

Cassazione civile sez. trib., 27/05/2025, n. 14071

RILEVATO CHE

1. Con atto di irrogazione sanzioni l'Amministrazione finanziaria applicava alla LEO BURNETT COMPANY Srl la sanzione di cui all'art. 6, comma 6, D.Lgs. n. 471 del 1997 nella misura di Euro 123.326,72 per la violazione dell'art. 19, primo comma, D.P.R. n. 633 del 1972, a seguito di un p.v.c. con cui erano contestati costi non inerenti, in relazione a rapporti infragruppo, in quanto relativi ad altre società.
2. La Commissione tributaria provinciale di Milano accoglieva il ricorso.
3. La Commissione tributaria regionale della Lombardia rigettava l'appello dell'Amministrazione.
4. L'Amministrazione finanziaria proponeva ricorso affidato a due motivi. La società resisteva con controricorso. Costituito nuovo difensore per la società controricorrente, la causa è stata fissata per l'adunanza camerale del 12 luglio 2024.
5. In data 22 maggio 2024, la società depositava istanza di estinzione del giudizio per intervenuta definizione agevolata ai sensi dell'art. 1, comma 191, l. n. 197 del 2022, allegando copia della domanda e della comunicazione di ricevimento della medesima, evidenziando trattarsi di controversia avente ad oggetto sanzioni collegate al tributo, e che la controversia relativa al tributo si era definita con il passaggio in giudicato della sentenza della CTR della Lombardia che aveva annullato integralmente l'avviso di accertamento, deducendo quindi di non aver versato alcun importo, ai sensi del comma 191 dell'art. 1 della l. n. 197 del 2022. Nel caso di specie la società ha inoltre depositato la sentenza di annullamento dell'avviso di accertamento, n. 124/15/13 emessa dalla CTR della Lombardia, depositata in data 29/10/2013 e passata in cosa giudicata.

Veniva quindi pronunciata ordinanza di estinzione.

Successivamente l'Amministrazione finanziaria notificava il diniego alla contribuente, che lo opponeva con ricorso depositato nel presente fascicolo, e l'Amministrazione finanziaria resisteva con controricorso, spiegando altresì ricorso incidentale, a mezzo del quale chiedeva la revoca dell'ordinanza di estinzione per violazione di legge (assenza delle condizioni per pronunciare l'estinzione per definizione agevolata).

CONSIDERATO CHE

1. Va pregiudizialmente presa in esame l'ammissibilità del ricorso avverso il diniego e del controricorso con contestuale ricorso incidentale.
2. Invero, ai sensi del comma 201 dell'art. 1, l. n. 197/22, l'effetto estintivo sulla controversia pendente, determinato dalla definizione agevolata, in ipotesi di sopravvenuto diniego proveniente dall'amministrazione, può essere travolto mediante la revocazione del provvedimento di estinzione adottato a seguito della definizione stessa. Il relativo procedimento si deve svolgere congiuntamente a quello sull'eventuale impugnazione del diniego, restando entrambi i giudizi affidati al giudice che ha dichiarato l'estinzione ed essendo entrambi soggetti al medesimo termine per l'impugnazione di sessanta giorni dalla notificazione del diniego.

In proposito la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 189 del 2024 ha chiarito che

Fermo che la definizione agevolata si perfeziona sin dal momento della presentazione della domanda e del pagamento dell'intero importo dovuto o della prima rata [â€¦] il comma 200 dell'art. 1 della legge n. 197 del 2022 contempla l'eventualità di un successivo diniego della definizione espresso dall'amministrazione finanziaria, il quale ne fa cessare l'efficacia. [â€¦] il successivo comma 201 configura un procedimento di revocazione del provvedimento di estinzione, che si deve svolgere congiuntamente all'eventuale impugnazione del diniego.

La menzionata disposizione, sempre secondo la Corte Costituzionale, configura una ipotesi tipica di revocazione, prevista appunto allo scopo di rimuovere l'ostacolo costituito dalla presenza del provvedimento estintivo.

Il giudice della revocazione, che come detto viene investito anche dell'impugnazione del diniego di definizione (dal cui accoglimento discenderebbe l'eliminazione della ragione di fatto del motivo revocatorio), valuta se sia venuto meno quel determinato fatto esterno al processo costituente elemento essenziale della fattispecie estintiva, e, nel caso che la definizione agevolata sia stata (legittimamente) rifiutata dall'amministrazione finanziaria, priva di effetto il provvedimento di estinzione, dando poi seguito al giudizio rescissorio sulla lite fiscale.

Si tratta insomma di un'ipotesi di revocazione per un fatto sopravvenuto, costituito dal diniego alla definizione agevolata.

Infine si è osservato sempre nell'ambito della stessa decisione del Giudice delle leggi che Quanto alla legittimazione a proporre le due azioni, il contribuente che ha interesse a dolersi del diniego della definizione agevolata, trattandosi di un atto amministrativo idoneo ad esplicitare la volontà negativa dell'amministrazione rispetto all'istanza da lui avanzata, avendo invece l'amministrazione stessa la legittimazione passiva (sostanziale e processuale) in ordine al ricorso proposto dal contribuente.

Viceversa, la revocazione del provvedimento di estinzione motivata con il diniego della definizione Ã esperibile, appunto, dall'Amministrazione finanziaria, la quale non voglia sentirsi piÃ¹ vincolata, dopo il sopravvenuto diniego della definizione agevolata, all'esecuzione di una conciliazione annullata, nÃ© privata della facoltÃ di ripristinare la sottostante controversia per far valere la propria originaria pretesa tributariaâ.

Nella specie lo schema appare astrattamente ricorrente, dal momento che il contribuente ha proposto ricorso avverso il diniego di definizione agevolata, mentre l'Agenzia ha depositato il controricorso e, con ricorso incidentale, ha chiesto la revocazione dell'ordinanza, ma giustificandola con un asserito difetto originario della stessa.

3. La controversia risulta peraltro per vari profili inammissibile.

Come premesso, anche alla luce della pronuncia chiarificatrice della Corte Costituzionale sopra riportata, affinchÃ© a fronte dell'ordinanza di estinzione si possa provvedere all'esame del ricorso avverso il diniego occorre la contestuale domanda di revocazione dell'ordinanza stessa.

In altri termini dal sistema ideato dal legislatore come poi letto dalla surriferita pronuncia, emerge che a fronte dell'ordinanza estintiva in tanto puÃ² procedersi oltre, nell'esame del provvedimento di diniego, in quanto sia rimosso l'ostacolo costituito dall'ordinanza di estinzione â avente effetto di far cessare la materia del contendere (cfr. Cass. n. 14258/16 e n. 4610/25) - la quale finchÃ© sopravvive determina l'estinzione dell'obbligazione tributaria, con effetto dunque ben differente rispetto ai casi di estinzione di cui agli artt. 310 e 338, cod. proc. civ., che rispettivamente non travolgono le precedenti decisioni e determinano il consolidarsi della pretesa fiscale.

Ora nella specie Ã vero che l'Agenzia â a tanto legittimata â ha proposto revocazione, ma l'ha fatto impropriamente, cioÃ non allegando il fatto sopravvenuto del diniego, unico che poteva giustificarla (posto che chiaramente la revocazione disciplinata dall'art. 1, comma 201, l. n. 197/2022 Ã pur sempre tale), ma semplicemente quanto inammissibilmente presupponendo un'erroneitÃ in diritto dell'ordinanza, ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ., per non aver asseritamente considerato che le sanzioni non erano qualificabili come conseguenti ai tributi oggetto di annullamento con sentenza passata in giudicato, trovando esse ragione in violazioni di natura formale. Non solo, ma la domanda (di cui al controricorso datato e depositato il 12 dicembre 2024) Ã altresÃ inammissibile per tardivitÃ in quanto proposta ben oltre il termine di sessanta giorni dalla notifica dell'atto di diniego, come prescritto dall'art. 1, comma 201, l. n. 197/2022.

Orbene questa Corte ha giÃ chiarito che la revocazione in parola riguarda un provvedimento (quello estintivo) in realtÃ immune da vizi e solo attinto da una causa sopravvenuta, costituita appunto â come giÃ superiormente chiarito â dal provvedimento di diniego (cfr. Cass. n. 4610/2025).

Esplicitamente del resto l'Amministrazione, nell'incipit del proprio controricorso, parte dal presupposto erroneo secondo cui la revocazione dell'ordinanza estintiva sarebbe stata richiesta dalla contribuente, laddove viceversa quest'ultima ha invece espressamente chiesto la conferma del provvedimento.

Ed è altresì vero che questa Corte ha affermato che ove sia il contribuente a voler contestare il diniego, questi deve proporre congiuntamente al ricorso contro il diniego anche l'istanza di revocazione, per cui deve dedursi che la disposizione in realtà esprime due norme, la prima, che configura il diniego come motivo di revocazione (suscettibile di essere fatto valere da entrambe le parti in causa), e la seconda, che attiene al solo caso in cui ad agire sia il contribuente, prevedendo, per questa ipotesi, che la revocazione e il ricorso contro il diniego siano proposti congiuntamente, al fine di evitare potenziali conflitti di giudicato e alla luce della stretta connessione esistente tra la domanda di definizione e la lite fiscale già pendente (connessione che è alla base della correlata disposizione che attribuisce al giudice che ha pronunciato l'estinzione la cognizione anche sul diniego) (Cass. n. 4610/2025).

Tuttavia, a prescindere da quanto precede, come già detto il contribuente pur ricorrendo contro il diniego non ha chiesto la revocazione dell'ordinanza di estinzione, ma anzi ne ha chiesto la conferma.

Se dunque l'unica domanda di revocazione è inammissibile, appunto perché non attacca l'ordinanza sul presupposto del sopravvenuto diniego, ma su quello di un proprio vizio originario, non può neppure procedersi all'esame del ricorso avverso il diniego, e tantomeno alle ragioni del controricorso, senza trascurare il fatto che in realtà il ricorso avverso il diniego doveva formare oggetto di apposita controversia, non il ricorso per formare oggetto di apposita controversia, non il ricorso per revocazione poteva essere a sua volta inserito come incidentale all'interno sempre del fascicolo ormai estinto.

Va dunque affermato il seguente principio di diritto:

Nell'ipotesi di estinzione del giudizio in base all'art. 1, comma 198, l. n. 197/2022, in caso di diniego alla definizione agevolata, ai fini della rimozione dei relativi estintivi, occorre non solo la proposizione della revocazione, di cui al successivo comma 201, ma altresì che la stessa sia ammissibile, il che non accade ove con la relativa domanda si alleggi non il sopravvenuto diniego ma un preteso vizio di legittimità originaria dell'ordinanza stessa per violazione di legge a mente dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ. Ne consegue che l'ordinanza estintiva mantiene in tal caso i propri effetti.

4. Da quanto precede tanto il ricorso avverso il diniego quanto il ricorso incidentale devono essere dichiarati inammissibili, mentre le spese, attese le particolarità della controversia e l'attribuibilità della causa di inammissibilità all'Amministrazione, vanno integralmente compensate fra le parti.

Non sussistono i presupposti processuali per dichiarare l'obbligo di versare, ai sensi dell'art. 13, comma 1 *â?? quater*, del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115, nel testo introdotto dall'art. 1, comma 17, della l. 24 dicembre 2012, n. 228, un ulteriore importo a titolo di contributo unificato, dal momento che manca lo stesso presupposto di apposita iscrizione a ruolo, e del resto la normativa recata dai commi 198 e segg. dell'art. 1, l. n. 197/2022, non impone la formazione di autonomo fascicolo processuale (come implicitamente ritenuto da vari precedenti di questa Corte, Cass. n. 4610/2025, 4613/2025, n. 5911/2025).

P.Q.M.

La Corte dichiara l'inammissibilit  del ricorso principale avverso il diniego della definizione agevolata e di quello incidentale spiegato dall'Agenzia.

Dichiara le spese di lite integralmente compensate fra le parti.

Cos  deciso in Roma, il 15 aprile 2025.

Depositata in Cancelleria il 27 maggio 2025.

Campi meta

Massima : *Nell'ipotesi di estinzione del giudizio in base all'art. 1, comma 198, l. n. 197/2022 (per intervenuta definizione agevolata), in caso di successivo diniego alla definizione agevolata da parte dell'amministrazione finanziaria, ai fini della rimozione degli effetti estintivi,   necessaria non solo la proposizione della domanda di revocazione dell'ordinanza di estinzione, di cui al successivo comma 201, ma altres  che tale domanda sia ammissibile.*

L'inammissibilit  si verifica quando, con la relativa domanda, si allega non gi  il sopravvenuto diniego (fatto idoneo a giustificare la revocazione), bens  un preteso vizio di legittimit  originaria dell'ordinanza stessa per violazione di legge ai sensi dell'art. 360, primo comma, num. 3, cod. proc. civ.. Di conseguenza, in tale situazione, l'ordinanza estintiva mantiene i propri effetti, e sia il ricorso avverso il diniego che l'eventuale ricorso incidentale di revocazione saranno dichiarati inammissibili.

Supporto Alla Lettura :

DEFINIZIONE AGEVOLATA

La definizione agevolata (introdotta con la Legge di Bilancio 2023)   una misura fiscale che consente di estinguere i debiti senza pagare sanzioni e interessi di mora. Si applica ai debiti affidati agli agenti della riscossione, come l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, perci  si tratta di uno strumento che pu  aiutare i contribuenti in difficolt  economiche a risanare la propria posizione fiscale.