

16755.20



M

REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

QUINTA SEZIONE CIVILE

CU

Composta da

dott. Ettore Cirillo

Presidente -

dott. Michele Cataldi

Consigliere -

dott.ssa Pasqualina A. P. Condello

Consigliere Rel. -

dott.ssa Antonella Dell'Orfano

Consigliere -

dott. Giuseppe Nicastro

Consigliere -

Oggetto: avv. accert. Ires,
Irap, Iva 2002-04 cartella

Oggetto

R.G.N. 19424/12

R.G.N. 9393/13

R.G.N. 13141/16

Cron 16755

UP 10/2/2020

ha pronunciato la seguente

235
/2020

SENTENZA

e

sul ricorso iscritto al n. 19424/2012 R.G. proposto da
ALFATHERM S.P.A., in persona del legale rappresentante, rappresentata e
difesa, in forza di delega in calce al ricorso, dagli avv.ti

;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente
domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura
Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per legge;

- controricorrente -

avverso la sentenza n. 53/31/12 della Commissione Tributaria regionale della Lombardia depositata il 24 aprile 2012;

e sul ricorso iscritto al n. 9313/2013 R.G. proposto da AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per legge;

- *ricorrente* -

contro

ALFATHERM S.P.A., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, in forza di procura speciale, dagli avv.ti () ;

- *resistente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 13/27/12 depositata il 16 febbraio 2012

e sul ricorso iscritto al n. 13141/16 R.G. proposto da AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore p.t., elettivamente domiciliata in Roma, alla via dei Portoghesi, n. 12, presso l'Avvocatura Generale dello Stato che la rappresenta e difende come per legge;

- *ricorrente* -

contro

ALFATHERM S.P.A., in persona del legale rappresentante, rappresentata e difesa, in forza di procura speciale, c , a ;

- *resistente* -

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 5095/38/15 depositata il 26 novembre 2015;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 10 febbraio 2020 dal Consigliere Pasqualina Anna Piera Condello;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore generale dott. Umberto De Augustinis, che ha concluso chiedendo, in relazione a tutti i ricorsi, il rinvio a nuovo ruolo;

a

;

ii

FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate notificava alla società Alfatherm 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* Nuova Alfatherm s.p.a. mediante incorporazione della Nibbio s.p.a. e della Alfatherm Finanziaria s.p.a.

b

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 Plastmat International SA e Title Investments Limited avevano concluso un accordo

(*share purchase agreement*) avente ad oggetto la cessione da parte di queste ultime della totalità delle partecipazioni in Nibbio s.p.a. e Alfatherm Finanziaria s.p.a., società holding che controllavano il gruppo Alfatherm; nel contratto era stata prevista la facoltà 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 Varese Holding sarl; c) in data 16 ottobre 2002, la Varese Holding sarl e Marino Uberti avevano costituito, rispettivamente con una quota del 99,5 per cento e dello 0,5 per cento, la Nuova Alfatherm 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 Alfatherm Finanziaria s.p.a. e Nibbio s.p.a.; d) la Nuova Alfatherm 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 Nuova Alfatherm s.p.a. e della Alfatherm Finanziaria s.p.a.; e) nell'anno 2003 la Nuova Alfatherm s.p.a., con due distinte operazioni di fusione – con effetti contabili e fiscali dal 1 gennaio 2003 – aveva incorporato le società *target* Nibbio s.p.a. e Alfatherm finanziaria s.p.a., nonché altre società del gruppo, ossia la Alfatherm Industriale s.p.a., la Flexa s.p.a. e la Gorlex s.p.a., ed aveva successivamente modificato la propria denominazione in Alfatherm s.p.a.; f) in data 30 luglio 2004 la Varese Holding sarl aveva ceduto la intera partecipazione nella Alfatherm s.p.a. alla *newco* Luglio s.p.a., controllata dalla società di diritto lussemburghese Emerald Advisory Service & Equity Investment 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 società Nuova

Alfatherm 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 società Luglio 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'art. 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, poiché le direttive OCSE prevedevano una distinzione tra *shareholder activities*, attività di azionista, e *stewardship activities*, attività 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 paragrafo 7.9 e successivi del capitolo 7 della Direttiva OCSE del 1995 doveva considerarsi

servizio infragruppo l'attività, posta in essere da una società, di raccolta di fondi per consentire ad altra società 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 società 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 attività 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 Alfatherm s.p.a. per il recupero di somme incluse nella transazione fiscale ex art. 182-ter legge fallimentare 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 società contribuente, ritualmente intimata, non ha svolto attività difensiva.

In data 29 gennaio 2020 la Alfatherm 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 art. 182-bis e 183-ter legge fallimentare, 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 più risalente, atteso che, pur avendo tali ricorsi ad oggetto l'impugnazione di distinte sentenze, essi scaturiscono da accertamenti, svolti a carico della medesima società Alfatherm 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 Nuova Alfatherm s.p.a. e la seconda dalla Luglio s.p.a., l'Ufficio ha contestato che l'attività svolta dalle *newco* italiane integrerebbe prestazione di un servizio infragruppo ex art. 76, quinto comma, d.P.R. n. 600 del 1973, i cui costi avrebbero dovuto essere ribaltati sugli effettivi beneficiari delle operazioni (Fondo di investimento americano e Fondo Emerald), anziché essere inseriti quali componenti negativi nel bilancio delle società incorporate, in difetto del requisito dell'inerenza di cui all'art. 75 (ora 109), quinto comma, del t.u.i.r.

2. Va, altresì, 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 art. 182-ter legge fallimentare 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 società contribuente, deducendo violazione e falsa applicazione dell'art. 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 società 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 Alfatherm s.p.a. e dalla Luglio 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 presta servizi a favore delle consociate; al contrario, nel caso in cui le attività realizzate dalla capogruppo si riflettano in un servizio rivolto a beneficio di una o più 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 (art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ.), assumendo che se la C.T.R. avesse applicato ai fatti di causa le indicazioni fornite dalle linee guida dell'OCSE, così 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'art. 110, comma 7, del t.u.i.r.

5. Con il terzo motivo la ricorrente deduce omessa pronuncia, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., 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 nullità della sentenza per violazione dell'art. 36, comma 2, nn. 3 e 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, dell'art. 132, n. 4, cod. proc. civ., dell'art. 118 delle disposizioni di attuazione cod. proc. civ. e dell'art. 111 Cost., lamentando che il capo della sentenza afferente i quattro rilievi minori, oggetto di appello incidentale, è 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'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., dell'art. 7 l. n. 212 del 2000 e dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, per avere la Commissione regionale omesso di esaminare l'eccezione di difetto di motivazione dell'atto impositivo sollevata in merito al rilievo concernente l'indeducibilità 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 dell'art. 7 della l. n. 212 del 2000 e dell'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, 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'indeducibilità di costi relativi alle «provvigioni estere».

9. Con il settimo motivo deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, del d.P.R. n. 917 del 1986 e dell'art. 19 del d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, nella parte in cui la C.T.R. ha confermato l'indeducibilità 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, nonché l'effettività 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'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 57 del d.lgs. n. 546 del 1992, 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 realtà 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 società *target*, nell'esclusivo interesse della fondazione americana. La Commissione regionale non avrebbe quindi dovuto ritenere inammissibili le più analitiche argomentazioni esposte nell'atto di appello che non introducevano elementi di novità rispetto a quanto già dedotto in primo grado.

11. Con il secondo motivo la ricorrente deduce la violazione e falsa applicazione degli artt. 75 e 76 del d.P.R. n. 917 del 1986, vigente *ratione temporis*, dell'art. 2697 cod. civ., dei principi contenuti nelle linee guida del Rapporto Ocse 1995, nonché del divieto di abuso del diritto e dell'art. 53 Cost.

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

Poiché a monte della acquisizione delle due società *target* si pone l'accordo concluso tra il fondo d'investimento USA e le due società che detenevano le partecipazioni nelle due *target*, risulterebbe evidente che, per effetto dell'operazione di *leveraged buyout*, il controllo del pacchetto azionario delle società italiane Nibbio s.p.a. e Alfatherm finanziaria s.p.a. è stato trasferito dalle due originarie detentrici (Plastmat International SA e Title Investments Ltd) al fondo chiuso d'investimento statunitense; l'acquisizione da parte di tale fondo d'investimento è stata effettuata utilizzando un finanziamento destinato ad essere rimborsato dalle medesime società *target* italiane, i cui futuri utili sono stati abbattuti poiché il loro bilancio è stato appesantito dai componenti negativi derivanti dall'operazione di finanziamento (gli interessi passivi sul mutuo). Le società *target* italiane non hanno tratto alcuna utilità dal finanziamento, i cui oneri sono stati ad esse accollate per effetto della fusione con la *newco* italiana e, all'esito dell'operazione, la società risultante dalla fusione si è trovata con un bilancio gravato dagli interessi di un finanziamento del quale non ha assolutamente

b

beneficiario, avendolo utilizzato per rimborsare all'azionista unico il valore delle azioni.

La sentenza impugnata, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, sarebbe errata, poiché si ferma al dato formalistico del soggetto che ha acquistato la partecipazione sostenendo i relativi costi, tralasciando di considerare che il servizio è stato reso dalla società 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 società 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'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 182-*bis* e 182-*ter* r.d. n. 267 del 1942 e degli artt. 15 e 25 del d.P.R. n. 602 del 1973. 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 citato art. 25. In altri termini, poiché nessuna disposizione di legge prevedeva la sospensione o il differimento dei termini decadenziali stabiliti dal richiamato art. 25, l'iscrizione a ruolo, così come la notifica della cartella esattoriale, costituivano attività 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'inapplicabilità dell'art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973 dall'effetto del «consolidamento del debito fiscale» derivante dalla transazione, che non determina effetti preclusivi rispetto ad ogni ulteriore attività di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate, né

te

comporta un differimento o una sospensione dei termini decadenziali previsti dall'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973.

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 Alfatherm s.p.a. ai sensi dell'art. 182-*bis* della legge fallimentare, un atto di transazione fiscale ex art. 182-*ter* del r.d. n. 267 del 1942, omologato dal Tribunale di Varese con provvedimento depositato in data 2 novembre 2013, prevedendo un pagamento dilazionato il cui piano di rateazione è 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 società proponente, che può chiudere definitivamente i rapporti con l'Erario e con gli enti previdenziali, sia per il Fisco, il quale può recuperare denaro e al tempo stesso salvaguardare l'attività economica e l'occupazione.

L'istituto della transazione, tipico nel diritto civile (art. 1965 cod. civ.), è del tutto innovativo nell'ordinamento tributario, dove vige il principio di indisponibilità del credito tributario, sicché la relativa disciplina normativa è di stretta interpretazione e non è suscettibile di interpretazione analogica o estensiva; per effetto del richiamato principio di indisponibilità del credito tributario, non si può, pertanto, pervenire alla soddisfazione parziale di tale credito al di fuori della specifica disciplina di cui all'art. 182-*ter* legge fallimentare e la falcidia o la dilazione del credito tributario è 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'art. 160 della legge fallimentare ai fini del concordato preventivo, ovvero nell'ambito delle trattative che precedono la

stipula dell'accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-*bis* della legge fallimentare, la proposta di transazione fiscale non venga formulata in conformità alle predette disposizioni.

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.

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 (art. 182-*ter*, comma 2) e la cessazione della materia del contendere (art. 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, 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.

14.3. 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, 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 art. 182-ter legge fallimentare (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 legge fallimentare.

Come chiarito da questa Corte con le sentenze del 31 maggio 2016 nn. 11316, 11317, 11318, 11319 e 11320, tale disposizione non è invece estensibile all'ipotesi di transazione fiscale conclusa nell'ambito di un accordo di ristrutturazione di cui all'art. 182-bis legge fallimentare, in quanto il comma 6 del citato art. 182-ter – 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 legge 30 luglio 2010, n. 122, art. 29, comma 2 – non ripete, né 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 cioè 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 allorché 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 legittimità le parti dichiarino che è intervenuta una definizione della controversia con un accordo convenzionale e che la materia del contendere è 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 dagli artt. 382, terzo comma, 383 e 384 cod. proc. civ. b

Si è, al riguardo, spiegato che la situazione non si presta ad essere incasellata nella tipologia della cassazione senza rinvio di cui al terzo comma dell'art. 382 cod. proc. civ., «in quanto, se è 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 è riconducibile alla formula decisoria dell'art. 384 cod. proc. civ., 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 può neppure considerarsi «come situazione che evidenzia un disinteresse sopravvenuto delle parti per la decisione sul ricorso e, quindi, una inammissibilità sopravvenuta del ricorso», posto che le parti non chiedono un esame dei motivi del ricorso, ma danno atto che sulla controversia devoluta alla Corte è intervenuto un accordo negoziale.

Conseguentemente la pronuncia che la Corte è sollecitata ad adottare non può essere una pronuncia di inammissibilità sopravvenuta del ricorso, perché 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, così rinunciando a valersi di detta efficacia» e «il fenomeno che si verifica non è una "cassazione" della sentenza impugnata, bensì l'accertamento che la sua efficacia è venuta meno per effetto dell'accordo negoziale delle parti, perché 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 art. 182-ter legge fallimentare conclusa dalle parti in data 12 giugno 2013 ed omologata dal competente Tribunale, sopravvenuta alle sentenze impuginate 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 impuginate.

16. L'accordo negoziale raggiunto dalle parti consente, altresì, 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 è stata emessa e notificata in data antecedente alla modifica apportata dal d.lgs. n. 159 del 2015 all'art. 25 del d.P.R. n. 602 del 1973, 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 all'art. 182-*bis* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, non ancora iscritti a ruolo alla data di presentazione della proposta di transazione fiscale di cui all'art. 182-*ter* del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267.

Deve, tuttavia, osservarsi che, secondo le modifiche apportate dal d.lgs. 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 è 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 è ancora venuto a scadenza.

Ad identiche conclusioni deve pervenirsi anche per il periodo anteriore alle modifiche normative introdotte dal d.lgs. n. 159 del 2015, poiché, 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 all'art. 25 d.P.R. n. 602 del 1973, 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.

t

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., è dunque pervenuta all'esatta soluzione della questione sottoposta al suo esame, anche se la motivazione della decisione impugnata deve essere corretta, ai sensi dell'art. 384 cod. proc. civ., 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 legittimità.

Ai sensi dell'art. 13, comma 1-*quater* del d.P.R. n. 115 del 2002, si deve dare atto della insussistenza dei presupposti processuali per il versamento, da parte della ricorrente Alfatherm s.p.a., dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso a norma del comma 1-*bis* del citato art. 13. Invero, in tema di impugnazione, il meccanismo sanzionatorio del raddoppio del contributo unificato di cui all'art. 13, comma 1-*quater*, del d.P.R. n. 115 del 2002, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. n. 228 del 2012, è applicabile qualora il procedimento per cassazione si concluda con integrale conferma dell'efficacia della statuizione impugnata, cioè con il rigetto dell'impugnazione nel merito, ovvero con la dichiarazione di inammissibilità o improcedibilità 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 impuginate 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.,

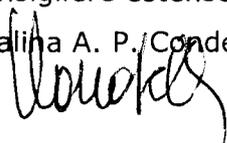
la cessazione della materia del contendere per intervenuto accordo tra le parti
determinativo del venir meno dell'efficacia delle sentenze impugnate.

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

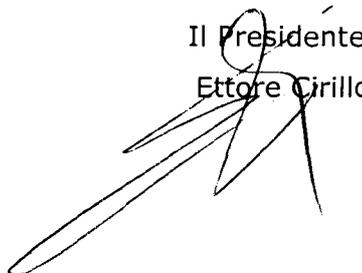
Compensa interamente tra le parti le spese dei giudizi di legittimità

Così deciso in Roma nella camera di consiglio il 10 febbraio 2020

Il Consigliere estensore
Pasqualina A. P. Condello



Il Presidente
Ettore Cirillo



DEPOSITATO IN CANCELLERIA

oggi. 06 AGO. 2020

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO
Ettore Cirillo Panacchia

