

Risposta n. 165

***OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212
chiarimenti in merito alla definizione di cui all'articolo 6 del decreto-
legge n. 119/2018***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La [...ALFA...], di seguito istante, ha esposto quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante ha ricevuto dall'Agenzia delle entrate, in qualità di consolidante, la notifica di tre avvisi di accertamento - emessi ai sensi di quanto prevede l'articolo 40-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 - per i maggiori imponibili ai fini IRES e IRAP accertati in capo ad una delle società consolidate per i periodi d'imposta 2008 e 2009.

L'istante riferisce di avere presentato per entrambi i periodi d'imposta il modello IPEC per chiedere il computo in diminuzione delle perdite dai maggiori imponibili derivanti dall'attività di accertamento nei confronti dei soggetti che aderiscono al consolidato nazionale.

L'Ufficio, in accoglimento delle citate istanze, ha dedotto le perdite dalla base imponibile e rideterminato, in misura pari a zero, la maggiore imposta dovuta, gli interessi e le sanzioni correlate.

In seguito, la competente Commissione tributaria provinciale ha accolto i ricorsi proposti avverso gli avvisi di accertamento e l'Agenzia ha impugnato la sentenza di primo grado direttamente (*per saltum*) dinanzi alla Corte di cassazione, ai sensi dell'articolo 62, comma 2-*bis*, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Tanto premesso, l'istante chiede come definire la controversia pendente in Cassazione, ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, tenuto conto che l'ipotesi del cd. ricorso *per saltum* non è espressamente disciplinata dal citato articolo 6.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

L'istante ritiene che trovi applicazione il disposto normativo di cui al comma 2-*ter* dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, secondo cui “*Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione... per le quali l'Agenzia delle entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia*”.

A tal fine, secondo l'istante è necessario tenere conto del dato letterale della norma, che richiede solo la soccombenza dell'Agenzia “*in tutti (senza specificare quanti) i gradi di giudizio che si sono celebrati anteriormente a quello che pende in cassazione*”, non potendosi ritenere di ostacolo il salto del giudizio d'appello.

Ritiene inoltre che, in considerazione del fatto che gli avvisi di accertamento “*recano una pretesa fiscale pari a zero per l'effetto compensativo con le perdite del consolidato ancora disponibili...*”, debba essergli riconosciuto il diritto di definire le liti utilizzando le perdite nella sola misura del 5 per cento o, in via subordinata, mediante il versamento del 5 per cento della maggiore imposta accertata, salvo il

diritto, in tale ipotesi, di riottenere la disponibilità delle perdite computate in diminuzione dei maggiori imponibili accertati.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La scrivente non condivide l'interpretazione proposta dell'istante.

L'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, che disciplina la definizione agevolata delle controversie tributarie, al comma 1 dispone 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. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”*.

Ai sensi del successivo comma 2, *“...in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nell'ultima o nell'unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto, le controversie possono essere definite con il pagamento:*

- a) del 40 per cento del valore della controversia nel caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;*
- b) del 15 per cento del valore della controversia nel caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado”*.

Infine, il comma 2-ter, introdotto dalla legge di conversione del decreto-legge, stabilisce che *“Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, per le quali l'Agenzia delle entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia”*.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 18 febbraio 2019 sono state disciplinate le *“Modalità di attuazione dell'articolo 6 e dell'articolo 7, comma 2 lettera b) e comma 3, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119... concernenti la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi”*, mentre, con la risoluzione n. 29/E del 21 febbraio 2019, sono stati istituiti i *“codici tributo per il versamento, mediante il modello F24, delle somme dovute a seguito della definizione agevolata delle controversie tributarie”*. Con le circolari nn. 6/E del 1° aprile 2019 e 10/E del 15 maggio 2019 sono stati forniti chiarimenti.

Tanto premesso, con riferimento al caso così come prospettato nell'interpello, alla data del 24 ottobre 2018 *“l'ultima o unica”* pronuncia giurisdizionale che risulta depositata è quella di primo grado, in cui l'Agenzia delle entrate risulta soccombente, sicché la controversia può essere definita con il pagamento del 40 per cento del suo valore.

Al riguardo si ritiene che non rilevi la circostanza che la parte soccombente abbia scelto, in accordo col contribuente, di impugnare la sentenza ai sensi dell'articolo 62, comma 2-bis, (secondo cui *“Sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile.”*) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (ricorso *per saltum*), ossia direttamente davanti alla Corte di cassazione.

Invero, la previsione contenuta nel comma 2-ter è applicabile esclusivamente quando l'Agenzia della entrate sia risultata totalmente soccombente per effetto di più di una pronuncia giurisdizionale ovvero in più di un grado di giudizio, con conseguente minore probabilità di vittoria in Cassazione, e non anche quando la parte soccombente abbia scelto, d'intesa con la controparte, di ricorrere direttamente alla Corte di cassazione.

Tale interpretazione risulta avvalorata sia dal dato testuale dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, sia dalla *ratio legis* sottesa alle disposizioni in commento. Difatti, il comma 2-ter, nel disciplinare la definizione delle controversie tributarie pendenti dinanzi alla Corte di cassazione, fa espresso riferimento alla soccombenza dell'Agenzia delle entrate “... *in tutti i precedenti gradi di giudizio...*”; la trascritta locuzione, in cui il legislatore utilizza non a caso il plurale, va riferita alle “*controversie attribuite alla giurisdizione tributaria*” di cui al precedente comma 1, per le quali è previsto, in via ordinaria, un doppio grado di merito del giudizio.

La *ratio* della previsione di una definizione a condizioni di vantaggio particolarmente elevato, con il pagamento del 5% del solo tributo in contestazione (con esclusione comunque di sanzioni ed interessi), può rinvenirsi nella elevata probabilità di soccombenza dell'Agenzia delle entrate in Cassazione, determinata dall'esistenza di almeno due decisioni di merito, rese in gradi diversi, interamente favorevoli al contribuente (si vedano in proposito le sentenze della Corte di cassazione, sez. V, 14 novembre 2012, n. 19864, e 21 giugno 2013 n. 15634, nonché l'ordinanza 11 ottobre 2017, n. 23826, rese in merito al requisito della doppia soccombenza prevista dall'articolo 3, comma 2-bis, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73, disposizione quanto a *ratio* simile a quella in commento).

In definitiva, nel caso in esame non si rinviene né il requisito della pluralità di pronunce giurisdizionali di merito né la conseguenziale plurima soccombenza dell'Agenzia.

Ciò posto, il valore della lite, su cui commisurare il 40% dovuto per la definizione, è costituito dalle maggiori IRES e IRAP richieste con gli avvisi di accertamento (cfr. circolare 3 agosto 2012, n. 33/E, punto 6.), prima del ricalcolo che ha condotto all'azzeramento della maggiore IRES, degli interessi e delle sanzioni correlati (vd. il punto 6.4. del provvedimento del Direttore dell'Agenzia

delle entrate 29 ottobre 2010, prot. n. 2010/154309; cfr. anche il successivo provvedimento del 20 ottobre 2014, prot. n. 2014/133104); le perdite scomputate in accoglimento delle istanze IPEC, infatti, non formano oggetto della materia del contendere.

Per la definizione agevolata della controversia non occorre versare nulla per quanto riguarda l'IRES, posto che l'utilizzo delle perdite scomputate supera quanto dovuto per la chiusura della lite. In relazione all'IRAP invece il calcolo dell'importo da versare va effettuato nei modi ordinari.

Resta da chiarire, infine, la sorte delle perdite scomputate che risultano eccedenti rispetto a quanto sufficiente per la definizione agevolata della controversia.

Il comma 9 dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018 prevede che *“La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione”*. Questa disposizione sostanzialmente sancisce il principio secondo cui dalla definizione agevolata non può derivare l'effetto che il contribuente rientri nella disponibilità di quanto dovuto e devoluto in provvisoria esecuzione dell'atto impositivo in contenzioso. Ciò si ritiene che valga anche per le perdite computate in diminuzione nel caso di specie.

Questa conclusione del resto risulta coerente col principio consolidato secondo cui le definizioni agevolate delle controversie tributarie attribuiscono al contribuente la facoltà di scelta tra le modalità ordinarie di conclusione del procedimento - con conseguente pretesa all'eventuale restituzione del tributo indebitamente pagato - e quella straordinaria di definizione agevolata (fra le tante, cfr. Cass. n. 1518 del 27 gennaio 2016, n. 16034 del 29 luglio 2015 e n. 21326 del 18 settembre 2013). In proposito, le sezioni unite della Cassazione, con sentenza n. 16692 del 6 luglio 2017, hanno ribadito che *“Per natura, il condono incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti, in quanto si traduce in una forma atipica di*

definizione del rapporto tributario, nella prospettiva di recuperare risorse finanziarie e di ridurre il contenzioso, non già in quella dell'accertamento dell'imponibile (si veda, in particolare, sul punto, Corte cost. 13 luglio 1995, n. 321)."

È appena il caso di aggiungere a margine che, ovviamente, la specificità delle condizioni richieste in questo caso incidono sulla valutazione dell'interesse ad aderire alla definizione agevolata.

[...]

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)