

Risposta n. 166

***OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212
Definizione agevolata delle controversie tributarie - articolo 6 del
decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119***

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

QUESITO

La società [ALFA] SPA (di seguito istante), in qualità di consolidante della società [BETA] Spa (di seguito consolidata), fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato:

- nei periodi d'imposta 2004 e 2005 l'istante e la propria consolidata hanno determinato il reddito con le modalità previste dagli articoli 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, avendo aderito congiuntamente al regime fiscale del consolidato fiscale nazionale;
- nel 2009 l'Agenzia delle entrate, a seguito di un controllo effettuato a carico della consolidata, ha notificato all'istante (in qualità di consolidante) e alla consolidata gli avvisi di accertamento, di seguito, indicati:

- a) n. [...] (per il periodo d'imposta 2004) e n. [...] (per il periodo d'imposta 2005), con cui è stato rettificato il reddito dichiarato dalla consolidata nel proprio Modello Unico (quadri RF e GN) da trasferire al consolidato per la liquidazione dell'IRES ed è stata determinata l'imposta "teorica";
- b) n. [...] (per il periodo d'imposta 2004) e n. [...] (per il periodo d'imposta 2005), con cui è stato rettificato il reddito complessivo di tutte le società appartenenti al gruppo – dichiarato nel Modello Consolidato Nazionale (quadri CN e CS) - ed è stato richiesto il pagamento della maggiore imposta IRES accertata a carico del gruppo;
- inoltre l'Agenzia delle entrate ha notificato unicamente alla consolidata due atti di irrogazione sanzione n. [...] (per il periodo d'imposta 2004) e n. [...] (per il periodo d'imposta 2005), con cui è stata irrogata la sanzione per dichiarazione infedele (articolo 1, comma 2, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471);
 - avverso gli avvisi di accertamento e i provvedimenti sanzionatori sono state instaurate dieci controversie tributarie, otto delle quali, alla data di presentazione dell'interpello, sono pendenti davanti alla Corte di cassazione, mentre i restanti due sono pendenti presso la Commissione tributaria provinciale di [...] e sono sospesi per pregiudizialità-dipendenza rispetto alle liti principali sull'imposta (*ex* articolo 295 c.p.c.). Più precisamente, in Cassazione pendono sette processi, e non otto, poiché con riferimento all'avviso di accertamento n. [...], impugnato da entrambe le società, con due distinti ricorsi in primo grado, è stata emessa un'unica sentenza d'appello previa riunione dei procedimenti.

Tanto premesso, l'istante, in qualità di consolidante, intende accedere alla definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti di cui all'articolo 6 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

In particolare, la norma in questione non chiarisce il trattamento fiscale nel caso di contemporanea pendenza di una pluralità di controversie instaurate da due soggetti (società partecipanti alla tassazione di gruppo), tanto avverso il medesimo atto impositivo quanto avverso atti connessi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che le liti pendenti definibili, ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, siano quelle aventi ad oggetto gli avvisi di accertamento n. [...] (per il periodo d'imposta 2004) e n. [...] (per il periodo d'imposta 2005), con cui è stato rettificato il reddito dichiarato dalla consolidante, con l'effetto automatico di liberare la consolidata nei giudizi da essa instaurati.

In realtà solo i citati avvisi di accertamento recano il debito d'imposta, mentre, al contrario, gli avvisi di accertamento con cui è rettificato il reddito dichiarato dalla consolidata recano solo l'imposta "teorica". Tali ultimi atti costituiscono, invero, solo la motivazione a fondamento degli avvisi di accertamento con cui è stato rettificato il reddito complessivo dichiarato dalla consolidante, liquidata l'imposta e richiesto il pagamento ai debitori solidali.

Pertanto, per effetto della definizione dei giudizi relativi agli avvisi di accertamento che contengono la liquidazione dell'imposta:

- a) si definiscono le controversie relative agli avvisi di accertamento con cui è stato rettificato il reddito complessivo del gruppo dichiarato dalla consolidante e richiesto il pagamento dell'imposta;
- b) tale definizione agevolata ha l'effetto di determinare la cessazione della materia del contendere anche nelle controversie relative:
 - agli avvisi di accertamento con cui è stato rettificato il reddito dichiarato dalla consolidata ed è indicata l'imposta "teorica", in quanto il debito tributario che origina da quegli atti è stato definito;

- agli atti di irrogazione delle sanzioni, in quanto le sanzioni irrogate per dichiarazione infedele sono collegate alle imposte in contestazione definite.

L'istante ritiene, infine, di poter scomputare, in qualità di consolidante, le somme pagate in pendenza di giudizio dalla consolidata (debitrice solidale) sulla base del medesimo atto. Nel caso di specie unicamente la consolidata ha versato le imposte dovute in pendenza di giudizio mediante cartella di pagamento fondata sul medesimo atto che l'istante si propone di definire, ossia, l'avviso di accertamento con cui è stato rettificato il reddito complessivo del gruppo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La disciplina del consolidato nazionale è stata introdotta dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344, dando rilevanza, dal punto di vista fiscale, al gruppo di imprese (cfr. articoli da 117 a 129 del TUIR).

La tassazione di gruppo si sostanzia, come sancito dall'articolo 118 del TUIR, nella determinazione di un reddito complessivo globale, frutto della sommatoria dei redditi complessivi netti delle singole consolidate, considerati nel loro intero ammontare indipendentemente dalla quota di partecipazione riferibile al soggetto controllante. Si precisa, altresì, che alla consolidata spetta unicamente l'onere di comunicare alla controllante il reddito da essa conseguito al termine dell'esercizio, non dovendo assolvere al pagamento dell'imposta "teorica", mentre la consolidante provvede a sommare, algebricamente e per intero, i suddetti risultati - positivi o negativi -, ad apportare le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti alle rettifiche di consolidamento di cui all'articolo 122 del TUIR, determinando così il reddito complessivo globale su cui liquida l'IRES dovuta.

Come chiarito dalla circolare n. 60/E del 31 ottobre 2007, il procedimento di accertamento sulla tassazione di gruppo ai fini IRES – stante l'autonoma soggettività d'imposta di ogni società facente parte della *fiscal unit* – si articola su

due distinti livelli: il primo livello riguarda le società consolidate, il secondo interessa la società consolidante. Con riferimento ad ogni singolo livello è prevista l'emissione di distinti avvisi di accertamento che hanno ad oggetto: per il primo livello, la rettifica della dichiarazione presentata da ciascuna società consolidata, ivi compresa la consolidante in qualità di consolidata, per la determinazione del reddito complessivo netto (positivo o negativo); per il secondo livello, la rettifica del Modello CNM (Consolidato nazionale e mondiale) avente ad oggetto il reddito complessivo globale e la liquidazione dell'imposta. In definitiva, l'accertamento sul gruppo si compone di due livelli legati da un nesso di consequenzialità: alla rettifica operata in capo alla società consolidata consegue la rettifica del consolidato, salvo il caso di autonoma rettifica del consolidato relativamente a violazioni attinenti alla dichiarazione stessa.

Per completezza si aggiunge che, con l'entrata in vigore, a decorrere dal 1° gennaio 2011, dell'articolo 40-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è stato stabilito l'obbligo per gli uffici di rettificare con atto unico, notificato tanto alla consolidata quanto alla consolidante, il reddito dichiarato dalla consolidata e il reddito complessivo dichiarato dalla consolidante. Il pagamento delle somme dovute in esecuzione dall'atto unico produce effetti a favore di entrambi sia se effettuato dalla consolidata che dalla consolidante. Tale modifica normativa non rileva tuttavia nei procedimenti oggetto di questo interpello.

Tanto premesso, con riferimento al caso di specie, così come descritto nell'interpello, va considerato che l'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018 dispone al comma 1 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, ...”*.

La società controllante può quindi definire la lite in relazione alla maggiore IRES effettiva contestata alla *fiscal unit*, con l'effetto di determinare la cessazione della materia del contendere anche nella controversia instaurata dalla controllata sull'avviso di accertamento ad essa notificato.

Va inoltre richiamato quanto chiarito dalla circolare n. 10/E del 15 maggio 2019, punto 2.9, secondo cui è consentita la definizione della lite anche alla consolidata, prendendo a riferimento l'IRES "teorica" sul maggior imponibile risultante nell'ambito dell'accertamento di primo livello.

Ciò posto, in relazione alla possibilità di scomputo degli importi che la consolidata ha versato in pendenza di giudizio secondo quanto riferito nell'interpello, occorre fare riferimento al principio illustrato nella circolare n. 6/E del 1° aprile 2019, al punto 7.1.1: *“come precisato al paragrafo 6.1 della circolare n. 23/E del 25 settembre 2017 ciascun coobbligato solidale che decide di avvalersi della definizione non potrà scomputare dalle somme dovute per la definizione i versamenti già effettuati a titolo provvisorio dagli altri coobbligati che non si siano avvalsi personalmente della definizione. Lo scomputo è, quindi, ammesso solo in relazione alle somme eventualmente versate in via provvisoria dagli altri coobbligati che si avvalgono a loro volta della definizione e che in tal modo accettano anch'essi l'estinzione della controversia; in tal caso il pagamento potrà essere effettuato per la differenza da uno solo dei coobbligati, mentre gli altri devono definire la controversia con la sola presentazione dell'istanza. Il rimborso delle somme eventualmente versate in eccesso rispetto a quanto dovuto per la definizione, invece, è sempre escluso, tenuto conto del combinato disposto dei commi 9 e 14 dell'articolo 6”*.

Per quanto riguarda, infine, le controversie concernenti le sanzioni amministrative, se collegate ai tributi definiti, vale quanto chiarito al punto 5.1.6 della circolare n. 6/E del 2019 secondo cui *“Per le liti che attengono esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, occorre verificare se l'importo relativo agli stessi tributi sia stato definito, anche con altra*

tipologia di definizione, o sia stato comunque pagato. In tali casi, la lite si definisce senza versare alcun importo, vale a dire con la sola presentazione della domanda di definizione entro il 31 maggio 2019”.

[...].

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(Firmato digitalmente)