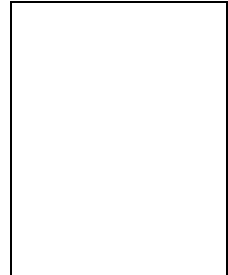


Civile Ord. Sez. 5 Num. 24271 Anno 2026  
Presidente: NONNO GIACOMO MARIA  
Relatore: LEUZZI SALVATORE  
Data pubblicazione: 30/07/2026



### **ORDINANZA**

sul ricorso iscritto al n. 11301/2024 R.G. proposto da:

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore,  
rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .  
-ricorrente-

contro

Gisal Sas Gestioni Immobiliari Santoro Luigi & Figli, rappresentato e difeso  
dall'avvocato Rossella Miceli  
-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di II Grado del  
Molise n. 53/2024 depositata il 21/02/2024.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 09/07/2026 dal  
Consigliere Salvatore Leuzzi.

## **FATTI DI CAUSA**

La controversia trae origine dall'intimazione di pagamento con la quale l'Agenzia delle Entrate, Direzione provinciale di Campobasso, richiese alla Gisal s.a.s. – Gestioni Immobiliari Santoro Luigi & Figli il pagamento della somma di euro 44.926,00, oltre interessi, in relazione all'IVA relativa all'anno d'imposta 2003, già oggetto di avviso di accertamento mediante il quale l'Ufficio aveva disconosciuto parzialmente il credito IVA esposto dalla società in dichiarazione, ritenendo indetraibile l'imposta afferente all'acquisto di alcuni beni immobili. La società, che aveva in precedenza ottenuto il rimborso dell'eccedenza IVA previa prestazione di garanzia fideiussoria e che, dopo l'impugnazione dell'avviso di accertamento, aveva prestato ulteriore polizza a copertura delle somme contestate, si era avvalsa, in pendenza del giudizio di legittimità relativo all'atto impositivo, della definizione agevolata delle liti pendenti di cui all'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 136 del 2018. Successivamente, a fronte della richiesta della contribuente di restituzione della polizza fideiussoria, l'Ufficio notificò l'intimazione di pagamento, assumendo che la definizione agevolata della lite non fosse equiparabile all'annullamento dell'atto impositivo e non precludesse la richiesta di restituzione delle somme rimborsate. La contribuente impugnò l'intimazione dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Campobasso, deducendone l'illegittimità e la nullità per difetto del presupposto esecutivo, l'erronea applicazione dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018 e l'infondatezza della pretesa fiscale. La Commissione tributaria provinciale, con sentenza n. 474/2021, accolse il ricorso, ritenendo che l'intervenuta definizione agevolata avesse inciso sul rapporto tributario litigioso, estinguendo i reciproci debiti e crediti delle parti. L'Agenzia delle Entrate propose appello, sostenendo che il condono non consoliderebbe i crediti chiesti a rimborso e che l'Amministrazione conserverebbe il potere-dovere di pretendere la restituzione delle somme indebitamente erogate;

la società si costituì resistendo e chiese il rigetto del gravame. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise, con sentenza n. 53/2024, pronunciata il 5 giugno 2023, depositata il 21 febbraio 2024 e notificata il 22 marzo 2024, rigettò l'appello dell'Ufficio e confermò la decisione di primo grado, condannando l'Amministrazione al pagamento delle spese di lite. Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione, affidato a due motivi; la Gisal s.a.s. ha resistito con controricorso.

### **RAGIONI DELLA DECISIONE**

Con il **primo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e dell'art. 36, secondo comma, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, per avere la Corte di giustizia tributaria di secondo grado, secondo la prospettazione dell'Agenzia ricorrente, reso una motivazione soltanto apparente, limitandosi a richiamare il principio secondo cui la novazione del rapporto tributario litigioso conseguente alla definizione agevolata estinguerebbe i reciproci debiti e crediti tra le parti, senza tuttavia spiegare le ragioni della sua concreta applicabilità alla fattispecie controversa.

Il **primo motivo** è infondato.

Secondo il consolidato orientamento di questa Corte, la motivazione è solo apparente, e la sentenza è nulla perché affetta da *error in procedendo*, quando, benché graficamente esistente, non renda tuttavia percepibile il fondamento della decisione, perché sorretta da argomentazioni obiettivamente inidonee a far conoscere il ragionamento seguito dal giudice per la formazione del proprio convincimento, non potendosi lasciare all'interprete il compito di integrarla con le più varie, ipotetiche congetture (Cass., Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232; Cass., 15 giugno 2017, n. 14927; Cass., 23 maggio 2019, n. 13977; Cass., 20 ottobre

2021, n. 29124; Cass., 5 luglio 2022, n. 21302; Cass., 1 marzo 2022, n. 6758). La nullità ricorre, quindi, quando, dietro la parvenza di una giustificazione della decisione assunta, non sia possibile comprendere le ragioni della decisione e l'*iter* logico seguito per pervenire al risultato enunciato, sicché la motivazione non assolve alla funzione di esternare un ragionamento che, partendo da determinate premesse, pervenga con procedimento logico e consequenziale alla spiegazione del risultato sulla *res decidendi* (Cass., Sez. U., 3 novembre 2016, n. 22232).

La mancanza di motivazione, quale causa di nullità della sentenza, va apprezzata tanto nei casi di radicale carenza dell'apparato argomentativo, quanto nelle ipotesi in cui esso si dipani in forme del tutto inidonee a rivelare la *ratio decidendi*, perché intessuto di argomentazioni fra loro logicamente inconciliabili, perplesse od obiettivamente incomprensibili, restando esclusa la rilevanza di una verifica sulla sufficienza della motivazione rispetto alle risultanze probatorie (Cass., 18 settembre 2009, n. 20112). Dopo la riformulazione dell'art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ., rileva infatti solo l'anomalia motivazionale che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante, e cioè l'assoluta mancanza di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico, la motivazione apparente, il contrasto irriducibile tra affermazioni inconciliabili e la motivazione perplessa od obiettivamente incomprensibile (Cass., Sez. U., 7 aprile 2014, nn. 8053 e 8054; Cass., 25 giugno 2021, n. 18311; Cass., 17 maggio 2018, n. 12096).

Nel caso di specie, la motivazione della sentenza impugnata, sebbene estremamente concisa e non priva di profili di semplificazione argomentativa, non si risolve in una formula di stile né in una proposizione meramente apodittica. La Corte di giustizia tributaria di secondo grado ha, infatti, ricostruito l'oggetto della controversia, individuandolo nell'intimazione di pagamento emessa dall'Ufficio dopo il perfezionamento della definizione agevolata della lite concernente l'avviso di accertamento

relativo al disconoscimento parziale del credito IVA, e ha dato conto delle contrapposte prospettazioni delle parti, riportando, da un lato, la tesi dell'Amministrazione, secondo cui *«il perfezionamento del condono non preclude all'amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare accertamenti tributari per contestare la debenza del rimborso e non rende affatto incontestabili le somme richieste dai contribuenti quale rimborso dell'IVA»*, e, dall'altro, quella della contribuente, secondo cui *«la domanda di definizione della lite pendente relativa all'avviso d'accertamento non verteva sul diniego di rimborso ma era relativo al recupero a tassazione dell'Iva ritenuta indetraibile sull'acquisto di alcuni beni immobili»*.

Muovendo da tale premessa, il giudice d'appello ha ritenuto applicabile alla fattispecie il principio secondo cui la definizione agevolata della lite determina la novazione del rapporto tributario litigioso e l'estinzione dei reciproci debiti e crediti tra le parti, richiamando il passaggio in cui si afferma che *«in tema di condono fiscale ... il recupero delle maggiori somme versate dal contribuente anteriormente alla definizione agevolata della lite e relative al medesimo rapporto tributario, non è consentito... stante il principio generale, informatore della disciplina del condono, per cui la novazione del rapporto tributario litigioso estingue i reciproci debiti e crediti tra le parti, senza che venga in rilievo l'esatto accertamento dell'imponibile»*. La Corte territoriale ha quindi concluso che tale principio fosse *«sicuramente estensibile alla fattispecie»*, reputando perciò non consentita la successiva iniziativa dell'Ufficio volta a ottenere, mediante intimazione, la restituzione delle somme correlate alla medesima pretesa impositiva.

La ragione decisoria è, pertanto, chiaramente individuabile: la Corte territoriale ha escluso la legittimità dell'intimazione sul presupposto che la definizione agevolata della lite relativa all'avviso di accertamento avesse esaurito il rapporto controverso e precluso ulteriori pretese restitutorie fondate sul medesimo rapporto. Tale percorso argomentativo consente di

comprendere il nucleo logico-giuridico della decisione e di esercitare il controllo di legittimità sulla correttezza della soluzione adottata. Non ricorre, dunque, l'ipotesi della motivazione inesistente o meramente apparente, non essendo configurabile il vizio quando la sentenza contenga una pur succinta esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione, sufficiente a evidenziare il percorso argomentativo della pronuncia giudiziale e funzionale alla sua comprensione e alla sua eventuale verifica in sede di impugnazione (Cass., 15 novembre 2019, n. 29721; Cass., 30 giugno 2020, n. 13248; Cass., 5 agosto 2019, n. 20921; Cass., 7 aprile 2017, n. 9105).

Né il richiamo operato dal giudice d'appello a precedenti giurisprudenziali consente, di per sé, di ravvisare la nullità denunciata. La motivazione *per relationem* ad un precedente giurisprudenziale esime il giudice dallo sviluppare autonome argomentazioni di diritto, purché il percorso argomentativo consenta di comprendere la fattispecie concreta, l'autonomia del processo deliberativo compiuto e la riconducibilità dei fatti esaminati al principio di diritto richiamato (Cass., 3 luglio 2018, n. 17403). Nella specie, il richiamo giurisprudenziale non è rimasto avulso dalla concreta controversia, poiché è stato collegato alla natura della lite definita, all'atto impositivo presupposto e alla successiva intimazione di pagamento.

Le doglianze dell'Agenzia ricorrente investono, piuttosto, la correttezza giuridica della regola applicata, la pertinenza dei precedenti richiamati e la portata degli effetti prodotti dalla definizione agevolata ex art. 6 del d.l. n. 119 del 2018; profili che attengono al merito della decisione e integrano, se del caso, un *error in iudicando*, da scrutinare nell'ambito del secondo motivo, ma non determinano la nullità della sentenza per difetto assoluto di motivazione. Il primo motivo deve, pertanto, essere rigettato.

Con il **secondo motivo** di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 6

del d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 136 del 2018, per avere la sentenza impugnata ritenuto che la definizione agevolata della lite relativa all'atto impositivo, con estinzione del relativo giudizio, impedisse all'Amministrazione finanziaria di richiedere la restituzione delle somme già erogate a titolo di rimborso IVA e fosse sostanzialmente equiparabile all'annullamento dell'atto impositivo, mentre, ad avviso dell'Ufficio, il condono non consoliderebbe i crediti chiesti a rimborso e non precluderebbe la contestazione della relativa debenza.

Il **secondo motivo** è infondato.

L'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018 disciplina una forma speciale ed eccezionale di definizione delle controversie tributarie pendenti, finalizzata alla chiusura anticipata e definitiva del giudizio mediante il pagamento di un importo determinato secondo i criteri legali ivi previsti. L'istituto, in linea di continuità sistematica e funzionale con le precedenti discipline di definizione agevolata delle liti fiscali, non è diretto all'accertamento dell'esatto imponibile, né alla verifica giudiziale della fondatezza sostanziale della pretesa tributaria o della contrapposta posizione del contribuente, ma realizza una modalità legale, forfettaria e marcatamente deflattiva di estinzione della lite. Esso opera sul rapporto controverso nei limiti oggettivi della lite definita e non può essere inteso, in termini generali, né come regime sostitutivo dell'imposizione, né come transazione o novazione di matrice negoziale, difettando l'elemento essenziale dell'autonomia negoziale e della volontà bilaterale delle parti, propria degli schemi contrattuali (Cass. n. 2220/2026).

Il richiamo ai principi elaborati in relazione alle precedenti discipline di definizione agevolata è pienamente giustificato dalla sostanziale continuità normativa tra tali istituti e l'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, posto che questa Corte ha già evidenziato come l'art. 6, comma 12, del d.l. n. 119 del 2018 ricalchi, salvo minime divergenze formali, una disposizione già sperimentata dal legislatore, ossia l'art. 16, comma 8, della l. n. 289 del

2002, con conseguente applicabilità dei principi già espressi in materia di definizione delle liti fiscali pendenti (Cass. n. 1590/2021).

Ne consegue che il perfezionamento della definizione agevolata determina *ipso iure* l'estinzione del giudizio pendente e la cessazione della materia del contendere secondo lo schema legale proprio del condono, ma non equivale all'annullamento dell'atto impositivo, né comporta l'accertamento positivo della spettanza del credito fatto valere dal contribuente. In tal senso depone anche la previsione dell'art. 6, comma 9, ultimo periodo, del d.l. n. 119 del 2018, secondo cui gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore del decreto: disposizione che conferma in modo inequivoco come la definizione impedisca il consolidamento delle decisioni non definitive e sostituisca all'accertamento giudiziale del rapporto controverso un effetto estintivo di fonte legale.

In particolare, la cessazione della materia del contendere derivante dalla definizione agevolata comporta, da un lato, la caducazione delle pronunce emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in giudicato e, dall'altro, la loro radicale inidoneità ad acquistare efficacia di giudicato sostanziale, poiché l'avvenuta composizione della controversia determina la rimozione delle sentenze non più attuali e non più idonee a regolare il rapporto tra le parti (Cass. n. 1590/2021).

La definizione agevolata, dunque, non attribuisce al contribuente un titolo sostanziale ulteriore, rispetto a quello derivante dalla legge di condono, e non trasforma, di per sé, in incontestabile un credito d'imposta la cui spettanza sia stata disconosciuta dall'Amministrazione. Il contribuente che sceglie di definire la lite rinuncia consapevolmente alla prosecuzione del giudizio e, quindi, alla possibilità di ottenere una pronuncia definitiva favorevole sulla fondatezza della propria posizione; allo stesso modo, l'Amministrazione vede estinguersi il processo relativo all'atto oggetto di

definizione, ma tale effetto non si identifica, in via generale, né con una declaratoria giudiziale di illegittimità dell'atto, né con il riconoscimento definitivo del credito originariamente esposto in dichiarazione. Tale ricostruzione, tuttavia, deve essere necessariamente coordinata con l'oggetto concreto e specifico della controversia definita, poiché la definizione agevolata, pur non consolidando automaticamente crediti estranei alla lite, preclude che la medesima pretesa impositiva, già dedotta nell'atto definito, possa essere nuovamente azionata dall'Amministrazione come se la definizione non fosse mai intervenuta.

Con riguardo ai crediti d'imposta vantati dal contribuente in relazione a periodi oggetto di definizione agevolata e disconosciuti dall'Amministrazione finanziaria, questa Corte ha affermato che il condono opera sul debito fiscale e non sui crediti del contribuente, sicché esso non rende incontestabili le pretese di rimborso e non impedisce all'Amministrazione di contestarne la debenza (Cass., Sez. U., n. 16692 del 06/07/2017; conf. Cass. n. 20829 del 30/09/2020). Ne deriva, in termini generali, che il contribuente non può utilizzare la definizione agevolata come titolo per ottenere o consolidare un rimborso estraneo all'oggetto della lite definita, e che l'Amministrazione conserva il potere di verificare e contestare la spettanza dei crediti chiesti a rimborso, secondo i principi consolidati in materia di condono e crediti d'imposta.

Questa regola, tuttavia, non è decisiva nel caso in esame, che presenta una struttura fattuale e giuridica peculiare. Non si verte, infatti, in una controversia nella quale, definito un giudizio concernente un atto impositivo, il contribuente domandi successivamente il rimborso di un credito rimasto fuori dal perimetro dell'atto definito, né in una fattispecie nella quale l'Amministrazione, dopo la definizione, svolga un autonomo e nuovo accertamento su un credito IVA distinto dalla pretesa oggetto della lite. La pretesa restitutoria azionata con l'intimazione di pagamento trae invece origine proprio dall'avviso di accertamento con il quale l'Ufficio

aveva disconosciuto il credito IVA già rimborsato e aveva recuperato a tassazione la somma di euro 44.926,00; avviso che è stato integralmente ricompreso nella definizione agevolata ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018.

In altri termini, l'Amministrazione non ha contestato, dopo la definizione, un credito diverso o ulteriore, ma ha richiesto il pagamento della medesima somma che costituiva l'oggetto sostanziale dell'avviso di accertamento definito: somma corrispondente al rimborso IVA ritenuto indebito e già recuperato mediante l'atto impositivo poi incluso nella procedura di definizione. La questione non attiene, dunque, alla generale possibilità dell'Ufficio di verificare la debenza di rimborsi IVA, bensì alla possibilità di pretendere, dopo il perfezionamento della definizione agevolata, il pagamento integrale della stessa obbligazione fiscale già definita secondo il modulo legale prescelto dal legislatore.

Sotto tale profilo, la tesi dell'Agenzia non può essere condivisa. Se la controversia relativa all'avviso di accertamento era definibile – come nella specie è pacificamente avvenuto, non risultando adottato alcun diniego della definizione – l'effetto proprio della procedura non può essere svuotato o eluso, consentendo all'Amministrazione di esigere, mediante un successivo atto della riscossione, l'intero importo della medesima pretesa impositiva già oggetto di definizione. Diversamente opinando, la definizione agevolata resterebbe priva di qualunque utilità sostanziale per il contribuente, mentre l'Amministrazione conseguirebbe, sul medesimo debito fiscale, un'irragionevole duplicazione degli effetti, ottenendo sia il pagamento dovuto per la definizione, sia il pagamento integrale della pretesa definita.

Non è dirimente, in senso contrario, l'affermazione secondo cui la definizione agevolata non equivale all'annullamento dell'atto impositivo. Tale rilievo è corretto in astratto, ma non consente di trasformare l'atto definito nel titolo per una riscossione successiva dell'intera pretesa.

L'estinzione della lite non accerta la spettanza del credito IVA in favore della contribuente; tuttavia, una volta che l'Amministrazione abbia ricondotto il disconoscimento del rimborso ad un avviso di accertamento e tale avviso sia stato definito, la medesima pretesa non può essere nuovamente fatta valere mediante intimazione di pagamento fondata sul medesimo rapporto già definitivamente chiuso sul piano processuale.

La distinzione tra condono dei debiti e non operatività del condono sui crediti conserva pertanto pieno valore sistematico, ma solo nei casi in cui il credito del contribuente resti estraneo alla lite definita. Essa non legittima, invece, la duplicazione degli effetti sullo stesso rapporto, quando il debito restitutorio derivante dal rimborso ritenuto indebito sia stato già integralmente dedotto nell'avviso di accertamento definito e costituisca il nucleo essenziale della controversia chiusa con la procedura agevolata.

La condonabilità della lite assume, allora, rilievo non perché trasformi il rimborso in credito definitivamente accertato, ma perché delimita il perimetro oggettivo della definizione: l'avviso di accertamento aveva ad oggetto il recupero dell'IVA ritenuta indetraibile e già rimborsata; la definizione ha riguardato quell'avviso e quella specifica pretesa; l'intimazione successiva ha riproposto la stessa pretesa come debito da rimborso erroneamente ottenuto. In tale sequenza, la richiesta dell'Ufficio si pone in diretto contrasto con l'effetto estintivo della definizione, non già perché il condono consolidi in astratto i crediti IVA, ma perché impedisce di pretendere nuovamente il pagamento della medesima obbligazione fiscale già definita.

Ne consegue che la sentenza impugnata, pur utilizzando espressioni non pienamente coerenti con la più rigorosa qualificazione dogmatica dell'istituto – in particolare là dove richiama la novazione del rapporto tributario litigioso – ha correttamente escluso la legittimità dell'intimazione di pagamento, sul decisivo rilievo che l'Amministrazione non poteva pretendere, dopo la definizione agevolata dell'avviso di accertamento, il

pagamento della medesima somma che costituiva l'oggetto della lite definita. Il secondo motivo deve, pertanto, essere rigettato.

Il punto decisivo non è, dunque, stabilire se la definizione agevolata produca un effetto equivalente all'annullamento dell'avviso di accertamento, né se essa determini il riconoscimento sostanziale del credito IVA originariamente esposto dalla contribuente. La definizione non produce tali effetti. Essa impedisce, però, che l'Amministrazione, dopo avere consentito la chiusura agevolata della controversia relativa all'avviso con cui quel credito era stato disconosciuto, torni a pretendere, mediante un atto della riscossione, il pagamento integrale della stessa somma già ricompresa nell'atto definito. In questa ipotesi, infatti, la richiesta non riguarda un credito estraneo alla lite, né una pretesa nuova e autonoma, ma ripropone il medesimo contenuto economico dell'avviso di accertamento ormai definito secondo il modulo legale prescelto dal contribuente e non contestato dall'Ufficio.

Va, pertanto, enunciato il seguente principio di diritto: *«In tema di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti (nella specie, ai sensi dell'art. 6 del d.l. n. 119 del 2018, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 136 del 2018), il perfezionamento della definizione non equivale all'annullamento dell'atto impositivo e non accerta, di per sé, la spettanza del credito d'imposta vantato dal contribuente. Tuttavia, quando la lite definita abbia avuto ad oggetto un avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione ha disconosciuto un credito IVA già rimborsato, recuperando a tassazione la relativa somma, l'Ufficio non può, dopo la definizione, esigere con un successivo atto della riscossione il pagamento integrale di quella stessa somma, poiché la definizione preclude che la medesima pretesa, già ricompresa nella lite definita, sia nuovamente azionata per l'intero mediante un atto della riscossione».*

Il ricorso va, in ultima analisi, respinto. Le spese sono regolate dalla soccombenza.

**P.Q.M.**

La Corte rigetta il ricorso e condanna l'Agenzia delle Entrate al pagamento, in favore della controricorrente, delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in euro 4.300,00 per compensi, oltre spese forfettarie nella misura del 15 per cento, esborsi e accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 09/07/2026.

Il Presidente

Giacomo Maria Nonno