Sentenza del 06/08/2020 n. 16755 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

L'Agenzia delle entrate notificava alla societa' (---) s.p.a. avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2002, sulla base delle risultanze del processo verbale di constatazione del 11 ottobre 2006, con il quale recuperava a tassazione, ai fini IRPEG, costi che si ritenevano indebitamente dedotti a titolo di interessi passivi corrisposti dalla contribuente alle banche a fronte di finanziamenti connessi alle operazioni di fusione da parte della newco (---) s.p.a. mediante incorporazione della (---) s.p.a. e della (---) s.p.a..

A seguito di processo verbale di constatazione del 13 dicembre 2007 veniva emesso a carico della stessa contribuente altro avviso di accertamento ai fini I.V.A., IRPEG e IRAP, relativo all'anno 2004, dal quale emergevano: a) componenti positivi non contabilizzati (interessi passivi e oneri accessori) per Euro 4.138.315,00; b) costi non di competenza per Euro 8.089,00; c) costi non inerenti per Euro 134.443,00.

In particolare, dalle verifiche effettuate era emerso che:

a) in data 9 ottobre 2002, mediante scambio di corrispondenza, il fondo chiuso d'investimento BACP di diritto statunitense ed i soggetti (---) SA e (---) avevano concluso un accordo (share purchase agreement) avente ad oggetto la cessione da parte di queste ultime della totalita' delle partecipazioni in (---) s.p.a. e (...) Finanziaria s.p.a., societa' holding che controllavano il gruppo (---); nel contratto era stata prevista la facolta' per l'acquirente (fondo americano) di nominare, in un momento successivo, un diverso soggetto destinato ad acquisire i diritti e ad assumere gli obblighi nascenti dal medesimo contratto; b) il fondo americano, in data 9 ottobre 2002, aveva costituito la newco lussemburghese (---) sarl; c) in data 16 ottobre 2002, la (---) sarl e (---) avevano costituito, rispettivamente con una quota del 99,5 per cento e dello 0,5 per cento, la Nuova (---) s.p.a. che, in data 23 ottobre 2002, essendo stata designata dal fondo americano quale acquirente finale nell'ambito dell'operazione succitata, aveva acquistato l'intero capitale sociale delle holding (---) s.p.a. e (---) s.p.a.; d) la (---) s.p.a. aveva corrisposto il prezzo di Euro 79.161.000 ricorrendo all'utilizzo di mezzi propri (per Euro 24.500.000), a finanziamenti fruttiferi concessi da banche per Euro 47.000.000 e infine ad un finanziamento concesso dalle banche per un importo di Euro 3.811.000.000; a garanzia dei predetti finanziamenti erano state concesse in pegno le azioni della (---) s.p.a. e della (---) s.p.a.; e) nell'anno 2003 la Nuova (---) s.p.a., con due distinte operazioni di fusione - con effetti contabili e fiscali dal 1 gennaio 2003 - aveva incorporato le societa' target (---) s.p.a. e (---) finanziaria s.p.a., nonche' altre societa' del gruppo, ossia la (---) Industriale s.p.a., la (---) s.p.a. e la (---) s.p.a., ed aveva successivamente modificato la propria denominazione in (---) s.p.a.; f) in data 30 luglio 2004 la (---) sarl aveva ceduto la intera

partecipazione nella (---) s.p.a. alla (---) s.p.a., controllata dalla societa' di diritto lussemburghese (---) S.A., previa corresponsione del prezzo che era stato pagato dalla acquirente in parte con mezzi propri ed in parte mediante finanziamenti concessi dalle banche.

L'Amministrazione finanziaria contestava che, con la prima operazione, il fondo statunitense avesse conseguito il duplice risultato di realizzare una plusvalenza non imponibile in Italia e di ridurre il reddito della societa' (---) s.p.a., imputando alla stessa maggiori costi deducibili, costituiti da interessi passivi ed oneri connessi al finanziamento ed all'acquisizione delle relative partecipazioni; con la seconda operazione era stato inoltre realizzato l'intento di caricare i costi deducibili sulla societa' (---) s.p.a., ad esclusivo vantaggio del Fondo lussemburghese, titolare dell'operazione. Gli interessi passivi ed i relativi oneri accessori, sostenuti a vantaggio dei soggetti stranieri, ad avviso dell'Ufficio, dovevano essere a questi ultimi riaddebitati al valore normale, con la conseguenza che l'omessa contabilizzazione del valore dei servizi infragruppo integrava violazione dell'articolo 76, comma 5 (ora 110, comma 7), del t.u.i.r. e della Direttiva OCSE del 1995.

Impugnati separatamente dalla contribuente gli atti impositivi, la Commissione provinciale di Milano accoglieva il ricorso avverso l'avviso di accertamento relativo all'anno 2002, mentre la Commissione provinciale di Varese, in parziale accoglimento del ricorso relativo all'anno 2004, annullava la ripresa fiscale concernente l'omessa contabilizzazione dei servizi infragruppo, confermando i restanti rilievi.

In esito agli appelli proposti dall'Agenzia delle Entrate ed all'appello incidentale della contribuente, la Commissione tributaria regionale, con la sentenza n. 13 del 16 febbraio 2012, rigettava il gravame avverso la sentenza della Commissione provinciale di Milano, osservando che la violazione del principio di inerenza era stata tardivamente eccepita dall'Ufficio solo in grado di appello e che era infondato l'assunto difensivo dell'Ufficio, poiche' le direttive OCSE prevedevano una distinzione tra shareholder activities, attivita' di azionista, e stewardship activities, attivita' di amministrazione; pertanto "se un soggetto appartenente al gruppo contraeva un debito per l'acquisizione di partecipazione posta in essere da altro soggetto appartenente al medesimo gruppo", gli oneri assunti dovevano essere trasferiti sull'acquirente, nel senso che il debito doveva gravare sul soggetto che acquistava la partecipazione.

La Commissione regionale, con la sentenza n. 53 del 24 aprile 2012, accoglieva, invece, l'appello principale proposto dall'Ufficio, respingendo quello incidentale della contribuente; riteneva che in base al par. 7.9 e successivi del cap. 7 della Direttiva OCSE del 1995 doveva considerarsi servizio infragruppo l'attivita', posta in essere da una societa', di raccolta di fondi per consentire ad altra societa' del medesimo gruppo di acquisire una partecipazione, con la conseguenza che i costi sostenuti per realizzare detto servizio dovevano essere riaddebitati, al valore normale, in capo al soggetto che effettivamente usufruiva del servizio.

Avverso la sentenza d'appello n. 53 del 2012 ha proposto ricorso per cassazione, iscritto al n. 19424/12 R.G., la societa' contribuente, affidandosi a sette motivi, cui resiste l'Agenzia delle entrate con controricorso, mentre per la cassazione della sentenza d'appello n. 13/12 ha proposto ricorso (iscritto al n. 9393/12 R.G.) l'Agenzia delle entrate, con due motivi, mentre la contribuente, sebbene ritualmente intimata, non ha svolto attivita' difensiva in questa sede.

L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso (iscritto al n. 13141/16 R.G.), affidato ad un unico motivo, per la cassazione della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 5095/38/2015 che nella controversia avente ad oggetto l'impugnazione della cartella di pagamento emessa dall'Amministrazione nei confronti della (---) s.p.a. per il recupero di somme incluse nella transazione fiscale ex articolo 182-ter L.F. sottoscritta dalle parti in data 12 giugno 2013 - confermando la sentenza di primo grado di annullamento della cartella, aveva rigettato l'appello dell'Ufficio, sul rilievo che si trattava di atto impositivo nullo, emesso "per una causa non tipica", a fronte di una transazione fiscale, omologata dal Tribunale di Varese in data 29 ottobre 2013, per la quale non si era verificato inadempimento da parte della contribuente.

La societa' contribuente, ritualmente intimata, non ha svolto attivita' difensiva.

In data 29 gennaio 2020 la (---) s.p.a. e l'Agenzia delle entrate hanno depositato istanza, con la quale, facendo presente di avere sottoscritto un atto di transazione fiscale ex articolo 182-bis e 183-ter L. Fall., hanno chiesto congiuntamente il rinvio a nuovo ruolo per consentire, all'esito del pagamento di tutte le rate concordate, la declaratoria di cessazione della materia del contendere.

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Preliminarmente, va disposta la riunione del ricorso iscritto al n. 9393/13 r.g. a quello n. 19424/12 R.G., di iscrizione piu' risalente, atteso che, pur avendo tali ricorsi ad oggetto l'impugnazione di distinte sentenze, essi scaturiscono da accertamenti, svolti a carico della medesima societa' (---) s.p.a., che si riferiscono a due operazioni di acquisizione di partecipazioni, avvenute tra il 2002 ed il 2004, attuate mediante l'impiego dello schema del merger leveraged buy out (MLBO).

Sussistono tra i giudizi ragioni di connessione determinate dal fatto che in relazione ad entrambe le operazioni, la prima effettuata dalla (---) s.p.a. e la seconda dalla (---) s.p.a., l'Ufficio ha contestato che l'attivita' svolta dalle newco italiane integrerebbe prestazione di un servizio infragruppo ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, ex articolo 76, comma 5, i cui costi avrebbero dovuto essere ribaltati sugli effettivi beneficiari delle operazioni (Fondo di investimento americano e Fondo Emerald), anziche' essere inseriti quali componenti negativi nel bilancio delle societa' incorporate, in difetto del requisito dell'inerenza di cui all'articolo 75 (ora 109), comma 5, del t.u.i.r..

2. Va, altresi', disposta la riunione al presente ricorso di quello iscritto al n. 13141/16 R.G., avendo quest'ultimo ad oggetto l'impugnazione di cartella di riscossione di somme incluse nella transazione fiscale ex articolo 182-ter L.F. conclusa dalle parti e riguardante il debito tributario scaturente dagli avvisi di accertamento, relativi agli anni d'imposta 2002 e 2004, oggetto dei precedenti giudizi.

3. Ricorso n. 19424/12 r.g.: con il primo motivo la societa' contribuente, deducendo violazione e falsa applicazione dell'articolo 110, comma 7, del t.u.i.r., censura la decisione impugnata laddove i giudici di appello hanno ritenuto che, in caso di operazioni di MLBO, la societa' avrebbe dovuto contabilizzare quale componente attivo il valore del servizio infragruppo asseritamente prestato

e che tale valore corrisponderebbe all'ammontare degli interessi passivi e oneri accessori sostenuti dalla Nuova (---) s.p.a. e dalla (---) s.p.a. per il finanziamento delle acquisizioni.

Osserva, al riguardo, che il capitolo 7 delle direttive OCSE del 1995, richiamato dalla Commissione regionale, affronta la tematica della determinazione dei "prezzi di trasferimento ingragruppo" nelle diverse ipotesi nelle quali una delle imprese del gruppo presti servizi a favore delle consociate; al contrario, nel caso in cui le attivita' realizzate dalla capogruppo si riflettano in un servizio rivolto a beneficio di una o piu' controllate (le cd. stewardship activities), queste ultime sono tenute a remunerare al "valore normale" i servizi prestati dalla capogruppo stessa. Nel caso in esame, secondo quanto stabilito dalle predette direttive, non sarebbe ravvisabile prestazione di "servizi infragruppo", in quanto i soggetti che hanno contratto il debito coincidono con i soggetti che hanno realizzato le acquisizioni.

4. Con il secondo motivo la contribuente censura la sentenza per contraddittoria motivazione circa un fatto controverso e decisivo per il giudizio (articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 5), assumendo che se la C.T.R. avesse applicato ai fatti di causa le indicazioni fornite dalle linee guida dell'OCSE, cosi' come dalla stessa trascritte, sarebbe dovuta pervenire alla conclusione che non era ravvisabile nella fattispecie in esame prestazione di "servizi infragruppo" e che non era, pertanto, configurabile violazione dell'articolo 110, comma 7, del t.u.i.r..

5. Con il terzo motivo la ricorrente deduce omessa pronuncia, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, lamentando che i giudici di appello avrebbero omesso di prendere in esame la domanda di annullamento dell'atto impositivo che afferma in modo apodittico che il valore normale del servizio infragruppo deve essere individuato in misura pari ai costi sostenuti (interessi e oneri accessori), senza la minima indicazione del criterio utilizzato per giungere a tale determinazione.

6. Con il quarto motivo deduce nullita' della sentenza per violazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 36, comma 2, nn. 3 e 4, dell'articolo 132 c.p.c., n. 4, dell'articolo 118 delle disposizioni di attuazione c.p.c. e dell'articolo 111 Cost., lamentando che il capo della sentenza afferente i quattro rilievi minori, oggetto di appello incidentale, e' affetto da omessa motivazione, in quanto i giudici di appello rimandano alle motivazioni dei giudici di primo grado, senza indicare le richieste delle parti ed il percorso logico seguito.

7. Con il quinto motivo la contribuente deduce la violazione e falsa applicazione, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, della L. n. 212 del 2000, articolo 7 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, per avere la Commissione regionale omesso di esaminare l'eccezione di difetto di motivazione dell'atto impositivo sollevata in merito al rilievo concernente l'indeducibilita' delle quote di ammortamento relative ai costi sostenuti per l'acquisto di pezzi di ricambio.

8. Con il sesto motivo censura la sentenza per violazione e falsa applicazione della L. n. 212 del 2000, articolo 7 e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, articolo 42, laddove la C.T.R., senza esplicitare le ragioni del proprio convincimento, ha rigettato l'eccezione di difetto di motivazione dell'atto impositivo sollevata con riguardo al rilievo concernente l'indeducibilita' di costi relativi alle "provvigioni estere".

9. Con il settimo motivo deduce violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articolo 109, comma 5 e del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 19, nella parte in cui la C.T.R. ha confermato l'indeducibilita' dei costi relativi alle "consulenze amministrative" e l'indebita detrazione ai fini I.V.A. sul rilievo che la censura proposta non fosse "suffragata da documentazione probatoria", pur essendo certo e incontestato il sostenimento dei costi, nonche' l'effettivita' e l'inerenza della prestazione svolta dalla KPMG.

10. Ricorso n. 9393/13 R.G.: Con il primo motivo di ricorso la difesa erariale, deducendo, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la violazione e falsa applicazione del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 57, censura la sentenza d'appello nella parte in cui la Commissione regionale ha ritenuto che la eccepita violazione del principio di inerenza integri mutamento della causa petendi. In realta' sia la motivazione dell'avviso di accertamento che il contenuto dell'atto di controdeduzioni di primo grado contenevano un chiaro riferimento sia alla dissociazione tra soggetto inciso dal costo e soggetto che beneficiava dell'operazione, sia al principio dell'inerenza, posto che la ripresa fiscale si fondava sull'affermazione che i costi sostenuti dalla newco italiana non potevano essere dalla stessa portati in deduzione, dal momento che la newco era una scatola vuota costituita al solo fine di acquisire la partecipazione delle societa' target, nell'esclusivo interesse della fondazione americana. La Commissione regionale non avrebbe quindi dovuto ritenere inammissibili le piu' analitiche argomentazioni esposte nell'atto di appello che non introducevano elementi di novita' rispetto a quanto gia' dedotto in primo grado.

11. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione del Decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, articoli 75 e 76, vigente ratione temporis, dell'articolo 2697 c.c., dei principi contenuti nelle linee guida del Rapporto Ocse 1995, nonche' del divieto di abuso del diritto e dell'articolo 53 Cost..

Premesso che la ricostruzione in fatto della vicenda non e' in contestazione, evidenzia che l'operazione posta in essere realizza una operazione di cd. leveraged buy out, nella quale le societa' target sono la (---) s.p.a. e la (---) s.p.a. e la newco e' la (---) s.p.a., che ha realizzato l'acquisizione attraverso un finanziamento ottenuto dando in pegno le azioni proprie e quelle delle societa' target.

Poiche' a monte della acquisizione delle due societa' target si pone l'accordo concluso tra il fondo d'investimento USA e le due societa' che detenevano le partecipazioni nelle due target, risulterebbe evidente che, per effetto dell'operazione di leveraged byout, il controllo del pacchetto azionario delle societa' italiane (---) s.p.a. e (---) s.p.a. e' stato trasferito dalle due originarie detentrici ((---) SA e (---) Ltd) al fondo chiuso d'investimento statunitense; l'acquisizione da parte di tale fondo d'investimento e' stata effettuata utilizzando un finanziamento destinato ad essere rimborsato dalle medesime societa' target italiane, i cui futuri utili sono stati abbattuti poiche' il loro bilancio e' stato appensantito dai componenti negativi derivanti dall'operazione di finanziamento (gli interessi passivi sul mutuo). Le societa' target italiane non hanno tratto alcuna utilita' dal finanziamento, i cui oneri sono stati ad esse accollate per effetto della fusione con la newco italiana e, all'esito dell'operazione, la societa' risultante

dalla fusione si e' trovata con un bilancio gravato dagli interessi di un finanziamento del quale non ha assolutamente beneficiato, avendolo utilizzato per rimborsare all'azionista unico il valore delle azioni.

La sentenza impugnata, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, sarebbe errata, poiche' si ferma al dato formalistico del soggetto che ha acquistato la partecipazione sostenendo i relativi costi, tralasciando di considerare che il servizio e' stato reso dalla societa' controllata che, in quanto non operativa, ha agito nell'esclusivo interesse della fondazione americana, beneficiario finale dell'operazione, con la conseguenza che i relativi costi, sulla base delle direttive OCSE, devono ricadere esclusivamente sulla societa' capogruppo (o sulla newco lussemburghese).

12. Ricorso n. 13141/16 R.G.: Con l'unico motivo di ricorso, la difesa erariale deduce, in relazione all'articolo 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la violazione e falsa applicazione del Regio Decreto n. 267 del 1942, articoli 182-bis e 182-ter e del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articoli 15 e 25. Secondo la prospettazione della ricorrente, l'iscrizione a ruolo delle somme oggetto di transazione fiscale e la conseguente notifica della cartella esattoriale scaturiscono dalla circostanza che, illo tempore, nessuna disposizione di legge disciplinava i rapporti tra i crediti oggetto di transazione e l'obbligo dell'Ufficio di procedere alla notifica della cartella esattoriale entro i termini decadenziali di cui al cit. articolo 25. In altri termini, poiche' nessuna disposizione di legge prevedeva la sospensione o il differimento dei termini decadenziali stabiliti dal richiamato articolo 25, l'iscrizione a ruolo, cosi' come la notifica della cartella esattoriale, costituivano attivita' necessarie per scongiurare il rischio che, nelle more dell'esecuzione del concordato preventivo, dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, dell'accordo di composizione della crisi da sovraindebitamento o della proposta di piano del consumatore, venisse a scadenza il termine per la notificazione della cartella di pagamento relativa alle somme oggetto di certificazione dell'Ufficio non iscritte a ruolo o affidate all'Agente della riscossione. Diversamente da quanto ritenuto dai giudici regionali, esclude, pertanto, che possa desumersi l'inapplicabilita' del Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, dall'effetto del "consolidamento del debito fiscale" derivante dalla transazione, che non determina effetti preclusivi rispetto ad ogni ulteriore attivita' di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate, ne' comporta un differimento o una sospensione dei termini decadenziali previsti dal Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25.

13. In via preliminare va rilevato che le parti, con l'istanza congiunta depositata nel ricorso n. 19424/2012 R.G., hanno fatto presente di avere sottoscritto, in data 12 giugno 2013, nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione dei debiti della (---) s.p.a. ai sensi dell'articolo 182-bis L. Fall., un atto di transazione fiscale del Regio Decreto n. 267 del 1942, ex articolo 182-ter, omologato dal Tribunale di Varese con provvedimento depositato in data 2 novembre 2013, prevedendo un pagamento dilazionato il cui piano di rateazione e' tuttora in corso; hanno quindi chiesto un rinvio a nuovo ruolo al fine di ottenere la declaratoria di cessazione della materia del contendere all'esito dell'integrale pagamento delle rate previste nell'accordo transattivo.

14. L'istituto della transazione fiscale rappresenta una particolare procedura "transattiva" tra fisco e contribuente, collocata nell'ambito del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, che consente il pagamento in misura ridotta o dilazionata del credito tributario

privilegiato e di quello chirografario; essa risulta vantaggiosa sia per la societa' proponente, che puo' chiudere definitivamente i rapporti con l'Erario e con gli enti previdenziali, sia per il Fisco, il quale puo' recuperare denaro e al tempo stesso salvaguardare l'attivita' economica e l'occupazione.

L'istituto della transazione, tipico nel diritto civile (articolo 1965 c.c.), e' del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove vige il principio di indisponibilita' del credito tributario, sicche' la relativa disciplina normativa e' di stretta interpretazione e non e' suscettibile di interpretazione analogica o estensiva; per effetto del richiamato principio di indisponibilita' del credito tributario, non si puo', pertanto, pervenire alla soddisfazione parziale di tale credito al di fuori della specifica disciplina di cui all'articolo 182-ter L.F. e la falcidia o la dilazione del credito tributario e' ammissibile soltanto qualora il debitore si attenga in modo puntuale alle disposizioni che disciplinano la transazione fiscale, dovendo la stessa essere esclusa nel caso in cui, con il piano richiesto dall'articolo 160 L.F. ai fini del concordato preventivo, ovvero nell'ambito delle trattative che precedono la stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis L. Fall., la proposta di transazione fiscale non venga formulata in conformita' alle predette disposizioni.

La ratio che giustifica il ricorso allo strumento transattivo e' strettamente legata all'esigenza di voler privilegiare la composizione concordata della crisi, evitando, se possibile, il dissesto irreversibile dell'imprenditore commerciale.

14.1. I due effetti tipici derivanti dal perfezionamento della transazione fiscale, che presuppone l'accettazione della relativa proposta da parte dell'Amministrazione finanziaria e l'omologazione della proposta da parte del Tribunale competente, sono il consolidamento del debito tributario (articolo 182-ter, comma 2) e la cessazione della materia del contendere (articolo 182-ter, comma 5).

14.2. Questa Corte (Cass. 4 settembre 2011, n. 22931 e 22932) ha precisato che l'espressione "consolidamento", utilizzata dal legislatore in maniera atecnica, pur avendo un significato non ancora univocamente definito, secondo una prima accezione, e' volta ad individuare "un quadro di insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruita' della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti"; ad essa puo' inoltre essere attribuito un concorrente significato, che e' quello di "cristallizzazione" della pretesa erariale "alla data di presentazione della domanda, cosi' come quantificata dall'ufficio con esclusione da una parte della facolta' del medesimo di procedere ad ulteriori accertamenti anche se non sia ancora maturata la decadenza e dall'altra del debitore di contestare pretese anche se non ancora definitive". In altri termini, con la transazione fiscale il debitore ottiene il vantaggio della certezza sull'ammontare del debito, con conseguente maggiore probabilita' di conseguire, oltre all'assenso del fisco, anche quello degli altri creditori.

14.3. Ovviamente l'effetto del "consolidamento" rimane circoscritto alle sole violazioni relative alle annualita' che gli uffici finanziari hanno potuto conoscere fino al momento in cui hanno deciso di esprimere la propria adesione alla proposta di transazione presentata dal contribuente - non potendosi estendere alle obbligazioni eventualmente sorte successivamente all'intervenuto perfezionamento della transazione, come quelle riferibili ad annualita' in

relazione alle quali il contribuente non ha ancora presentato le relative dichiarazioni - e cio' al fine di perseguire l'obiettivo di salvaguardare la continuita' aziendale, ed in particolare i posti di lavoro messi a repentaglio dallo stato di crisi in cui versa l'impresa debitrice.

14.4. La cessazione della materia del contendere di cui al comma 5 dello stesso articolo 182-ter L.F. (vigente ratione temporis) nelle liti riguardanti i tributi oggetto dell'accordo non ancora definite, qualunque sia il grado di giudizio in cui le stesse si trovano, e' prevista come effetto della proposta di transazione conclusa nell'ambito della procedura di concordato preventivo ai sensi dell'articolo 181 L. Fall..

Come chiarito da questa Corte con le sentenze del 31 maggio 2016 nn. 11316, 11317, 11318, 11319 e 11320, tale disposizione non e' invece estensibile all'ipotesi di transazione fiscale conclusa nell'ambito di un accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182-bis L. Fall., in quanto il cit. articolo 182-ter, comma 6 - che ha esteso la possibilita' per il debitore di stipulare la transazione fiscale anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti, con le modifiche apportate dapprima con il Decreto Legislativo 12 settembre 2007, n. 169, articolo 16, comma 5, e, successivamente, dal Decreto Legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, nella L. 30 luglio 2010, n. 122, articolo 29, comma 2 - non ripete, ne' richiama la disposizione di cui al comma 5.

15. Tanto premesso, ritiene questo Collegio che gli effetti della transazione fiscale sui giudizi tributari pendenti debbano ritenersi regolati dai generali criteri dettati in materia processuale, con particolare riguardo alla cessazione della materia del contendere.

In proposito va richiamato il costante orientamento di questa Corte secondo cui la cessazione della materia del contendere - che deve essere dichiarata dal giudice anche d'ufficio - costituisce, nel rito contenzioso avanti al giudice civile, una fattispecie di estinzione del processo, creata dalla prassi giurisprudenziale, che si verifica quando sopravvenga una situazione che elimini la ragione del contendere delle parti, facendo venire meno l'interesse ad agire e contraddire, e cioe' l'interesse ad ottenere un risultato utile, giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice, da accertare avendo riguardo all'azione proposta ed alle difese svolte (Cass. 25 maggio 2007, n. 12310).

Questo esito del processo si verifica allorche' sia sopravvenuta una situazione che abbia eliminato ogni contrasto fra le parti, sempre che non vi sia dissenso tra le stesse circa la sussistenza e la rilevanza giuridica delle vicende sopraggiunte (Cass. 9 ottobre 1974, n. 2714); tra i fatti idonei a determinare la cessazione della materia del contendere sono stati individuati, tra l'altro, l'integrale adempimento, il completo soddisfacimento della pretesa dell'attore, il riconoscimento dell'avversa pretesa e la transazione stipulata tra le parti dopo l'inizio del processo, che costituisce l'ipotesi di gran lunga prevalente (Cass. 27 febbraio 1999, n. 2197; Cass. 6 giugno 1998, n. 5594; Cass., Sez. U, 18 maggio 2000, n. 368).

Le Sezioni Unite di questa Corte (Cass. Sez. U, n. 8980 del 11/4/2018) hanno, in particolare, chiarito che, ove nel corso del giudizio di legittimita' le parti dichiarino che e' intervenuta una definizione della controversia con un accordo convenzionale e che la materia del contendere e' stata da essa regolata, la Corte deve dichiarare cessata la materia del contendere, con

conseguente venire meno dell'efficacia della sentenza impugnata, non essendo la situazione inquadrabile in una delle tipologie di decisione indicate dall'articolo 382 c.p.c., comma 3, degli articoli 383 e 384 c.p.c..

Si e', al riguardo, spiegato che la situazione non si presta ad essere incasellata nella tipologia della cassazione senza rinvio di cui all'articolo 382 c.p.c., comma 3, "in quanto, se e' vero che la cessazione della materia del contendere ha l'effetto di rendere non necessaria la prosecuzione del processo ed impone la sua definizione", quella norma allude alla constatazione di una causa che impediva la prosecuzione del processo, di natura anteriore ad essa, verificatasi nei gradi di merito, e non ad un evento sopravvenuto rispetto alla pronuncia della sentenza assoggettata a ricorso per cassazione; neppure la situazione e' riconducibile alla formula decisoria dell'articolo 384 c.p.c., la quale presuppone che la sentenza venga cassata in accoglimento e, dunque previo scrutinio del ricorso, che invece la cessazione della materia del contendere preclude.

Le Sezioni Unite hanno inoltre rilevato che la situazione di evidenziazione congiunta della definizione della lite con l'accordo negoziale e, quindi, della conseguente cessazione della materia del contendere, non puo' neppure considerarsi "come situazione che evidenzia un disinteresse sopravvenuto delle parti per la decisione sul ricorso e, quindi, una inammissibilita' sopravvenuta del ricorso", posto che le parti non chiedono un esame dei motivi del ricorso, ma danno atto che sulla controversia devoluta alla Corte e' intervenuto un accordo negoziale.

Conseguentemente la pronuncia che la Corte e' sollecitata ad adottare non puo' essere una pronuncia di inammissibilita' sopravvenuta del ricorso, perche' essa lascerebbe in essere la sentenza impugnata, ma piuttosto una pronuncia di cessazione della materia del contendere per intervenuto accordo negoziale. Tale dichiarazione implica "la constatazione dell'automatica perdita di efficacia della sentenza impugnata, atteso che le parti, regolando con l'accordo negoziale la vicenda, hanno inteso affidare esclusivamente ad esso la sua disciplina, cosi' rinunciando a valersi di detta efficacia" e "il fenomeno che si verifica non e' una "cassazione" della sentenza impugnata, bensi' l'accertamento che la sua efficacia e' venuta meno per effetto dell'accordo negoziale delle parti, perche' con esso le parti ne hanno disposto" (Cass. Sez. U., n. 8980/18, cit, in motivazione).

Facendo applicazione dei principi enunciati dalla pronuncia delle Sezioni Unite richiamata, risulta evidente che la transazione fiscale ex articolo 182-ter L.F. conclusa dalle parti in data 12 giugno 2013 ed omologata dal competente Tribunale, sopravvenuta alle sentenze impugnate con i ricorsi iscritti ai nn. 19424/12 R.G. e 9393/13 R.G, aventi ad oggetto l'impugnazione degli avvisi di accertamento relativi agli anni d'imposta 2002 e 2004, impone di definire tali ricorsi con la declaratoria della cessazione della materia del contendere per intervenuto accordo negoziale, con conseguente venire meno dell'efficacia delle sentenze impugnate.

16. L'accordo negoziale raggiunto dalle parti consente, altresi', di escludere che all'Amministrazione finanziaria fosse consentita l'emissione di una cartella esattoriale volta al recupero delle somme oggetto di transazione fiscale.

E' ben vero, come sostenuto dalla ricorrente, che la cartella oggetto di impugnazione in questa sede e' stata emessa e notificata in data antecedente alla modifica apportata dal Decreto

Legislativo n. 159 del 2015 al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, quando nessuna disposizione di legge prevedeva una specifica disciplina in relazione al termine di decadenza operante per l'ipotesi di crediti rientranti nell'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui al Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, articolo 182-bis, non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale di cui al Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, articolo 182-ter.

Deve, tuttavia, osservarsi che, secondo le modifiche apportate dal Decreto Legislativo n. 159 del 2015, la iscrizione a ruolo e la notifica della cartella sono possibili solo laddove venga meno la transazione fiscale, in conseguenza dell'inadempimento del contribuente.

La ragione e' evidente. Fino a quando il contribuente provvede al pagamento delle somme alle scadenze pattuite e risulti pertanto adempiente alle obbligazioni derivanti dalla transazione, l'Amministrazione finanziaria non ha motivo di intimare il pagamento di somme il cui termine di pagamento indicato nel piano di rateazione non e' ancora venuto a scadenza.

Ad identiche conclusioni deve pervenirsi anche per il periodo anteriore alle modifiche normative introdotte dal Decreto Legislativo n. 159 del 2015, poiche', anche prima di esse, pur in assenza di una espressa disposizione di legge disciplinante i rapporti tra i crediti oggetto di transazione e l'obbligo dell'Ufficio di procedere alla notifica della cartella entro i termini decadenziali di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 602 del 1973, articolo 25, vigente ratione temporis, l'esistenza di una transazione fiscale perfezionatasi e puntualmente eseguita dal contribuente debitore esclude un qualsiasi pregiudizio per l'Amministrazione finanziaria.

D'altro canto, laddove la contribuente non dovesse assolvere, integralmente e tempestivamente, ai pagamenti dovuti in adempimento della transazione fiscale, l'eventuale risoluzione dell'accordo concernente i debiti tributari determina la reviviscenza della originaria pretesa fiscale anche con riferimento ai crediti per i quali sia stata dichiarata la cessazione della materia del contendere (in senso conforme, Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 16/E del 23 luglio 2018), come peraltro previsto dalle stesse parti al punto 11) della transazione.

La Commissione regionale, con la sentenza impugnata con il ricorso iscritto al n. 13141/16 R.G., e' dunque pervenuta all'esatta soluzione della questione sottoposta al suo esame, anche se la motivazione della decisione impugnata deve essere corretta, ai sensi dell'articolo 384 c.p.c., nei termini sopra indicati, trattandosi di questione che non richiede ulteriori accertamenti in fatto (Cass. Sez. U, n. 2731 del 2/2/2017).

Il ricorso iscritto al n. 13141/16 R.G. va, dunque, rigettato.

Ricorrono giusti motivi, in ragione della sopravvenuta transazione fiscale, per dichiarare interamente compensate tra le parti le spese di tutti i giudizi di legittimita'.

Ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, si deve dare atto della insussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente (---) s.p.a., dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del cit. articolo 13, comma 1-bis. Invero, in tema di impugnazione,

il meccanismo sanzionatorio del raddoppio del contributo unificato di cui al Decreto del Presidente della Repubblica n. 115 del 2002, articolo 13, comma 1 quater, nel testo introdotto dalla L. n. 228 del 2012, articolo 1, comma 17, e' applicabile qualora il procedimento per cassazione si concluda con integrale conferma dell'efficacia della statuizione impugnata, cioe' con il rigetto dell'impugnazione nel merito, ovvero con la dichiarazione di inammissibilita' o improcedibilita' del ricorso, ma non nel caso di declaratoria della cessazione della materia del contendere che, pur determinando la caducazione delle pronunce emanate nei precedenti gradi di giudizio, accerta il venir meno dell'efficacia delle sentenze impugnate in forza di intervenuto accordo negoziale tra le parti (Cass. Sez. U, n. 8980 del 2018).

P.Q.M.

La Corte, riunito al presente ricorso quelli iscritti ai nn. 9393/13 R.G. e 13141/16 R.G., dichiara, quanto ai ricorsi nn. 19424/12 R.G. e 9393/13 R.G., la cessazione della materia del contendere per intervenuto accordo tra le parti determinativo del venir meno dell'efficacia delle sentenze impugnate.

Rigetta il ricorso iscritto al n. 13141/16 R.G.

Compensa interamente tra le parti le spese dei giudizi di legittimita'.

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza