



REPUBBLICA ITALIANA
In nome del Popolo Italiano
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
SEZIONE TRIBUTARIA

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati

Andreina Giudicepietro	Presidente
Maria Luisa De Rosa	Consigliere
Federico Lume	Consigliere
Sabrina Serrelli	Consigliere rel.
Giuliano Tartaglione	Consigliere

Oggetto: definizione agevolata prevista dalla l. 197/2022 - applicabilità anche alle cartelle di pagamento

Udienza pubblica

7/01/2026

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 12333/2017 R.G. proposto da:

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

– ricorrente –

contro

██████████ rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████ e
dall'Avv. ██████████, in virtù di procure in atti;

– controricorrente –

e

sul ricorso avverso il provvedimento di diniego di definizione agevolata
della lite pendente proposto da:



██████████ rappresentato e difeso dall'Avv. ██████████ e
dall'Avv. ██████████ in virtù di procure in atti;

-ricorrente-

contro

Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato;

- controricorrente -

avverso

la sentenza n. 7084/2016 pronunciata l'8/11/2016 dalla Commissione
Tributaria Regionale del Lazio e depositata il 21/11/2016, nonché il
provvedimento di diniego della definizione agevolata della lite
pendente;

udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 7 gennaio 2026
dal Consigliere Sabrina Serrelli;

udito il Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore
generale dott.ssa Paola Filippi, che ha concluso per l'accoglimento del
ricorso del contribuente con riferimento al diniego reso ai sensi dell'art.
1 comma 186, della legge 197/2022;

udita, per l'Agenzia delle Entrate, l'Avvocatura Generale dello Stato,
che ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale ed il rigetto
del ricorso del contribuente;

uditi per il controricorrente/ricorrente, l'Avv. ██████████ e l'Avv.
██████████ che hanno concluso, il primo, chiedendo l'accoglimento
del ricorso avverso il diniego e la conseguente estinzione del giudizio,
il secondo, per l'estinzione del giudizio e, in subordine, per il rigetto del
ricorso dell'Agenzia delle Entrate;

FATTI DI CAUSA

1. Il contribuente ha impugnato la cartella di pagamento n. ██████████
██████████ emessa per l'importo di euro 260.997,12 e



notificata in data 6/6/2013 da Equitalia Sud, mediante la quale veniva effettuato il recupero di somme rimborsate a seguito di sentenza n. 13667, depositata in data 22/6/2011. La Corte di Cassazione, infatti, aveva accolto parzialmente il ricorso del contribuente che, quale ex dirigente [REDACTED] aveva impugnato il silenzio rifiuto dell'Ufficio sull'istanza di rimborso presentata in relazione alle ritenute alla fonte operate dal Fondo [REDACTED] al momento della cessazione dell'attività lavorativa. L'Ufficio aveva proceduto all'accreditare l'importo di euro 188.986,63, oltre interessi pari ad euro 50.790,21 e, successivamente, aveva effettuato il recupero di quanto ritenuto erroneamente rimborsato a mezzo iscrizione a ruolo ai sensi dell'art. 43 d.P.R. 600/1973.

Il ricorrente ha quindi impugnato il silenzio rifiuto contestando l'assenza del previo atto amministrativo che disponga l'iscrizione a ruolo e ne illustri le motivazioni e, quindi, la mancanza del titolo per la riscossione, per cui la cartella doveva essere annullata perché illegittima.

L'Agenzia si è costituita in primo grado ed ha rilevato l'insussistenza della violazione dell'art. 7 della L. 212/2000 e che l'iscrizione a ruolo risultava legittima trattandosi di somme rimborsate indebitamente; al riguardo, ha richiamato la sentenza n. 13642/2011 resa dalla Corte a sezioni unite.

2. La Commissione Tributaria Provinciale di Roma con la sentenza n. 18317/06/2015 ha accolto il ricorso del contribuente, ritenendo che l'Agenzia non avesse specificato in alcun modo i presupposti per i quali aveva proceduto alla richiesta di rimborso ed evidenziando la violazione del giudicato dato dalla sentenza n. 13662/2011 della Corte di Cassazione, ritenendo così illegittima l'iscrizione a ruolo.

3. L'Agenzia delle Entrate ha proposto appello allegando la certificazione [REDACTED] del 22 settembre 2015 a riprova della pretesa. Da



tale documento emergerebbe, secondo la prospettazione difensiva dell'appellante, che la PIA era un fondo interno a prestazione definita a bilancio ■■■■ e, pertanto, non operante sui mercati finanziari e non era ipotizzabile alcun rendimento. La cartella sarebbe stata emessa a corretta esecuzione della sentenza della SSUU ed il rimborso doveva ritenersi erroneo perché eseguito in assenza di prova dell'impiego sul libero mercato dei capitali affluiti nel fondo PIA. Il contribuente si è costituito in grado di appello chiedendo la conferma della sentenza di primo grado.

La Commissione Tributaria Regionale del Lazio, sezione 14, con sentenza n. 7084/2016, pronunciata l'8/11/2016 e depositata il 21/11/2016, ha rigettato l'appello dell'Agenzia, compensando le spese, ritenendo la sentenza di primo grado adeguatamente motivata, aderente alle risultanze processuali ed immune da vizi, avendo il giudice proceduto ad esaminare le eccezioni dell'Ufficio disattendendole correttamente. Il rimborso ottenuto all'esito del giudizio concluso dinanzi alla Corte di cassazione era, dunque, legittimo, mentre la richiesta di restituzione integrerebbe un tentativo di elusione del giudicato da parte dell'Agenzia delle Entrate mediante la riproposizione di una serie di argomentazioni già esaminate e disattese nel giudizio di merito divenuto definitivo.

4. L'Agenzia delle Entrate propone ricorso per cassazione affidandosi ad un unico motivo di ricorso, il contribuente si costituisce con controricorso.

5. Il contribuente propone ricorso avverso il diniego di definizione agevolata della controversia proposta ai sensi dell'art. 6, comma 12, del d.l. 119/2018, notificato il 25/2/2020 e dell'art. 1, commi da 186 a 203, della legge 197/2022, notificato il 5/2/2024. L'Agenzia deposita controricorso.



5.1. Quanto al ricorso proposto avverso il primo diniego di definizione della lite, il contribuente, in data 14 giugno 2019, cioè in pendenza del giudizio in cassazione ha avanzato domanda di definizione agevolata ai sensi dell'art. 6 d.l. n. 119 del 2018, optando per la rateizzazione della somma. Con atto notificato il 25 febbraio 2020 l'Agenzia delle Entrate ha comunicato il diniego evidenziando che la cartella di pagamento impugnata non era un atto impositivo ma un mero atto di riscossione delle somme indebitamente rimborsate sicché il relativo giudizio non rientrava tra le controversie definibili ai sensi del citato art. 6.

5.2. Nelle more del giudizio, il contribuente ha presentato un'ulteriore domanda di definizione della lite pendente ai sensi dell'art. art. 1, commi da 186 a 203, della legge n. 197 del 2022, ed ha chiesto l'estinzione del giudizio. Con atto notificato il 5 febbraio 2024 l'Agenzia delle entrate ha comunicato il diniego della definizione agevolata per le medesime ragioni già esposte in occasione del primo diniego.

6. Il Presidente Aggiunto con provvedimento del 19/6/2024 ha rigettato l'istanza di assegnazione alle sezioni unite per la risoluzione della questione relativa al diniego opposto alla richiesta di definizione agevolata della controversia, non ritenendola di assoluta importanza o comunque nuova, richiamando al riguardo la pronuncia della Corte n. 30340/2022.

7. In data 28/10/2024 il contribuente ha depositato memorie ai sensi dell'art. 380 bis, comma 1, c.p.c. sia con riferimento al ricorso dell'Agenzia, sia in relazione ai ricorsi relativi ai dinieghi.

8. Con ordinanza interlocutoria n. 31707 del 13/11/2024 la Corte ha rilevato che le questioni prospettate dal contribuente presentavano profili di novità, in ragione della procedura di definizione agevolata di cui alla legge n. 197 del 2022, e rimetteva la causa alla pubblica udienza.



9. Il Procuratore Generale ha illustrato le proprie osservazioni con nota dell'8/12/2025 concludendo per l'accoglimento del ricorso dell'Agenzia delle Entrate e per l'accoglimento del ricorso del contribuente con riferimento al diniego opposto alla domanda di definizione agevolata della controversia tributaria ai sensi dell'art. 1, comma 186 legge n. 197/2022.

10. Il contribuente in data 19/12/2025 ha depositato memoria ai sensi dell'art. 378 c.p.c.

11. All'udienza pubblica del 7/01/2026, l'Avvocatura Generale dello Stato, nell'interesse dell'Agenzia delle Entrate, ha concluso per l'accoglimento del ricorso principale ed il rigetto del ricorso del contribuente. Il Sostituto Procuratore generale, dott.ssa Paola Filippi, ha concluso per l'accoglimento del ricorso del contribuente con riferimento al diniego reso ai sensi dell'art. 1 comma 186, della legge 197/2022. Gli Avvocati [REDACTED] e [REDACTED] hanno concluso, il primo, chiedendo l'accoglimento del ricorso avverso il diniego e la conseguente estinzione del giudizio, il secondo, per l'estinzione del giudizio e, in subordine, per il rigetto del ricorso dell'Agenzia delle Entrate.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con l'unico motivo di ricorso, proposto in relazione all'art 360, primo comma, num. 3 c.p.c., l'Agenzia delle Entrate deduce la violazione dell'art. 2909 c.c. e degli artt. 16, 17 e 42, comma 4, d.P.R. 917/1986, dell'art. 6 della legge 482/1985, e dell'art. 43 d.P.R. 600/1973.

1.1. Ad avviso della ricorrente, contrariamente a quanto affermato dalla Commissione Tributaria Regionale, la sentenza della Corte di cassazione resa a sezioni unite il 22/6/2011, n. 1366, non ha stabilito il quantum del rimborso dovuto al contribuente, bensì ha affermato il seguente principio di diritto: «in tema di fondi previdenziali integrativi,



e prestazioni erogate in forma capitale ad un soggetto che risulti iscritto, in epoca antecedente all'entrata in vigore del D.lgs. n. 124 del 1993, ad un Fondo di previdenza complementare aziendale a capitalizzazione di versamenti e a causa previdenziale prevalente, sono soggette al seguente trattamento tributario: a) per gli importi maturati fino al 31 dicembre 2000, la prestazione è assoggettata al regime di tassazione separata di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, art. 16, comma 1, lett. a) e art. 17 (TUIR), solo per quanto riguarda la "sorta capitale" corrispondente all'attribuzione patrimoniale conseguente alla cessazione del rapporto di lavoro, mentre alle somme provenienti dalla liquidazione del c.d. rendimento si applica la ritenuta del 12,50%, prevista dalla L. n. 482 del 1985, art. 6».

Da tale principio la ricorrente evince che il rendimento al quale unicamente può e deve essere applicata l'aliquota del 12,40% è il rendimento netto imputabile alla gestione sul mercato da parte del Fondo del capitale accantonato e che, di conseguenza, l'erogazione del rimborso presupponeva la prova dell'effettivo impiego sul mercato dei capitali affluiti nel fondo.

2. Con il ricorso avverso il primo diniego di definizione della lite il contribuente propone un unico motivo e deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 6 d.l. n. 119 del 2018.

Al riguardo rileva che questa Corte ha già ritenuto definibile la lite avente ad oggetto la cartella di pagamento emessa ai sensi dell'art. 36-bis d.P.R. n. 600 del 1973, esprimendo un principio di diritto sovrapponibile per analogia alla fattispecie in esame, come in recenti pronunce (in particolare la sentenza a sezioni unite n. 18298/2021), nelle quali viene affermato che anche il giudizio avente ad oggetto l'impugnazione della cartella emessa in sede di controllo automatizzato, con la quale l'Amministrazione finanziaria liquida le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a



una controversia suscettibile di definizione, qualora tale cartella costituisca il primo ed unico atto con il quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo come tale impugnabile ai sensi del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva.

3. Con il ricorso avverso il secondo provvedimento di diniego il contribuente propone un unico motivo e deduce la violazione e falsa applicazione dell'art. 1, comma 186, legge n. 197 del 2022 evidenziando che la disposizione, per come formulata, consente la definizione, non soltanto delle controversie instaurate nei confronti di atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e gli atti di irrogazione di sanzioni, ma anche di quelle relative ad atti meramente riscossivi.

4. Devono essere esaminati per priorità logica i ricorsi avverso i dinieghi di definizione agevolata ed in particolare quello relativo al diniego espresso alla definizione della lite pendente ai sensi dell'art. 1 della legge n. 197/2022.

4.1. Il ricorso avverso la definizione della lite richiesta ai sensi della legge 197/2022 è fondato.

4.2. Il contribuente ha presentato domande di definizione agevolata della controversia tributaria, entrambe negate dall'Agenzia delle Entrate che ha ritenuto che la cartella di pagamento n. [REDACTED] dovesse considerarsi un atto di mera riscossione e non un atto impositivo, contenente l'iscrizione a ruolo, ai sensi dell'art. 43 d.P.R. 602/1973 delle somme erroneamente rimborsate, e come tale esclusa dall'ambito applicativo della disposizione normativa di cui all'art. 6 del D.L. 119/2018 e anche da quella dell'art 1 della L. 197/2022.

4.3. L'art. 6 del d.l. 119/2018, consente il condono con "riferimento a 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”.

Secondo la circolare emanata dall'Agenzia delle Entrate il 1/4/2019 n. 6, «Il comma 1 dell'articolo 6 prescrive che la definizione agevolata attiene alle controversie pendenti "aventi ad oggetto atti impositivi", vale a dire avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione di sanzioni, atti di recupero dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati e ogni altro atto di imposizione che rechi una pretesa tributaria quantificata. Ne deriva che restano escluse dalla definizione le liti avverso gli atti diversi da quelli precedentemente indicati, tra cui quelli individuati nei paragrafi seguenti, che non costituiscono atti impositivi o che non recano una pretesa tributaria determinata. (...) Sono escluse dalla possibilità di definizione innanzitutto le controversie vertenti 4 sui dinieghi espressi o taciti di rimborso, le quali non attengono ad una pretesa dell'Agenzia delle entrate di tributi o di maggiori tributi o di sanzioni amministrative, ma a un'istanza di restituzione di somme ritenute dal contribuente indebitamente versate. (...) Dal momento che l'articolo 6 limita la definizione agevolata alle controversie inerenti agli atti impositivi, sono esclusi dal suo ambito di applicazione i giudizi riguardanti gli atti di mera riscossione, quali ruoli, cartelle di pagamento e avvisi di liquidazione».

4.4. La diversa ipotesi di definizione agevolata è prevista dall'art. 1, comma 186 e ss., del d.l. 197/2022, secondo il quale «Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di



cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge, 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. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546».

4.5. Deve subito segnalarsi che nell'art. 1 della l. 197/2022, a differenza di quanto previsto nell'art. 6 del d.l. n.119/2018, non è espressamente previsto il riferimento all'atto impositivo.

La previsione, infatti, ha per oggetto le controversie tributarie, senza alcuna distinzione in merito alla tipologia degli atti impugnabili.

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 2 del 27/01/2023 la definizione agevolata, disciplinata nei commi da 186 a 205, consente di definire le controversie, attribuite alla giurisdizione tributaria, in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti - alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023, ossia al 1° gennaio 2023 - in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e quello instaurato a seguito di rinvio, attraverso il pagamento di un determinato importo correlato al valore della controversia e differenziato in relazione allo stato e al grado in cui pende il giudizio da definire. Il comma 186 non contiene specificazioni circa la tipologia degli atti oggetto delle controversie definibili e, quindi, possono essere definite non soltanto le controversie instaurate avverso atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni, ma anche quelle inerenti atti meramente riscossivi.

L'esclusione del riferimento alle controversie "aventi ad oggetto atti impositivi", contenuto invece nell'art. 6 del D.L. 119/2018, porta a ritenere che sia definibile qualsiasi controversia attribuita alla giurisdizione tributaria, non potendo ritenersi che la dizione sia frutto



di disattenzione normativa anche perché nello stesso testo dell'art. 1 al successivo comma 206 è previsto il diverso ed alternativo istituto della "Conciliazione agevolata delle controversie tributarie", che viene riservato alle sole controversie tributarie aventi ad oggetto atti impositivi, circoscrivendo in questo caso dal punto di vista oggettivo le ipotesi nelle quali è consentito il ricorso allo strumento di agevolazione di natura deflattiva. Il comma 206 dell'art. 1, prevede infatti, in alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 204, che le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della legge 197/2022 aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, possono essere definite, entro il 30 settembre 2023, con l'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Peraltro, la medesima Agenzia delle entrate, in relazione alla definizione prevista dall'art.11, comma 1, del d.l. 50/2017, nel quale vi è egualmente il più ampio riferimento alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'agenzia delle entrate pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in cassazione e anche a seguito di rinvio, con la circolare 22/E/2017 aveva già chiarito la possibilità di definizione laddove la controversia pendente avesse ad oggetto la cartella di pagamento, ciò anche quando si tratti di ruoli emessi a seguito delle attività di liquidazione della dichiarazione ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, nonché dell'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

5. In definitiva il contribuente in relazione alla cartella di pagamento impugnata, poteva accedere alla procedura di agevolazione prevista dalla Legge 197/2022, non ritenendosi corretta un'interpretazione restrittiva della disposizione che si risolverebbe una riduzione quantitativa della portata del beneficio, che non si fonda su alcun



elemento ermeneutico meritevole di considerazione e contrasta con la ratio sottesa allo strumento deflattivo, quale istituto di chiusura volto a ricomprendere, per espressa volontà del legislatore, le controversie tributarie pendenti generalmente intese.

Il diniego dell'Amministrazione Finanziaria, fondato sulla natura della cartella quale atto riscossivo e motivato mediante il richiamo della pronuncia della Corte n. 30340/2022, in realtà resa con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 6 del d.l. 119/2018, può dunque essere superato anche alla luce delle argomentazioni innanzi svolte.

6. In definitiva, il giudizio va dichiarato estinto, come da istanza del 5/10/2023 depositata con l'allegata quietanza di pagamento dell'importo indicato come saldo.

7. La dichiarata estinzione consente di ritenere assorbite non soltanto le doglianze di cui all'ulteriore ricorso avverso il diniego di definizione di cui all'art. 6 del d.l. 119/2018, ma anche il ricorso proposto dal contribuente avverso la cartella di pagamento in questione di cui si è dato innanzi conto.

9. Le spese di lite devono essere complessivamente compensate, tenuto conto della novità della questione trattata ai sensi dell'art. 92 c.p.c.

P.Q.M.

La Corte dichiara l'estinzione del giudizio.

Compensa le spese.

Così deciso in Roma nell'udienza pubblica del 7 gennaio 2026

Il Consigliere estensore

Sabrina Serrelli

Il Presidente

Andreina Giudicepietro

