

CORTE DI CASSAZIONE
Ordinanza 11 settembre 2024, n. 24428

Svolgimento del processo

- La CTP di Milano rigettava il ricorso proposto da D.D. avverso l'avviso di accertamento per imposte dirette e dell'IVA, in relazione all'omessa presentazione della dichiarazione per l'anno 2006, con il quale era stato accertato induttivamente il reddito imponibile, con conseguente determinazione del valore della produzione netta imponibile e del volume d'affari ai fini IVA;
- con la sentenza in epigrafe indicata, la CTR della Lombardia rigettava l'appello proposto dal contribuente osservando che:
 - l'avviso di accertamento era stato sottoscritto da un funzionario munito di apposita delega, come si evinceva dall'atto dispositivo n. 2011/60, prodotto dall'Ufficio;
 - l'eccezione di nullità dell'avviso, per mancato rispetto del termine di cui all'art. 12 della L. n. 212 del 2000, era infondata, atteso che detto termine poteva essere derogato nelle situazioni di urgenza, come quella che ricorreva nel caso di specie, stante l'imminente scadenza del termine di decadenza dell'azione di accertamento per l'anno 2006;
 - la motivazione dell'avviso era più che esauriente circa i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che avevano indotto l'Ufficio a rideterminare in modo induttivo il reddito del D.D. il quale aveva, peraltro, riproposto in appello le medesime difese (del tutto sommarie ed astratte) contenute nel ricorso introduttivo;
 - nell'avviso impugnato erano stati indicati sia i soggetti economici che, esercitando la stessa attività del contribuente, erano stati presi come campioni per calcolare la relativa media delle percentuali di ricarico, sia le medie di ricarico applicate in concreto, in modo da permettere di comprendere pienamente il criterio applicato nella rideterminazione del reddito del contribuente che non li ha in alcun modo confutati;
 - anche le altre censure mosse dall'appellante in merito all'asserita inverosimile ricostruzione del reddito ed alla mancata valutazione delle risultanze documentali, si limitavano a riprodurre quanto già dedotto in primo grado, senza aggiungere elementi in grado di incidere sulla esauriente motivazione della sentenza impugnata;
 - in ordine alle gravi irregolarità riscontrate nel corso della verifica fiscale (omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie, inattendibilità della scarsa documentazione contabile reperita presso la sede dell'impresa, duplicazione di fatture, indicazione in fattura di voci e costi ingiustificati e non verificabili, mancata collaborazione e mancata esibizione in sede di verifica fiscale dei documenti richiesti, omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 2006), riferibili a più anni d'imposta, il contribuente si era limitato ad addossare ogni responsabilità al proprio commercialista, sicché



correttamente l'Ufficio aveva rideterminato il reddito mediante il metodo extracontabile della percentuale media applicata nell'esercizio di attività similari;

- il mancato riconoscimento della detrazione dell'IVA sugli acquisti era legittimo, non avendo il contribuente provato i costi effettivamente sostenuti e, soprattutto, la loro inerenza;

- altrettanto infondata era la doglianza relativa alle sanzioni, in quanto dal comportamento tenuto dal contribuente nel corso della verifica fiscale (rifiuto di esibire la documentazione, peraltro in gran parte inesistente) si evinceva la mancanza della sua buona fede e non poteva costituire un'esimente la presunta "inerzia e/o inaffidabilità del commercialista";

- contro la suddetta decisione proponeva ricorso per cassazione D.D., affidato a dieci motivi;

- l'Agenzia delle entrate resisteva con controricorso;

- la causa veniva rinviata a nuovo ruolo a seguito della sospensione del giudizio ex art. 1, comma 236, della L. n. 197 del 2022.

Motivi della decisione

- Con il primo motivo, il ricorrente denuncia la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 42, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR accolto la censura riguardante la nullità dell'avviso di accertamento impugnato per mancanza di sottoscrizione del Direttore provinciale dell'Agenzia delle entrate e per mancata allegazione della delega dalla quale risulti il potere sostitutivo del sottoscrittore;

- con il secondo motivo, denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 12 della L. n. 212 del 2000, 42, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 6, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR ritenuto infondato il motivo riguardante la nullità dell'avviso di accertamento impugnato, sebbene emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dal rilascio al contribuente della copia del PVC, senza alcuna motivazione sulle ragioni di urgenza;

- con il terzo motivo, denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 53 e 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546 del 1992, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR rigettato l'appello del contribuente per la presunta mancanza di specificità dei motivi, pronunciandosi ultra petita, in quanto l'Ufficio non aveva eccepito nulla sul punto;

- con il quarto motivo, denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 3 L. n. 241 del 1990, 7 L. n. 212 del 2000, 42, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 56, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere



la CTR accolto il motivo di illegittimità della sentenza di primo grado, relativo alla nullità e/o annullabilità dell'avviso di accertamento per mancanza di motivazione;

- con il quinto motivo, denuncia la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 7 L. n. 212 del 2000, 42, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973 e 56, comma 5, del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR accolto il motivo di illegittimità della sentenza di primo grado, relativo alla nullità e/o annullabilità dell'avviso di accertamento per mancata allegazione di tutti gli atti individuativi degli operatori economici e dei gruppi merceologici, considerati ai fini del calcolo della media di ricarico applicata, considerati quali fonti di riferimento, giustificative dell'attività di accertamento;

- con il sesto motivo, deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 39, 40 del D.P.R. n. 600 del 1973, 54 del D.P.R. n. 633 del 1972, 24 e 25 del D.Lgs. n. 446 del 1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR accolto il motivo di illegittimità della sentenza di primo grado, relativo alla nullità e/o annullabilità dell'avviso di accertamento, che faceva esclusivo riferimento, senza alcuna motivazione, a medie di settore non sufficientemente giustificative dell'attività di accertamento;

- con il settimo motivo, lamenta la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo di appello, riguardante la violazione e falsa applicazione degli artt. 39 e 40 del D.P.R. n. 600 del 1973, 54 del D.P.R. n. 633 del 1972, 24 e 25 del D.Lgs. n. 446 del 1997, per avere l'Ufficio rideterminato il reddito del contribuente prescindendo totalmente dai dati concreti rilevabili dalla realtà aziendale, come ricostruiti dalla Guardia di Finanza e dal contribuente con la documentazione depositata in sede di accertamento;

- con l'ottavo motivo, deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di pronunciarsi sul motivo di appello, riguardante la violazione e falsa applicazione degli artt. 39 e 40 del D.P.R. n. 600 del 1973, 54 del D.P.R. n. 633 del 1972, 24 e 25 del D.Lgs. n. 446 del 1997, attesa l'inverosimile ricostruzione del reddito del contribuente, operata dall'Ufficio accertatore;

- con il nono motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 39 e 40 del D.P.R. n. 600 del 1973, 54 del D.P.R. n. 633 del 1972, 24 e 25 del D.Lgs. n. 446 del 1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR accolto il motivo di illegittimità della sentenza di primo grado, relativo alla nullità e/o annullabilità dell'avviso di accertamento, per mancato riconoscimento da parte dell'Ufficio della detrazione IVA pagata dal contribuente sugli acquisti;

- con il decimo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione degli artt. 39 e 40 del D.P.R. n. 600 del 1973, 54 del D.P.R. n. 633 del 1972, 24 e 25 del D.Lgs. n. 446 del 1997, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3 cod. proc. civ., per non avere la CTR accolto il motivo di appello, relativo alla nullità e/o annullabilità dell'avviso di accertamento, per la mancata considerazione della buona fede del contribuente, con conseguente



inapplicabilità delle sanzioni amministrative ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997;

- in via preliminare, occorre rilevare che A.A., B.B. e C.C., quali eredi di D.D., hanno depositato in data 14.09.2023, con modalità telematiche, la richiesta di sospensione del processo ai sensi dell'art. 1, comma 236, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025, in vigore dall'1.01.2023), dichiarando di avere presentato in data 22.03.2023 domanda di adesione per la definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione ex art. 1, commi 231 - 252 della L. n. 197 del 2022 (cd. rottamazione-quater) per il pagamento del debito residuo collegato alla cartella di pagamento n. 06820130172215570000, riferita all'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, e già oggetto della domanda di adesione per l'estinzione dei debiti ex art. 1, commi 184-185 della L. n. 145 del 2018 (cd. rottamazione-ter);

- con istanza depositata in data 18.04.2024, i ricorrenti hanno chiesto un rinvio a nuovo ruolo per consentire il pagamento di tutte le rate residue del debito, come previsto dal nuovo piano di ripartizione delle somme dovute a titolo di definizione agevolata, in relazione al quale il pagamento dell'ultima rata scadrà il 30.11.2025;

- occorre premettere che gli eredi del contribuente, come risulta dagli atti depositati, hanno presentato in data 22.03.2023, in persona di A.A., domanda di adesione per la definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione ex art. 1, commi 231 - 252 della L. n. 197 del 2022 (cd. rottamazione-quater) per il pagamento del debito residuo collegato alla cartella di pagamento riferita all'avviso di accertamento oggetto del presente giudizio, e già oggetto della domanda di adesione cd. rottamazione-ter, chiedendo, per l'adempimento del pagamento dell'importo dovuto, il numero di dieci rate e dichiarando, inoltre, "che assume l'impegno a RINUNCIARE ai giudizi pendenti aventi ad oggetti i carichi ai quali si riferisce questa dichiarazione" (Doc. 1);

- la disciplina applicabile, dunque, è l'art. 1, comma 231, della legge n. 197 del 2022, secondo il quale "... i debiti relativi ai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1 gennaio 2000 al 30 giugno 2020 possono essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'art. 27, comma 1, del decreto legislativo 28 febbraio 1999, n. 46, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.";

- il comma 232 dell'art. 1 (come modificato dall'art. 4 del D.L. n. 51 del 2023), poi, prevede che "Il pagamento delle somme di cui al comma 231 è effettuato in unica soluzione, entro il 31 ottobre 2023, ovvero nel numero massimo di diciotto rate...";

- il comma 235 dell'art. 1 (come modificato dall'art. 4 del D.L. n. 51 del 2023), inoltre, stabilisce che: "Il debitore manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di



procedere alla definizione di cui al comma 231 rendendo, entro il 30 giugno 2023, apposita dichiarazione, con le modalità, esclusivamente telematiche, che lo stesso agente pubblica nel proprio sito internet entro venti giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge; in tale dichiarazione il debitore sceglie altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal comma 232"; il comma 236 prevede che: "Nella dichiarazione di cui al comma 235 il debitore indica l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi, che, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice. L'estinzione del giudizio è subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti";

- il quadro normativo è completato, per quanto qui rileva, dai successivi commi 241 (come modificato dall'art. 4 del D.L. n. 51 del 2023) ("Entro il 30 settembre 2023, l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 235 l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse. Tale comunicazione è resa disponibile ai debitori anche nell'area riservata del sito internet dell'agente della riscossione".) e 244 ("In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento, superiore a cinque giorni, dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme di cui al comma 232, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione...");

- dal quadro normativo sopra delineato, dunque, emerge che l'istanza del contribuente dà avvio ad una procedura che si conclude con la comunicazione formale dell'agente della riscossione che essa è stata accolta, con indicazioni dell'ammontare delle somme da versare (e/o con l'indicazione delle rate) per l'estinzione del debito;

- per poter accedere alla procedura, inoltre, il contribuente è tenuto ad assumere il formale impegno di rinunciare ai giudizi aventi ad oggetto i carichi per cui la domanda di definizione agevolata è stata presentata;

- è evidente, sul punto, che in assenza di tale impegno - per come indicato dalla norma - la domanda non è suscettibile di perfezionarsi e di essere accolta: l'impegno ha rilievo, dunque, quale preconditione, come tale oggetto di definitivo consolidamento con l'accoglimento dell'istanza di rottamazione;

- questa Corte ha già condivisibilmente affermato, con riferimento alla procedura cd. rottamazione-ter, che, "In tema di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione ex art. 3 del D.L. n. 119 del 2018, conv., con modif., in L. n. 136 del 2018 (cd. "rottamazione-ter"), il comma 6 della norma delinea una fattispecie di estinzione del processo che non postula il pagamento dell'intero ammontare dovuto in ragione del piano rateale concordato, presupponendo ex lege esclusivamente che si sia perfezionata la procedura amministrativa di rottamazione - in virtù della dichiarazione del contribuente di volersi avvalere della procedura rinunciando ai giudizi in corso, seguita



dalla comunicazione dell'Agenzia su numero, ammontare delle rate e relative scadenze - e che siano documentati in giudizio i soli pagamenti già effettuati con riferimento alla procedura di definizione prescelta" (Cass. n. 20626 del 24/07/2024);

- la decisione appena richiamata si è interrogata su due essenziali profili: a) quale sia l'incidenza della procedura di rottamazione (ritualmente accettata dall'amministrazione) sul corso del giudizio e, in particolare, se, nelle more della rateizzazione, il giudizio debba restare sospeso fino al compiuto integrale versamento delle somme dovute; b) come refluisca l'eventuale inadempimento nel versamento delle somme dovute;

- con riguardo al primo aspetto, è stata richiamata, in primo luogo, la giurisprudenza di questa Corte che, da tempo, ha analizzato le conseguenze derivanti dall'accoglimento dell'istanza di rottamazione;

- il principio, affermato originariamente con riferimento ad altra disposizione agevolatrice, ma poi ribadito anche con riguardo alla disciplina della cd. rottamazione-ter, è quello per cui "In presenza della dichiarazione del debitore di avvalersi della definizione agevolata con impegno a rinunciare al giudizio ai sensi dell'art. 6 del D.L. n. 193 del 2016, conv. con modif. in L. n. 225 del 2016, cui sia seguita la comunicazione dell'esattore ai sensi del comma 3 di tale norma, il giudizio di cassazione deve essere dichiarato estinto, ex art. 391 c.p.c., rispettivamente per rinuncia del debitore, qualora egli sia ricorrente, ovvero perché ricorre un caso di estinzione "ex lege", qualora sia resistente o intimato; in entrambe le ipotesi, peraltro, deve essere dichiarata la cessazione della materia del contendere qualora risulti, al momento della decisione, che il debitore abbia anche provveduto al pagamento integrale del debito rateizzato" (Cass. n. 24083 del 03/10/2018; Cass., n. 11540 del 2019 ed altre non massimate, tra cui Cass. n. 4106 del 2020; da ultimo Cass. n. 9535 del 07/04/2023, Cass. n. 36431 del 29/12/2023; Cass. n. 11356 del 29/04/2024);

- in alcune delle fattispecie esaminate dalla Corte, invero, il contribuente aveva anche reiterato la sua dichiarazione di rinuncia, da cui l'esplicita statuizione;

- la struttura della norma, peraltro, non postula una necessaria rinnovazione della dichiarazione di rinuncia, la quale, del resto, se presentata, assumerebbe rilievo ex se a prescindere dalla procedura condonistica;

- è sufficiente in questa sede considerare, del resto, l'ipotesi in cui il contribuente sia, nel giudizio, parte intimata (o resistente o parte controricorrente): in tale evenienza l'eventuale dichiarazione di rinuncia (salvo intenderla come rinuncia non al giudizio ma all'azione) non è sufficiente, di per sé, a determinare il venire meno del contenzioso essendo l'Ufficio la parte ricorrente;

- la disposizione di cui al comma 236 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022, tuttavia, non distingue tra le diverse ipotesi, richiedendo con la dichiarazione sempre - e solo - l'impegno "a rinunciare agli stessi giudizi" "aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi";



- come già osservato da questa Corte (si veda Cass. n. 36431 del 29/12/2023), interrogandosi proprio sulla sorte del processo di cassazione in presenza dell'eventualità in cui la parte contribuente dimostri di aver aderito alla definizione agevolata delle controversie con espressa rinuncia al giudizio, seguita dalla comunicazione dell'esattore, e, dunque, da un'assenza di contesa sugli effetti della definizione agevolata, ed esaminando le due ipotesi in cui il rinunciante sia ricorrente ovvero intimato, resistente o controricorrente, le Sezioni Unite (Sez. U, n. 19980 del 23/09/2014) hanno affermato che "la situazione in cui il debitore sia resistente o intimato debba intendersi regolata in modo omologo e, dunque, sempre come fattispecie estintiva e sempre con gli stessi effetti discendenti ex lege", sì da statuire che "L'art. 391, primo comma, cod. proc. civ. (nel testo sostituito dall'art. 15 del D.Lgs. 2 febbraio 2006, n. 40), alludendo ai "casi di estinzione del processo disposta per legge", si riferisce sia alle ipotesi in cui l'estinzione del processo è disposta direttamente dalla legge, senza necessità di comportamenti diretti ad integrare la fattispecie estintiva, sia a quelle in cui tali comportamenti siano necessari poiché l'effetto estintivo è previsto dalla norma in ragione del verificarsi all'esterno del processo di cassazione di determinati fatti che poi devono essere rappresentati e fatti constare" e, quindi facendone conseguire "che, ricorrendone i presupposti di legge e salvo che si debba necessariamente pronunciare sentenza ovvero ordinanza camerale ai sensi degli artt. 375, n. 3, e 380-bis cod. proc. civ., in entrambi i casi è possibile procedere alla dichiarazione di estinzione con decreto ai sensi dell'art. 391 cod. proc. civ.";

- in altri termini, va ribadito quanto rilevato con riferimento all'analogha procedura di cui all'art. 3, comma 6, del D.L. n. 119 del 2018 e, segnatamente, che gli elementi costitutivi della fattispecie estintiva delineata dall'art. 1, comma 236, della L. n. 197 del 2022 sono, da un lato, la domanda di definizione agevolata del contribuente, contenente l'impegno a rinunciare al giudizio, e, dall'altro lato, l'accoglimento da parte dell'agente della riscossione della sua istanza, con individuazione delle somme da versare e delle (eventuali) rate;

- si tratta, dunque, anche con riferimento alla cd. rottamazione-quater, di una fattispecie di estinzione ex lege che resta distinta e autonoma rispetto alla presentazione di una rinuncia nel giudizio e che è destinata a svolgere i suoi effetti, processuali, a prescindere dalla rinnovazione della dichiarazione di rinuncia;

- sotto altro profilo, occorre tuttavia interrogarsi anche in questo caso (analogamente a quanto fatto dalla citata ordinanza n. 20626 del 2024, relativa alla cd. rottamazione-ter di cui al D.L. n. 119 del 2018), se e come, ai fini della statuizione di estinzione, assuma rilievo l'adempimento del pagamento delle somme dovute e se esso debba essere integrale;

- la questione è rilevante, invero, in questa seconda ipotesi, posto che la rateizzazione, per l'espresso disposto normativo, è destinata a protrarsi, nell'interesse del debitore, per numerosi anni, con una durata che, secondo il comma 232 dell'art. 1 (come modificato dal D.L. n. 51 del 2023), si proietta per diversi anni ("Il pagamento delle somme di cui al comma 231 è effettuato in unica soluzione, entro il 31 ottobre 2023, ovvero nel numero massimo di diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, con scadenza rispettivamente il 31 ottobre e il 30 novembre 2023 e le restanti, di pari ammontare, con



scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024"), salvo eventuali ulteriori differimenti;

- il secondo periodo del comma 236 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 specifica, sul punto, che "L'estinzione del giudizio è subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati";

- per quanto riguarda il primo elemento, ossia "il perfezionamento della definizione", questo si identifica, da quanto sopra esposto, nella accettazione da parte dell'Amministrazione dell'istanza del contribuente corredata dall'impegno di quest'ultimo di rinunciare ai giudizi: la procedura amministrativa è, infatti, completa e compiuta;

- il pagamento delle somme dovute attiene, pertanto, al suo adempimento, il quale è sicuramente suscettibile di refluire sulla procedura stessa, determinandone, in caso di inadempimento, la perdita di efficacia, come previsto dal comma 244 dell'art. 1;

- la conseguenza dell'inadempimento, dunque, si pone, anche in questo caso, su un diverso piano: la definizione agevolata si è perfezionata ma, per l'inosservanza del piano di rateizzazione, non produce gli effetti che le sono caratteristici, in primis quello di estinzione del debito, restando imputate le somme versate al maggior importo dovuto, e determina il potenziale avvio delle nuove procedure riscossive ("per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione");

- in altri termini, come è stato già rilevato con riferimento alla procedura condonistica di cui al D.L. n. 119 del 2018, per effetto della dichiarazione del contribuente, seguita dalla comunicazione formale dell'agente della riscossione, la procedura di "rottamazione" si perfeziona, rimanendo i pagamenti una mera appendice esecutiva di un procedimento concluso e definito;

- il secondo parametro indicato dal comma 236 ("la produzione della documentazione attestante i pagamenti effettuati") riflette proprio questa indicazione;

- sul punto va evidenziato, infatti, che, con la domanda e nelle more del pagamento delle somme dovute, il processo viene sospeso, mentre, per essere dichiarato estinto, è necessario che, iniziato il pagamento (in unica somma o secondo un piano di rateizzazione), il contribuente documenti "i pagamenti effettuati";

- la richiamata disposizione, tuttavia, si limita, sul piano letterale, a richiedere la documentazione dei pagamenti che siano stati effettuati e non anche che questi siano integrali rispetto alla totalità del debito, ossia che si assista alla concreta, integrale esecuzione del piano rateale concepito nell'alveo della procedura di definizione agevolata;

- la documentazione, pertanto, è quella che attesta la regolarità dei versamenti al momento in cui viene fatta valere la fattispecie estintiva, trattandosi di riscontro



necessario perché la definizione agevolata sia, in quel momento, produttiva degli effetti suoi propri, che restano distinti dall'effetto dell'estinzione del debito, che, invece, richiede, ai sensi del comma 244 dell'art. 1, l'integralità del pagamento;

- ne deriva che il pagamento integrale non è presentato dalla norma quale requisito indispensabile per l'estinzione del giudizio, alla cui declaratoria sono sufficienti anche soltanto la domanda di adesione alla definizione agevolata e la documentazione di alcuni fra i pagamenti (quelli fino a quel momento effettuati), essendo gli altri importi, se del caso, procrastinati e diluiti nel tempo;

- tale conclusione, oltre che sul piano letterale, trova ampio riscontro sistematico e teleologico;

- sotto un primo profilo, occorre considerare che una lettura della norma di cui all'art. 1, comma 236, che richiedesse, ai fini dell'estinzione del giudizio, l'intero arco dei pagamenti concordati fra erario e contribuente, finirebbe per immutare l'estinzione espressamente contenuta nel disposto normativo in una fattispecie implicita, oltre che anomala, di "blocco" del giudizio stesso, al di fuori delle ipotesi di sospensione previste dall'ordinamento vigente;

- il processo verrebbe collocato in uno stato di peculiare quiescenza, destinato a protrarsi fino allo spirare del termine ultimo scandito da un piano di rateizzazione concordato altrove, piano che, infine, si offrirebbe ad un accertamento banco judicis, non esplicitato dalla norma in esame e finalizzato ad appurare l'esecuzione completa e puntuale di tutti i versamenti pattuiti nel quadro della "rottamazione";

- in secondo luogo, l'interpretazione che postula la verifica dell'integralità del pagamento in sede giudiziale per accedere alla declaratoria di estinzione finisce per sovrapporre la fattispecie estintiva disegnata dall'art. 1, comma 236 della L. n. 197 del 2022 alla declaratoria di cessazione della materia del contendere, cui si assiste in caso di compiuto pagamento ed estinzione del debito;

- tale esito, oltre a porsi in frizione con quanto affermato dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 19980 del 23/09/2014 cit.), comporta una sostanziale vis abrogans della norma, posto che l'unica ipotesi di estinzione diverrebbe, per la rottamazione, l'integrale adempimento del debito, sicché la disposizione, anche sotto questo versante, si risolverebbe in una norma sulla sospensione del giudizio, restando priva di incidenza ai fini dell'estinzione, comunque suscettibile di decisione per l'integrale adempimento del debito;

- in terzo luogo, in una prospettiva di sistema, va sottolineato che il legislatore non ha mai ancorato alla integrale soddisfazione del debito (oggetto della definizione agevolata) l'esito del giudizio;

- la scelta del legislatore di mantenere separato il procedimento amministrativo condonistico da quello giudiziario, pur collegati, può desumersi anche dal comma 198 dell'art. 1 della legge n. 197/2022, che prevede la possibilità dell'immediata estinzione del giudizio - con decreto o ordinanza - in caso di deposito della domanda di definizione e



del versamento di quanto dovuto per la prima rata e, dunque, a prescindere dai tempi e modalità del procedimento amministrativo di definizione agevolata, con una anticipazione (con i correttivi di cui ai successivi commi 200 e 201 in caso di sopravvenuto diniego) anche rispetto al termine (settembre 2024) concesso alle Agenzie per la disamina delle domande;

- l'istanza del contribuente accolta dall'Amministrazione e la prova del pagamento parziale costituiscono, pertanto, elementi idonei e sufficienti per determinare l'estinzione del giudizio, senza che sia richiesta la prova dell'integrale adempimento dell'obbligo, la quale, ove fornita, determinerebbe il più ampio esito della declaratoria di cessazione della materia del contendere;

- non va trascurato, infine, come ha ben evidenziato la già citata decisione n. 20626 del 2024, che una diversa soluzione ermeneutica sembra porsi in diretto e frontale contrasto con i principi di ragionevole durata del processo e di certezza;

- il giudizio tributario (e il giudizio di cassazione), difatti, verrebbe ad assumere una dimensione temporale del tutto irragionevole e abnorme in dipendenza di fattori non solo estranei al giudizio - e legati a scelte negoziali delle parti - ma anche suscettibili di una incontrollata espansione temporale, senza che l'oggetto del contenzioso sia destinato ad alcuna, seppure superficiale, disamina, restando il processo in una situazione di totale incertezza e obbiettiva paralisi, con una indefettibile lesione delle esigenze di buona amministrazione della giustizia;

- l'esigenza che la durata del processo debba essere "ragionevole" corrisponde, del resto, ad una elementare condizione di efficienza, nella cui assenza il processo finisce per negare sé stesso;

- la stessa Corte costituzionale, anche prima della riforma dell'art. 111 Cost., ebbe a precisare tale concetto (sentenza n. 353 del 1996 in tema di rimessione del processo) quando censurò l'assenza nella disciplina codicistica di un "equilibrio fra i principi di economia processuale e di terzietà del giudice,... posto che il possibile abuso processuale determina la paralisi del procedimento, tanto da compromettere il bene costituzionale dell'efficienza del processo, qual è enucleabile dai principi costituzionali che regolano l'esercizio della funzione giurisdizionale, e il canone fondamentale della razionalità delle norme processuali";

- da ultimo, va evidenziato che neppure si può ritenere che il cronoprogramma pattuito dal contribuente con l'erario - che ha ad oggetto l'esecuzione di un piano destinato a procrastinare i pagamenti nel tempo, rimodulando negozialmente tempi e modi di adempimento dell'obbligazione tributaria - possa riverberarsi nel processo vincolandone la dinamica in senso impeditivo all'estinzione;

- in questa prospettiva, il successivo inadempimento nel pagamento delle rate, ove sia stata dichiarata l'estinzione del giudizio, è apprezzato dal legislatore solo sul piano della riscossione e non in funzione della prosecuzione del giudizio che la parte si è impegnata



a rinunciare, di cui nessuna disposizione prevede la ripresa: il comma 244, infatti, precisa che il riavvio riguarda solo l'attività di "recupero dei carichi oggetto di dichiarazione";

- come già sottolineato da questa Corte, del resto, la dichiarazione di estinzione cui procede la Corte "non fanno passare in cosa giudicata la sentenza impugnata, ma comportano, per volontà di legge, che la situazione dedotta in giudizio sia sostituita, per previsione di legge, dalla disciplina emergente dalla dichiarazione di avvalimento nei termini indicati dalla comunicazione ex comma 3 citato dell'esattore", mentre "l'eventuale anche parziale inadempimento determinerà la sua evoluzione nei termini indicati dal comma 4 dell'art. 6 più volte citato" del D.L. n. 193 del 2016, esito che, con riguardo alla vicenda qui in giudizio, trova il suo esatto corrispondente nel comma 244 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 (v. Cass. n. 24083 del 03/10/2018; Cass. n. 36431 del 29/12/2023);

- in altri termini, l'estinzione del giudizio non determina anche l'estinzione del debito tributario: l'ordinanza che dichiara estinto il giudizio si connota alla stregua di statuizione meramente processuale, come tale inidonea ad arrecare pregiudizio alle parti coinvolte ed a costituire giudicato sostanziale sulla pretesa fatta valere, limitandosi l'efficacia di tale giudicato al solo aspetto del venir meno, in presenza di un nuovo "accordo" sull'adempimento dell'obbligazione tributaria, dell'interesse alla prosecuzione dello specifico giudizio;

- né si può ritenere che l'estinzione del giudizio determini un vulnus al diritto di difesa del contribuente, il quale, nel caso di inadempimento successivo al piano di rateazione, resterebbe soggetto al riavvio dell'attività riscossiva, senza poter far valere le questioni già articolate nel processo dichiarato estinto;

- ciò discende, del resto, dall'esplicita scelta operata con la presentazione della domanda di definizione agevolata che mira ad ottenere un esito concordato sul contenzioso diretto ad escludere, definitivamente, la coltivazione di un percorso processuale;

- del resto, una tale conclusione riguarda, come su evidenziato, la generalità delle procedure condonistiche, mirate a perseguire, tra l'altro, un obiettivo di deflazione del contenzioso;

- in conclusione, anche con riferimento alla legge n. 197 del 2022, va affermato il seguente principio di diritto:

"In tema di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione ex art. 1, commi 231 - 252 della L. n. 197 del 2022 (cd. rottamazione-quater), il comma 236 della norma delinea una fattispecie di estinzione del processo che non postula il pagamento dell'intero ammontare dovuto in ragione del piano rateale concordato, presupponendo ex lege esclusivamente che si sia perfezionata la procedura amministrativa di rottamazione - in virtù della dichiarazione del contribuente di volersi avvalere della procedura rinunciando ai giudizi in corso, seguita dalla comunicazione dell'Agenzia su numero, ammontare delle rate e relative scadenze - e che siano documentati in giudizio i soli pagamenti già effettuati con riferimento alla procedura di definizione prescelta";



- alla luce dei principi esposti, non sussistendo i presupposti per dichiarare cessata la materia del contendere, va pertanto dichiarata l'estinzione del giudizio;
- le spese restano a carico della parte che le ha anticipate;
- la declaratoria di estinzione esclude l'applicabilità dell'art. 13, comma 1 quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, che consegue alle sole declaratorie di infondatezza nel merito ovvero di inammissibilità o improcedibilità dell'impugnazione (Cass. n. 25485 del 12/10/2018).

P.Q.M.

La Corte dichiara estinto il giudizio; compensa le spese del giudizio.

