

CORTE DI CASSAZIONE  
Ordinanza 12 gennaio 2023, n. 709

## FATTI DI CAUSA

1. Con sentenza n. 203/03/15 del 14/07/2015 la Commissione tributaria regionale del Molise (di seguito CTR), respingeva l'appello proposto dalla Agenzia dell'entrate (di seguito AE) avverso la sentenza n. 55/01/09 della Commissione tributaria provinciale di Campobasso (di seguito CTP), la quale aveva a sua volta accolto il ricorso proposto da XXX s.r.l. (di seguito XXX) nei confronti di una cartella di pagamento emessa in ragione delle somme dovute a titolo di condono concernenti gli anni 1997-2002.

1.1. Come si evince anche dalla sentenza della CTR, la cartella di pagamento era stata emessa per ottenere il pagamento: i) della somma di euro 13.122,11 quale somma ancora dovuta in relazione al condono presentato per gli anni 1997-2001 ai sensi degli artt. 8, 9 e 14 della l. 27 dicembre 2002, n. 289; ii) della somma di euro 123.812,22 dovuta in relazione ad altra istanza di condono presentata con riferimento all'anno d'imposta 2002.

1.2. La CTR motivava il rigetto dell'appello dell'Ufficio (cui aveva aderito Equitalia Sud s.p.a., pure costituitasi in giudizio) – appello proposto unicamente con riferimento alla somma sub i), non essendo contestata la cessazione della materia del contendere con riferimento all'anno 2002 – evidenziando che: a) la richiesta di condono presentata da XXX ai sensi del d.l. 6 luglio 2011, n. 98, conv. con modif. nella l. 15 luglio 2011, n. 111, concernente la somma ancora ritenuta dovuta in base alla cartella di pagamento impugnata era legittima; b) invero, oggetto della controversia era l'accertamento dell'imposta dovuta con riferimento per l'anno 1998, avendo l'Amministrazione finanziaria ritenuto che la società contribuente non potesse beneficiare del regime di favore di cui all'art. 9, comma 3 bis, della l. n. 289 del 2002 come richiesto con dichiarazione integrativa del 16/06/2003; c) tale convincimento era stato espresso con una cartella di pagamento, emessa ai sensi dell'art. 36 bis del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che costituiva il primo atto impositivo, per il quale era, dunque, ammissibile il condono.

2. Avverso la sentenza della CTR AE proponeva ricorso per cassazione, affidato a due motivi.

3. XXX non si costituiva in giudizio e restava, pertanto, intimata.

## RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso si deduce violazione e falsa applicazione dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011, dell'art. 46 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 e dell'art. 16, comma 8, della l. n. 289 del 2002, in relazione all'art. 360, primo comma, n. 3 e n. 4, cod. proc. civ.

1.1. In particolare, AE si duole del fatto che: a) le somme recate dalla cartella di pagamento riguarderebbero somme già dovute a seguito di definizione agevolata (ai sensi dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002), sicché in ordine alle stesse non sarebbe possibile procedere ad ulteriore definizione (ai sensi dell'art. 39 del d.l. n. 98 del 2011); b) la motivazione della cartella di pagamento sarebbe sufficiente ed idonea allo scopo; c) la declaratoria di cessazione della materia del contendere e di estinzione del giudizio sarebbe stata erroneamente emessa pur in presenza di espresso diniego di condono.



2.2. Con il secondo motivo di ricorso si contesta violazione dell'art. 112 cod. proc. civ., in relazione all'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., per avere la CTR omesso di pronunciarsi in ordine alla questione concernente la tempestività dell'integrazione dei motivi di ricorso, effettuata da XXX unicamente con ricorso integrativo depositato nel corso del giudizio di appello.

3. Il primo motivo è infondato e le motivazioni dell'infondatezza implicano l'assorbimento del secondo motivo. 3.1. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, «in materia di condono fiscale, attesa la natura restrittiva ed eccezionale della relativa disciplina, come tale non estensibile analogicamente, ed in difetto di un'esplicita disposizione legislativa, non è ammissibile il cd. "condono di condono", giacché, in caso contrario, il contribuente fruirebbe irragionevolmente per due volte, con riguardo alla stessa imposta, di un atto clemenziale dettato da contingenti ed eccezionali esigenze finanziarie e di carico giudiziario, così determinandosi un "vulnus" al principio di parità di trattamento di fronte al fisco, ai sensi degli artt. 3 e 53 Cost., sia per l'esiguità delle somme recuperate dall'Erario, sia per il contenzioso che ne deriverebbe, con conseguenti ricadute sul funzionamento del sistema giudiziario» (Cass. n. 14993 del 08/06/2018; conf. Cass. n. 1317 del 19/01/2018; Cass. n. 21328 del 03/10/2006).

3.1.1. Peraltro, la Corte ha anche affermato che: «con riguardo all'ammissibilità di un "condono su condono", ove successivamente alla presentazione, da parte del contribuente, di una dichiarazione integrativa sulla base di un precedente provvedimento di condono insorga una seconda controversia, effettiva e non meramente apparente, relativa all'applicazione della normativa di favore, si è in presenza di una lite pendente, suscettibile di definizione ai sensi dell'art. 16, comma 3, lett. a), della l. n. 289 del 2002» (Cass. n. 4967 del 27/02/2017; si veda, da ultimo, anche Cass. n. 27542 del 20/09/2022).

3.1.2. In buona sostanza, occorre verificare in concreto, se la nuova istanza di condono attenga alla controversia insorta in ragione del semplice mancato pagamento delle somme dovute ovvero alla controversia, reale e non meramente apparente, concernente l'esatta misura delle somme dovute a seguito della definizione agevolata, potendo il contribuente beneficiare nuovamente, in tale ultima ipotesi, della stessa o di una nuova legge di condono.

3.2. Nel caso di specie, XXX ha presentato una prima istanza di definizione relativa agli anni d'imposta 1997-2001 e una dichiarazione integrativa relativa all'anno d'imposta 1998, con la quale rettificava in diminuzione la misura degli importi dovuti in applicazione dell'art. 9, comma 3 bis, della l. n. 289 del 2002.

3.2.1. L'Amministrazione finanziaria ha emesso cartella di pagamento con riferimento agli importi indicati nella prima dichiarazione, disconoscendo la validità della agevolazione applicata con la successiva dichiarazione integrativa.

3.2.2. Con l'impugnazione della cartella di pagamento è sorta, pertanto, controversia in ordine alla validità della dichiarazione integrativa e, quindi, agli importi effettivamente dovuti da XXX ai fini della definizione agevolata.

3.2.3. Tale ultima controversia - effettiva e non meramente apparente - è stata legittimamente definita dalla società contribuente ai sensi dell'art. 39, comma 12, del d.l. n. 98 del 2011.

3.3. Va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto: «**la controversia insorta in sede di impugnazione di una cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36 bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e dell'art. 54 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 e concernente l'ammissibilità di una dichiarazione integrativa con la quale vengono rettificati in**



**diminuzione gli importi dovuti, già quantificati in una precedente istanza di condono presentata ai sensi dell'art. 9 della l. n. 289 del 2002, non integra un'ipotesi di "condono su condono", non involgendo direttamente il mancato pagamento delle somme dovute a titolo di definizione agevolata, ma l'esatta determinazione di dette somme in applicazione delle norme di legge; trattasi, pertanto, di una controversia effettiva e non meramente apparente, come tale ulteriormente condonabile ai sensi dell'art. 39 del d.l. n. 98 del 2011».**

3.4. La CTR si è pienamente conformata al superiore principio di diritto, dichiarando l'estinzione del giudizio, con conseguente assorbimento di ogni ulteriore questione, anche quella oggetto del secondo motivo di ricorso e concernente l'omessa pronuncia sulla declaratoria di inammissibilità dei motivi aggiunti proposti in sede di appello da XXX.

4. In conclusione, il ricorso va rigettato; nulla per le spese in ragione della mancata costituzione in giudizio della società contribuente.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso.

