

Processo tributario

## Alle Sezioni Unite la rilevabilità d'ufficio dell'estinzione del giudizio per adesione al condono

**Cassazione, Sez. trib., Ord. 23 dicembre 2014 (25 novembre 2014), n. 27290 - Pres. Piccininni - Rel. Valitutti**

*Processo tributario - Estinzione del giudizio - Definizione delle pendenze tributarie mediante adesione al condono - Deduzione in appello - Rimessione alle Sezioni Unite*

Si sottopone al Primo Presidente l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite la questione se l'estinzione del giudizio per intervenuta definizione della vertenza fiscale, nelle diverse forme previste dalla Legge n. 289/2002, possa essere dedotta dal contribuente per la prima volta in appello, pur essendo stata presentata l'istanza di condono già in pendenza del primo grado.

### Ritenuto in fatto

1. A seguito di processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza del 10.5.2001, in data 16.12.2002 veniva notificato alla società V.R. C. s.r.l. un avviso di rettifica, con il quale l'Ufficio recuperava a tassazione, per l'anno 1997, l'IVA indebitamente detratta su fatture emesse per operazioni ritenute inesistenti.
2. Avverso l'atto impositivo la contribuente proponeva ricorso alla CTP di Vibo Valentia, che lo rigettava.
3. L'appello proposto dalla contribuente avverso la decisione di primo grado veniva, altresì, rigettato dalla CTR della Calabria, con sentenza n. 28/10/2007, depositata il 3/9/2007, con la quale il giudice di seconde cure riteneva che l'eccezione di estinzione del processo, per intervenuta definizione della vertenza ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 15, fosse stata tardivamente proposta solo in appello, in violazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57 e che la pretesa fiscale azionata dall'Ufficio fosse comprovata, alla stregua delle risultanze del processo verbale di constatazione della Guardia di Finanza.
4. Per la cassazione della sentenza n. 28/10/2007 ha proposto, quindi, ricorso la società V.R. C. s.r.l., affidato a tre motivi. L'Agenzia delle Entrate ha replicato con controricorso.

### Considerato in diritto

1. Dall'esame degli atti si evince che la società

V.R. C. s.r.l., nell'appello proposto avverso la sentenza di prime cure, con la quale era stato rigettato il ricorso proposto dalla contribuente nei confronti dell'avviso di rettifica notificato dall'Ufficio per l'anno di imposta 1997, deduceva che, "nelle more del giudizio di primo grado", la vertenza fiscale era stata definita con ricorso al condono, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 15. L'appellante allegava, quindi, la relativa documentazione (l'istanza di definizione e le quietanze dei versamenti eseguiti), e proponeva domanda di estinzione del processo per cessazione della materia del contendere, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 46, comma 1. Costituitasi in giudizio, l'Amministrazione finanziaria - nel riportarsi a quanto dedotto in prime cure - deduceva che la domanda di condono non era stata accolta per la sussistenza di una causa ostativa, costituita dall'essere stata esercitata l'azione penale, nei confronti del legale rappresentante della V.R. C. s.r.l., per un reato di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000. Nella memoria di replica la contribuente ribadiva, quindi, la domanda di estinzione del giudizio, chiedendo che la CTR si pronunciasse sull'ammissibilità della definizione della lite, ai sensi della L. n. 289 del 2002, art. 15.

2. Con la sentenza n. 28/10/2007, oggetto di ricorso per cassazione, la CTR rilevava che la domanda di condono era stata presentata dalla V.R. C. s.r.l. in data 26.5.2003, che la decisione di primo grado era stata pronunciata il 6.11.2004, e che nel corso

del giudizio di primo grado la domanda di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere non era stata mai proposta dalla contribuente. Il giudice di seconde cure riteneva, pertanto, definitivamente preclusa - trattandosi di domanda nuova D.Lgs. n. 546 del 1992, *ex art. 57*, vietata nel giudizio di appello - ogni questione relativa all'esistenza ed alla validità dell'istanza di condono, e dichiarava, di conseguenza, inammissibile la domanda di estinzione del giudizio, ai sensi dell'art. 46 del decreto succitato.

Tale statuizione è stata censurata dalla società con i primi due motivi di ricorso.

**3.** Premesso quanto precede, rileva, tuttavia, il Collegio che, in relazione alla domanda di estinzione della lite per intervenuta definizione nelle diverse forme previste dalla L. n. 289 del 2002, proposta per la prima volta nel giudizio di appello, si riscontra un evidente contrasto nella giurisprudenza di questa Corte.

**3.1.** Secondo una prima tesi, infatti, costituisce domanda nuova, ai sensi del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 57, la pretesa fondata sulla presentazione della domanda di condono, fatta valere per la prima volta nel giudizio di seconde cure, nonostante tale fatto costitutivo del diritto si fosse verificato in pendenza del giudizio di primo grado, integrando detta ipotesi mutamento della "*causa petendi*", nonché del "*petitum*", in quanto il contribuente chiede la cessazione della materia del contendere, in luogo dell'iniziale richiesta di ottenere l'annullamento dell'atto impositivo impugnato (Cass. 18337/2007; 13488/2009).

**3.2.** In base ad una diversa impostazione, invece, in tema di condono fiscale ai sensi della L. n. 289 del 2002, nelle varie forme ivi previste, l'esercizio della facoltà di ottenere la chiusura delle liti fiscali pendenti, pagando una somma correlata al valore della causa, produce un effetto estintivo del giudizio, che opera anche in relazione alle domande giudiziali riguardanti le richieste di rimborso d'imposta. Ne consegue che l'intervenuta proposizione della relativa istanza, palesandosi come questione officiosa, connessa ai riflessi di ordine pubblico nascenti dall'elisione della pretesa impositiva realizzata in virtù dell'adesione al condono, deve essere rilevata d'ufficio dal giudice, senza che occorra una specifica eccezione ad opera della parte interessata a farla valere (Cass. 25239/2007; 17142/2008; ord. 3841/2012).

**4.** Rilevato, pertanto, il suesposto contrasto di giurisprudenza, questa sezione ritiene opportuna la rimessione degli atti al Primo Presidente, perché vo-

glia valutare l'opportunità di assegnare la causa alle sezioni unite per l'esame della questione controversa, ai sensi dell'art. 374 c.p.c., comma 2.

#### **P.Q.M.**

la Corte rimette gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione del ricorso alle sezioni unite.

## Il giudice deve verificare sussistenza e regolarità della definizione delle pendenze mediante adesione al condono

di Leda Rita Corrado

Argomenti logico-sistematici inducono a ritenere che, nei casi di definizione delle pendenze tributarie mediante adesione a condono, sussista in capo al giudice tributario il poterdovere di verificarne, anche in via ufficiosa, la sussistenza e la regolarità, per pervenire, previa attivazione del contraddittorio, alla declaratoria di estinzione del giudizio per cessata materia del contendere ex art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992.

Con l'ordinanza interlocutoria n. 27290 del 2014 la Sezione tributaria ha trasmesso gli atti al Primo Presidente per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite della questione se l'estinzione del giudizio per intervenuta definizione della vertenza fiscale nelle diverse forme previste dalla legge 27 dicembre 2002, n. 289, possa essere dedotta dal contribuente per la prima volta in appello, pur essendo stata presentata l'istanza di condono già in pendenza del primo grado.

### Il contrasto giurisprudenziale

Nell'ordinanza in commento la Sezione tributaria prende atto dell'esistenza di orientamenti difformi - così testualmente in motivazione - "in relazione alla domanda di estinzione della lite per intervenuta definizione nelle diverse forme previste dalla Legge n. 289/2002, proposta per la prima volta nel giudizio di appello".

Secondo un primo indirizzo costituirebbe domanda nuova, inammissibile ex art. 57, comma 1, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la pretesa fondata sulla presentazione dell'istanza di condono, fatta valere per la prima volta in appello nonostante tale fatto si sia verificato in pendenza del giudizio di primo grado. Tale ipotesi integrerebbe mutamento sia della *causa petendi*, giacché la presentazione dell'istanza di condono rappresenterebbe un fatto costitutivo

della pretesa nuovo e diverso rispetto a quanto dedotto in primo grado, sia del *petitum*, chiedendo il contribuente la cessazione della materia del contendere in luogo dell'iniziale domanda di annullamento dell'atto impositivo impugnato. Questa posizione è stata assunta in due pronunce concernenti la definizione delle controversie ex artt. 44 ss. della Legge 30 dicembre 1991, n. 413: nel primo caso (1) l'istanza di condono non è stata seguita da alcun pagamento, mentre nel secondo (2) il contribuente non ha mai fatto presente in prime cure di aver richiesto la chiusura delle pendenze, nonostante avesse avanzato la relativa istanza in epoca anteriore o almeno coeva al ricorso introduttivo. Analogo principio di diritto è stato utilizzato più di recente per risolvere una controversia attinente la definizione automatica mediante autoliquidazione ex art. 7 della Legge n. 289/2002 (3).

In base ad un secondo orientamento (4) l'esercizio della facoltà di ottenere la chiusura delle liti fiscali pendenti, pagando una somma correlata al valore della causa, provocherebbe, come riflesso processuale, l'estinzione del giudizio, ma non si esaurirebbe in un evento del processo, perché configurerebbe una vicenda più complessa, elidendo la pretesa impositiva unitamente all'impugnazione del contribuente, nel concorso di condizioni ed adempimenti prestabiliti (5):

**Leda Rita Corrado** - Dottoranda di ricerca in Scienze Giuridiche presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca, Avvocato in Genova e "of counsel" per Morri Cornelli e Associati - Studio legale e tributario in Milano

#### Note:

(1) Cass., Sez. trib., 31 agosto 2007, n. 18337.

(2) Cass., Sez. trib., 11 giugno 2009, n. 13488.

(3) Cass., Sez. trib., 6 agosto 2014, n. 17645.

(4) Cass., Sez. trib., 2 aprile 2007, n. 8178; Id., 3 dicembre 2007, n. 25239; Id., 21 marzo 2008, n. 7729; Id., 24 giugno 2008, n. 17142; Cass., Sez. VI-T, ord. 9 marzo 2012, n. 3841; Id., 27 marzo 2012, n. 4938, con specifico riferimento al giudizio di rinvio; Cass., Sez. trib., 8 ottobre 2014, n. 21197.

(5) Cass., Sez. trib., 20 dicembre 2000, n. 15995.

“tale principio, in sostanza, realizza un effetto latamente estintivo delle opposte pretese e, quindi, di riflesso, anche del processo, palesandosi come questione officiosa, di ordine pubblico, che s’impone al giudice, ove rilevata o rilevabile in via officiosa, prima di ogni altra” (6). A sostegno di tale conclusione si rileva inoltre che il perfezionamento del procedimento di condono ha una pluralità di effetti, per quanto differenziati nell’ambito delle diverse fattispecie, tra i quali si annoverano la preclusione degli accertamenti tributari, l’estinzione delle sanzioni e l’esclusione della punibilità per reati tributari (7), nonché la paralisi di alcuni poteri istruttori o di talune presunzioni (8): tale regime di inderogabilità ne renderebbe rilevabile d’ufficio l’operatività (9). Questo secondo filone giurisprudenziale si innesta in giudizi nell’ambito dei quali l’Amministrazione finanziaria ha eccepito il valore preclusivo dell’adesione alle definizioni automatiche ex artt. 7 e 9 della Legge n. 289/2002 rispetto al rimborso di imposte asseritamente inapplicabili per assenza del relativo presupposto (nella specie, IRAP) (10): l’eccezione non sarebbe preclusa in appello ex art. 57, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992, posto che la rilevabilità ex officio della questione opererebbe “non solo riguardo alle 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), ma anche in relazione alle domande giudiziali riguardanti le richieste di rimborso d’imposta, siccome afferenti alla nascita dell’obbligazione di rimborso per l’indebito versamento di somme non dovute da parte del contribuente, in tali casi giovando all’ente impositore” (11).

### **L’estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere**

Rimanendo in attesa della formulazione di un chiarimento da parte delle Sezioni Unite (12), in questa sede possono essere formulate alcune considerazioni a prima lettura, nella consapevolezza che le problematiche esaminate *infra* costituiscono oggetto di ampie riflessioni della dottrina la cui trattazione richiederebbe approfondimenti incompatibili con l’economia del presente lavoro (13).

Come nel processo civile, anche nel processo tributario la cessazione della materia del contendere “non è che il riflesso processuale del mutamento della situazione sostanziale, quando questa dà luogo al venir meno della ragion d’essere del giudizio” (14). La formula “si dichiara cessa-

#### **Note:**

(6) *Excerpta* da Cass., Sez. trib., n. 25239 del 2007, cit.

(7) Cfr. art. 9, comma 10, della Legge n. 289/2002.

(8) Cfr. art. 7, comma 11, della Legge n. 289/2002.

(9) Così Cass., Sez. trib., n. 25239 del 2007, cit.

(10) Cfr. Cass., Sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3682, in *Corr. Trib.*, n. 12/2007, pag. 991 ss., con nota di M. Basilavecchia, “L’istanza di condono preclude il rimborso IRAP ai professionisti”, e in questa *Rivista*, n. 4/2007, pag. 300 ss., con nota di G. Tinelli, “La ricostruzione della natura del condono condiziona il diniego di rimborso IRAP”.

(11) *Excerpta* da Cass., Sez. trib., n. 25239 del 2007, cit.; in senso conforme, Cass., Sez. trib., n. 21197 del 2014, cit.

(12) Cfr. Cass., SS.UU., 12 dicembre 2014, n. 26242, in *Corr. giur.*, 2015, pag. 88 ss., con nota di V. Carbone, “‘Porte aperte’ delle Sezioni Unite alla rilevabilità d’ufficio del giudice della nullità del contratto”. In dottrina, C.M. Bianca, *Diritto civile. Il contratto*, II ed., Milano, 2000, pag. 628 ss.

(13) Cfr. L.R. Corrado, “Rilevabilità ex officio dell’incertezza normativa oggettiva da parte del giudice tributario”, in *Innovazione e Diritto*, 2014, pag. 29 ss., consultabile online all’indirizzo [http://www.innovazionediritto.it/download.php?file=2014\\_01\\_02.pdf](http://www.innovazionediritto.it/download.php?file=2014_01_02.pdf).

(14) Così C. Mandrioli, *Diritto processuale civile. Il processo ordinario di cognizione*, XX ed., Torino, 2009, pag. 387 ss.

In ambito tributario, cfr. E. Della Valle, “Sospensione, interruzione ed estinzione del processo”, in F. Tesaurò (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, pag. 632 ss., a parere del quale “tale ipotesi estintiva viene in considerazione ogni volta che dopo l’instaurazione del giudizio si verifica una situazione che elimina la posizione di contrasto tra le parti - e che esse riconoscono come tale - si da rendere non più necessaria una pronuncia del giudice su quanto costituiva oggetto del contendere”; P. Russo, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, pag. 226, secondo il quale “il fenomeno della cessazione della materia del contendere si collega necessariamente al verificarsi di fatti ed eventi nel corso del processo la cui portata sia tale da rendere superflua la prosecuzione di quest’ultimo verso il suo epilogo naturale”; F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, pag. 186 ss., il quale precisa che “l’estinzione del processo per cessazione della materia del contendere si differenzia dalle altre cause di estinzione perché è una vicenda di diritto sostanziale, che incide (eliminandolo) sull’oggetto del contendere. Nel caso di estinzione per rinuncia o per inattività, il processo si estingue per un fatto di natura processuale (ed il fatto processuale, provocando l’estinzione del processo, si riflette sul provvedimento impugnato, che diventa definitivo). Gli effetti della estinzione per cessazione della materia del contendere sono diversi dalla estinzione per motivi processuali. Se cessa la materia del contendere il processo si estingue e gli effetti di diritto sostanziale sono determinati dall’evento che ha fatto venir meno la ragion d’essere del processo”.

ta la materia del contendere” (15) individua una gamma di circostanze di carattere fattuale “successive” alla pendenza del processo, idonee ad incidere sull’oggetto della lite ed a determinare in relazione ad esso il venir meno di ogni ragione di contrasto tra le parti. Eterogenee sono le situazioni la cui sopravvenienza elimina la ragione del contendere delle parti: ad esempio, si ha cessazione della materia del contendere quando avviene la conciliazione giudiziale, quando l’Amministrazione finanziaria ritira l’atto impugnato in autotutela oppure quando il contribuente si avvale di condoni o sanatorie (16).

#### **La cessazione della materia del contendere e l’adesione al condono**

“Il giudizio si estingue, in tutto o in parte, nei casi di definizione delle pendenze tributarie previsti dalla legge e in ogni altro caso di cessazione della materia del contendere”: così disponendo, l’art. 46, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992 rinvia anche all’ampio novero di provvedimenti di condono (17) che - a cadenza pressoché costante - il Legislatore introduce nell’ordinamento tributario.

Tra gli istituti premiali interessati da tale disciplina rientrano senza dubbio i casi di definizione delle liti pendenti, come, ad esempio, quello contemplato prima dall’art. 16 della Legge n. 289/2002, poi dall’art. 39, comma 12, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (18).

Viene da chiedersi se tale soluzione valga anche in relazione a quelle forme di definizione agevolata che operano con riferimento all’azione di accertamento in corso o in pendenza del termine della proposizione del ricorso: ad esempio tale quesito può avanzarsi in relazione alla definizione *ex art.* 15 della Legge n. 289/2002, riguardante, da un lato, atti endoprocedimentali come l’invito al contraddittorio e il processo verbale di constatazione, e, dall’altro, atti impositivi in relazione ai quali non siano ancora spirati i termini per la proposizione del ricorso, come l’avviso di accertamento e l’atto di irrogazione delle sanzioni amministrative. In questo caso, infatti, il Legislatore interviene - secondo la logica pragmatica del “pochi, maledetti e subito” - anticipando gli effetti del condono alla fase amministrativa, compensando la rinuncia

ad una parte della somma originariamente pretesa con la (verosimile) certezza della riscossione, con il risparmio delle risorse che sarebbero destinate alla fase giurisdizionale e con l’eliminazione dell’alea che ne caratterizza l’esito (19). Nell’architettura della definizione *ex art.* 15 della Legge n. 289/2002 manca il processo. Ciò non vuol dire però che la tutela giurisdizionale non possa essere invocata dal contribuente. Come dimostra l’ordinanza in commento, è anzi frequente che il contribuente, pur avendo aderito alla sanatoria, per esigenze di cautela decida di impugnare l’atto impositivo nei termini di legge. In questo contesto può proporsi la questione in esame.

#### **La cessazione della materia del contendere è rilevabile d’ufficio**

Con riferimento al processo civile costituisce *ius receptum* il principio secondo cui, qualora, nel corso del giudizio, sopraggiungano fatti che facciano cessare la materia del contendere, viene oggettivamente meno la necessità di affermare la concreta volontà giurisdizionale e il giudice deve darne atto anche d’ufficio (20). La questione deve essere rilevata *ex officio* - anche

#### **Note:**

(15) In base al comma 2 dell’art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992, la cessazione della materia del contendere “è dichiarata” dal giudice tributario: si tratta di una sentenza puramente dichiarativa con la quale si dà atto dell’avvenuta estinzione del processo (M. Basila-vecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino, 2009, pag. 156; E. Della Valle, “Sospensione, interruzione ed estinzione del processo”, cit., pag. 634).

(16) F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 186.

(17) Cfr. E. Della Valle, “Sospensione, interruzione ed estinzione del processo”, cit., pag. 632; F. Tesaurò, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 187.

(18) Tali ipotesi di condono si caratterizzano per il fatto di essere attuate mediante procedimenti specifici, talora regolati derogando rispetto alla disciplina generale del processo tributario (M. Basila-vecchia, *Funzione impositiva e forme di tutela*, cit., pag. 158, testo e nota 26).

(19) “Dal punto di vista del sistema tributario si tratta comunque di un *vulnus* alla legalità” (F. Tesaurò, “La parola agli studiosi tra etica e rassegnazione”, in *Il Sole - 24 Ore* del 19 dicembre 2002, pag. 25), “una forma di prelievo fuori legge” (G. Tremonti, “Il condono, un suicidio fiscale”, in *Il Corriere della Sera* del 25 settembre 1991) che genera evasione e criminalità (E. De Mita, “All’Università si insegna il diritto ... poi arrivano i condoni”, in *Il Sole - 24 Ore* del 31 gennaio 2003, pag. 1).

(20) Cass., SS.UU., 19 gennaio 1954, n. 92.

dalla stessa Corte di cassazione (21) - se il fatto che la determina emerge *ex actis* (22) ovvero se esso è riconosciuto e non contestato dalle parti (23). In caso contrario e comunque quando il fatto che si assume avere dato luogo al venire meno della controversia sia stato dedotto dopo la rimessione della causa al Collegio (anche in grado di appello) (24), il giudice deve valutare la sussistenza di quel fatto e la sua astratta idoneità a determinare la cessazione della materia del contendere e, nel caso in cui tale vaglio dia esito positivo, deve rimettere la causa in istruttoria per consentirne la rituale acquisizione al processo nel rispetto delle regole del contraddittorio (25). Analoghe considerazioni possono essere svolte - *mutatis mutandis* - con riguardo al processo tributario nell'ipotesi in cui sia intervenuta la definizione della vertenza fiscale: il giudice chiamato a decidere la controversia tributaria ha il potere-dovere di verificare, anche in via ufficiosa, la sussistenza e la regolarità di eventuali istanze di condono presentate dal contribuente, in quanto l'eventuale legittimità di esse, determinando la cessazione della materia del contendere e riflettendosi sulla stessa esistenza del processo, rende superfluo l'esame del merito (26). In capo al giudice tributario si configura altresì il correlato potere-dovere di attivazione del contraddittorio tra le parti sul verificarsi delle condizioni e degli adempimenti prestabiliti per il perfezionamento del condono (27).

*Nulla quaestio* se il fatto estintivo risulta dagli atti del processo (28). In caso contrario, ricadendo la materia del contendere nel monopolio esclusivo delle parti e dovendo queste assumere in giudizio un comportamento rispettoso dei canoni di correttezza e diligenza *ex art. 88 c.p.c.*, sembra ragionevole ritenere che la parte interessata alla declaratoria della cessazione della materia del contendere debba dedurre la questione nel grado di giudizio nel corso del quale si realizza il fatto che ne costituisce il presupposto (29), allegandolo, a pena di decadenza, nel primo atto difensivo successivo al suo verificarsi (30). Qualora il fatto estintivo si sia realizzato *ante causam* oppure durante il primo grado, la deduzione deve essere consentita anche in appello soltanto qualora la tardiva allegazione del

fatto estintivo non sia imputabile alla parte che invoca l'estinzione del giudizio.

### Il caso di specie

In data 16 dicembre 2012 l'Amministrazione finanziaria notifica ad una s.r.l. un avviso di accertamento per il recupero dell'IVA indebitamente detratta nel periodo d'imposta 1997. Il ricorso della società contribuente è rigettato dalla Commissione tributaria provinciale con sentenza pronunciata in data 6 novembre 2004.

Nell'atto di appello la società contribuente deduce l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere *ex art. 46 del D.Lgs. n. 546/1992*, allegando l'intervenuta definizione della vertenza tributaria *ex art. 15 della Legge n. 289/2002* nelle more del giudizio di prime cure e producendo sia l'istanza di defini-

#### Note:

(21) Cass., Sez. I, 18 marzo 1982, n. 1757; Id., 29 maggio 1993, n. 6048; Id., Sez. II, ord. 13 marzo 2007, n. 5880; Id., 29 ottobre 2010, n. 22199.

(22) Cass., Sez. II, 18 giugno 1991, n. 6881; Id., Sez. III, 22 marzo 1995, n. 3265; Id., Sez. I, 26 maggio 1999, n. 5097; Id., Sez. II, 5 dicembre 2001, n. 15361.

(23) Cass., Sez. III, 11 aprile 1995, n. 4151; Id., 20 maggio 1998, n. 5029; Id., 10 febbraio 2003, n. 1950; Id., 12 gennaio 2006, n. 421.

(24) Cass., Sez. I, 14 marzo 1978, n. 1264; Id., Sez. II, 21 maggio 1987, n. 4630; Id., Sez. III, 16 ottobre 1993, n. 10241; Id., Sez. I, 9 settembre 2004, n. 18179.

(25) Cass., Sez. II, 1° dicembre 1992, n. 12826; Id., n. 4630 del 1987, cit.; Cass., Sez. III, n. 10241 del 1993, cit.; Cass., Sez. I, n. 18179 del 2004, cit.

(26) Nella giurisprudenza di legittimità, Cass., Sez. I, 28 novembre 1978, n. 5592; Id., 6 dicembre 1978, n. 5764; Id., 21 gennaio 1981, n. 490; Cass., Sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14007. In dottrina, E. Della Valle, "Sospensione, interruzione ed estinzione del processo", cit., pag. 634; A. M. Gaffuri, "Sub art. 46, D.Lgs. n. 546 del 1992", in F.Tesauro (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Torino, 2011, pag. 493.

(27) Cass., Sez. trib., 1° marzo 2006, n. 4572; Id., 20 marzo 2006, n. 6216.

(28) Cfr. la comunicazione dell'Ufficio finanziario *ex artt. 16, comma 8, della Legge n. 289/2002 e 39, comma 12, del D.L. n. 98/2011*, attestante la regolarità della domanda di definizione ed il pagamento integrale di quanto dovuto e strumentale alla dichiarazione di estinzione del giudizio.

(29) Cfr. Cass., Sez. I, 27 febbraio 1996, n. 1520.

(30) Cfr., con riferimento al cd. *ius superveniens*, Cass., 5 febbraio 1997, n. 1098, nonché, in dottrina, S. Gianoncelli, "Sub art. 57, D.Lgs. n. 546 del 1992", in F.Tesauro (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, cit., pag. 636; F. Pistolesi, "Il giudizio di appello", in F.Tesauro (a cura di), *Il processo tributario*, cit., pag. 719; F. Tesauro, *Manuale del processo tributario*, cit., pag. 236.

zione, presentata in data 26 maggio 2003, sia le quietanze dei versamenti eseguiti. Dal canto suo, l'Amministrazione finanziaria eccepisce il mancato perfezionamento della definizione per la sussistenza di una causa ostativa (31), costituita dall'esercizio dell'azione penale per un reato tributario (32) nei confronti del legale rappresentante della società contribuente (33). La Commissione tributaria regionale respinge l'appello, ritenendo, da un lato, ogni questione relativa all'esistenza e alla validità dell'istanza di condono preclusa dal divieto di *ius novorum ex art. 57* del D.Lgs. n. 546/1992, e, dall'altro, che la rettifica fosse fondata.

Nel caso di specie, a quanto è dato comprendere dall'ellittica narrativa dei fatti il contribuente, pur aderendo al condono, impugna l'avviso di accertamento: come già rilevato, questa scelta pare rispondere a prudenza. Non appare altrettanto ragionevole la decisione di procrastinare l'introduzione del fatto estintivo nel processo fino all'atto di appello, pur essendosi esso realizzato nelle more del primo grado. Anche nel processo tributario i treni buoni aspettano o passano di nuovo: spetta però alle parti - e solo ad esse - cogliere l'attimo per salire a bordo.

---

**Note:**

(31) Art. 15, commi 1 e 6, della Legge n. 289/2002.

(32) Si ritiene che la preclusione scatti allorché sia notificato l'avviso della conclusione delle indagini preliminari o, comunque, qualora sia notificato un qualche altro atto da cui risulti la qualità di indagato del contribuente (A. Giovanardi, "La definizione delle liti potenziali: prime osservazioni", in *il fisco*, 2003, pag. 700 ss.). In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle entrate nella circolare 15 gennaio 2003, n. 3/E.

(33) Secondo la giurisprudenza di legittimità, la causa ostativa contemplata dall'art. 15, comma 1, ultimo periodo, della Legge n. 289/2002, si applica alle società i cui rappresentanti legali siano stati destinatari dell'azione penale per reati tributari, qualora la contribuente abbia avuto formale conoscenza di tale esercizio entro la data di perfezionamento della definizione. Ad esempio in Cass., Sez. trib., 14 novembre 2012, n. 19862 si legge quanto segue: "Il diaframma della personalità giuridica della società rispetto al suo amministratore [...] risulta [...] eliso, al cospetto di condotte svolte dal rappresentante legale per conto della società, dal rapporto d'imputazione organica. Questo rapporto non consente di estendere alla persona giuridica la responsabilità penale personale del suo amministratore, ma è veicolo di trasmissione ad essa di tutte le altre conseguenze che a tale responsabilità si riannodano. In virtù dell'imputazione organica, l'amministratore è braccio operativo della società ed il reato da lui commesso nell'interesse della società lo rende strumento di questa per il per-

seguimento di illeciti vantaggi. [...] Un'interpretazione formalistica della disposizione in esame, che si arresti al cospetto dell'incapacità penale delle persone giuridiche, finirebbe dunque col trascurare che, così congegnato, il meccanismo [...] agevolerebbe la commissione di reati tributari da parte di compiacenti amministratori, con la sinecura del conseguimento dei vantaggi derivanti dall'accesso al condono da parte delle società di cui siffatti amministratori sono proiezione ed espressione". In senso conforme si vedano Cass., Sez. trib., 25 maggio 2012, n. 8324; Id., 10 aprile 2013, n. 8705, ove si nega che sussista la necessità della "doppia conoscenza formale" dell'esercizio dell'azione penale, in capo alla persona giuridica ed al suo legale rappresentante; Id., 23 ottobre 2013, n. 23997; Id., 14 maggio 2014, n. 10499, nella quale si esclude la rilevanza dell'avvenuto mutamento del rappresentante legale all'epoca di presentazione dell'istanza di condono; Id., 24 settembre 2014, n. 20088; Id., 18 dicembre 2014, n. 26810.