Sentenza del 21/12/2021 n. 40913 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

1.La società M. I. S.M.I. in concordato preventivo, nonchè M.G., C., A., An., D., S. e la società M. Costruzioni srl, in persona del legale rappresentante, propongono - sulla base di cinque motivi - ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTR dell'Abruzzo n. 450/2015, depositata l'8 maggio 2015, la quale, in riforma della impugnata pronuncia, accoglieva il gravame dell'amministrazione finanziaria, sul rilievo che "il provvedimento di omologazione oltre a contenere le disposizioni tipiche della ristrutturazione del debito, soggette a registrazione con applicazione dell'imposta in misura fissa, contiene alcune disposizioni a contenuto patrimoniale, quali la costituzione della garanzia personale (fideiussione) ed di una garanzia reale (pegno) ad opera di soggetti diversi dalla società richiedente la ristrutturazione dei debiti, da assoggettare con aliquota proporzionale, come previsto dall'art. 6 della tariffa allegata al TUR".

L'Agenzia delle Entrate si difende con controricorso.

La pubblica udienza del 19/10/2021 si teneva in camera di consiglio ai sensi del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, art. 23, comma 8-bis, conv. con modif. dalla L. 18 dicembre 2020, n. 176, nonchè del D.L. 23 luglio 2021, n. 105, art. 7 conv. con modif. dalla L. 16 settembre 2021, n. 126, mentre il Procuratore Generale depositava conclusioni motivate scritte nel senso del rigetto del ricorso.

MOTIVI DELLA DECISIONE

2. La prima censura critica la decisione impugnata per violazione dell'art. 160 L. Fall., in relazione all'art. 182 L. Fall., in virtù della circolare dell'Agenzia delle Entrate del 21.06.2012 n. 27, nonchè violazione di detta circolare e dell'art. 8, lett. g), della tariffa allagata al TUR, in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3), per avere la Regionale applicato l'imposta in misura proporzionale all'accordo di ristrutturazione contenente la costituzione di garanzia personale e reale.

Al riguardo, assume che in base a detta Circolare, gli accordi di ristrutturazione sono caratterizzati da una prima fase a carattere stragiudiziale ed una seconda fase a carattere giudiziale, giungendo ad affermare che la giurisprudenza formatasi in materia di trattamento fiscale del decreto di omologa debba trovare applicazione anche per l'omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti, con conseguente applicazione dell'art. 8 della tariffa allegata al Tur, il quale contempla l'imposta di registro in misura fissa; prevedendo che se l'atto giudiziario di omologazione costituisce titolo per il trasferimento di diritti reali o per la loro costituzione, trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale(art. 8, lett. a).

Aggiunge che, nella specie, il decreto di omologa non prevede trasferimenti o costituzione di diritti reali, ma solo la costituzione di garanzie personali e reali, ed, in quest'ultima ipotesi, le quote in pegno delle banche creditrici sono e rimangono di proprietà delle società e dei soci e, solo in caso di inadempimento dell'accordo, il pegno potrà essere definitivamente azionato. Deduce, altresì, che, in nessun caso, può essere assoggettato ad imposta di registro l'accordo stragiudiziale ex art. 182 L. Fall., il quale acquista valenza giuridica solo nel momento in cui esso assume carattere giudiziale con l'omologazione del Tribunale, il quale solo sarebbe assoggettabile ad imposta di registro, così come avvenuto, avendo l'ente finanziario applicato al predetto decreto l'imposta fissa di registro.

3. Con la seconda censura si lamenta l'incompetenza impositiva e la violazione del D.P.R. n. 131 del 1986, art. 9, ex art. 360 c.p.c., n. 3), per avere la CTR omesso di pronunciarsi sulla eccezione sollevata dai contribuenti, i quali avevano evidenziato nel giudizio di merito l'incompetenza dell'Agenzia di Teramo per essere competente quella di Vasto, atteso che il decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione era stato emesso dal tribunale di Vasto, peraltro rilevata dalla CTP. 4.Il terzo motivo denuncia violazione del D.P.R. n. 601 del 1973, art. 15 in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3), per non avere la CTR applicato le agevolazioni previste dalla succitata disposizione per i finanziamenti di durata contrattuale superiore ai 18 mesi che godono delle agevolazioni tributarie e sono assoggettati all'imposta sostitutiva pari allo 0,25% sull'ammontare complessivo del finanziamento, norma che, peraltro, sarebbe stata richiamata dal medesimo notaio rogante.

5. Il quarto motivo deduce la violazione dell'art. 132 c.p.c., n. 4), nonchè la nullità della sentenza per mancanza insufficiente e contraddittoria motivazione in relazione all'art. 360 c.p.c., n. 3); per avere il giudicante ritenuto che ogni accordo di ristrutturazione contempli disposizioni di contenuto patrimoniale suscettibili di valutazione economica, allorquando, invece, gli atti costitutivi di garanzia sono finalizzati alla ristrutturazione dei debiti aziendali con la conseguente inapplicabilità dell'art. 6 cit.. Evincendo da quanto finora esposto la sussistenza del vizio di motivazione apparente.

6. Con il quinto motivo, si lamenta la violazione della L. Fall., art. 182 nonchè dell'art. 8 lett. g) della tariffa allegata al TUR, dei principi dello Statuto del contribuente in riferimento agli artt. 3, 23, 53, 41, 42 e 97 Cost., in relazione all'art. 132 c.p.c., n. 4) in relazione all'art. 360 c.p.c., nn. 3) e 5); per avere la Regionale omesso di fornire una interpretazione costituzionalmente orientata dell'art. 182 L. Fall., nonchè dell'art. 8, lett. g) della tariffa allegata al TUR, in quanto la normativa avrebbe dovuto essere interpretata pro contribuente atteso che la legge fallimentare ha lo scopo di trovare un punto di equilibrio tra le esigenze delle parti debitrici e quelle creditrici, proprio perchè è interesse dello Stato che si possano concretizzare accordi finalizzati ad evitare il fallimento.

7.Prima di esaminare le censure proposte dai contribuenti, occorre ricostruire la vicenda fattuale.

A seguito della presentazione in data 14 giugno 2012 del Mod. 2 contenente la denuncia di avveramento delle condizioni sospensive contenute nell'accordo di ristrutturazione dei debiti ex

art. 182 bis L. Fall., l'Agenzia delle Entrate recuperava a tassazione una maggiore imposta di registro essendo stata applicata erroneamente l'imposta in misura fissa anzichè proporzionale.

In data 17.12.2011, la società S.M.I. aveva registrato l'Accordo di ristrutturazione dei debiti concluso il 15.12.2011 con numerosi istituti bancari sottoposto ad alcune condizioni, tra cui l'omologa da parte del Tribunale.

Detto accordo aveva ad oggetto l'assunzione da parte del socio M.C. della garanzia fideiussoria per le obbligazioni di pagamento assunte dalla società S.M.I. e la costituzione di pegno a garanzia di tutte le obbligazioni derivanti dall'Accordo sulle quote sociali della società, dei soci D. s.r.l. e dei soci della S. 90 srl.

L'Ufficio considerato che l'art. 43, lett. o) del TUR individua la base imponibile nella somma garantita o nel valore dei titoli, riliquidava l'imposta di registro dovuta nella misura dello 0,50% della base imponibile della garanzia fideiussoria e del valore delle quote sociali date in pegno.

In altri termini, l'atto soggetto a registrazione - opposto - non è il decreto di omologa dell'Accordo di ristrutturazione, ma quest'ultimo atto contenente sia la costituzione di una garanzia personale da parte di un terzo, accordo concluso tra banche creditrici e M.C. in proprio, sia la costituzione di una garanzia reale conclusa tra i soci della SMI in proprio, i soci delle società D. e S. 90 e le banche creditrici, ai quali veniva applicata la disposizione dell'art. 6 cit., che concerne per l'appunto i negozi di costituzione di garanzie reali e personali a favore di terzi.

8. La prima censura è destituita di fondamento.

In primo luogo non può affermarsi alcuna violazione di legge rispetto alle circolari dell'Agenzia.

Le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e obblighi, sicchè, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, non è esonerato dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, essendo esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dalla L. n. 212 del 2000, art. 10, comma 2, (Cass. n. 18618/2019; n. 37072019; n. 10195 del 2016).

Inoltre, è evidente l'errore in cui incorrono i contribuenti nel dedurre, con il motivo in esame, che l'atto soggetto a registrazione sia il decreto di omologa, quando risulta con tutta evidenza, invece, che l'atto sottoposto a registrazione impugnato dai ricorrenti è l'accordo stragiudiziale, in ordine al quale l'ente finanziario ha emesso gli avvisi di liquidazione per recuperare l'imposta in misura proporzionale.

Che detto accordo non sia suscettibile di registrazione risulta smentito dalla medesima condotta dei ricorrenti che registravano l'atto applicando l'imposta in misura fissa.

In conclusione, nella fattispecie non si sta controvertendo, come afferma la ricorrente, della registrazione del decreto di omologa, bensì della registrazione in misura fissa o proporzionale dell'accordo di ristrutturazione.

8.1 Con riferimento al decreto di omologa, la Corte di Cassazione (v. sentenza 7 maggio 2007, n. 10352 e sentenza 7 settembre 2010, n. 19141) ha avuto modo di affermare che, al fine di stabilire il corretto inquadramento di detto decreto, occorre rifarsi al criterio nominalistico. Conseguentemente, l'atto di omologazione del concordato preventivo deve essere ricondotto nell'ambito applicativo della lett. g) dell'art. 8 della Tariffa, parte prima, allegata al Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (di seguito TUR) che dispone l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa per gli atti di omologazione, valorizzando una lettura di carattere nominalistico della disposizione recata dall'art. 8 della Tariffa, allegata al TUR, ed affermando la riconducibilità del decreto di omologa del concordato preventivo alla previsione recata dall'art. 8, lett. g), che dispone l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di 168,00 Euro per gli atti giudiziari di omologazione".

Non sempre, tuttavia, è stato applicato il criterio nominalistico da questa Corte, la quale ha avuto modo di rilevare che il decreto di omologa del concordato fallimentare, con intervento di terzo assuntore, deve essere tassato in misura proporzionale ai sensi dell'art. 8, lett. a), della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, in ragione degli effetti immediatamente traslativi del provvedimento, con il quale il terzo assuntore acquista i beni fallimentari, senza che assuma conseguentemente rilevanza il generico e nominalistico riferimento agli "atti di omologazione" contenuto nella lett. g) del detto articolo (Cass., Ordinanza n. 11925 del 06/05/2021; Cass. 1 luglio 2020, n. 13352; Cass., 14 marzo 2018, n. 6207; Cass., 12 febbraio 2018, n. 3286).

8.2 Per quanto riguarda gli accordi di ristrutturazione dei debiti, disciplinati dall'art. 182-bis della legge fallimentare, si osserva che essi sono caratterizzati da una prima fase a carattere stragiudiziale, nella quale il debitore e i creditori pervengono ad un accordo sul risanamento dell'impresa mediante regolamento consensuale della situazione debitoria, ed una seconda a carattere giudiziale, nella quale l'accordo raggiunto, pubblicato nel registro delle imprese al fine di consentire la formulazione di eventuali opposizioni, è soggetto alla procedura di omologazione. Il legislatore ha lasciato ampia libertà all'autonomia privata con riferimento all'oggetto del piano di ristrutturazione dei debiti. L'istituto in questione, difatti, può prevedere l'estinzione delle obbligazioni mediante novazione, remissione, differimento della scadenza, "pactum de non petendo" o cessione dei beni ai creditori ai sensi dell'art. 1977 e ss. c.c..

8.3 E' stato, a tal proposito, rilevato come, mentre il concordato preventivo sia una procedura concorsuale caratterizzata da un particolare procedimento di formazione che si svolge sotto la vigilanza degli organi giudiziali, gli accordi di ristrutturazione siano contratti stipulati tra privati, i quali, in seguito al raggiungimento dell'accordo, vengono sottoposti al vaglio dell'autorità giudiziaria al fine di ottenere il beneficio dell'esenzione da revocatoria e del blocco delle azioni esecutive individuali, i quali costituiscono effetti di regola preclusi all'autonomia privata.

E', tuttavia, dibattuta la questione se gli accordi di ristrutturazione rappresentino una particolare modalità di realizzazione del concordato preventivo o se, invece, costituiscano una figura autonoma rispetto a quest'ultimo.

La prima tesi, si fonda sulla circostanza dell'inserimento della relativa disciplina tra le norme del concordato. Una parte della dottrina ritiene pertanto applicabili agli accordi tutte le disposizioni

in materia di concordato come, ad esempio, l'art. 184 L. fall. dal quale si ricaverebbe l'obbligatorietà per tutti i creditori, anche se estranei all'accordo.

D'altro canto è necessario dar conto dell'opinione che riconosce la natura autonoma degli accordi di ristrutturazione, fondata sulla circostanza che laddove il legislatore ha voluto richiamare l'applicabilità delle norme in tema di concordato, lo ha fatto in maniera esplicita. In base a tale ultima tesi, l'accordo di ristrutturazione è un contratto di diritto privato o, nel caso di pluralità di creditori, un fascio di contratti collegati, concluso tra il debitore ed uno o più dei suoi creditori.

La natura dell'istituto è comunque oggetto di discussione in dottrina: l'accordo di ristrutturazione dei debiti, infatti, sembra collocarsi in posizione mediana tra le figure dei piani attestati e del concordato preventivo. Se quest'ultimo si iscrive pienamente nell'alveo delle procedure concorsuali, più dubbia è la possibilità di assegnare tale qualificazione anche all'accordo di ristrutturazione dei debiti, rispetto al quale il momento negoziale gioca, senz'altro, un ruolo di maggiore importanza, circostanza questa che non vale a svalutare il rilievo che pure assume il momento processuale nell'iter di formazione dell'accordo.

In base ad altra corrente di pensiero l'istituto in esame andrebbe, invece, pienamente compreso nell'ambito dei procedimenti concorsuali in quanto pur basandosi su di un accordo privatistico, la disciplina prevede che l'accordo stesso confluisca in un procedimento che presenta le caratteristiche proprie delle procedure concorsuali. Gli accordi ex art. 182 bis L.f., in base a questa tesi, sono connotati da finalità pubblicistiche e il principio del concorso si attua attraverso particolari momenti. E' prevista infatti la possibilità per tutti i creditori, mediante un sistema di pubblicità, di partecipare o di opporsi all'accordo stesso; i creditori aderenti devono rappresentare il 60% dei crediti, ma nel contempo è previsto l'integrale pagamento dei creditori rimasti estranei. Inoltre, analogamente all'ipotesi del concordato, vale l'esenzione dalla revocatoria fallimentare degli atti, dei pagamenti e delle garanzie erogate dal debitore in esecuzione dell'accordo la cui ratio si ritrova nella presunzione che gli atti da considerare esenti non si qualifichino come compiuti in frode ai creditori.

Chi riconduce gli accordi di ristrutturazione in ambito privatistico li definisce come un "normale contratto di diritto privato" sulla base del presupposto che l'istituto si presenta eccessivamente deficitario in relazione agli aspetti caratterizzanti le procedure concorsuali; l'accordo di ristrutturazione in sè considerato si estrinseca in un atto di autonomia privata inserito in un procedimento giurisdizionale tanto che, in mancanza dell'omologazione, non può negarsi che l'accordo sia valido ed efficace, ma si tratterà di un negozio che manterrà la propria efficacia esclusivamente tra le parti e come tale potrà valere quale forma di negoziazione privata nell'ambito della crisi d'impresa, con tutti i rischi ad essa connessi.

In conclusione, secondo l'impostazione dottrinaria prevalente, l'accordo di ristrutturazione non andrebbe assimilato alle procedure concorsuali ma, al contrario, andrebbe qualificato come un istituto di natura privatistica - negoziale. Secondo tale impostazione, l'istituto in esame sarebbe stato introdotto dal legislatore al fine di garantire uno spettro di autonomia negoziale anche nella fase patologica dell'attività di impresa, onde realizzare un bilanciamento di interessi tra le pretese dei creditori e la conservazione dell'attività commerciale.

Attualmente, l'ubicazione dell'istituto in discorso nel Capo I del D.Lgs. n. 14 del 2019 dedicato agli accordi, Sezione II, rubricata "Strumenti negoziali stragiudiziali soggetti ad omologazione", - normativa sopravvenuta rispetto al caso in esame - pare deporre nel senso della natura negoziale dell'intesa, nonostante la presenza del giudizio di omologazione.

8.4 Tuttavia, alla stregua della disciplina normativa applicabile ratione temporis, la giurisprudenza della Cassazione dopo un lungo iter, e seguendo gli incipit provenienti da una parte della dottrina, ha aderito alla tesi "pubblicistica", che inquadra, cioè, l'accordo raggiunto nell'ambito della procedura di concordato tra debitore e creditori in una procedura complessa culminante con il decreto di omologa.

La soluzione da offrire non può che prendere le mosse da una riflessione a più riprese compiuta da questa Corte ed oramai sedimentata secondo cui l'accordo di ristrutturazione appartiene agli istituti del diritto concorsuale ed è istituto affine al concordato preventivo nell'ambito delle procedure alternative al fallimento volte alla composizione della crisi d'impresa (Cass. 1182/2018 n. 1182, Cass. 23111/2014), tanto da rientrare "tra le procedure concorsuali" (come affermato da ultimo da Cass. 9087/2018). Del resto un simile approdo è imposto non solo dallo stesso legislatore nazionale che, nell'estendere - con il D.L. 6 luglio 2011, n. 98, art. 23, comma 43, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111 - all'imprenditore agricolo l'applicabilità degli istituti degli accordi di ristrutturazione dei debiti e della transazione fiscale, ha espressamente qualificato il primo istituto come una "procedura" volta al superamento dello stato di crisi, ma anche dall'evoluzione del diritto Eurounitario, che per l'Italia ha inserito, all'art. 1 del Regolamento 2015/848 e nell'allegato A) a cui lo stesso fa rinvio, l'accordo di ristrutturazione dei debiti nell'ambito delle "procedure concorsuali pubbliche".

Questa comune appartenenza consente, in via estensiva o analogica, l'applicazione agli accordi di ristrutturazione dei principi generali comuni alle procedure concorsuali anche se non direttamente richiamati dal legislatore. Questa Corte ha dunque confermato che l'accordo di ristrutturazione dei debiti di cui alla L. Fall., art. 182-bis appartiene agli istituti del diritto concorsuale, come è dato desumere dalla sua disciplina che presuppone, da un lato, forme di controllo e di pubblicità sulla composizione negoziata (in punto di condizioni di ammissibilità, deposito presso il tribunale competente, pubblicazione al registro delle imprese e necessità di omologazione) e, dall'altro, effetti protettivi (quali i meccanismi di protezione temporanea e l'esonero dalla revocabilità di atti, pagamenti e garanzie posti in essere in sua esecuzione), tipici dei procedimenti concorsuali.(Cass. Sez. 1 18/01/2018, n. 1182; n. 9087/2018; cfr. Cass. n. 23111/14 e Cass. n. 16950/16 ivi richiamate, laddove accostano "l'accordo al concordato preventivo, quale istituto affine nell'ottica delle procedure alternative al fallimento").

Per un verso, l'evoluzione normativa dell'istituto è sempre più strettamente intrecciato a quello del concordato preventivo grazie ad una lunga serie di rinvii normativi che hanno finito per delinearli come strumenti di regolazione della crisi di impresa non solo alternativi ma anche (specie dal 2012) biunivocamente interscambiabili in itinere (cfr. art. 161, comma 6 e art. 182-bis, comma 8, L. Fall.), tanto da suggerire in dottrina l'icastica descrizione del fenomeno in termini di "passerella"; per altro verso, le tendenze evolutive del diritto dell'Unione Europea, ormai inscrivono a tutti gli effetti gli accordi di ristrutturazione dei debiti tra le procedure concorsuali:

basti leggere l'art. 1 del Regolamento (UE) 2015/848 sull'insolvenza transfrontaliera, che individua le "procedure concorsuali pubbliche" disciplinate dalle norme in materia di insolvenza con rinvio a quelle elencate come "procedure d'insolvenza" nell'allegato A, ove per l'Italia figurano anche gli "Accordi di ristrutturazione" (accanto a "Fallimento, Concordato preventivo, Liquidazione coatta amministrativa, Amministrazione straordinaria, Accordi di ristrutturazione, Procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento del consumatore accordo o piano - e Liquidazione dei beni).

Si afferma che "dovrebbe prendersi atto che la sfera della concorsualità può essere oggi ipostaticamente rappresentata come una serie di cerchi concentrici, caratterizzati dal progressivo aumento dell'autonomia delle parti man mano che ci si allontana dal nucleo (la procedura fallimentare) fino all'orbita più esterna (gli accordi di ristrutturazione dei debiti), passando attraverso le altre procedure di livello intermedio, quali la liquidazione degli imprenditori non fallibili, le amministrazioni straordinarie, le liquidazioni coatte amministrative, il concordato fallimentare, il concordato preventivo, gli accordi di composizione della crisi da sovraindebitamento degli imprenditori non fallibili, gli accordi di ristrutturazione con intermediari finanziari e le convenzioni di moratoria". Resterebbero invece all'esterno di questo perimetro immaginario solo gli atti interni di autonoma ri-organizzazione dell'impresa, come i piani attestati di risanamento, e gli accordi di natura esclusivamente stragiudiziale, che non richiedono nemmeno un intervento giudiziale di tipo meramente omologatorio. In ultima analisi, posto che la cifra della moderna concorsualità, regolata dal diritto della crisi e dell'insolvenza, sembra essersi ridotta a tre profili minimali i) una qualsivoglia forma di interlocuzione con l'autorità giudiziaria, con finalità quantomeno "protettive" (nella fase iniziale) e di controllo (nella fase conclusiva); ii) il coinvolgimento formale di tutti i creditori, quantomeno a livello informativo e fosse anche solo per attribuire ad alcuni di essi un ruolo di "estranei", da cui scaturiscono conseguenze giuridicamente predeterminate; iii) una qualche forma di pubblicità - non vi è dubbio che questo "minimo comun denominatore" delle procedure concorsuali si rinvenga a pieno titolo anche negli accordi di ristrutturazione dei debiti, quantomeno dopo la loro riforma ad opera del D.L. n. 83 del 2012, convertito dalla L. n. 134 del 2012.

8.5 La natura concorsuale della procedura regolata dall'art. 182 bis cit., tuttavia, non esclude affatto la qualificazione dell'accordo in parola tra gli atti di autonomia privata e segnatamente tra i contratti, se solo si considera che, ai sensi del comma 2 della norma citata "L'accordo è pubblicato nel registro delle imprese e acquista efficacia dal giorno della sua pubblicazione"; sebbene la constatazione del carattere negoziale degli accordi non possa indurre a trascurare il carattere per così dire "bifasico" del procedimento disegnato dall'art. 182-bis L. Fall. e gli effetti ricollegabili alla fase giurisdizionale.

8.6 Ad esempio dalla data di deposito dell'accordo, decorre il divieto per i creditori, anche estranei, di iniziare e proseguire azioni cautelari e esecutive sul patrimonio del debitore nonchè il termine di sessanta giorni relativo alla protezione del patrimonio, il dies a quo per la proposizione delle opposizioni, Effetto questo necessitato dall'esigenza, da più parti avvertita, ed infatti recepita solo in sede di seconda stesura della norma da parte del decreto correttivo, di fornire protezione al patrimonio del debitore in vista della migliore funzionalità dell'accordo.

Questo effetto può collegarsi non tanto all'accordo in sè, quanto al rilievo della sua fase procedurale. L'utilità dell'istituto è data per esempio dalla esenzione dalla azione revocatoria degli atti compiti in esecuzione degli accordi sempre che sopravvenga l'omologazione; ne discende che l'efficacia dell'accordo dipende dall'atto di autonomia negoziale, il quale, tuttavia, in presenza delle condizioni che ne legittimano l'omologazione può produrre effetti anche nei confronti dei terzi (creditori non aderenti), in virtù dell'eteronomia prodotta dal controllo del tribunale. La disposizione, nello stabilire che oggetto di deposito sia l'accordo e non una proposta d'accordo, evidentemente presuppone che l'accordo sia già perfezionato. Il rinvio della sua efficacia al momento del deposito vuole quindi significare non tanto che il deposito rappresenti elemento formativo dell'atto, quanto, al più, adempimento necessario per ottenere che esso spieghi compiutamente tutti gli effetti ad esso ex lege riconducibili. In questo senso si può affermare che tendenzialmente l'accordo è idoneo di per sè a produrre effetti sin dalla sua stipulazione, mentre sono gli effetti tipicamente collegabili all'omologazione che si produrranno dalla pubblicazione nel registro delle imprese. In tal caso è indubitabile che gli effetti normalmente ricollegabili all'accordo saranno i normali effetti riconducibili allo specifico rapporto contrattuale intercorso tra le parti, sebbene sottoposti al verificarsi della condizione sospensiva del decreto di omologa. La sussistenza nell'accordo di una condizione implicita della sua destinazione al deposito e alla successiva omologazione con conseguente applicazione della regola della sospensione dell'efficacia dell'accordo appena esaminata, non toglie che l'accordo sia qualificabile come semplice concordato stragiudiziale e debba considerarsi efficace sin dall'inizio quanto alle pattuizioni ivi contenute e produrre gli ulteriori effetti di cui all'art. 182 bis L. Fall. dalla data del deposito, una volta verificatasi la condizione.

8.7 II rinvio dell'efficacia dell'atto al deposito, non rende l'accordo del tutto improduttivo di effetti, in quanto esso produce gli effetti prodromici che costituiscono il riflesso dell'irrevocabilità del consenso, della "forza di legge", che l'art. 1372 c.c. prevede. Obbligo delle parti, ad esempio, di comportarsi secondo buona fede e di conservare integre le ragioni altrui come risulta dall'art. 1358 c.c., con tutte le conseguenze che ne discendono, anche in termini di possibilità di avvalersi dei rimedi per l'inadempimento; mentre, nell'ipotesi di rigetto dell'omologazione gli effetti prodottisi cesseranno con efficacia retroattiva: conseguenza che deriva dalla pacifica qualificazione dell'omologazione quale condizione di efficacia dell'accordo.

Dall'analisi della complessità della struttura della procedura regolata dal menzionato art. 182 bis è inferibile l'efficacia tra i contraenti dell'accordo di risanamento - anche se non omologato (la cui mancanza farà venir meno gli effetti protettivi) - che, nel caso in esame - era subordinato alla condizione sospensiva (dell'omologazione dell'accordo).

Con la conseguenza che, una volta verificatasi la condizione sospensiva, gli effetti della garanzia fideiussoria prestata dal terzo (il socio M.C.) per le obbligazioni assunte dalla società S.M.I. riferibili alle linee auto liquidanti nonchè la costituzione di pegno a garanzia di tutte le obbligazioni derivanti dall'accordo di ristrutturazione in capo alla SMI sulle quote sociali dei soci della società in crisi, dei soci della società Duemila e della Sigma 90 è stata correttamente soggetta a registrazione in misura proporzionale ex art. 6 della tariffa Parte I allegata al TUR relativo ai negozi di costituzione di garanzie reali e personali a favore di terzi.

9. La seconda censura è destituita di fondamento sia perchè i contribuenti hanno registrato l'accordo presso l'agenzia di Teramo, sia perchè l'atto sottoposto a tassazione non è il decreto di omologa, nel quale caso sarebbe stato competente l'Agenzia delle Entrate di Vasto, nel cui circondario il Tribunale ha emesso il decreto di omologa, ma, appunto, il preliminare accordo di ristrutturazione dei debiti dell'azienda, che doveva essere registrato a Teramo ai sensi dell'art. 9 Tur.

10. Non supera il vaglio di ammissibilità la terza censura, in quanto mentre le contribuenti sostengono che l'accordo contiene la concessione un contratto di mutuo, al contrario, l'amministrazione finanziaria assume che esso include solo l'impegno delle parti alla erogazione di nuovo mutuo fondiario, concluso con diverso contratto nella medesima data.

Non risulta adempiuto, nella fattispecie, l'onere di cui all'art. 366 c.p.c., comma 1, n. 6, di specifica indicazione, a pena d'inammissibilità del motivo, degli atti processuali e dei documenti sui quali la doglianza si fonda, nonchè dei dati necessari all'individuazione della loro collocazione quanto al momento della produzione nei gradi dei giudizi di merito (Cass. n. 29620/2021, in motiv., cass. 15/01/2019, n. 777; Cass. 18/11/2015, n. 23575; Cass., S.U., 03/11/2011, n. 22726).

L'unico atto allegato dai ricorrenti è l'indice dell'accordo di ristrutturazione e successivo decreto di omologa, mentre le clausole contrattuali non risultano allegate nè trascritte nel ricorso.

11. Non merita accoglimento neppure il quarto motivo, in quanto il vizio di omessa motivazione ricorre allorchè dal compendio giustificativo sviluppato a supporto della decisione emerga la totale obliterazione di elementi che potrebbe condurre ad una diversa soluzione o sia evincibile un'obiettiva carenza nell'iter logico-argomentativo che ha condotto il giudice a regolare la vicenda al suo esame in base alla regola concretamene applicata, mentre, a sua volta, il vizio di contraddittorietà si rende ravvisabile solo in presenza di argomentazioni contrastanti e tali da non permettere di comprendere la "ratio decidendi" che sorregge il "decisum" adottato, va detto che nella specie l'impugnata decisione non si presta ad alcuna delle censure motivazionali di cui la fanno bersaglio i ricorrenti.

Infatti "La riformulazione dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 5, disposta dal D.L. 22 giugno 2012, n. 83, art. 54 conv. in L. 7 agosto 2012, n. 134, deve essere interpretata, alla luce dei canoni ermeneutici dettati dall'art. 12 preleggi, come riduzione al "minimo costituzionale" del sindacato di legittimità sulla motivazione. Pertanto, è denunciabile in cassazione solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, in quanto attinente all'esistenza della motivazione in sè, purchè il vizio risulti dal testo della sentenza impugnata, a prescindere dal confronto con le risultanze processuali. Tale anomalia si esaurisce nella "mancanza assoluta di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico", nella "motivazione apparente", nel "contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili" e nella "motivazione perplessa ed obiettivamente incomprensibile", esclusa qualunque rilevanza del semplice difetto di "sufficienza" della motivazione." (Cass., Sez. U, Sentenza n. 8053 del 07/04/2014; conforme, ex multis, Cass., sez. 3 -, Sentenza n. 23940 del 12/10/2017). In continuità con tale orientamento, e con riferimento anche alla logicità della motivazione, è stato ribadito che " La motivazione del provvedimento impugnato con ricorso per cassazione deve ritenersi apparente quando pur se graficamente esistente ed, eventualmente sovrabbondante nella descrizione astratta delle

norme che regola la fattispecie dedotta in giudizio, non consente alcun controllo sull'esattezza e la logicità del ragionamento decisorio, così da non attingere la soglia del "minimo costituzionale" richiesto dall'art. 111 Cost., comma 6" (Cass. Sez. 1 -, Ordinanza n. 13248 del 30/06/2020). I limiti di ammissibilità del contenuto effettivo della censura di anomalia motivazionale che equivalga all'inesistenza della motivazione sono stati recentemente riaffermati, chiarendo che " E' inammissibile il ricorso per cassazione che, sotto l'apparente deduzione del vizio di violazione o falsa applicazione di legge, di mancanza assoluta di motivazione e di omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio miri, in realtà, ad una rivalutazione dei fatti storici operata dal giudice di merito." (Cass. Sez. U. Sentenza n. 34476 del 27/12/2019).

Tanto premesso, nel caso di specie la sentenza della CTR non si presta ad alcuna delle critiche mosse dai contribuenti; la regionale ha reso una motivazione non meramente apparente, in quanto le relative argomentazioni, condivisibili o meno che siano, nelle quali si sostanzia consentono di ripercorrere e controllare, in fatto ed in diritto, il ragionamento decisorio all'esito del quale lo stesso giudice ha concluso per la legittimità dell'atto opposto, individuando la norma applicabile al caso di specie e la natura delle disposizioni contenute nell'accordo di ristrutturazione.

12.Parimenti il quinto motivo non supera il vaglio di ammissibilità, in considerazione della generica formulazione della censura e il mero richiamo ad un favor contribuente che non trova riscontro nella disciplina in materia di imposta di registro applicabile alla fattispecie.

In conclusione, il ricorso va respinto, con aggravio di spese.

P.Q.M.

La Corte di Cassazione:

Rigetta il ricorso;

condanna i ricorrenti alla refusione delle spese di lite sostenute dall'Ufficio che liquida in Euro 5.800,00, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte del ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso principale, a norma dello stesso art. 13, comma 1 bis ove dovuto.

Così deciso in Roma, nell'adunanza camerale della quinta sezione della Corte di cassazione, il 19 ottobre 2021.

Depositato in Cancelleria il 21 dicembre 2021

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza