CORTE DI CASSAZIONE
Sentenza 23 giugno 2026, n. 21278

Svolgimento del processo

1. L'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Torino emetteva u avviso di rettifica della dichiarazione presentata ai fini IRES dalla società MAP SUD Srl per l'anno di imposta 2008 (anno nel quale la MAP SU Srl aveva aderito - in qualità di consolidata a regime di tassazione e art. 117 ss. TUIR) e l'avviso di rettifica (OMISSIS) ai fini IRAP sempre per il medesimo anno sulla base di un p.v.c. del 13.07.2012. I particolare, con l'avviso (OMISSIS) di rettifica ai fini IRES, pe venivano contestati tre rilievi relativamente all'anno d'imposta 2008. primo riguardava ricavi non dichiarati e da ricondurre a tassazione; secondo quote di ammortamento dedotte nel 2006 e non deducibili, no essendo stati documentati i costi relativi; il terzo la non riconoscibilità de credito di imposta che la controparte dichiarava di sua spettanza pe un'iniziativa di ricerca e di sviluppo intrapresa nell'anno 2008. Con l'avviso di rettifica ai fini IRAP venivano contestati, invece, solo i primi du suddetti rilievi.
2. L'avviso di rettifica per IRES e l'avviso per IRAP venivano impugnata con separati ricorsi, dinnanzi alla C.t.p. di Torino dalla consolidante FI.T Immobiliare s.r.l.e dalla consolidata MAP SUD Srl; l'Ufficio si costituiva nei due giudizi con atti di controdeduzioni, chiedendo il rigetto dell' iniziative di controparte.
3. Le distinte sentenze del Giudice di prossimità nn. 1160/2014 1586/2014, venivano impugnate e dalle Società e dall'Agenzia dell' entrate.
4. Avverso le menzionate sentenze proponevano distinti appelli innanzi l C.t.r. del Piemonte sia la parte contribuente che l'Ufficio, il quale chiedeva la conferma integrale degli avvisi.
5. Con sentenza n. 1285/2017, depositata in data 20 settembre 2017, l C.t.r. adita - riuniti i giudizi - rigettava l'appello erariale ed accoglieva l'appello delle Società.
6. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi. MAP Spa (in qualità di incorporante di MAP SUD Srl) e FI.TO Immobiliare Srl hanno resistito con controricorso.
7. In data 31 maggio 2019, con due distinte domande, allegate in atti, la MAP SUD Srl avanzava, ai sensi del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, istanza di definizione agevolata della odierna controversia aventi ad oggetto entrambi gli avvisi di accertamento.
8. L'Ufficio, in data 24 aprile 2020, notificava alla parte diniego della definizione con riguardo alla sola domanda avente ad oggetto l'avviso di accertamento (OMISSIS) (IRES), rilevando che l'art. 6 del D.L. n.119/2018 presupponeva che la lite definibile esprimesse un determinato valore sul quale calcolare gli importi dovuti, rapportato alle somme risultanti in contestazione, laddove, con l'atto impugnato, l'ente erariale ha negato un beneficio fiscale ossia il credito di imposta per ricerca e sviluppo.
9. Avverso il diniego la parte contribuente ha presentato ricorso e l'Agenzia delle Entrate ha resistito con controricorso.
10. Con ordinanza interlocutoria n. 28745 del 2025, questa Corte disponeva il rinvio della causa per la trattazione in pubblica udienza ritenendo decisivo affrontare il seguente quesito avente spessore nomofilattico: se l'art. 6
D.L. 23/10/2018, n. 119, Art. 6. - Definizione agevolata delle controversie tributarie

, primo comma, del D.L. n.119/2018, che prescrive che la definizione agevolata attiene alle controversie pendenti aventi ad oggetto atti impositivi possa riguardare solo atti di imposizione che rechino una pretesa quantificata di tributi o di maggiori tributi ovvero anche una vertenza che riguarda l'aspetto di un'agevolazione fiscale senza alcun recupero di somme dovute.
La causa è stata trattata nell'udienza pubblica del 3 marzo 2026 in prossimità della quale il P.M., nella persona del Sostituto procuratore generale Fulvio Troncone, ha chiesto accogliersi il ricorso avverso il diniego alla definizione agevolata con le conseguenze di legge.

Motivi della decisione

Con il primo motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) degli artt. 112 c.p.c. e 35 D.Lgs. 546/1992, in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate lamenta l'error in procedendo nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. avrebbe reso una sentenza meramente parvente, concretantesi nell'adesione acritica ed apodittica alla sentenza di primo grado, la quale non viene in alcun modo descritta nel suo iter argomentativo.
1.2. Con il secondo motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) degli artt. 112 c.p.c. e 36 D.Lgs. 546/1992, in relazione all'art. 360, n. 4, c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate lamenta l'error in procedendo nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r., pur avendo dato atto di una duplice ratio decidendi (mancata acquisizione del parere del Collegio sindacale; mancata documentazione delle spese capitalizzate), ha trattato solo una sola di esse (mancata acquisizione del parere), tralasciando l'altra sempre dedotta dall'erario (mancata documentazione delle spese), con carenza assoluta di motivazione.
1.3. Con il terzo motivo di ricorso, così rubricato: "Nullità della sentenza impugnata per inosservanza (violazione e falsa applicazione) degli artt. 112 c.p.c. e 36 D.Lgs. 546/1992, in relazione all'art. 360, n. 3, c.p.c.", l'Agenzia delle Entrate lamenta l'error in iudicando nella parte in cui, nella sentenza impugnata, la C.t.r. ha travisato apoditticamente il thema decidendi, rilevando come l'Ufficio avesse disconosciuto il credito in quanto lo stesso non poteva essere superiore ai costi sostenuti. In particolare, le osservazioni della C.t.r. sarebbero manifestamente irrazionali e logicamente incongrue e del tutto inidonee ai fini della ricostruzione dell'iter logico-giuridico con il quale il giudicante è pervenuto al decisum. 2. Quanto al ricorso avverso il diniego di definizione agevolata, premesso che la contribuente aveva chiesto di definire tutti e tre rilievi portati dall'avviso di accertamento n. (OMISSIS), dei quali solo l'ultimo atteneva al disconoscimento del credito di imposta, valgono le considerazioni che seguono.
2.1. Con il primo motivo, così rubricato: "In via principale. Quanto alla definibilità del rilievo sul disconoscimento del credito di imposta", il contribuente contesta che l'Ufficio possa negare la definizione agevolata sulla base della natura di disconoscimento di un beneficio fiscale perché
anche esso reca, comunque, una pretesa impositiva determinabile
nell'ammontare (pari al valore del credito). | par. Lire
2.2. Con il secondo motivo, così rubricato: "In via subordinata. Quanto Corte di riconoscere, in ogni caso, l'illegittimità del diniego di definizione alla legittimità della definizione dei rilievi diversi dal disconoscimento del | J

credito di imposta per ricerca e sviluppo", il contribuente chiede a questa
agevolata nella misura in cui l'Ufficio, in considerazione dell'asserita non idefinibilità del rilievo sul disconoscimento del credito di imposta, negato la definizione della controversia nella sua interezza par. d
3. L'esame del ricorso della Società avverso il diniego di definizione Lire è preliminare all'esame del ricorso avverso la sentenza della C.T.R.
3.1. Il primo motivo di ricorso avverso il diniego di definizione agevolata par. va accolto. In subiecta materia, codesta Corte, nella sua più alta composizione nomofilattica, ha avuto occasione di porre in evidenza come rilevi, al di là dal nomen iuris, per poter accedere alla definizione agevolata della controversia, la natura sostanziale dell'atto impugnato (Cass., Sez. Un., 25 "
In tal senso, sul versante della prassi, come precisato con circolare n. 6/E del 2019 (oggetto di richiamo dalla Circolare n. 9 del 19 aprile 2023), si è rilevato che "Occorre tuttavia evidenziare che, ai fini della definizione, rileva la natura sostanziale dell'atto impugnato, che prescinde dal " nomen iuris" utilizzato nella specie. In tal senso si è espressa la Corte di cassazione con riferimento all'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, volto a far valere "per la prima volta nei confronti del contribuente una pretesa fiscale maggiore di quella applicata al momento della richiesta di registrazione" (Cass., 6 ottobre 2010, n. 20731)".
3.2. Come commentato anche in dottrina, le Sezioni Unite del 2021 hanno attribuito efficacia dirimente al criterio funzionale, privilegiando un'interpretazione favorabilis della normativa premiale, tesa a ridurre al minimo le situazioni "astrattamente" preclusive della possibilità del contribuente di potersi avvalere della procedura di definizione della lite fiscale prevista dalla legge e ad assumere come "criterio guida" per un giudizio sulla definibilità della specifica controversia l'analisi "caso per caso" delle singole fattispecie litigiose. Tale soluzione esegetica è stata ritenuta coerente con la ratio deflattiva che caratterizza le discipline condonistiche e rende necessaria la formulazione di una definizione dottrinaria di "atto impositivo" la cui portata sia la più ampia possibile. Pertanto, esclusi gli atti meramente liquidatori, si è detto che l'atto impositivo può essere definito come il provvedimento amministrativo con il quale, a conclusione di un procedimento, viene esercitato autoritativamente il potere di imporre il pagamento del tributo, incidendo unilateralmente sulla sfera giuridica del contribuente.
3.3. Seguendo questa declinazione, che valorizza l'aspetto sostanziale della vicenda, non può non rilevarsi come il diniego di un'agevolazione fiscale abbia un effetto speculare a un avviso di accertamento: il diniego di un'esenzione o di un credito fiscale comporta, per converso e in via automatica, l'imposizione di un carico tributario superiore rispetto a quello
che il privato suppone di avere il dovere di subire. In quest'ottica, l'esclusione di tal tipo di liti dal novero delle controversie definibili in via agevolata si risolve, sempre seguendo questa tesi che predilige l'aspetto sostanziale, in una disparità di trattamento irragionevole tra contribuenti.
3.4. Sul precipuo punto, si è di recente ribadito (Cass., 30/11/2023, n. 33476) che l'art. 6, primo comma, D.L. 119/18, stabilisce 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" e che sussistono i presupposti di legge per la definizione allorquando si è in presenza di lite pendente attribuita alla giurisdizione del giudice tributario, e nella quale è parte l'Agenzia delle Entrate.
3.5. Nella fattispecie in esame, muovendo anche dalle coordinate ermeneutiche fissate dalle SS.UU. nella menzionata pronunzia, può affermarsi che la lite ha ad oggetto proprio un atto impositivo, e non un atto di mera liquidazione. Va pure richiamato il costante indirizzo di legittimità - formatosi su altra disposizione in materia di condono, ma analogamente strutturata - secondo cui "in tema di condono fiscale, ciò che rileva ai fini della qualificazione dell'atto come impositivo e della conseguente inclusione della relativa controversia nell'ambito applicativo della L. n. 289 del 2002, art. 16, è la sua effettiva funzione, a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto stesso. Pertanto, con specifico riferimento agli avvisi di liquidazione dell'imposta di registro, 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., nn. 5158/14; 20731/10; 13136/16 ed altre). 3.6. In quest'ottica, posto che, nel caso di specie, ricorre un atto sostanzialmente impositivo, qual è l'avviso di rettifica della dichiarazione IRES, il primo motivo di ricorso avverso il diniego di definizione agevolata va accolto, enucleandosi il seguente principio di diritto: "Ai fini dell'ammissibilità alla definizione agevolata delle liti tributarie ex D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, la nozione di atto impositivo deve essere interpretata in senso sostanziale e non meramente formale. Rientra in tale categoria e, pertanto, è definibile, anche l'atto con cui l'Amministrazione finanziaria nega un'agevolazione fiscale, come il disconoscimento di un credito d'imposta, poiché tale provvedimento, incidendo unilateralmente sulla sfera giuridica del contribuente e determinando un maggior carico tributario, produce un effetto equivalente a quello di un avviso di accertamento".
5. L'accoglimento del primo motivo di opposizione avverso il diniego di definizione agevolata assorbe l'esame del secondo motivo e rende superfluo l'esame del ricorso principale dell'Agenzia delle Entrate.
6. In conclusione, in accoglimento dell'opposizione avverso il diniego di definizione agevolata va dichiarata l'estinzione del giudizio.
7. Le spese in considerazione della natura delle questioni trattate vanno integralmente compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso avverso il diniego di definizione agevolata e
dichiara estinto il giudizio.