Sentenza del 14/12/2021 n. 39920 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate notificò alla società (---) s.p.a. avviso di accertamento con cui rettificò la dichiarazione dei redditi presentata per l'anno 1999, procedendo al recupero a tassazione di maggiori imposte ai fini Irpeg, Ilor e I.V.A..

2. All'esito dell'impugnazione dell'atto impositivo, la Commissione tributaria provinciale accolse il ricorso e avverso la sentenza propose appello l'Ufficio finanziario dinanzi alla Commissione tributaria regionale che lo dichiarò inammissibile, rilevando la novità del motivo formulato.

3. Proposto ricorso per cassazione dall'Agenzia delle entrate, con sentenza n. 10515 del 14 maggio 2014, questa Corte lo accolse, cassando la sentenza impugnata e rinviando per nuovo esame alla C.T.R..

Riassunto il giudizio dalla contribuente, la C.T.R., precisato che la società aveva notificato all'Ufficio finanziario istanza di conciliazione giudiziale, avente ad oggetto il perfezionamento del condono tombale della L. n. 289 del 2002, ex art. 9 e che la transazione fiscale era ancora in corso perchè prevedeva pagamenti rateali scadenti il 6 ottobre 2026, in sede di rinvio dichiarò "l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, subordinatamente alla definizione finale della transazione fiscale".

4. Per la cassazione della suddetta decisione ricorre l'Agenzia delle entrate, con quattro motivi.

La Curatela del Fallimento ha depositato atto di costituzione.

5. Con istanza del 4 maggio 2021 l'Agenzia delle entrate, premesso che a seguito della dichiarazione di fallimento della contribuente, l'atto di transazione si è risolto di diritto, essendosi realizzata la condizione prevista al punto 12, lett. c), dell'accordo transattivo, con conseguente ripristino della intera originaria pretesa creditoria, tanto che è stata emessa cartella di pagamento dell'importo di Euro 14.274.627,97, tramite la quale si è proceduto all'insinuazione al passivo fallimentare, ha chiesto la fissazione urgente della udienza di discussione, avendo interesse alla rapida definizione della lite.

In prossimità dell'udienza pubblica l'Agenzia delle entrate ha depositato memoria ex art. 378 c.p.c..

Motivi della decisione

1. Con il primo motivo, deducendo la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, l'Agenzia delle entrate lamenta che la C.T.R. avrebbe chiaramente travalicato le domande delle parti, le quali non avevano mai richiesto la dichiarazione di cessazione della materia del contendere, ponendosi in palese contrasto con quanto previsto nell'accordo transattivo e con la richiesta di rinvio a nuovo ruolo della controversia avanzata dalla contribuente.

2. Con il secondo motivo, censurando la sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 132 c.p.c., in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 4, la difesa erariale sostiene che non è possibile evincere dalla motivazione della sentenza la ragione per la quale la C.T.R. ha ritenuto di dichiarare l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, considerato che gli stessi giudici d'appello avevano dato atto che tra le parti i rapporti non erano ancora stati definiti.

3. Con il terzo motivo, denunciando la violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la ricorrente lamenta che la dichiarazione di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere è stata resa in assenza dei presupposti previsti dalla legge, tenuto conto che nel processo tributario tale pronuncia presuppone che le parti abbiano dato atto dell'intervenuto mutamento della situazione dedotta in controversia e abbiano sottoposto al giudice conclusioni conformi.

4. Con il quarto motivo, deducendo la violazione e falsa applicazione del R.D. n. 267 del 1942, artt. 182-bis e 182-ter, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, la difesa erariale sostiene che la sentenza è comunque errata perchè il citato R.D. n. 267 del 1942, art. 182-ter, nella vecchia formulazione, al comma 5, prevedeva la cessazione della materia del contendere esclusivamente con riguardo alle ipotesi di transazioni fiscali intervenute nell'ambito del concordato preventivo, ma non in relazione all'ipotesi di transazione fiscale nell'ambito di un accordo di ristrutturazione del debito, laddove la cessazione della materia del contendere non poteva operare.

Nel conseguiva, ad avviso della ricorrente, che la C.T.R. non avrebbe potuto comunque dichiarare l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere in una ipotesi non prevista dalla legge.

5. E' opportuno premettere che dalla documentazione allegata dalla stessa parte ricorrente all'istanza del 4 maggio 2021 sopra richiamata risulta che, a seguito di presentazione, da parte della (---) s.p.a., in data 23 dicembre 2013, di istanza di transazione fiscale del debito, ai sensi dell'art. 182-ter L. Fall., nell'ambito delle trattative che precedevano la stipula di un accordo di ristrutturazione del debito ex art. 182-bis L. Fall., l'Agenzia delle entrate, in applicazione del disposto di cui agli artt. 182-bis e 182-ter L. Fall., ha consentito che la contribuente provvedesse all'estinzione del debito erariale con le modalità stabilite nell'atto di transazione fiscale sottoscritto in data 6 ottobre 2016 (allegato all'istanza), ossia mediante il pagamento di n. 120 rate mensili, come da piano di ammortamento del debito allegato all'accordo transattivo.

5.1. Come precisato da questa Corte (Cass., sez. 5, 6/08/2020, n. 16755), 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.

Anche se la transazione costituisce negozio tipico nel diritto civile (art. 1965 c.c.), essa è del tutto innovativa nell'ordinamento tributario, dove vige il principio di indisponibilità del credito tributario, cosicchè la relativa disciplina normativa, di stretta interpretazione, non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva, non potendosi pervenire alla soddisfazione parziale di tale credito al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182-ter L. Fall. ed essendo ammissibile la falcidia o la dilazione del credito tributario soltanto qualora il debitore si attenga in modo puntuale alle disposizioni che disciplinano la transazione fiscale.

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

5.2. 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 (L. Fall. art. 182-ter, comma 2) e la cessazione della materia del contendere (L. Fall. art. 182-ter, comma 5).

Come è stato chiarito da questa Corte (Cass., sez. 1, 4/09/2011, n. 22931 e 22932), l'espressione "consolidamento", utilizzata dal legislatore in maniera atecnica, pur avendo un significato non ancora univocamente definito, secondo una prima accezione, è volta ad individuare "un quadro di insieme del debito tributario, tale da consentire di valutare la congruità della proposta con riferimento alle risorse necessarie a far fronte al complesso dei debiti"; ad essa può inoltre essere attribuito un concorrente significato, che è quello di "cristallizzazione" della pretesa erariale "alla data di presentazione della domanda, così come quantificata dall'ufficio con esclusione, da una parte, della facoltà 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 probabilità di conseguire, oltre all'assenso del fisco, anche quello degli altri creditori.

Ovviamente l'effetto del "consolidamento" rimane circoscritto alle sole violazioni relative alle annualità 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 annualità in relazione alle quali il contribuente non ha ancora presentato le relative dichiarazioni - e ciò al fine di perseguire l'obiettivo di salvaguardare la continuità aziendale.

5.3. La cessazione della materia del contendere di cui alla stesso L. Fall., art. 182-ter, comma 5 (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, è prevista come effetto della

proposta di transazione conclusa nell'ambito della procedura di concordato preventivo, ai sensi dell'art. 181 L. Fall..

Tale disposizione non è, invece estensibile all'ipotesi di transazione fiscale conclusa nell'ambito di un accordo di ristrutturazione di cui alla L. Fall., art. 182-bis, in quanto della citata L. Fall. art. 182-ter, comma 6 - che ha esteso la possibilità per il debitore di stipulare la transazione fiscale anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti, con le modifiche apportate dapprima con il D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, art. 16, comma 5, e, successivamente, dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, art. 29, comma 2 - non ripete, nè richiama la disposizione di cui al comma 5 (Cass., sez. 5, 31/05/2016 nn. 11316, 11317, 11318, 11319 e 11320).

6. Tanto precisato, in linea generale, gli errores in procedendo denunciati con il primo ed il secondo motivo del ricorso, da scrutinare con priorità, sono infondati.

6.1. Ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5 - nel testo novellato dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54, comma 1, lett. b), convertito, con modificazioni, dalla L. 7 agosto 2012, n. 134 (applicabile ratione temporis al presente giudizio) - il sindacato di legittimità sulla motivazione della sentenza può operare solo entro il "minimo costituzionale" (Cass., sez. U, 7/4/2014, n. 8053, nonchè, tra le altre, Cass., sez. 3, 20/11/2015, n. 23828; Cass., sez. 3, 5/7/2017, n. 16502), investendo esclusivamente le ipotesi di motivazione "meramente apparente", configurabile, oltre che nel caso di "carenza grafica" della motivazione, quando questa, "benchè graficamente esistente, non renda, tuttavia, percepibile il fondamento della decisione, perchè recante argomentazioni obbiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento" (Cass., sez. U, 3/11/2016, n. 22232), in quanto affetta da "irriducibile contraddittorietà" (Cass., sez. 3, 12/10/2017, n. 23940), ovvero connotata da "affermazioni inconciliabili", mentre resta irrilevante il semplice difetto di "sufficienza" della motivazione (Cass., sez. 2, 13/8/2018, n. 20721).

6.2. Nessuna delle suddette anomalie argomentative è ravvisabile nel caso di specie, cosicchè non può dirsi sussistente un difetto assoluto di motivazione.

Anche se l'esposizione delle ragioni poste a fondamento della decisione è estremamente scarna, essa risulta, invero, idonea a rendere conoscibile il percorso logico-giuridico seguito dalla Commissione tributaria regionale.

Difatti, una considerazione complessiva dell'ordito motivazionale della pronuncia gravata consente di enucleare una ratio decidendi, la quale, a prescindere da ogni considerazione sulla validità del fondamento giuridico ad essa sotteso, è chiaramente identificabile nella valorizzazione della conclusione di un accordo transattivo tra le parti che, sebbene prevedesse il pagamento rateale del debito in dieci anni, con scadenza alla data del 6 ottobre 2026, faceva venir meno la necessità che la lite venisse regolata con una decisione del giudice.

7. Quanto detto consente parimenti di escludere anche la fondatezza del primo mezzo di ricorso.

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 - quale una transazione intervenuta dopo l'instaurazione del giudizio - che elimini la ragione del contendere delle parti, facendo venire meno l'interesse ad agire e contraddire, e cioè l'interesse ad ottenere un risultato utile, giuridicamente apprezzabile e non conseguibile senza l'intervento del giudice (Cass., sez. 1, 25/05/2007, n. 12310; Cass., sez. U, 18/05/2000, n. 368).

Poichè l'interesse ad agire costituisce una delle condizioni dell'azione, il suo venir meno è rilevabile dal giudice d'ufficio.

Ne discende che non è ravvisabile il dedotto vizio di ultrapetizione, posto che "Il principio della corrispondenza fra il chiesto ed il pronunciato può ritenersi violato ogni qual volta il giudice, interferendo nel potere dispositivo delle parti, alteri alcuno degli elementi obiettivi di identificazione dell'azione (petitum e causa petendi), attribuendo o negando ad uno dei contendenti un bene diverso da quello richiesto e non compreso, nemmeno implicitamente o virtualmente, nell'ambito della domanda o delle richieste delle parti" (Cass., sez. 3, 26/10/2009, n. 22595; Cass., sez. 6-5, 3/07/2019, n. 17897).

8. Merita, invece, accoglimento il quarto motivo di ricorso, con assorbimento del terzo motivo.

8.1. E' ben vero, come già sopra evidenziato, che la cessazione della materia del contendere è formula terminativa prevista espressamente dalla L.Fall., art. 182-ter, comma 5, limitatamente all'ipotesi di transazione fiscale conclusa nell'ambito "della procedura di concordato ai sensi dell'art. 181" e non è, pertanto, applicabile all'ipotesi in cui la transazione venga conclusa nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione di cui alla L.Fall., art. 182-bis, giacchè della citata dalla L.Fall., art. 182-ter, comma 6 - che ha esteso la possibilità per il debitore di stipulare la transazione fiscale anche nell'ambito degli accordi di ristrutturazione dei debiti, con le modifiche apportate dapprima con il D.Lgs. 12 settembre 2007, n. 169, art. 16, comma 5, e, successivamente, dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, nella L. 30 luglio 2010, n. 122, art. 29, comma 2 - non ripete la disposizione di cui al comma 5, nè contiene un suo richiamo.

Deve comunque osservarsi che la Commissione tributaria regionale, pur avendo impropriamente dichiarato la "cessazione della materia del contendere", ha correttamente rilevato che la intervenuta transazione aveva comportato comunque la sopravvenuta carenza di interesse delle parti ad una pronuncia sul merito dell'impugnazione, in conformità all'orientamento consolidato di questa Corte (Cass., sez. 5, 11/06/2004 n. 11176; Cass., sez. 5, 5/08/2004, n. 15081; Cass., sez. U, 18/05/2000, n. 368; Cass., sez. 3, 27/01/2003, n. 1205; Cass., sez. 6-5, 31/05/2016, n. 11316, n. 11317, n. 11318, n. 11319 e n. 11320).

8.2. Va, tuttavia, considerato che, in pendenza del presente giudizio, la contribuente è stata dichiarata fallita con sentenza n. 61/2020 dell'8 ottobre 2020 e che, di conseguenza, essendosi realizzata la condizione prevista dal punto 12, lett. c), dell'accordo transattivo del 6 ottobre 2016, questo si è risolto di diritto, non potendo la debitrice assolvere ai pagamenti dovuti in

adempimento dell'accordo medesimo. La intervenuta risoluzione fa rivivere la pretesa tributaria nella misura originaria, atteso che la rideterminazione del credito tributario nell'ambito dell'accordo di ristrutturazione non realizza un effetto novativo dell'obbligazione tributaria.

A ciò non osta, ovviamente, la pronuncia di cessazione della materia del contendere oggetto di impugnazione, stante la inidoneità di tale pronuncia ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitandosi tale efficacia di giudicato al solo aspetto del venir meno dell'interesse alla prosecuzione del processo in corso (Cass., sez. 1, 3/03/2006, n. 4714; Cass., sez. 3, 4/06/2009, n. 12887; Cass., sez. L, 25/03/2010, n. 7185).

Considerato che l'interesse ad agire deve sussistere non solo nel momento in cui è proposta l'azione, ma anche al momento della decisione, perchè è in relazione a quest'ultimo - e alla domanda originariamente formulata - che l'interesse va valutato (Cass., sez. 2, 25/09/2013, n. 21951), è del tutto evidente che la intervenuta risoluzione di diritto dell'accordo transattivo fa ritenere attuale e concreto l'interesse della odierna ricorrente a coltivare il ricorso e, dunque, a far valere la originaria posizione creditoria nei confronti della contribuente.

9. Conclusivamente, la sentenza impugnata va cassata, in relazione alla censura accolta, con rinvio alla competente Commissione tributaria regionale, in diversa composizione, per nuovo esame, nonchè per la liquidazione delle spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte rigetta il primo ed il secondo motivo; accoglie il quarto motivo e dichiara assorbito il terzo motivo. Cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Campania, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio, il 11 novembre 2021.

Depositato in Cancelleria il 14 dicembre 2021

Documenti citati

Elenco citati

Questo documento non contiene citati.

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza