziale, sia pure di tipo pubblicistico, rappresentato dal procedimento con adesione", e provvederà anche sulle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

accoglie i motivi secondo, terzo e quarto; rigetta il primo motivo; dichiara assorbiti i restanti; cassa la sentenza impugnata in relazione ai motivi accolti, con rinvio alla Commissione tributaria regionale della Sicilia, sezione distaccata di Caltanissetta, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 13 ottobre 2021,

Il Presidente

Ettore Cirillo

