



Numero registro generale 12566/2018

Numero sezionale 7902/2025

Numero di raccolta generale 33414/2025

Data pubblicazione 21/12/2025

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

PAOLO DI MARZIO	Presidente
DANIELA MARCONI	Consigliere Rel.
MARIA CLARA SALI	Consigliere
MARCELLO M. FRACANZANI	Consigliere
SABRINA SERRELLI	Consigliere

Oggetto:

Definizione agevolata ex art.6 comma 10 d.l. 119 del 2018 - Impugnazione dell'atto di intimazione di pagamento ex art. 68 d. lgs. 546 del 1992 - Ammissibilità - Condizioni - *Principio di diritto.

Ud.19/11/2025 CC

ha pronunciato la seguente

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 12566/2018 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore, legale rappresentante pro tempore, rappresentata e difesa, ex lege, dall'Avvocatura generale dello Stato, e domiciliata presso i suoi uffici, alla via dei Portoghesi n. 12 in Roma;

-ricorrente-

contro

██████████ di ██████████ & C. S.N.C., ██████████
██████████ quale erede di ██████████
elettivamente domiciliati a ██████████ presso lo studio
dell'avvocato ██████████ che li rappresenta e difende, in forza di
procura speciale allegata al ricorso, unitamente all'avvocato ██████████
██████████ che ha indicato recapito Pec;

-controricorrenti-

avverso la sentenza della Commissione tributaria regionale del Piemonte n. 1479 del 2017 depositata il 18 ottobre 2017.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 19 novembre 2025 dal Consigliere Daniela Marconi.

FATTI DI CAUSA



1. A seguito di verifica fiscale della Guardia di Finanza veniva notificato dall'Agenzia delle Entrate alla [redacted] di [redacted] & C. s.n.c. e ai soci [redacted] [redacted] e [redacted]

ne 21/12/2025

[redacted] il 16.4.2013, l'avviso di accertamento n. [redacted] relativo al periodo di imposta 2007, con cui era stato accertato un maggior reddito di impresa, imputato ai soci per trasparenza, di euro 90.428,53, in ragione dell'omessa presentazione da parte della società della dichiarazione dei redditi, dell'omessa esecuzione dei versamenti periodici e dell'irregolare tenuta delle scritture contabili. Con l'atto impositivo erano state determinate le imposte dovute ed era stata irrogata una sanzione pecuniaria di euro 431.761,60.

2. All'esito dell'impugnazione dell'avviso di accertamento da parte della società e dei soci, la CTP di Novara, con sentenza n. 295 del 2014, in parziale accoglimento del ricorso, aveva rideterminato l'IVA dovuta a seguito del riconoscimento in detrazione dell'imposta indicata nelle fatture passive per i costi documentati, disponendo che fossero rideterminate di conseguenza anche le sanzioni. La pronuncia era stata confermata dalla CTR del Piemonte, adita in appello dall'Agenzia delle Entrate, con sentenza n. 1129 del 2017, passata in giudicato.

3. In esecuzione della sentenza della CTP di Novara n. 295 del 2014 l'Agenzia delle Entrate aveva notificato alla società e ai soci l'intimazione di pagamento n. [redacted] ai sensi dell'art. 68 d.lgs. 546 del 1992 e dell'art. 29 d.l. 78 del 2010, con cui aveva richiesto il pagamento della somma di euro 275.841,07, pari a due terzi delle sanzioni irrogate nell'avviso di accertamento originario, e l'atto di intimazione era stato impugnato dai contribuenti per l'errata e illegittima rideterminazione delle sanzioni.

4. La CTP di Novara con sentenza n. 237 del 2016, in integrale accoglimento del ricorso dei contribuenti, aveva annullato l'intimazione di pagamento, ritenendo illegittima la determinazione



delle sanzioni operata dall'Ufficio in contrasto con il principio di proporzionalità tra la sanzione ed il pregiudizio subito dall'Erario.

5. Avverso la sentenza in questione l'Agenzia delle Entrate aveva proposto appello che era stato parzialmente accolto dalla CTR del Piemonte con la sentenza n. 1479 del 2017 ove aveva rideterminato l'importo delle sanzioni dovute in euro 39.534,30.

6. L'Agenzia delle Entrate ha proposto, quindi, ricorso per cassazione della sentenza della CTR del Piemonte n. 1479 del 2017, affidandosi a due motivi, e i contribuenti si sono difesi con controricorso.

7. Nel frattempo, la società ed i soci contribuenti hanno aderito, prima alla definizione agevolata delle cartelle di pagamento prevista dall'art. 1 comma 4 d.l. n. 148 del 2017 (c.d. rottamazione cartelle *bis*), sanando così la loro posizione con il pagamento dell'importo dovuto, e poi, il 21 maggio 2019, hanno proposto la domanda di definizione agevolata della presente controversia ai sensi dell' art. 6 comma 10 d.l. 119 del 2018 conv. in legge n. 136 del 2018 ed hanno chiesto la sospensione del processo.

8. L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, il 19 febbraio 2020 ha notificato ai contribuenti il provvedimento di diniego della definizione agevolata della controversia, sostenendo che non rientrerebbe nell'ambito applicativo dell'art. 6 d.l. 119/2018, circoscritto alle controversie aventi ad oggetto atti impositivi, in quanto avente ad oggetto l'impugnazione di un'intimazione di pagamento e, quindi, un atto di pura riscossione.

9. Avverso il diniego di definizione agevolata la società e i soci hanno, quindi, proposto ricorso ai sensi dell'art. 6 comma 12 del d.l. 119 del 2018 chiedendo la declaratoria di nullità del provvedimento e la conseguente dichiarazione di estinzione del giudizio. I contribuenti hanno dedotto, in particolare, la nullità del provvedimento di diniego per la mancanza di motivazione e per la violazione degli art. 6,7,12 del d.l. 199 del 2018 nella parte in cui



aveva negato l'applicabilità della disciplina della definizione agevolata ad un atto di intimazione di pagamento con cui l'Ufficio aveva proceduto, peraltro erroneamente, alla rideterminazione delle sanzioni a seguito del parziale annullamento dell'avviso di accertamento, con sentenza passata in giudicato. Nella situazione descritta l'intimazione di pagamento avrebbe natura di atto impositivo in quanto provvedimento sostitutivo del precedente avviso di accertamento, diverso in punto di determinazione del *quantum* della pretesa fiscale. Peraltro, la controversia ha ad oggetto esclusivamente le sanzioni collegate ai tributi e, ai sensi dell'art. 6 comma 3 d.l. 119 del 2018, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito.

10. L'Agenzia delle Entrate ha resistito avverso la domanda di annullamento del provvedimento di diniego della definizione agevolata ed ha evidenziato la natura di atto di riscossione dell'intimazione di pagamento emessa dopo la sentenza di primo grado in forza della disciplina sulla c.d. riscossione frazionata del tributo e delle sanzioni di cui all'art. 68 d. lgs. 546 del 1992, laddove l'art. 6 comma 1 del d.l. 119 del 2018 ha previsto, invece, la definizione agevolata solo delle controversie tributarie *"in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio"*. La determinazione delle imposte e delle sanzioni era contenuta non nell'intimazione di pagamento ma nell'avviso di accertamento nei limiti della parziale rideterminazione operata dalla sentenza passata in giudicato. Peraltro, l'intimazione di pagamento nel sistema previsto dall'art. 29 d.l. 78/2010 ha sostituito l'iscrizione a ruolo e la notificazione della cartella di pagamento per consentire la riscossione frazionata dopo la pronuncia della sentenza di primo grado e, dunque, non è il primo atto con il quale il contribuente viene a conoscenza della pretesa



fiscale in quanto preceduta prima dall'avviso di accertamento della pretesa tributaria e poi dalla sentenza parzialmente confermativa.

11. Per la decisione di entrambi i ricorsi è stata fissata l'adunanza camerale del 19 novembre 2025.

12. Successivamente, il 5 novembre 2025, i controricorrenti hanno depositato una memoria, ai sensi dell'art. 380 bis.1 c.p.c., illustrativa delle ragioni di illegittimità del diniego della definizione agevolata da parte dell'Agenzia delle Entrate insistendo per l'annullamento del provvedimento e la dichiarazione di estinzione del giudizio.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Per ragioni logiche va esaminato preliminarmente il ricorso proposto dai contribuenti avverso il provvedimento di diniego della definizione agevolata della controversia che, ove accolto, determina l'estinzione del giudizio pendente sul ricorso per cassazione e la cessazione della materia del contendere.

2. Il fulcro della questione è l'accezione che assume la nozione di *atti impositivi* ai fini dell'applicazione della disciplina della definizione agevolata delle controversie prevista dall'art. 6 del d.l. 199 del 2018. L'art. art. 6, comma 1 del citato decreto-legge prevede, infatti, che << le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia>>.

3. Nell'individuazione delle controversie tributarie "aventi ad oggetto atti impositivi" ai fini dell'applicazione della disciplina della definizione agevolata richiamata, la giurisprudenza della Corte ha chiarito che ciò che rileva per la qualificazione dell'atto come impositivo non è la veste formale derivante dal *nomen iuris* ma la sua effettiva funzione volta all'esercizio della potestà impositiva ed



ha riconosciuto, ad alcune specifiche condizioni, natura sostanziale di atto impositivo a diversi atti propri della fase della riscossione.

4. In particolare, la Corte, ai fini dell'applicazione della disciplina della definizione agevolata, ha riconosciuto natura sostanziale di atto impositivo alla cartella di pagamento con la quale l'Amministrazione finanziaria, in sede di controllo automatizzato, liquida le imposte sui dati forniti dallo stesso contribuente, ai sensi dell'art. 36 bis d.P.R. n. 600 del 1973, quando << costituisca il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente >> impugnato per motivi attinenti il merito della pretesa tributaria. Ed ha sottolineato che la prevalenza del dato sostanziale sulla qualificazione formale dell'atto si impone alla luce della *ratio* della disciplina della definizione agevolata << non potendo tralasciarsi di considerare come l'ulteriore finalità deflattiva del contenzioso tributario, propria della disciplina in esame, potrebbe in concreto risultare contraddetta da un aumento del contenzioso relativo alle controversie riguardanti proprio le ipotesi di diniego di definizione agevolata>> (Cass. Sez. U. n. 18298 del 2012).

5. Allo stesso modo ha riconosciuto natura sostanziale di atto impositivo, nell'ambito della disciplina in esame, agli avvisi di liquidazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale che rettifichino i dati esposti dal contribuente con effetto novativo della pretesa fiscale, sottolineando che << la definizione dell'atto come "avviso di liquidazione" non vale ad escludere la sua natura di atto impositivo, quando esso sia destinato ad esprimere, per la prima volta, nei confronti del contribuente, una pretesa fiscale maggiore di quella applicata, essendo sufficiente che la sua contestazione, da parte del contribuente, sia idonea ad integrare una controversia effettiva, e non apparente, sui presupposti e sui contenuti dell'obbligazione tributaria. >> (Cass. n. 20683 del 2021; Cass. n. 24377 del 2025).



6. L'approdo della giurisprudenza di legittimità in materia esprime, quindi, in conformità alla *ratio* deflattiva dell'istituto, il principio generale secondo cui, ai fini dell'applicabilità ad una controversia tributaria della disciplina della definizione agevolata in esame, ciò che rileva, a prescindere dalla veste formale, è la natura sostanziale di atto impositivo del provvedimento impugnato da riconoscersi quando l'atto si riveli espressione di una finalità sostanzialmente impositiva, in quanto l'Amministrazione finanziaria vi faccia valere, per la prima volta, una nuova o diversa pretesa fiscale nei confronti del contribuente che, poi, lo impugna per ragioni attinenti al merito della pretesa tributaria.

7. Il principio richiamato è stato espresso dalla Corte attraverso la riconduzione alla nozione di atto impositivo, ai fini dell'applicazione della disciplina della definizione agevolata del contenzioso tributario, di atti per loro natura "misti", c.d. im-po-esattivi, perché, in determinate condizioni concentrano le funzioni dell'imposizione e della riscossione. Lo stesso principio si presta, però, a regolare anche l'identica situazione che si viene a creare allorché, un atto concepito dal legislatore come atto di pura riscossione, quale l'intimazione di pagamento notificata al contribuente ai sensi dell'art. 68 d. lgs. 546 del 1992 e dell'art. 29 d.l. 78 del 2010 nella fase della riscossione frazionata di tributi e sanzioni in pendenza del giudizio di impugnazione dell'atto impositivo, venga a costituire, in concreto, anche espressione dell'esercizio da parte dell'Amministrazione finanziaria di una nuova potestà impositiva.

8. Nel caso di specie l'intimazione di pagamento, ai sensi dell'art. 68 d. lgs. n. 546 del 1992, è stata formalmente notificata ai contribuenti in esecuzione della sentenza di primo grado che aveva parzialmente annullato l'avviso di accertamento, rimettendo genericamente all'amministrazione finanziaria la rideterminazione delle sanzioni conseguente alla rideterminazione dell'imponibile IVA, senza liquidare l'ammontare dovuto a seguito del parziale



annullamento dell'atto impositivo originario né in alcun modo indicare i criteri di calcolo.

9. L'art. 68 d. lgs. 546 del 1992, richiamato dall'art. 19 d. lgs. n. 472 del 1997 per la riscossione in pendenza di giudizio delle sanzioni, prevede che le somme in contestazione debbano essere pagate:

- a) per i due terzi, dopo la sentenza della commissione tributaria provinciale che respinge il ricorso;
- b) per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale, e comunque non oltre i due terzi, se la stessa accoglie parzialmente il ricorso;
- c) per il residuo ammontare determinato nella sentenza della commissione tributaria regionale.

In particolare, nell'ipotesi in cui la sentenza di primo grado abbia parzialmente accolto il ricorso del contribuente la riscossione frazionata è prevista <<per l'ammontare risultante dalla sentenza della commissione tributaria provinciale>> entro i limiti dei due terzi dell'importo previsto nell'atto impositivo impugnato.

La norma non attribuisce, quindi, discrezionalità all'Amministrazione finanziaria nella determinazione delle somme oggetto della riscossione frazionata che, comunque, presuppone una sentenza di primo grado di accoglimento parzialmente del ricorso del contribuente che abbia esattamente determinato l'ammontare delle somme dovute dal contribuente.

10. Nel caso di specie la sentenza di primo grado della CTP di Novara n. 295 n. 2014 non aveva affatto determinato l'importo delle sanzioni dovute all'esito dell'accoglimento parziale del ricorso dei contribuenti ma si era limitata alla pronuncia di accoglimento parziale del ricorso *"con la rideterminazione dell'IVA, riconoscendo la detrazione dell'imposta versata sugli acquisti documentati, con conseguente rideterminazione delle sanzioni."* (v. allegato 4 del controricorso).



L'intimazione del pagamento delle sanzioni **rideterminate** discrezionalmente dall'Ufficio, in esecuzione della sentenza di primo grado, nella misura di due terzi della somma originaria ha costituito, quindi, indubbiamente esercizio di una nuova potestà impositiva e l'atto di riscossione costituisce, pertanto, anche la prima comunicazione di una pretesa fiscale diversa da quella oggetto dell'atto di imposizione impugnato e non liquidata dalla pronuncia giudiziale.

11. L'atto di intimazione notificato ai contribuenti nell'ambito della riscossione frazionata delle sanzioni in pendenza di giudizio ai sensi dell'art 68 d.lgs. 546 del 1992, in astratto mero atto di riscossione fondato sul titolo costituito dalla sentenza di primo grado, si è così tradotto, in concreto, nell'esercizio di una nuova potestà impositiva volta alla rideterminazione discrezionale dell'entità della sanzione in alcun modo determinata dal titolo giudiziale.

12. La controversia avente ad oggetto l'impugnazione dell'atto di intimazione in questione verte, quindi, sulla legittimità di un atto che, a prescindere dalla veste formale, costituisce nuova espressione di potestà impositiva con riferimento alla diversa pretesa fiscale rideterminata nel *quantum*, portata per la prima volta a conoscenza dei contribuenti. Riveste, pertanto, tutte le caratteristiche necessarie per rientrare nell'ambito applicativo dell'art. 6 d.l. 119 del 2018.

13. In conclusione, può affermarsi il principio secondo cui <<In tema di definizione agevolata delle controversie tributarie, ai sensi dell'art. 6 del d.l. 199 del 2018, deve essere ricompresa fra i giudizi aventi ad oggetto un atto impositivo anche l'impugnazione da parte del contribuente dell'intimazione di pagamento di cui all' art. 68 d. lgs. 546 del 1992 e all'art. 29 d.l. n. 78 del 2010 che in concreto si sia rivelata, modificando l'entità della pretesa tributaria, una modalità di esercizio della potestà impositiva esulante dalla mera funzione esattoriale propria della sua natura di atto di pura riscossione>>.



14. Alla stregua delle considerazioni che precedono, **il ricorso della società e dei soci avverso il diniego di definizione agevolata opposto dall'Amministrazione finanziaria è fondato e va accolto**, con conseguente declaratoria di estinzione del giudizio e cessazione della materia del contendere ai sensi dell'art. 6 comma 3 d.l. n. 119 del 2018, come convertito, con modificazioni, dalla L. n. 136 del 2018. Una volta rimosso il provvedimento di diniego della definizione agevolata sussistono, infatti, tutti i presupposti per la declaratoria di estinzione del giudizio previsti dalla norma richiamata, avendo la società ed i soci ricorrenti documentato l'avvenuta presentazione da parte di ciascuno, il 21 maggio 2019, della domanda di definizione agevolata c.d. a zero della lite pendente su sanzioni collegate ad obbligazioni tributarie già estinte per effetto della definizione agevolata delle relative cartelle di pagamento, ai sensi dell'art. 1 comma 4 d.l. n. 148 del 2017. Al ricorso avverso il diniego di definizione agevolata sono allegati, infatti, i documenti relativi alla definizione agevolata delle obbligazioni tributarie e le domande di definizione agevolata della società [REDACTED] di [REDACTED] s.n.c. n. prot. [REDACTED], del socio [REDACTED] n. prot. [REDACTED] dell'erede del socio [REDACTED] [REDACTED] n. prot. [REDACTED] e della socia [REDACTED] n. prot. [REDACTED] (v. allegati da [REDACTED] a [REDACTED]

15. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate, come previsto dal comma 13 dell'art. 6 d.l. 119 del 2018.

16. Non sussistono i presupposti per l'applicazione dell'art. 13, comma 1 *quater* del d.P.R. n. 115 del 2002 relativo alle pronunce di rigetto inammissibilità o improponibilità del ricorso, all'esito della dichiarazione di estinzione del giudizio per effetto della definizione agevolata della lite (Cass. sez. VI-III, 30.9.2015, n. 19560; Cass. sez. V, 12.10.2018, n. 25485; Cass. sez. V, 28.5.2020, n. 10140; Cass. sez. V, 9.3.2021, n. 6400).



La Corte di Cassazione,

P.Q.M.

accoglie il ricorso della società [REDACTED] di [REDACTED] & C.
s.n.c., dei soci [REDACTED] [REDACTED] e dell'erede del socio
[REDACTED] [REDACTED] avverso il diniego di definizione
agevolata della lite e dichiara estinto il giudizio per cessazione della
materia del contendere.

Così deciso a Roma, il 19/11/2025.

Il Presidente

PAOLO DI MARZIO

