

L'estinzione dei giudizi definiti nei vari tipi di condono: orientamenti giurisprudenziali

Luisa Marrazzo Avvocato in Roma

(in "Rassegna Tributaria" n. 4 del 2020, pag. 985)

SOMMARIO: 1. Premessa 2. Le novità legislative recate dall'art. 6, comma 13, 1° periodo, del D.L. n. 119/2018 3. Le norme processuali vigenti in materia di estinzione dei giudizi tributari pendenti 4. La sentenza delle Sezioni Unite Civili della Corte di cassazione n. 19980/2014 5. La sentenza delle Sezioni Unite Civili della Corte di cassazione n. 1518/2016 6. L'art. 11 del D.L. n. 50/2017 e l'art. 6 del D.L. n. 119/2018 7. Conclusioni

Abstract: For the Tax Amnesty 2018 (the so-called "Pace Fiscale 2018"), the Legislator did not address the interaction between the conclusion of the relevant administrative procedure pending before the Italian Tax Authorities (the beginning of which is the request for the tax amnesty filed by the taxpayer) and the conclusion of the tax litigation pending before the Tax Court (which is declared dismissed by Law if none of the parties file a request to discuss the case). The article analyses the case law relating to the dismissal of tax litigation with the aim of addressing the following issues arising in the context of the Tax Amnesty 2018: what happens to the obligation that was originally brought before the Tax Court? What is the impact (if any) of the acceptance of the request for the tax amnesty by the Italian Tax Authorities on the tax litigation?

SOMMARIO: 1. Premessa - 2. Le novità legislative recate dall'art. 6, comma 13, 1° periodo, del D.L. n. 119/2018 - 3. Le norme processuali vigenti in materia di estinzione dei giudizi tributari pendenti - 4. La sentenza delle Sezioni Unite Civili della Corte di cassazione n. 19980/2014 - 5. La sentenza delle Sezioni Unite Civili della Corte di cassazione n. 1518/2016 - 6. L'art. 11 del D.L. n. 50/2017 e l'art. 6 del D.L. n. 119/2018 - 7. Conclusioni.

1. Premessa

Per tutti i contribuenti che si sono avvalsi della c.d. Pace fiscale del 2018, il 31 luglio 2020 è spirato il termine per la notifica (a loro) da parte dell'Agenzia delle entrate dell'eventuale "diniego di definizione agevolata delle controversie tributarie"⁽¹⁾.

Difatti, in virtù di quanto previsto dall'art. 6, comma 12, del D.L. n. 119/2018 (conv. con mod. nella Legge n. 136/2018), tutti i procedimenti amministrativi di richiesta del condono all'Agenzia delle entrate⁽²⁾ si sono conclusi con un provvedimento finale di diniego⁽³⁾ ovvero con un provvedimento espresso⁽⁴⁾ e/o tacito di "assenso" alla definizione agevolata.

Tralasciando l'ipotesi del diniego e ponendoci esclusivamente nell'ottica dell'avvenuto accoglimento, tacito o espresso, della domanda di definizione da parte dell'Agenzia delle entrate, si deve rilevare che nel testo normativo è presente una lacuna di non poco momento. In particolare, il legislatore tributario non ha previsto alcun "raccordo" tra la conclusione del procedimento amministrativo innanzi all'Amministrazione finanziaria - di cui il giudice, secondo l'iter processuale disciplinato dalla norma, non deve essere informato - e l'estinzione ex lege del processo tributario pendente⁽⁵⁾.

In verità, questo atteggiamento del legislatore tributario, poco attento

agli aspetti processuali di un istituto così complesso come la definizione agevolata (*recte*: condono), è una costante nella continua proliferazione delle definizioni agevolate.

Tanto è vero che un'attenta dottrina non ha mancato di far notare come i riflessi processualistici del condono rappresentano un tema particolarmente arduo da affrontare sotto il profilo interpretativo e sistematico in considerazione dell'intrinseca ambiguità di tale istituto di diritto sostanziale nonché dello stringato spazio normativo normalmente dedicato ai profili processuali(6).

Ora, al fine di comprendere le ragioni per cui abbiamo detto che il testo normativo dell'art. 6 del D.L. n. 119/2018 presenta una lacuna, è opportuno ripercorre brevemente l'iter processuale che consegue alla presentazione della domanda di definizione del contribuente in sede amministrativa.

2. Le novità legislative recate dall'art. 6, comma 13, 1° periodo, del D.L. n. 119/2018

L'art. 6, comma 10, del D.L. n. 119/2018 ha onerato il contribuente di depositare presso l'organo giurisdizionale davanti al quale pende la controversia oggetto di definizione agevolata: i) dapprima, la richiesta di sospensione, contenente la dichiarazione di volersi avvalere del condono (il che ha comportato una prima, breve sospensione del processo fino al 10 giugno 2019)(7); e ii) successivamente, entro tale data del 10 giugno 2019, la documentazione attestante l'adesione alla definizione agevolata ed, in specie, "copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata" (il che ha comportato una seconda, più lunga sospensione del processo fino al 31 dicembre 2020)(8).

Questo secondo deposito in sede giurisdizionale rappresenta uno degli adempimenti-cardine della "definizione agevolata delle controversie tributarie"(9) e ha una duplice finalità.

a) Da un lato, esso ha la funzione di provare al giudice tributario l'attuazione della volontà del contribuente di avvalersi della c.d. Pace fiscale 2018 (volontà già manifestata in sede amministrativa davanti all'Agenzia delle entrate mediante la presentazione della "domanda di definizione agevolata delle controversie tributarie")(10). Al riguardo, è opportuno evidenziare l'impropria formulazione del comma 6, dell'art. 6 (ove si legge che "la definizione si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 8 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata entro il 31 maggio 2019"). Invero, come vedremo meglio *infra*, i due indicati "adempimenti amministrativi" incombenenti sul contribuente non sono idonei a "perfezionare la definizione" (secondo l'infelice formula normativa), bensì soltanto ad avviare il procedimento di "definizione agevolata" del rapporto d'imposta (in termini più chiari, la presentazione della domanda ed il versamento della prima od unica rata perfezionano la fase di avvio della definizione agevolata e non la definizione agevolata *tout court*). E ciò, in quanto il contribuente non è titolare di un diritto soggettivo perfetto alla definizione agevolata (già al momento della presentazione della domanda), ma soltanto del "diritto potestativo"(11) di avviare il relativo procedimento amministrativo (che ha ad oggetto la definizione del rapporto giuridico d'imposta secondo "regole" eccezionali e diverse da quelle ordinariamente applicabili)(12).

b) Da un altro lato, il deposito al giudice di copia della domanda di definizione agevolata (e del versamento - in tutto od in parte - delle imposte dovute) produce l'effetto di sospendere *ex lege* (sino al 31 dicembre 2020) le controversie tributarie definibili(13): e ciò al fine di concedere all'Agenzia delle entrate un congruo termine (scaduto il 31 luglio 2020) per definire in via amministrativa ed agevolata il rapporto d'imposta ed, in caso, per notificare l'"eventuale diniego della definizione".

Come si può notare, da un punto di vista processuale, la definizione

agevolata ex art. 6 non prevede nessun altro adempimento in capo ai contribuenti (e neppure in capo all'Amministrazione finanziaria) successivo al 10 giugno 2019: questo significa che il giudice tributario (innanzi al quale è pendente la lite sospesa a seguito del deposito della domanda - e del previsto versamento - di definizione agevolata) non verrà mai a conoscenza del provvedimento espresso e/o tacito di "assenso" alla definizione agevolata da parte dell'Agenzia.

La domanda che ci si pone, in una duplice proiezione, è la seguente: cosa accade dell'originaria obbligazione tributaria dedotta in giudizio e quali sono (se esistono) gli eventuali effetti sostanziali prodotti dall'estinzione del giudizio?

In verità questi interrogativi, lungi dall'essere considerati un mero esercizio accademico, scaturiscono dal dettato normativo ed, in specie, dall'esame del comma 13, dell'art. 6, che reca una formulazione parzialmente diversa rispetto all'art. 11, comma 10, del D.L. n. 50/2017 (norma, quest'ultima, che ha disciplinato la precedente "definizione agevolata delle controversie tributarie" di cui alla c.d. Manovra correttiva del 2017) ovvero totalmente diversa rispetto alle leggi di condono che hanno preceduto il D.L. n. 50/2017.

In particolare:

i) l'art. 11, comma 10, 4° periodo, del D.L. n. 50/2017 (conv. con mod., nella Legge n. 96/2017) prevedeva che "il processo si estingue in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2018 dalla parte che ne ha interesse";

ii) l'art. 6, comma 13, 1° periodo, del citato D.L. n. 119/2018 (conv. in Legge n. 136/2018) prevede - invece - che "in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente".

Dal confronto tra i due testi normativi emerge come il legislatore del 2017 non avesse disciplinato la "forma" del provvedimento di estinzione (avendo genericamente stabilito che "il processo si estingue..."); al contrario il legislatore del 2018 ha previsto che l'estinzione del processo è pronunciata con "decreto del Presidente"⁽¹⁴⁾.

Questa puntuale previsione disvela una ben precisa scelta normativa orientata a far dichiarare l'estinzione dei giudizi non più in sede collegiale, bensì con un provvedimento presidenziale-monocratico.

Peraltro, dall'ulteriore confronto tra le norme afferenti le ultime definizioni agevolate (artt. 11 del D.L. n. 50/2017 e 6 del D.L. n. 119/2018 già sopra esaminati) e la precedente normativa in materia (si cfr. art. 16 della Legge n. 289/2002⁽¹⁵⁾ ed art. 39 del D.L. n. 98/2011⁽¹⁶⁾) si evince che il legislatore del 2017 e quello del 2018 non richiedono più (ai fini dell'estinzione del giudizio) il deposito dell'attestazione di regolarità da parte dell'Agenzia delle entrate (prevista, invece, sia dall'art. 16 della Legge n. 289/2002 che dall'art. 39 del D.L. n. 98/2011).

Ciò perché le definizioni agevolate degli anni 2017-2018 agganciano l'estinzione del giudizio alla (sola) mancata presentazione dell'istanza di trattazione della causa entro il termine perentorio, rispettivamente, previsto ex lege.

Sembrirebbe, quindi, che - per esigenze di semplificazione e celerità - al giudice tributario sia stato sottratto il "controllo"⁽¹⁷⁾ sulla regolarità della definizione avvenuta in sede amministrativa e che, per l'effetto, la fattispecie di "estinzione processuale" ivi prevista sia stata svuotata dei contenuti sostanziali⁽¹⁸⁾ (con conseguente abbandono della strada della "collegialità").

[3. Le norme processuali vigenti in materia di estinzione dei giudizi tributari pendenti](#)

Ora, dato che il legislatore ha progressivamente mutato i presupposti

dell'estinzione del giudizio, in guisa da eliminare, dapprima nel D.L. n. 50/2017, l'attestazione di regolarità da parte dell'Agenzia delle entrate, e, successivamente nel D.L. n. 119/2018, anche la necessità di una decisione collegiale circa l'estinzione del giudizio(19), si tenterà di delineare qual è il nuovo assetto sostanziale della definizione agevolata e quali sono le norme processuali cui il legislatore ha implicitamente rinviato.

In proposito, si deve anzitutto ricordare che - per le controversie fiscali pendenti innanzi ai giudici di primo e secondo grado - il Decreto legislativo n. 546/1992 tipizza tre diversi casi di estinzione(20) ed in particolare:

- a) la "estinzione del processo per rinuncia al ricorso" (art. 44);
- b) la "estinzione del processo per inattività delle parti" (art. 45);
- c) la "estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere" che si configura anche ai sensi dell'art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992 nei "casi di definizione delle pendenze tributarie" e, cioè, del c.d. condono premiale.

Per le controversie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, l'estinzione è disciplinata dal Codice di procedura civile ed in specie:

- i) dall'art. 391 c.p.c. (che - a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 40/2006 - ha esteso il proprio ambito di applicazione anche ai "casi di estinzione del processo disposta per legge", oltre che alla "rinuncia al ricorso")(21);
- ii) dall'art. 306 c.p.c. (rinuncia agli atti del giudizio)(22);
- iii) dall'art. 307 c.p.c. (estinzione del processo per inattività delle parti);
- iv) per quanto di specifico interesse, dall'art. 310 c.p.c. (rubricato "effetti dell'estinzione del processo"), il quale - al comma 2 - prevede che "l'estinzione rende inefficaci gli atti compiuti, ma non le sentenze di merito pronunciate nel corso del processo".

Da tale quadro normativo sembrerebbe che - nell'ipotesi di definizione delle liti pendenti innanzi alle Commissioni tributarie - l'estinzione dei relativi giudizi (trattasi di fattispecie estintiva prevista *ex lege*) sia disciplinata dall'art. 46, D.Lgs. n. 546/1992; invece, sussiste qualche incertezza in merito all'individuazione delle norme processuali applicabili in caso di pendenza della causa innanzi alla Corte di cassazione.

Sul punto e con specifico riferimento alla definizione agevolata delle liti pendenti disciplinata dall'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011 e dall'art. 16, comma 8, della Legge n. 289/2002, le Sezioni Unite Civili della Corte di cassazione sono intervenute con due importanti pronunce, delle quali ora diremo.

[4. La sentenza delle Sezioni Unite Civili della Corte di cassazione n. 19980/2014](#)

La fattispecie indagata nella sentenza delle SS.UU. n. 19980/2014 (depositata il 23 settembre 2014) riguarda l'estinzione (pronunciata con decreto presidenziale) di una controversia fiscale, la quale - nella pendenza del ricorso innanzi alla Corte di cassazione - era stata oggetto di definizione agevolata ai sensi dell'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011. La rimessione degli atti al Primo Presidente ed alle SS.UU. è scaturita da un contrasto giurisprudenziale circa:

- a) l'impugnabilità - ai sensi dell'art. 391, comma 3, c.p.c. - del decreto presidenziale di estinzione del giudizio (il quale era stato già definito con condono);
- b) i rimedi esperibili in caso di errata declaratoria di estinzione per condono.

In relazione alle problematiche appena evidenziate, le Sezioni Unite hanno fornito i seguenti principi di diritto:

- i) l'art. 391, comma 1, c.p.c. (nel testo vigente *ratione temporis*) deve

essere interpretato nel senso che esso ricomprende anche i casi di estinzione da condono. Difatti, “quando allude ai casi di estinzione del processo disposti dalla legge, si riferisce sia alle ipotesi di norma di legge direttamente dispositiva dell’estinzione (N.d.R. norma di legge che non prevede, cioè, il compimento di alcun ‘fatto processuale’ diretto ad integrare la fattispecie estintiva), sia alle ipotesi di norma che prevede l’effetto estintivo sulla base del verificarsi all’esterno del processo di cassazione di determinati fatti che poi debbono in essi essere rappresentati e fatti constare” (così interpretato, l’[art. 391](#) c.p.c. ben può essere applicato al fine di dichiarare estinti i giudizi pendenti in Cassazione e definiti con condono);

ii) quanto ai rimedi esperibili avverso un “erroneo” decreto di estinzione (pronunciato ex [art. 391](#) c.p.c.), le Sezioni Unite hanno affermato che “deve concordarsi con la giurisprudenza (particolarmente Cass. n. [8727/2013](#)) che, sulla scorta anche dell’orientamento della dottrina, ha ritenuto che la sollecitazione alla fissazione dell’udienza non sia un’impugnazione del decreto... La proposizione dell’istanza si risolve solo in un atto che elide qualsiasi valore del decreto: tale conclusione circa la natura della sollecitazione alla fissazione dell’udienza è giustificata poiché, avendo il legislatore usato il termine ‘istanza di fissazione dell’udienza’ ed avendo, quindi, indicato come *petitum* immediato della richiesta la relativa trattazione, risulta palese che essa, essendo diretta a quello scopo, la cui realizzazione si sovrappone necessariamente al decreto, sia di per sé sola idonea a renderlo irrilevante... La costruzione dell’istanza di fissazione dell’udienza come atto meramente sollecitatorio della trattazione in udienza si presenta anche come pienamente compatibile con l’eccezionale previsione della monocraticità del decreto presidenziale, giusta le considerazioni sulla rilevanza in Costituzione della necessaria correlazione della decisione della Corte di cassazione ad un Collegio. Il fatto che il decreto possa essere messo nel nulla da una semplice istanza non incide in alcun modo su detta regola, perché è riconosciuto il potere processuale della parte di chiedere la decisione collegiale”.

In termini più espliciti, le Sezioni Unite hanno tratto le suddette conclusioni dopo aver precisato che la “scelta” del legislatore di dichiarare l’estinzione di un giudizio con “decreto” ovvero con “ordinanza” ovvero con “sentenza” è sostanzialmente neutra sotto il profilo processuale, in quanto - a prescindere dalla forma del provvedimento giurisdizionale - ciò che rileva è che esso sia idoneo a “rendere una decisione”, cioè a pronunciare circa la ricorrenza della fattispecie estintiva⁽²³⁾.

Peraltro, tale importante pronuncia lascia intendere che, ove l’estinzione del giudizio sia dichiarata con decreto presidenziale, è sempre possibile domandare la fissazione dell’udienza ai sensi dell’[art. 391](#), comma 3, del c.p.c., perché - nel giudizio di legittimità - deve ritenersi che la “regola generale” sia rappresentata dalla “decisione collegiale” e che il decreto presidenziale sia soltanto una “eccezione monocratica” (alla regola - di matrice costituzionale - della collegialità)⁽²⁴⁾.

[5. La sentenza delle Sezioni Unite Civili della Corte di cassazione n. 1518/2016](#)

Dall’analisi della sentenza di Cassazione n. 1518/2016 emerge come le Sezioni Unite Civili si siano occupate della “estinzione del giudizio” (eccepita in appello, ma verificatasi nel corso del giudizio di primo grado) a seguito di “definizione da condono premiale”⁽²⁵⁾.

In particolare, i Supremi giudici hanno osservato quanto segue⁽²⁶⁾:

i) “l’[art. 46](#) proc. trib. è stato preceduto e seguito da variegata previsioni di sanatorie fiscali con effetto di ‘cessata materia del contendere’ (D.L. n. 90/1990, [art. 5](#)) e di estinzione di ‘controversie’ (D.L. n. 429/1982, [artt. 16 - 26 - 31 - 32](#)), ‘processi’ (D.L. n. 408/1990,

art. 15), ‘procedimenti’ (D.L. n. 79/1997, [art. 9-bis](#)), ‘giudizi’ (D.L. n. 564/1994, [art. 2-quinquies](#); Legge n. 413/1991, [art. 34](#); D.P.R. n. 637/1972, [art. 27](#); D.L. n. 40/2010, [art. 3](#), comma 2-*bis*). Da questa stratificazione terminologica deriva l’individuazione in via generale della ‘definizione delle pendenze tributarie’ come fattispecie legale tipica che conduce all’estinzione del processo nell’ambito dell’art. 46 proc. trib.”(27);

ii) l’effetto normale del “condono premiale... è quello di elidere la *res litigiosa* mediante un pagamento in misura predefinita e di elidere le conseguenze sanzionatorie amministrative e penali...”;

iii) pertanto, il “condono fiscale... costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario...”(28), mediante il quale il legislatore collega il “pieno effetto liberatorio” dell’obbligazione tributaria al “parziale pagamento” del debito tributario(29) secondo “meccanismi di diritto pubblico diversi dalla modificazione negoziata dell’obbligazione per via di novazione, transazione o conciliazione”.

Muovendo da tali premesse, le Sezioni Unite hanno poi ribadito l’orientamento già espresso dalla Corte di cassazione con la sentenza n. 15995/2000(30) secondo cui “la definizione della causa (N.d.R. della lite pendente) provoca, come riflesso processuale, l’estinzione del giudizio, ma non si esaurisce in un evento del processo, perché configura vicenda più complessa che elide la pretesa impositiva unitamente all’impugnazione del contribuente, nel concorso di condizioni ed adempimenti prestabiliti”.

Con queste argomentazioni la Corte di cassazione ha sostanzialmente riconosciuto alla “definizione delle controversie tributarie pendenti” una duplicità di funzioni: tanto sostanziale quanto processuale.

Più precisamente la definizione produce effetti sia in campo amministrativo-sostanziale (con elisione della originaria pretesa impositiva), sia in campo processuale (con conseguente estinzione del processo d’impugnazione avente ad oggetto l’originario accertamento fiscale)(31).

Tant’è che - nelle sentenze n. 25239/2007 e n. 25240/2007 - è stato chiarito che l’effetto estintivo della pretesa tributaria (avvenuto in sede amministrativa) si riflette sulle “liti relative agli accertamenti dell’obbligazione tributaria ed alla debenza dell’imposta, quale che sia, così giovando alla parte privata (in ogni fase e grado della lite)”(32).

Questa ricostruzione ha portato le Sezioni Unite Civili - nella sentenza n. 1518/2016 in esame - ad individuare nella “cessazione della materia del contendere” la causa dell’estinzione del giudizio tributario pendente in grado di appello (con espresso rinvio all’[art. 46](#), D.Lgs. n. 546/1992).

Difatti, dal principio di diritto enunciato nella sentenza n. 1518/2016, si desume che non ogni pronuncia di estinzione del giudizio è “idonea” ad operare la chiusura delle liti fiscali pendenti, essendo, all’uopo, necessaria una “pronuncia” che verifichi gli effetti del condono ed, in specie, accerti “l’elisione dell’originario rapporto sostanziale e processuale del contribuente col Fisco”(33).

È di tutta evidenza come, con questo *iter* argomentativo, le Sezioni Unite abbiano cercato di “compendiare” nella pronuncia di “estinzione del giudizio per cessata materia del contendere” tutti gli effetti (processuale e sostanziale) conseguenti alla definizione agevolata delle liti pendenti.

E questo, tenendo presente come lo stesso legislatore (sino alla “Legge di condono” del 2017) abbia delegato ai giudici il compito di “verificare” (in ogni stato e grado del processo) la definizione del rapporto tributario sostanziale (prima di dichiarare estinto il processo), all’uopo onerando l’Amministrazione finanziaria di depositare in giudizio l’attestazione di regolarità della definizione (intervenuta in sede amministrativa).

6. L’art. 11 del D.L. n. 50/2017 e l’art. 6 del D.L. n. 119/2018

Abbiamo detto in precedenza come con l’[art. 11](#) del D.L. n. 50/2017 e con

l'art. 6 del D.L. n. 119/2018, il legislatore abbia eliminato l'obbligo (in capo all'Amministrazione finanziaria) di attestare la regolarità della definizione agevolata e ha previsto che il giudice possa dichiarare *ex officio* l'estinzione del giudizio dopo aver meramente constatato la "mancata presentazione dell'istanza di trattazione".

A primo acchito sembrerebbe, quindi, che il legislatore - per accelerare i tempi del processo - abbia finito per abbandonare l'ipotesi dell'estinzione del giudizio per "cessata materia del contendere" (che aveva guidato le precedenti definizioni agevolate), prediligendo la soluzione dell'estinzione del giudizio per inattività delle parti (così agganciando la declaratoria di estinzione dei giudizi oggetto di definizione al mancato compimento di attività processuali secondo la previsione normativa di cui all'art. 307, comma 3, c.p.c.(34) ed all'art. 45, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992).

Ciò comporta che - in base all'attuale quadro normativo delineato dal legislatore - il provvedimento di estinzione del giudizio (per condono) non sarebbe più funzionale ad esplicitare al contempo sia effetti sostanziali che processuali (cioè, l'elisione della pretesa impositiva in uno con l'elisione dell'impugnazione secondo la ricostruzione sistematica operata nella citata sentenza delle SS.UU. n. 1518/2016 *retro* analizzata), essendo volutamente chiamato a svolgere una funzione meramente processuale (senza alcuna incidenza sul rapporto giuridico sostanziale).

Sul punto, e prima di proseguire, è bene sottolineare che - come chiarito in più occasioni dalla Suprema Corte di cassazione - esiste una differenza concettuale assai rilevante tra "estinzione del giudizio" *tout court*(35) e "cessazione della materia del contendere"(36), atteso che la prima (cioè, l'estinzione del giudizio per rinuncia od inattività delle parti)(37) determina la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale come definita dalla sentenza di merito oggetto di impugnazione (che passa in giudicato ai sensi dell'art. 310 c.p.c. e dell'art. 338 c.p.c.); invece la cessazione della materia del contendere implica "il sopravvenire di un fatto nuovo, esterno al processo, tale da estinguere, modificare o sostituire l'originario rapporto controverso, e dunque da far venire meno l'oggetto stesso del giudizio - costituito dalle originarie contrapposte pretese/difese delle parti"(38).

Tuttavia (in deroga alle ordinarie regole processuali), sia l'art. 11, comma 7, ultimo periodo, del D.L. n. 50/2017 che l'art. 6, comma 9, ultimo periodo, del D.L. n. 119/2018 hanno previsto (in termini pressoché analoghi) che "gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del presente Decreto"(39) (ciò significa che il legislatore fiscale ha escluso che - in caso di perfezionamento delle definizioni agevolate 2017 e 2018 - il decreto di estinzione della lite pendente possa comportare il passaggio in giudicato dell'ultima pronuncia resa in sede giurisdizionale).

Ciò detto sul piano processuale, si deve constatare come nessuna disposizione normativa contenuta nel D.L. n. 50/2017 nonché nel D.L. n. 119/2018 chiarisce qual è la "sorte" dell'obbligazione tributaria oggetto dell'originario avviso di accertamento né, e soprattutto, quale sia il "quadro" di diritto sostanziale in cui si inserisce la declaratoria di estinzione del giudizio prevista *ex lege*(40).

In proposito (ed allo scopo di capire se - a parte la *voluntas legis* - esiste davvero una così netta linea di demarcazione tra effetti sostanziali ed effetti processuali della definizione agevolata), si possono formulare le seguenti riflessioni a carattere ricostruttivo.

Da una prima prospettiva, l'impianto normativo recato dall'art. 11 del D.L. n. 50/2017 e dall'art. 6 del D.L. n. 119/2018 muove, come detto in precedenza, da una criticabile opzione sistematica che è quella di considerare "perfetta" la definizione agevolata già al momento della

presentazione della domanda(41) e/o del pagamento della prima/unica rata dovuta.

Infatti, non crediamo che si possa individuare in capo al contribuente una situazione giuridica soggettiva, ossia un diritto soggettivo perfetto alla definizione agevolata già al momento della presentazione della relativa domanda(42): a nostro avviso, il contribuente ha un mero diritto potestativo ad avviare il procedimento tributario di definizione agevolata(43) e, di conseguenza, il perfezionamento (vero e proprio) della definizione (o del c.d. condono premiale) si verifica soltanto con il provvedimento espresso o tacito di assenso(44) da parte dell' Agenzia delle entrate (da emettere non oltre il 31 luglio 2020 ex art. 6 del D.L. n. 119/2018).

A ciò consegue che il deposito (in sede giurisdizionale) della domanda di definizione agevolata e della ricevuta di versamento della prima/unica rata (adempimento effettuato a cura dei contribuenti entro il 10 giugno 2019) non è un'attività processuale idonea a "certificare" - di per sé sola - la legittimità e/o spettanza della definizione agevolata(45).

Da una seconda prospettiva, la mancata previsione dell'obbligo (in precedenza posto a carico dell'Amministrazione finanziaria) di depositare in giudizio - ai fini dell'estinzione del processo - l'attestazione di regolarità della definizione agevolata fa sì che, in sede processuale, non venga più sottoposto alla cognizione del giudice tributario il c.d. atto di tipo ricognitivo dell'avvenuta cessazione degli effetti(46) prodotti dall'originario accertamento(47).

Quanto detto trova conferma nel *dictum* delle Sezioni Unite nella nota ordinanza n. 3673/2010(48), ove è stato chiarito che al provvedimento amministrativo espresso o tacito di assenso alla definizione agevolata deve essere riconosciuta "natura transattiva" della lite pendente con conseguente effetto novativo dell'originaria pretesa impositiva(49).

In questa ottica, la definizione agevolata (pur conservando il carattere della straordinarietà) si inserisce a pieno titolo all'interno degli "istituti deflattivi" del contenzioso(50) e, di conseguenza, si potrebbe estendere ad essa l'orientamento espresso dalla Corte di cassazione in tema di conciliazione giudiziale ex art. 48 del D.Lgs. n. 546/1992(51).

Da una terza prospettiva di analisi, più strettamente processuale, le Sezioni Unite - nella già citata sentenza n. 3673/2010 - hanno affermato che la "concorde richiesta delle parti" di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere (depositata agli atti di causa) ha l'effetto di "certificare" il perfezionamento della "transazione" in sede amministrativa-stragiudiziale(52).

Quindi, alla luce della giurisprudenza di legittimità, è ammessa la possibilità (sia in capo al contribuente che all'Amministrazione finanziaria) di depositare innanzi al giudice tributario (ove pende la lite fiscale oggetto di definizione) un atto processuale "ricognitivo" del debito con l'Erario.

In particolare, mediante tale atto, le parti potrebbero: a) veicolare al giudice la "notizia" dell'avvenuto perfezionamento della definizione agevolata (prodotto a seguito dell'accoglimento - espresso o tacito - della domanda di definizione) nonché del conseguente effetto novativo sull'originario accertamento (ancora *sub iudice*); e b) domandare la cessata materia del contendere(53).

In conclusione, nel sistema normativo vigente l'estinzione del giudizio per "inattività delle parti" (tipizzata dal legislatore negli artt. 11 del D.L. n. 50/2017 e 6 del D.L. n. 119/2018) si colloca all'interno di un sistema processuale che già contemplava l'estinzione del giudizio "per condono" (parimenti tipizzata dal legislatore nell'art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992 e nell'art. 391 c.p.c.): difatti, queste ultime due norme non sono state espressamente derogate dalle regole processuali dei condoni premiali del 2017 e del 2018 e, di conseguenza, l'ipotesi di estinzione per "cessazione

della materia del contendere” (artt. 46 del D.Lgs. n. 546/1992 e 391 del c.p.c.) sembra coesistere con l’ipotesi di estinzione del giudizio per “inattività delle parti” (recata dagli artt. 11 del D.L. n. 50/2017 e 6 del D.L. n. 119/2018).

Detto diversamente, l’estinzione dei giudizi definiti ex artt. 11 del D.L. n. 50/2017 e 6 del D.L. n. 119/2018 sembra essere regolamentata da una sorta di “sistema a doppio binario” processuale, nel senso che il giudice può dichiarare l’estinzione del giudizio sia per “inattività delle parti” che per “cessata materia del contendere”.

7. Conclusioni

L’esistenza di questo “sistema a doppio binario” processuale ai fini della declaratoria di estinzione dei giudizi definiti con condono sembra essere riscontrabile nella giurisprudenza della Corte di cassazione formatasi in sede di applicazione dell’art. 11, comma 10, 4° periodo, del D.L. n. 50/2017.

In particolare, a seguito del condono 2017 le liti pendenti innanzi alla Suprema Corte sono state “definite” (*recte*: chiuse) come segue:

i) in caso di “mancata presentazione dell’istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2018”, è stata emessa ordinanza di estinzione *tout court*(54) ovvero ordinanza di estinzione del processo *ope legis ex art. 11* del D.L. n. 50/2017(55) (in tal modo, i Supremi giudici si sono strettamente attenuti alle previsioni normative del citato art. 11);

ii) in caso di avvenuta presentazione di un’istanza (da parte dell’Agenzia delle entrate e/o del contribuente) contenente la domanda di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere, è stata dichiarata l’estinzione per il motivo richiesto nell’istanza(56) (in tal modo, i Supremi giudici hanno preso atto del perfezionamento della definizione agevolata avvenuta in sede amministrativa e - di riflesso - hanno dichiarato estinto il giudizio pendente per cessata materia sull’*an* e sul *quantum* dell’originario accertamento);

iii) si è pure a conoscenza di talune ordinanze di estinzione ex art. 46 D.Lgs. n. 546/1992 (adottate sul presupposto che tale norma sia direttamente applicabile al giudizio di Cassazione)(57);

iv) negli ultimi mesi (ed a fronte dell’emergenza epidemiologica da COVID-19) sono stati emessi numerosi decreti presidenziali(58), i quali hanno dichiarato l’estinzione dei giudizi *tout court* (si sottolinea che il Presidente - nella motivazione che precede la declaratoria di estinzione - dà atto dell’istanza contenente la domanda di estinzione per cessata materia del contendere presentata da parte dell’Agenzia delle entrate e/o del contribuente nonché, testualmente, dell’avvenuto “perfezionamento della definizione” in sede amministrativa).

Dalla panoramica appena offerta si ricava che la Corte di cassazione (in un elevato numero di casi e con pronunce sia precedenti, che successive all’emergenza epidemiologica ancora in corso) ha emesso le ordinanze di estinzione per cessata materia del contendere o, comunque, ha dato atto in motivazione dell’avvenuto perfezionamento della definizione in sede amministrativa ogniqualvolta le parti del processo (e, cioè, parte pubblica e/o parte privata) hanno prodotto un’istanza e/o documentazione utile a dimostrare la regolarità/validità della definizione agevolata (e, più in generale, il suo effetto novativo rispetto all’originaria obbligazione tributaria *sub iudice*).

Del resto, anche dal comportamento processuale concretamente tenuto dall’Agenzia delle entrate (come descritto nelle ordinanze citate) si desume che l’Amministrazione finanziaria sembra prediligere la strada della “estinzione per cessata materia del contendere”, viste le indicazioni impartite ai propri Uffici territoriali con la circolare n. 22/E/2017 (afferente il condono 2017)(59), ove si parla anche della possibilità di

comunicare al giudice tributario gli “effetti” della domanda di definizione (benché tale obbligo - come visto *retro* - non sia più posto *ex lege* a carico dell’Amministrazione finanziaria)(60).

Alla luce di tutto quanto sopra, la soluzione preferibile (meglio: la più prudente) è quella di portare a conoscenza del giudice tributario l’avvenuto perfezionamento della definizione agevolata in sede amministrativa (mediante il deposito dell’eventuale documentazione in possesso del contribuente o dell’Amministrazione finanziaria formatasi successivamente al 10 giugno 2019) e, contestualmente, chiedere l’estinzione del giudizio per cessata materia del contendere.

In tal modo, il giudice tributario - che conserva la particolare veste di “giudice del rapporto”(61) anche dopo la presentazione della domanda di definizione agevolata - è messo nelle condizioni di poter prendere (e dare) atto degli effetti sostanziali-novativi prodotti dall’accoglimento della domanda di definizione agevolata in sede amministrativa e può, quindi, “chiudere” il processo tributario con una pronuncia giurisdizionale che rifletta (quantomeno nella parte motiva che precede il dispositivo di estinzione) l’elisione dell’originaria pretesa impositiva dedotta in giudizio.

Luisa Marrazzo *Avvocato in Roma*

Note:

(1) In dottrina si discute se la “definizione agevolata” si inserisca nella più ampia fattispecie del “condono tributario”: cfr. sul punto F. Batistoni Ferrara, “Condono (diritto tributario)”, in *Enc. dir.*, 2001, agg. V, pag. 252 ma spec. pag. 253 ss.; F. Picciaredda, “Condono (dir. trib)”, in *Enc. giur. Trecc.*, Roma, 1988, pag. 5 ss.; C. Preziosi, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, pag. 238 e pag. 251 ss. Più in generale sul condono si vedano - oltre agli autori appena citati - anche M. Basilavecchia, “Principi costituzionali e provvedimenti di condono”, in *Riv. dir. fin.*, 1988, I, pag. 231 ss.; F. Picciaredda, “Notazioni minime di clemenza tributaria”, in *Riv. dir. fin.*, 1983, I, pag. 137 ss. Di recente, sulla compatibilità comunitaria del condono, di qualunque genere esso sia, cfr. G. Falsitta, “Condoni fiscali tra rottura di regole e violazioni comunitarie”, in *Riv. dir. trib.*, 2003, pag. 1787 ss.; R. Miceli, “Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono IVA e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale”, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, pag. 587 ss.

(2) Avviati - ad iniziativa del contribuente - a maggio 2019 mediante la presentazione della domanda di definizione ed il versamento della prima od unica rata degli importi dovuti per la definizione medesima.

(3) Impugnabile nei sessanta giorni successivi alla notifica dinanzi all’organo giurisdizionale presso il quale pende la lite fiscale oggetto di definizione ai sensi del comma 12, dell’art. 6, del D.L. n. 119/2018 (che non è oggetto di indagine nel presente scritto): su queste problematiche, v. M. Turchi, “Definizione agevolata delle liti fiscali e concetto di atto impositivo: orientamenti della giurisprudenza di legittimità e della prassi amministrativa”, in *Riv. dir. trib.*, 2019, II, pag. 134 ss.

(4) Si è a conoscenza di alcuni casi in cui gli Uffici hanno comunicato al contribuente l’accoglimento del condono.

(5) L’art. 6, comma 13, del D.L. n. 119/2018 prevede che l’estinzione è pronunciata a fronte della mancata presentazione di istanza di trattazione entro il 31 dicembre 2020 a cura della parte che vi abbia interesse (ipotesi, quest’ultima, rientrando formalmente tra i casi di estinzione per “inattività delle parti”).

(6) Cfr. C. Glendi, “Gli effetti della domanda di condono”, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, pag. 1057 ma spec. pag. 1064; nonché S. Muscarà, “Condono e processo tributario”, in *Rass. trib.*, 1985, I, pag. 331 ma spec. pag. 332.

(7) La prima parte dell'[art. 6](#), comma 10, del D.L. n. 119/2018 precisa che "le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni del presente articolo. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 giugno 2019".

(8) Cfr. C. Glendi, "Sospensione ed estinzione del processo per le controversie definibili con la pace fiscale", in *Corr. Trib.*, n. 3/2019, pag. 221 ss., secondo il quale il periodo di sospensione breve del processo (fino al 10 giugno 2019) è funzionale ad attribuire al contribuente "un vero e proprio spatium deliberandi" circa la presentazione o meno della domanda di definizione delle controversie pendenti; invece, la sospensione del processo sino al 31 dicembre 2020 "è soprattutto indirizzata all'attività istruttoria ai fini delle occorrenti determinazioni che competono all'Ufficio sulla domanda di definizione presentata dal contribuente".

(9) Come chiarito dalla Corte di cassazione nella sent. n. 5077/2004 (richiamata anche dalle successive Cass. n. 15194/2006 e Cass. n. 379/2016), il titolo o - se si preferisce - la rubrica dell'atto normativo che contiene la dizione "provvedimento di definizione agevolata di liti fiscali pendenti" designa "l'istituto del condono premiale", il quale "consiste in una disciplina derogatoria di quella generale... La normativa derogatoria di condono tributario premiale affida la scelta tra accertamento generale eseguibile dall'Ufficio e accertamento speciale, impeditivo del controllo sul rapporto da definire alla libera determinazione del contribuente. Se ne ha conferma nel riconoscimento che, con riguardo al D.L. 5 novembre 1973, n. 660, convertito in Legge 19 dicembre 1973, n. 823, la sentenza della Corte costituzionale 15 novembre 1985, n. 284, ha operato dell'effetto totalmente sostitutivo dell'ordinario procedimento di accertamento da parte della speciale procedura di condono tributario. Ne consegue che l'esercizio del diritto potestativo del contribuente di presentare la domanda di definizione agevolata produce l'ulteriore effetto di precludere all'Ufficio l'esercizio del potere di accertamento in forma generale". Dunque, in presenza di un condono tributario premiale, viene introdotta nell'ordinamento una "normativa derogatoria introduttiva di accertamento speciale temporaneo, il quale può essere oggetto di una scelta del contribuente vincolante per l'Ufficio, sia perché il potere dell'Ufficio è ridotto a quello di verificare l'applicazione dei criteri parametrici di determinazione automatica della quantità del contenuto dell'imposta, sia perché manca il presupposto dell'interesse pubblico specifico". In dottrina, sulla distinzione tra "condono fiscale puro" (avente natura clemenziale) e "condono fiscale impuro" (avente natura premiale), cfr. G. Falsitta, "I condoni fiscali tra rottura di regole costituzionali e violazioni comunitarie", in *il fisco*, 2003, pag. 794 ss.; già nel senso di distinguere tra condono "in senso proprio" e "in senso improprio", cfr. G. Passaro, "Condono nel diritto tributario", in *Dig. Comm.*, Torino, 1988, pagg. 384-385; C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit., pag. 115 ss. ma spec. pag. 178 ss.; di recente, condivide la differenziazione tra condono puro e impuro, G. Ingraio, "Condono tributario", in *Enc. giur. Trecc., on line*, 2016, che, salvo malintesi, incasella "la definizione agevolata" nei c.d. condoni impuri.

(10) A differenza di quanto previsto nell'[art. 6](#), comma 6, del D.L. n. 118/2019, l'[art. 11](#), comma 5, 6° periodo, del D.L. n. 50/2017 stabiliva che "la definizione si perfeziona con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda". In virtù di tale norma, la presentazione della domanda "perfezionava" la definizione soltanto in caso di "versamenti a zero", mentre - invece - essa non era richiesta nei casi di "versamenti sopra lo zero" (dai quali il legislatore faceva discendere direttamente il

perfezionamento della definizione medesima).

(11) Sulla natura del diritto del contribuente al condono v. S. Muscarà, *Condono e processo tributario*, cit., pag. 310 ss., che lo inquadra nel "diritto soggettivo perfetto, più specificamente, di diritto potestativo ... Ad essa infatti si contrappone una posizione di soggezione in capo all'Amministrazione finanziaria la quale non può che subire la definizione ...", op. cit., pagg. 311-312, testo e note).

(12) Cfr. Cass. n. 3762/2015, ove si precisa che il "condono tributario premiale" riconosce al contribuente "il diritto potestativo di chiedere che il suo rapporto giuridico tributario sia sottoposto ad un accertamento straordinario, da effettuarsi cioè secondo regole diverse da quelle ordinarie".

(13) L'art. 6, comma 10, 2° periodo, del citato D.L. n. 119/2018 prevede che - se durante il periodo di sospensione breve (fino al 10 giugno 2019) - il contribuente "deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo resta sospeso fino al 31 dicembre 2020".

(14) Nella giurisprudenza di legittimità (cfr., per tutte, Cass., SS.UU., n. 19980/2014 e Cass. n. 16624/2015) si può riscontrare che la forma del "Decreto presidenziale" è stata utilizzata ai fini della "estinzione" delle liti pendenti definite ai sensi dell'art. 16, comma 8, della Legge n. 289/2002 nonché ai sensi dell'art. 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011. Si segnala - tuttavia - che (nelle disposizioni appena indicate) il legislatore aveva subordinato l'estinzione delle liti al deposito (presso il giudice competente) della c.d. comunicazione di regolarità da parte dell'Agenzia delle entrate (attestante sia la tempestività/legittimità della domanda di definizione, sia il pagamento integrale di quanto dovuto per la definizione). Nè l'art. 11 del D.L. n. 50/2017 né l'art. 6 del D.L. n. 119/2018 pongono a carico dell'Agenzia delle entrate tale adempimento e, per l'effetto, l'estinzione del giudizio non è più subordinata ad un'attestazione di regolarità del condono di fonte amministrativistico-erariale.

(15) L'art. 16, comma 8, della Legge n. 289/2002 prevedeva che "gli Uffici competenti trasmettono alle commissioni tributarie, ai tribunali e alle corti di appello nonché alla Corte di cassazione, entro il 15 giugno 2004, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione. Tali liti sono sospese fino al 31 dicembre 2004 ovvero al 30 aprile 2006 per le liti definite con il pagamento in un massimo di dodici rate trimestrali. L'estinzione del giudizio viene dichiarata a seguito di comunicazione degli Uffici di cui al comma 1 attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto. La predetta comunicazione deve essere depositata nella segreteria della commissione o nella cancelleria degli Uffici giudiziari entro il 31 dicembre 2004 ovvero 30 aprile 2006 per le liti definite con il pagamento in un massimo di dodici rate trimestrali".

(16) L'art. 39, comma 12, del D.Lgs. n. 98/2011 prevedeva che "si applicano le disposizioni di cui al citato art. 16, con le seguenti specificazioni ... d) gli Uffici competenti trasmettono alle commissioni tributarie, ai tribunali e alle corti di appello nonché alla Cass., entro il 15 luglio 2012, un elenco delle liti pendenti per le quali è stata presentata domanda di definizione. Tali liti sono sospese fino al 30 settembre 2012. La comunicazione degli Uffici attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto deve essere depositata entro il 30 settembre 2012. Entro la stessa data deve essere comunicato e notificato l'eventuale diniego della definizione".

(17) Non ritiene necessario che il giudice effettui un preventivo accertamento della condonabilità della controversia pendente P. Russo,

“Questioni in tema di condono fiscale”, in *Giur. Merito*, 1976, III, pag. 161 ss. (il quale aggiunge come la questione pregiudiziale appartenga al giudice solo se richiesta dalle parti).

(18) Sul collegamento tra estinzione del processo pendente e domanda di condono v. C. Glendi, *Gli effetti della domanda di condono*, cit., pag. 1062 ss.; S. Muscarà, *Condono e processo tributario*, cit., pag. 358 ss.; G. Passaro, *Condono nel diritto tributario*, cit., pagg. 387-388 testo e note; F. Tesauro, “Domanda di condono e sospensione del processo”, in *Boll. trib.*, 1983, II, pag. 1216 ss.

(19) Ritenendo sufficiente un provvedimento monocratico assunto *inaudita altera parte*.

(20) Sull’argomento per tutti cfr. di recente M. Busico, *L’estinzione del processo tributario*, Milano, 2019, pag. 112 ss. con riguardo proprio alle ipotesi di condono; E. Della Valle, “Le c.d. vicende anomale nel processo tributario”, in questa *Rivista*, 2020, pag. 171 ss.; nella manualistica, P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2013, pag. 256 ss.; F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, pag. 186 ss.; M. Cantillo, *Il processo tributario*, Napoli, 2014, pag. 274 ss.

(21) Sulla estinzione del processo nel giudizio di cassazione, per tutti, M. Farina, “Sub art. 391”, in Comoglio - Consolo - Sassani - Vaccarella (a cura di) *Commentario al Codice di procedura civile*, Milano, 2013, vol. IV, pag. 1242 ss.

(22) Cfr. F. Cuomo Ulloa, “Estinzione del processo, sub art. 306-310”, in S. Chiarloni (a cura di) *Commentario del Codice di procedura civile*, Bologna, 2016, pag. 114 ss. ma spec. pag. 367 ss.

(23) Nel par. 7 della citata sent. n. 19980/2014, si legge - infatti - che “l’aver il legislatore accomunato la pronuncia sull’estinzione nel primo comma tanto quando deve rendersi con sentenza, tanto quando deve rendersi con Decreto, deve considerarsi anzitutto un evidente indizio che la funzione del provvedimento nell’un caso come nell’altro è di rendere una decisione, cioè di pronunciare circa la ricorrenza della fattispecie estintiva. Alla stessa funzione è deputata l’ordinanza, nei casi in cui la pronuncia dell’estinzione abbia luogo con essa. Se la funzione è identica e può portare alla pronuncia dell’estinzione, l’effetto della pronuncia positiva, come tale considerata, deve essere a sua volta identico, cioè appunto quello di attestare che il processo di cassazione deve chiudersi perché si è verificato un fenomeno estintivo. Nel caso di pronuncia positiva sull’estinzione risulta, dunque, accertato sempre da un provvedimento dichiarativo, quale che ne sia la forma, che il processo di cassazione si è estinto. L’identità di funzione del Decreto rispetto alla sentenza o all’ordinanza emerge, poi, anche per il fatto che i due provvedimenti sono accomunati nel secondo comma, dove si prevede la possibilità della pronuncia sulle spese”.

(24) Nel par. 8.1 della citata sent. n. 19980/2014, le Sezioni Unite hanno evidenziato che “poiché la Corte di Cassazione è contemplata in Costituzione e nella norma dell’art. 104, comma 3, il suo organo di vertice è espressamente nominato come Primo Presidente e, dunque, come espressione di un collegio, si deve ritenere che, secondo la Carta costituzionale, la Corte di cassazione sia stata evidentemente assunta dai Costituenti nella dimensione di organo a composizione collegiale per la decisione, risultante dalla legge di ordinamento giudiziario allora vigente (R.D. n. 12/1941, art. 67). Onde necessariamente debba restare organo a composizione collegiale per la decisione, di modo che è possibile che la legge ordinaria muti il numero di componenti del collegio (come fece la Legge n. 532/1978, art. 3), ma non che sopprima il carattere collegiale delle decisioni della Corte. Si aggiunga che ulteriore conferma del carattere collegiale della Corte in Costituzione si coglie nell’art. 106, comma 3, il quale, evocando l’Ufficio

di consigliere sembra anch'esso sottendere la collegialità dell'organo. La garanzia della decisione collegiale come forma decisionale della Corte di cassazione deve allora reputarsi costituzionalmente dovuta e non eludibile sul piano costituzionale, sicché una norma che prevedesse una decisione definitiva della Corte di Cassazione in una composizione monocratica sarebbe di più che dubbia costituzionalità. Sarebbe allora verosimilmente consentita l'introduzione di una forma provvedimentale monocratica, ma a condizione che la possibilità della decisione collegiale sia assicurata. Tale assicurazione dovrebbe, peraltro, verosimilmente avvenire attraverso un meccanismo di natura meramente sollecitatoria della decisione collegiale, che ponga nel nulla la decisione monocratica". In dottrina, v. M. Farina, "Sub art. 391", in *Commentario al Codice di procedura civile*, cit., pag. 1245 ss. testo e note.

(25) Il caso sottoposto al giudizio della Corte riguardava una definizione ex art. 15 della Legge n. 289/2002, ma il ragionamento fatto in sentenza è riferibile a tutte le "varie formule condonistiche" previste dalla Legge n. 289/2002 e dall'art. 39, comma 12, D.L. n. 98/2011.

(26) Si precisa che i passaggi motivazionali della citata sentenza delle SS.UU. n. 1518/2016 sono stati di recente ripercorsi e confermati dalla sentenza di Cass. n. 19174/2019.

(27) Su questo specifico aspetto v. A. Scala, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, Torino, 2001, pag. 118 ss.

(28) Le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno parafrasato - in tale punto della motivazione - la sentenza della Corte costituzionale n. 321/1995 (depositata il 13 luglio 1995), ove è stato precisato che "l'istituto del condono, infatti, costituisce una forma atipica di definizione del rapporto tributario, che prescinde da un'analisi delle varie componenti dei redditi ed esaurisce il rapporto stesso mediante definizione forfettaria e immediata, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso e non in quella dell'accertamento dell'imponibile".

(29) In termini, cfr. la sentenza della Corte cost. n. 416/2000, ove è stato precisato che "è infatti coesistente alla tecnica del condono (previdenziale o fiscale) l'incentivazione dei pagamenti non ancora effettuati, mediante la concessione di benefici (di solito, la riduzione della misura dovuta): il condono quindi - lungi dal rendere non dovuti (o dovuti in misura inferiore) i pagamenti effettuati - si limita, in via eccezionale, per ragioni connesse ad esigenze della finanza pubblica, a collegare il pieno effetto liberatorio dell'obbligazione all'adempimento anche solo parziale".

(30) I cui principi sono richiamati nelle sentenze di Cass. n. 6216/2006; n. 14007/2007; n. 25240/2007; n. 2597/2014 e n. 16334/2014.

(31) Cfr. S. Muscarà, *Condono e processo tributario*, cit., pag. 318 ss.; G. Passaro, *Condono nel diritto tributario*, cit., pag. 388; C. Glendi, *Gli effetti della domanda di condono*, cit., pag. 1062 ss.; A. Scala, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, cit., pag. 121 ss.

(32) Sul punto, si deve richiamare il consolidato orientamento di legittimità secondo cui - in caso di definizione agevolata delle liti pendenti - la declaratoria di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere travolge tutte le sentenze rese nel processo (con conseguente disapplicazione della regola di cui all'art. 310 c.p.c.). Si veda - in particolare - Cass. n. 18640/2008 nonché in dottrina, per tutti, A. Scala, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, cit., pag. 123 che ricorda come il condono produca l'effetto di porre termine ad ogni ulteriore contestazione sull'an e sul quantum dell'obbligazione tributaria: una volta liquidata e corrisposta l'imposta sulla base della domanda di condono il rapporto tributario resta definito e non più ammesso agire né in sede contenziosa né amministrativa, op. cit., pag. 128 ss. per una

ricostruzione delle ipotesi prospettabili in caso di errata pronuncia sulla cessazione della materia del contendere).

(33) Si riporta integralmente il principio di diritto recato dalla sentenza n. 1518/2016: “in tema di processo tributario e con riferimento alla definizione degli avvisi di accertamento, ai sensi della Legge 27 dicembre 2002, n. 289, [art. 15](#) (Legge finanziaria 2003), l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, ai sensi del D.L. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 46, relativa alla sanatoria fiscale intervenuta nel corso del giudizio dinanzi alla commissione tributaria provinciale, può essere fatta valere per la prima volta anche in grado di appello, atteso che gli effetti del condono, per il rilievo pubblicistico dell'elisione dell'originario rapporto sostanziale e processuale del contribuente col fisco, non rientra tra le nuove eccezioni in senso tecnico, precluse dell'art. 57 del citato Decreto legislativo, ma tra le eccezioni improprie che il giudice stesso è tenuto a rilevare d'ufficio se risultanti dagli atti di causa anche a seguito della produzione di nuovi documenti effettuata in appello in forza dell'art. 58 del ridetto Decreto legislativo”.

(34) L'[art. 307](#), comma 3, c.p.c. disciplina la c.d. estinzione immediata e prevede che “oltre che nei casi previsti dai commi precedenti, e salvo diverse disposizioni di legge, il processo si estingue altresì qualora le parti alle quali spetta di rinnovare la citazione o di proseguire, riassumere o integrare il giudizio, non vi abbiano provveduto entro il termine perentorio stabilito dalla legge o dal giudice che dalla legge sia autorizzato a fissarlo...”.

(35) In caso di estinzione del giudizio, l'[art. 310](#) c.p.c. trova applicazione anche nel processo tributario (cfr. - tra le tante - Cass. n. [16862/2014](#); Cass. n. [22368/2015](#) e Cass. n. [28604/2017](#)) e la Suprema Corte - nel collocare tale norma all'interno del D.Lgs. n. [546/1992](#) (e del peculiare assetto processuale della “impugnazione-merito”) - ha chiarito che il Decreto di estinzione per inattività delle parti “determina la cristallizzazione della situazione giuridica sostanziale, come definita dalla sentenza di merito oggetto di impugnazione, che passa in giudicato”.

(36) In dottrina, sulla differenza tra i due istituti processuali, cfr. B. Sassani, “Cessazione della materia del contendere”, in *Enc. giur. Trecc.*, 1988, pag. 1 ss., il quale evidenzia come con “la formula cessazione della materia del contendere si suole designare una forma *sui generis* di conclusione senza decisione del procedimento in funzione di una sopravvenuta superfluità dell'accertamento della concreta volontà della legge”. Per una trattazione completa del tema, A. Scala, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, cit., pag. 180 ss.

(37) Su cui v. P. Russo, “L'estinzione del processo tributario”, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, pag. 437 ss.; C. Glendi, “L'estinzione del processo tributario per inattività delle parti”, in *Dir. prat. trib.*, 1975, I, pag. 507 ss.; A. Scala, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, cit., pag. 121 ss.

(38) In termini, si veda Cass. n. [13463/2012](#); Id. n. [25683/2013](#); Id. n. [26107/2015](#); Id. n. [4607/2016](#). In particolare, nella citata Cass. n. [13463/2012](#) è stato pure evidenziato che “indipendentemente dalla esplicita previsione normativa di una specifica attività rimessa all'Ufficio finanziario (come è dato rilevare nel caso delle norme sul condono delle Legge n. [413/1991](#); Legge n. [656/1994](#) e Legge n. [289/2002](#) precedentemente richiamate), la definizione del rapporto tributario che consegue al condono, implica sempre e comunque l'indispensabile intervento dell'ente impositore, intervento che ha una estensione variabile - secondo la minore o maggiore complessità della fattispecie normativa che prevede il condono - e che può consistere nel mero riscontro della esattezza del ‘quantum’ versato a titolo di imposta, ovvero nella verifica della ‘validità’ della istanza del contribuente (ove richiesta ed assoggettata a specifici requisiti di forma o

termini di decadenza), od ancora nella ricognizione dei presupposti legali del condono (condizioni soggettive ed oggettive alle quali la norma di legge subordina il condono): tale attività, che può definirsi di controllo in senso lato, qualora venga svolta con riscontro positivo della esistenza delle condizioni alle quali la legge riconduce l'effetto di definizione del rapporto tributario, si configura - nel caso in cui sia stato emesso un atto impositivo od il credito sia stato iscritto ruolo - come prodromica rispetto alla successiva necessaria attività amministrativa di natura provvedimentoale che l'Ufficio impositore è chiamato a svolgere per conformare il rapporto tributario alla nuova realtà giuridica, mediante la revoca dell'avviso di accertamento o di liquidazione, ovvero l'adozione del provvedimento di 'sgravio' del ruolo (il condono infatti non determina la caducazione ora per allora del potere impositivo esercitato, ma, facendo venire meno la pretesa tributaria, determina la illegittimità sopravvenuta dell'atto impositivo che deve, pertanto, essere rimosso). In ordine alla necessità, comunque, di una attività degli Uffici finanziari volta alla verifica degli atti unilateralmente compiuti dal contribuente ed alla constatazione della avvenuta definizione del rapporto tributario, anche nelle ipotesi di 'definizione agevolata automatica' mediante autoliquidazione della imposta, la giurisprudenza di questa Corte è ferma (cfr. Cass., Sez. V, 15 gennaio 2007, n. 676; Id., Sez. V, 10 giugno 2011, n. 12781, in relazione al perfezionamento dell'accertamento con adesione ai fini delle imposte sul reddito e dell'IVA previsto dal D.L. 30 settembre 1994, n. 564, [artt. 2-bis e 3](#), conv. in Legge 30 novembre 1994, [n. 656](#), 'competendo all'Amministrazione la verifica del difetto delle condizioni ostative e dunque il rilascio di formale assenso'").

(39) Si ricorda che, proprio in considerazione di tale norma, l'Agenzia delle entrate - nel par. 11 della circolare n. 6 del 1° aprile 2019 - ha invitato gli Uffici a presentare le istanze di trattazione nell'ipotesi di diniego di definizione (*ergo*, di definizione agevolata non perfezionata). E ciò in quanto l'eventuale estinzione del giudizio "in assenza di istanza di trattazione determina il passaggio in giudicato dell'ultima sentenza resa o, qualora non sia stata ancora emessa una sentenza perché il giudizio è pendente in primo grado, il consolidamento dell'atto impugnato".

(40) Rileva la presenza di lacune, da sempre, delle norme da condono sotto questo aspetto C. Glendi, *Gli effetti della domanda di condono*, cit., pag. 1060 ma spec. pag. 1062 ss.; v. altresì A. Scala, *La cessazione della materia del contendere nel processo civile*, cit., pag. 121 ss. ma spec. pag. 123 ss.

(41) Uno dei punti più discussi dei condoni premiali o clemenziali (puri o impuri) è da sempre la natura della domanda: sul punto cfr. G. Passaro, *Condono nel diritto tributario*, cit., pag. 385 ss. *passim*, F. Tesaurò, "La natura delle dichiarazioni di condono per le imposte sui redditi", in *Corr. Trib.*, 1982, pag. 1741 ss., che ritiene come non si possa fare un discorso unitario stante le diverse connotazioni assunte con riguardo ai diversi provvedimenti attuativi; C. Preziosi, op. cit., pag. 201 ss.

(42) V. M. Basilavecchia, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, cit., pag. 244 ss. con particolare riguardo al profilo costituzionale del principio di uguaglianza.

(43) Sul punto, si cfr. C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit., pag. 280 ss., ove la domanda di definizione viene definita come "atto di iniziativa privata con funzione propulsiva". Trattasi, cioè, di "una manifestazione di volontà il cui contenuto effettivamente corrisponde all'etichetta apposta dalla legge: l'esternazione della PA di un interno volere del contribuente dichiarante, in relazione all'adozione di un atto amministrativo idoneo a soddisfare (anche) un interesse dello stesso dichiarante; così come è palese l'attitudine funzionale di siffatta domanda ad ingenerare - negli esclusivi confronti della PA destinataria - degli effetti di tipo procedimentale,

obbligandola all'attività postulata ...".

(44) Si cfr. ancora C. Preziosi, *Il condono fiscale*, cit., pag. 301 ss., il quale ricollega all'accoglimento della domanda di definizione da parte della PA - *in primis* - l'effetto della "estinzione della preesistente fattispecie impositiva per l'adozione di un nuovo atto che definisce il tributo dovuto in reazione al presupposto in concreto verificatosi"; *in secundis*, l'effetto del "consolidamento della fattispecie medesima per l'accettazione o l'acquiescenza manifestata dal contribuente e simili: evenienze queste del tutto idonee ad introdurre una trasformazione legale della situazione giuridica dedotta per titolo della domanda, ed a comportare il ben diverso fenomeno della cessazione della materia del contendere". Pertanto, "l'oggetto del processo che si 'estingue' non è solo l'annullamento del provvedimento di imposizione", ma - sia pure derivativamente - "anche il provvedimento punitivo". È logico allora supporre - continua l'Autore - che "la materia del contendere cessi per una ragione identica a quella già detta: esattamente perché - al di fuori del processo - vengono a cessare tutti i suoi effetti, facendosi così chiaro il divieto di applicarlo al contribuente ravveduto".

(45) Come visto, gli "effetti" della dichiarazione unilaterale del contribuente di volersi avvalere del condono si consolidano solo a seguito dell'assenso espresso o tacito alla domanda da parte dell'Amministrazione finanziaria. Seppure con riferimento al diverso istituto della compensazione ex art. 8 della Legge n. 212/2000 ed - in specie - agli effetti prodotti dalla "dichiarazione" del contribuente ai fini dell'estinzione dell'obbligazione tributaria, si veda S. La Rosa, *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, pag. 74 ss. In particolare, è stato ivi sostenuto che "in considerazione della peculiarità dell'azione dell'Amministrazione finanziaria nel generale contesto dell'attività amministrativa, appare tuttavia eccessivo (e difficile) ammettere che, nel sistema tributario, la compensazione possa operare solo per il fatto dell'istanza del contribuente senza attribuire alcuna importanza alla risposta del creditore opposto".

(46) Sotto questo aspetto, come evidenzia P. Russo, *Questioni in tema di condono fiscale*, cit., pag. 161 ma spec. pag. 169 la definizione agevolata avrebbe una efficacia sostanziale che si rifletterebbe sul piano processuale nell'inutilità di un giudizio al cui esito le parti non hanno nessun interesse; altresì S. Muscarà, *Condono e processo tributario*, cit., pagg. 323-324.

(47) Atto ricognitivo con cui l'Amministrazione finanziaria "dichiarava" l'impossibilità sopravvenuta dell'applicazione delle sanzioni e, più in generale, la parziale "estinzione" delle obbligazioni tributarie pregresse: cfr. C. Preziosi, op. cit., pag. 306.

(48) Nella sentenza n. 3673/2010, le Sezioni Unite Civili della Suprema Corte - nello stabilire la compatibilità con l'ordinamento comunitario delle norme interne aventi ad oggetto la definizione agevolata delle liti pendenti - hanno precisato che l'art. 16 della Legge n. 289/2002 "concerne misure di definizione delle liti pendenti, in funzione di una riduzione del contenzioso in atto, secondo parametri che non hanno alcun collegamento con la definizione dell'imposta (e in particolare con la tipologia delle varie imposte), ma rispondono a due criteri fondamentali: a) il valore della lite; b) l'esito parziale della lite medesima al momento della domanda di definizione, commisurando l'importo dovuto dal contribuente a seconda che al momento della presentazione della domanda di definizione della lite sia soccombente l'amministrazione, o il contribuente o non vi sia stata ancora pronuncia. Emerge con tutta evidenza che la disposizione in esame non prevede alcuna rinuncia all'accertamento dell'imposta, il cui potere è già stato esercitato (ed è contestato nella sua legittimità), bensì esclusivamente autorizza l'Amministrazione finanziaria a 'transigere'

l'esito (sempre incerto) della lite a determinate condizioni, che rappresentano i limiti dell'offerta di 'disponibilità' alla transazione. Si tratta di una misura meramente deflattiva del contenzioso in atto, che consente all'amministrazione di concludere in un modo comunque positivo (con un incasso) la propria contestata azione accertativa".

(49) Si veda anche Cass., SS.UU., n. 14828/2008 secondo cui "il condono... in quanto volto a definire transattivamente la controversia in ordine all'esistenza di tale presupposto, pone il contribuente di fronte ad una libera scelta tra trattamenti distinti e che non si intersecano tra loro, ovvero sia coltivare la controversia nei modi ordinari, conseguendo se del caso il rimborso delle somme indebitamente pagate, oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione agevolata, ma senza possibilità di riflessi o interferenze con quanto eventualmente già corrisposto in via ordinaria" (in termini, si vedano anche Cass. n. 8118/2012 e Id. n. 13462/2015).

(50) Alla stessa stregua dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale: cfr. M. Moscatelli, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, pag. 258 ss.; M. Versigliani, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001, pag. 190 ss. *passim*.

(51) In proposito, si veda la recentissima ordinanza di Cass. n. 10981/2020, ove è stato ribadito il consolidato orientamento di legittimità secondo cui "in tema di contenzioso tributario, la conciliazione giudiziale prevista dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 48, sia nel testo originario che in quello risultante dalle modifiche apportate dalla Legge n. 311 del 2004, art. 1, comma 419, ha carattere novativo delle precedenti opposte posizioni soggettive e comporta l'estinzione della pretesa fiscale originaria, unilaterale e contestata, e la sua sostituzione con una certa e concordata, tanto che il relativo processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute (Cass., Sez. V, 19 giugno 2009, n. 14300; Cass., Sez. V, 6 maggio 2015, n. 9019). La natura negoziale e novativa comporta allora l'estinzione della pregressa obbligazione tributaria e la sua sostituzione con la nuova obbligazione".

(52) Già in tal senso P. Russo, *Questioni in tema di condono fiscale*, cit., pag. 161.

(53) S. Muscarà, *Condono e processo tributario*, cit., pagg. 323-324.

(54) Si vedano le ordinanze di Cass. n. 27318/2019; n. 25960/2019; n. 25908/2019; n. 25637/2019; n. 18107/2019.

(55) Si vedano le ordinanze di Cas. n. 17019/2020; n. 27811/2019; n. 26899/2019; n. 5103/2019.

(56) Si vedano le ordinanze di Cass. n. 17037/2020; n. 14290/2020; n. 13843/2020; n. 12794/2020 (depositata il 26 giugno 2020); n. 10721/2020; n. 8917/2020; n. 8720/2020; n. 28568/2019; n. 27131/2019; n. 26372/2019; n. 24566/2019; n. 24579/2019; n. 24323/2019; n. 24313/2019; n. 22699/2019; n. 2186/2019; n. 1120/2019.

(57) Si vedano le ordinanze n. 16894/2020; n. 1120/2019; n. 27051/2019; n. 26658/2019.

(58) Si vedano i Decreti n. 19492/2020; n. 19491/2020; n. 19490/2020; n. 19489/2020; n. 19488/2020; n. 16498/2020; n. 16496/2020; n. 15884/2020; n. 15263/2020; n. 14728/2020.

(59) Si veda la circolare n. 22/E del 28 luglio 2017 (emanata a commento dell'art. 11 del D.L. n. 50/2017), ove - al par. 7 - si parla di "estinzione" per cessata materia del contendere: "dal combinato disposto dei richiamati commi 8 e 10, appare quindi chiaro come la sospensione dei giudizi che hanno formato oggetto di definizione, operante fino al più ampio termine del 31 dicembre 2018, sia finalizzata a consentire, in mancanza di attività delle parti, l'effetto giuridico della estinzione automatica del processo... Considerato tuttavia che la valida definizione agevolata della controversia costituisce comunque causa di estinzione del giudizio per

cessazione della materia del contendere, la stessa può essere dichiarata dal giudice comunque ne venga ritualmente a conoscenza e quindi anche a seguito di comunicazione ad opera dell'Ufficio parte in giudizio".

(60) Con riferimento all'art. 6 del D.L. n. 119/2018, si veda - per esempio - la Risposta n. 129 del 23 aprile 2019 ad un'istanza di interpello, ove l'Agenzia delle entrate parla di "passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale che dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito della definizione agevolata".

(61) Sulla natura del processo tributario la letteratura è sterminata; per tutti si vedano: F. Tesauro, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1990, pag. 33, pag. 38 e pag. 54 ss.; P. Russo, *Diritto e processo nella teoria della obbligazione tributaria*, Milano, 1969, pag. 102 ss.; C. Glendi, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, pag. 163 ss., pag. 479 ss.; e F. Maffezzoni, "La natura del processo tributario nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: le contraddizioni e le prospettive del loro superamento", in *Boll. trib.*, n. 23/1989, pag. 1765 ss.