

3255 - 22



LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SESTA SEZIONE CIVILE - T

Oggetto: TRIBUTI -

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Dott. ANTONIO FRANCESCO ESPOSITO - Presidente -
Dott. COSMO CROLLA - Consigliere - CC. 22/02/2022
Dott. LUCIO LUCIOTTI - Consigliere Rel.- R.G.N. 2506/2020
Dott. ROBERTO SUCCIO - Consigliere - Cron. 13255
Dott. MARIA GIULIA PUTATUTO DONATI
VISCIDO DI NOCERA - Consigliere -

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 2506-2020 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. (omissis) in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma,
alla via dei Portoghesi n. 12;

- **ricorrente** -

contro

(omissis) , in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
(omissis) , rappresentata e difesa dagli avv.ti (omissis)
(omissis) ed elettivamente
domiciliata in (omissis) presso lo studio legale
del predetto ultimo difensore;

- **controricorrente** -

1938
22

avverso la sentenza n. 703/05/2018 della Commissione tributaria regionale del VENETO, depositata in data 11/06/2018;

nonché

sul successivo ricorso proposto da:

(omissis) in persona del legale rappresentante *pro tempore*,
(omissis) appresentata e difesa, per procura speciale in
calce al ricorso, dagli avv.ti (omissis)
(omissis) ed elettivamente domiciliata in Padova, alla
Passeggiata del Carmine, n. 2, presso lo studio legale dei predetti
difensori;

- ricorrente -

contro

AGENZIA DELLE ENTRATE, C.F. (omissis) in persona del
Direttore *pro tempore*, rappresentata e difesa dall'AVVOCATURA
GENERALE DELLO STATO, presso la quale è domiciliata in Roma,
alla via dei Portoghesi n. 12;

- controricorrente -

avverso il provvedimento dell'Agenzia delle entrate, Direzione
Provinciale di Padova, prot. n. 64749-2020, notificato in data
17/07/2020, di diniego della definizione agevolata della
controversia;

udita la relazione della causa svolta nella camera di consiglio non
partecipata del 22/02/2022 dal Consigliere Lucio LUCIOTTI

Rilevato che:

1. Con la sentenza in epigrafe indicata la Commissione tributaria regionale del Veneto accoglieva l'appello proposto dalla (omissis) avverso la sfavorevole sentenza di primo grado che aveva dichiarato inammissibile il ricorso della società contribuente proposto nei confronti dell'atto di definizione emesso dall'Agenzia delle entrate a seguito di istanza adesione da parte della predetta società a processo verbale di constatazione, ex art. 5 bis del d.lgs. n. 218 del 1997, per

l'anno di imposta 2012 che i giudici di primo grado avevano ritenuto atto non impugnabile.

2. Avverso la statuizione d'appello l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione affidato a due motivi, cui resisteva la società contribuente con controricorso.

3. Con nota del 18/12/2019 la società contribuente depositava la domanda di adesione alla definizione agevolata delle controversie di cui al d.l. n. 119 del 2018, convertito con modificazioni dalla legge n. 136 del 2018, corredata della quietanza di pagamento dell'intero importo dovuto.

4. Con istanza in data 06/10/2020 l'Agenzia delle entrate chiedeva la fissazione dell'udienza di trattazione della causa stante il diniego della domanda di definizione agevolata presentata dalla ^(omissis) s.r.l., adottato con provvedimento notificato alla società contribuente in data 17/07/2020.

5. La società contribuente ha impugnato il predetto provvedimento con ricorso notificato in data 07/10/2020 all'Agenzia delle entrate che ha resistito con controricorso.

6. Sulla proposta avanzata dal relatore ai sensi del novellato art. 380 *bis* cod. proc. civ., risulta regolarmente costituito il contraddittorio.

Considerato che:

1. Va preliminarmente esaminato il ricorso proposto dalla ^(omissis) avverso il diniego di definizione agevolata della controversia che l'Agenzia delle entrate ha adottato ritenendo che l'atto di definizione emesso dall'Agenzia delle entrate a seguito di istanza di adesione da parte della società contribuente a processo verbale di constatazione, ex art. 5 bis del d.lgs. n. 218 del 1997, non avesse natura di impositiva bensì liquidatoria delle maggiori imposte e sanzioni dovute dalla predetta società, come tale

escluso dalla definizione agevolata che, ex art. 6, comma 1, del citato d.l., possono avere ad oggetto soltanto atti impositivi.

2. Ancora preliminarmente va disattesa l'istanza di trattazione della causa in pubblica udienza che la ricorrente ha avanzato con il ricorso.

2.1. Invero, in adesione all'indirizzo espresso dalle Sezioni Unite di questa Corte, il collegio giudicante ben può escludere, nell'esercizio di una valutazione discrezionale, la ricorrenza dei presupposti della trattazione in pubblica udienza, in ragione del carattere consolidato dei principi di diritto da applicare nel caso di specie (Cass., Sez. Un., 5 giugno 2018, n. 14437) e non si verta in ipotesi di decisioni aventi rilevanza nomofilattica (Cass., Sez. Un., 23 aprile 2020, n. 8093).

2.2. In particolare, la sede dell'adunanza camerale non è incompatibile, di per sé, anche con la statuizione su questioni nuove, soprattutto se non oggettivamente inedite e già assistite da un consolidato orientamento, cui la Corte fornisce il proprio contributo (Cass., Sez. 5[^], 5 marzo 2021, n. 6118; Cass., Sez. 5[^], 30 marzo 2021, n. 8757). Per cui, tenendo anche conto delle recenti pronunzie della Corte sulla medesima questione (di cui si dirà in appresso), la controversia può essere esaminata in camera di consiglio.

3. Nel merito il ricorso è fondato e va accolto.

4. E' noto a questa Corte il principio secondo cui «In materia tributaria, una volta che sia stato definito l'accertamento con adesione, ai sensi del d.lgs. 19 giugno 2 1997, n. 218, con fissazione anche del "quantum debeatur", al contribuente non resta che eseguire l'accordo, mediante il versamento di quanto da esso previsto, risultando normativamente esclusa la possibilità di impugnare simile accordo e, a maggior ragione, l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a

garanzia del Fisco, sino a quando non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato. È, quindi, inammissibile il ricorso contro l'avviso di accertamento proposto dopo la firma del concordato fiscale» (Cass., Sez. 5, Sentenza n. 10086 del 30/04/2009, Rv. 607936 - 01).

5. Ma la fattispecie sottoposta allo scrutinio di questa Corte presenta tuttavia delle peculiarità che giustificano una soluzione diversa.

6. Dalla stessa sentenza impugnata risulta che la società contribuente, dopo aver comunicato, in data 10/12/2014, l'adesione al verbale di constatazione, «Nelle more dell'missione dell'avviso di liquidazione [...], su sollecitazione della stessa Agenzia delle entrate, in data 15/05/2015, presentava il modello IPEC (modello che consente di computare le perdite pregresse dei maggiori imponibili)», ai sensi dell'art. 9 bis del d.lgs. n. 218 del 1997 ma «in data 12/06/2015 veniva notificato alla società l'atto di liquidazione, atto che non teneva conto delle perdite pregresse» e che la società contribuente impugnava dinanzi al giudice tributario.

7. Pare opportuno precisare che l'art. 9 bis, comma 2, ultima parte, del d.lgs. n. 218 del 1997 prevede che «L'istanza per lo scomputo delle perdite di cui al comma 3 dell'articolo 40-bis citato [del d.P.R. n. 600 del 1973] deve essere presentata unitamente alla comunicazione di adesione di cui all'articolo 5-bis del presente decreto; l'ufficio competente emette l'atto di definizione scomputando le stesse dal maggior reddito imponibile» e che il giudizio principale verte sulla tempestività di tale istanza, controvertendosi non sulla spettanza delle perdite societarie pregresse, ma sulla perentorietà o meno del termine indicato nella citata disposizione.

8. La società contribuente ha, in buona sostanza, impugnato «l'atto di definizione» contestando la correttezza degli importi richiesti dall'amministrazione finanziaria con l'atto impugnato per l'omesso scomputo delle perdite societarie pregresse, esulanti dal verbale di constatazione, che l'Agenzia delle entrate aveva negato sul presupposto della tardività della presentazione del modello IPEC.

9. E' evidente, pertanto, che l'atto impugnato non è un mero atto di liquidazione delle somme dovute dalla società contribuente sulla base della mera adesione al verbale di constatazione ma un atto di vera e propria imposizione, contenendo in sé, anche se solo implicitamente, la determinazione dell'amministrazione finanziaria di escludere, dalle maggiori imposte dovute dalla società contribuente sulla base della semplice adesione al verbale di constatazione, la decurtazione delle perdite societarie. Diversamente da quanto argomenta la difesa erariale, ai fini della qualificazione di quell'atto non rileva certo la correttezza o meno dell'operato dell'amministrazione finanziaria (di esclusione delle perdite pregresse dalle maggiori imposte dovute dalla società contribuente), che poi è l'oggetto del giudizio principale. Quello che rileva, infatti, è che quell'atto contenga una manifestazione di potestà impositiva diversa ed ulteriore rispetto al processo verbale di constatazione e, quindi, al mero atto liquidatorio.

10. Va quindi riconosciuta al contribuente la possibilità di impugnare «l'atto di definizione» per far valere la non corrispondenza tra gli importi in esso esposti e quelli dovuti per effetto non solo dell'acquiescenza prestata al verbale di constatazione, ma anche della richiesta avanzata dalla società contribuente ai sensi dell'art. 9 bis del d.lgs. n. 218 del 1997.

11. Una diversa interpretazione che precluda ogni tipo di sindacato anche quando l'Ufficio formalizzi un atto di definizione

contenente contestazioni (anche implicite, come nel caso di specie) esulanti dalla semplice attività di liquidazione, si tradurrebbe in una limitazione dei diritti del contribuente sanciti dall'art 24 Cost.

12. Del resto questa Corte in ripetute pronunce ha affermato il principio secondo il quale «la lettura dell'art. 19 d.lvo nr. 546/1992 si deve interpretare estensivamente identificando tra gli atti impugnabili tutti quelli che, a prescindere dal loro nome, avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente» (cfr. Cass. nr 8663/2011, 15946/2010, 1473/2010, 17202/2009).

13. In tal senso si è pronunciata questa Corte in un caso analogo, affermando che, «Fermo il principio generale in virtù del quale la definizione dell'accertamento con adesione, su istanza del contribuente, determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra le parti, con la conseguente inammissibilità del ricorso volto a contestare il relativo atto, deve tuttavia ammettersi l'impugnabilità dell'atto di definizione quando non vi sia corrispondenza tra gli importi in esso contenuti e quelli indicati nel processo verbale di contestazione al quale egli aveva aderito, atteso che, diversamente, verrebbero limitati i diritti del contribuente sanciti dall'art. 24 Cost., tenuto conto peraltro, che l'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992 si deve interpretare estensivamente, identificandosi tra gli atti impugnabili tutti quelli che, a prescindere dal loro nome, avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente» (Cass. n. 4566 del 2020).

14. La soluzione cui si è pervenuti non contrasta con la successiva pronuncia di questa Corte n. 29036 del 2021 secondo cui «In tema di adesione al verbale di constatazione, qualora questo presenti dei contenuti eterogenei, indicando sia contestazioni di carattere sostanziale sia profili che attengono ad

un'eventuale attività istruttoria di accertamento, l'adesione del contribuente al contenuto integrale del verbale va riferita solo alla parte di esso che può dare luogo ad un accertamento parziale e, dunque, alla richiesta di una maggiore imposta, con la conseguenza che con l'impugnazione dell'atto di definizione dell'accertamento parziale può essere fatta valere solo la mancata corrispondenza tra la maggiore imposta dovuta, secondo quanto emerge nel processo verbale di constatazione, e l'importo indicato nell'atto di definizione. (In applicazione di tale principio, la Corte ha negato la possibilità di impugnare l'atto di definizione con riguardo alla circostanza che, avendo il contribuente indicato dei costi nel processo verbale di constatazione, di questi si sarebbe dovuto tenere conto ai fini della complessiva pretesa da fare valere con l'atto impositivo finale)».

15. In tale pronuncia la Corte, nell'individuare «i limiti entro cui può essere fatta valere l'impugnabilità dell'atto di definizione che muovono, in sostanza, dal fatto che l'impugnazione può essere fatta valere solo nel caso in cui non vi sia corrispondenza tra la maggiore imposta dovuta, secondo quanto emerge nel processo verbale di constatazione, e l'importo indicato nell'atto di definizione», ha affermato che «i confini della impugnabilità dell'atto di definizione si arrestano sulla soglia della non contestabilità dei rilievi contenuti nel processo verbale relativi a ragioni di ordine sostanziale». Ha quindi escluso che potesse essere impugnato l'atto di liquidazione per far valere la deducibilità di costi, pur indicati nel verbale di constatazione, trattandosi di «circostanza che attiene, in realtà, a profili strettamente valutativi, di per sé estranei all'attività di accertamento parziale che [...] costituisce parametro di riferimento per la comprensione dell'istituto in esame».

16. Nel caso di specie, invero, non venivano in evidenza «rilievi contenuti nel processo verbale relativi a ragioni di ordine sostanziale», bensì rilievi (quelli relativi alla deducibilità di predite societarie pregresse) esulanti dal verbale di contestazione e rimessi alla richiesta della società contribuente che, una volta formulata, necessitava della valutazione dell'amministrazione finanziaria espressa nell'atto impositivo.

17. In definitiva, qualificato l'atto di liquidazione come atto impositivo emesso nei confronti della società contribuente, quest'ultima ben poteva impugnarlo dinanzi al giudice tributario e quindi chiedere di aderire alla definizione agevolata delle controversie di cui all'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, convertito con modificazioni dalla legge n. 136 del 2018, ricorrendo i presupposti di cui al comma 1 di detta disposizione.

18. Pertanto, all'accoglimento del ricorso della società contribuente avverso il diniego di definizione agevolata della controversia, sul rilievo, peraltro neppure contestato, che la predetta società ha adempiuto correttamente agli adempimenti prescritti dall'art. 6 del d.l. 119 del 2018, convertito, il giudizio sul ricorso principale va dichiarato estinto. Le spese di tale giudizio vanno poste a carico della parte che le ha anticipate mentre quelle del ricorso avverso il diniego vanno compensate in ragione dei profili sostanziali della vicenda processuale.

P.Q.M.

accoglie il ricorso avverso il diniego di definizione della controversia e compensa le spese tra le parti.

Dichiara estinto il giudizio sul ricorso avverso l'atto impositivo e pone le spese di tale giudizio a carico della parte che le ha anticipate.

Così deciso in Roma in data 22/02/2022

Il Presidente
Antonio Francesco ESPOSITO

DEPOSITATO IN CANCELLERIA



oggi, 28/4/2022
IL CANCELLIERE ESPERTO
Simona Torrini

IL CANCELLIERE ESPERTO
Simona Torrini