

COMMISSIONE NORME DI COMPORTAMENTO E DI COMUNE INTERPRETAZIONE IN MATERIA TRIBUTARIA

*** **

NATURA DELLE SOMME VERSATE PER DEFINIRE LE LITI TRIBUTARIE

NORMA DI COMPORTAMENTO N. 226

MASSIMA

Le somme corrisposte dalla parte contribuente per la definizione delle liti tributarie pendenti, introdotta dai commi 186 e ss. dell'articolo 1 della L. 197/2022 e avente ad oggetto le contestazioni riguardanti maggiori tributi accertati, hanno la stessa natura giuridica dei tributi oggetto di contestazione.

MOTIVAZIONE

Il valore della controversia (tributo) quale parametro di riferimento per la definizione

Ai sensi del comma 186, dell'articolo 1, della L. 197/2022, le controversie pendenti all'1 gennaio 2023 attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, possono essere definite *“con il pagamento di un importo pari al valore della controversia”*, nell'accezione di cui all'articolo 12, d.lgs. 546/1992, il quale dispone, al comma 2 che per *“valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato”*, mentre *“in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste”*.

Secondo il senso letterale della norma, la definizione della “lite” presuppone che la parte contribuente effettui il pagamento di un importo pari al “tributo” oggetto di contestazione. L'inequivoca formulazione legislativa esclude, pertanto, che a tali somme possa essere attribuita una natura giuridica diversa dal tributo oggetto di contestazione¹.

Offre ulteriore conforto a questa tesi la *ratio legis* comune a tutte le forme di sanatoria o condono fiscale. Come stabilito dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, *“l'istituto del condono tributario opera secondo meccanismi di diritto pubblico diversi dalla modificazione negoziata dell'obbligazione per via di novazione, transazione o conciliazione. Le sanatorie fiscali pongono il contribuente di fronte ad un'autonoma e libera scelta fra trattamenti distinti che non si intersecano fra loro, ovverosia coltivare*

¹ Peraltro, nello specifico ambito della sanatoria in commento, escludere che la somma versata rappresenti il tributo comporterebbe il problema di identificarne l'effettiva natura. E, comunque, qualunque natura le si attribuisca:

- non sarebbe quella di tributo eventualmente indeducibile (es. IRES, IRAP), non essendo tale, in virtù della premessa;
- non sarebbe quella di sanzione indeducibile, considerato che la norma, esclude espressamente la debenza e il pagamento di quelle applicabili (con riferimento al caso della vertenza avente a oggetto imposte).

Deriverebbe che in assenza di motivi di indeducibilità ai fini delle imposte dirette, le somme dovute sarebbero deducibili, ma, questo, con riferimento alle liti concernenti tributi indeducibili, sarebbe contrario alla *ratio* del legislatore, il quale, nel riconoscere lo sgravio di sanzioni e interessi, ha inteso “accontentarsi”, ma, comunque, “pretendere” il pagamento del tributo.

la controversia verso il fisco nei modi ordinari, ... oppure corrispondere quanto dovuto per la definizione condonistica ...". Inoltre, la Corte - superando la tesi che considera il condono fiscale come una transazione o una novazione in quanto "*manca l'origine bilaterale e volontaria tipica della materia contrattuale*" - precisa che le misure di condono, seppure molteplici e differenti le une dalle altre, costituiscono una "*forma atipica di definizione del rapporto tributario*" finalizzata a "*recuperare risorse finanziarie e ridurre il contenzioso*"²". Escludendo la natura di novazione, pertanto, è possibile escludere che la richiesta dell'identico importo del tributo effettuata nell'ambito della misura ex articolo 1, comma 186, L. 197/2022, qui esaminata, possa determinare un mutamento della sua stessa natura.

Nel caso di specie, infatti, è indubbio che la definizione della lite sia volta a recuperare la sola misura del tributo - che, nel caso, coincide con "*quanto dovuto per la definizione condonistica*" secondo l'espressione utilizzata dalle Sezioni Unite - con chiara ed espresa elisione dei relativi accessori, quali sono le sanzioni e gli interessi.

Che permanga la natura giuridica di tributo delle somme versate, peraltro, trova indiretta conferma in due documenti di prassi amministrativa riguardanti la definizione agevolata del 2018³ che, tuttavia, nella sostanza, è assimilabile alla definizione del 2023 atteso che, in entrambe le misure, l'estinzione del giudizio avviene attraverso il pagamento del valore della controversia, ossia, del tributo. In particolare, con le risposte n. 128/2019 e n. 129/2019, è stato riconosciuto al fornitore il diritto al rimborso dell'imposta non dovuta, ex articolo 30-ter d.P.R. 633/1972, a seguito della definizione della lite da parte del cliente sorta per la contestazione di indebitabilità dell'IVA indebitamente addebitatagli a titolo di rivalsa dal cedente. Tale soluzione ha come imprescindibile presupposto la natura di tributo delle somme pagate dal cliente⁴. D'altronde, ai fini della neutralità fiscale dei tre soggetti coinvolti nell'operazione IVA, il fornitore - seguendo la logica dell'Agenzia delle Entrate - ha diritto al rimborso nella misura in cui richiede all'Erario la restituzione della stessa imposta che il cliente, tramite la definizione, ha versato all'Erario⁵.

Pagamento proporzionale al valore della controversia

A tutti i casi disciplinati dai commi 187 -190, in relazione ai quali sono previste riduzioni dell'importo da versare, si applica lo stesso parametro del valore della controversia (ex articolo 12, comma 2, d.lgs. 546/1992) e, dunque, il "*tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato*".

Consegue che la relativa *ratio* rimane la medesima, anche quando la norma tiene conto del maggiore *fumus boni iuris* desumibile dall'andamento della lite. Stabilita la natura di tributo della somma versata, è difatti irrilevante la circostanza che l'importo non sia pari alle imposte pretese, ma a una quota parte di esse (sempre, escludendo gli interessi e le sanzioni).

² Cfr., Cass. civ., Sez. Unite, Sent. 27 gennaio 2016, n. 1518.

³ Cfr., articolo 6, D.L. 23.10.2018, n. 119, secondo cui: "*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*".

⁴ Indipendentemente dal fatto che le risposte 128/2019 e 129/2019 riguardano la materia IVA, il presupposto (natura di tributo delle somme) è di carattere generale e, dunque, in linea di principio applicabile a tutti i tributi (diretti e indiretti).

⁵ In senso analogo, si v., la Risposta 24 maggio 2019, n. 157, ove l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la rivalsa postuma del fornitore, ex articolo 60 comma 7 d.P.R. 633/1972, che ha definito la controversia sulla base del presupposto che il pagamento delle somme ha natura di tributo. La "circostanza", precisa l'Agenzia, che il pagamento "*sia comunque correlato al tributo (poiché per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato), consente di estendere l'applicazione di cui al citato articolo 60, settimo comma, anche alla definizione agevolata ex articolo 6 del d.l. n. 119 del 2018*".

Alla definizione delle controversie sono applicabili le norme relative alle correlate imposte⁶, mentre in ordine alla deduzione e all'esercizio in cui sia eventualmente concessa ai fini delle imposte dirette, sarà applicabile l'articolo 99, TUIR⁷.

Controversie sulle sanzioni

Ai sensi del comma 191, dell'articolo 1, della L. 197/2022, le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo sono definite con il pagamento di una frazione delle sanzioni stesse. In tal caso, gli importi sono da considerare sanzioni per motivi simili a quelli esposti relativamente al caso dei maggiori tributi.

⁶ Come, ad esempio, nel caso di contestazione riguardante la detrazione dell'IVA: la definizione della lite determinerà una maggiorazione del costo fiscalmente riconosciuto ai fini II.DD, ovvero delle quote di ammortamento, in caso di indetraibilità di carattere oggettivo, ovvero un ulteriore costo di esercizio, in caso di indetraibilità da pro-rata. Si pensi, inoltre, alla contestazione della quota forfetaria di accantonamento al fondo rischi su crediti. In tale ipotesi, l'adesione alla sanatoria potrà determinare l'emersione di un fondo tassato che potrebbe essere recuperato in esercizi successivi.

⁷ Cfr. norma di comportamento 210.