



REPUBBLICA ITALIANA

In nome del Popolo Italiano

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONE TRIBUTARIA

Composta da

Oggetto: rimborso per costi deducibili – perdita su crediti di società controllate.

ETTORE CIRILLO - Presidente -
LUCIO NAPOLITANO - Consigliere -
ANDREINA GIUDICEPIETRO - Consigliere -
PAOLO DI MARZIO - Consigliere -
MARCELLO M. FRACANZANI Consigliere Rel-

Oggetto
R.G.N. 16524/2017
Cron.
UP – 11/05/2023

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

sul ricorso iscritto al n. 16524/2017 R.G. proposto da:

Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura generale dello Stato, nel suo domicilio in Roma, alla via dei Portoghesi n. 12;

- *ricorrente* -

contro

(omissis) (omissis) s.p.a., con le avv.

(omissis)

;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia – Sezione staccata di Brescia, n.1257/25/17, pronunciata il



12 gennaio 2017, depositata il 16 marzo 2017 e notificata il 19 aprile 2017.

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 11 maggio 2023 dal Co: Marcello M. Fracanzani;

Lette le conclusioni scritte del Pubblico Ministero, in persona del Sostituto Procuratore Generale Alessandro Pepe che ha chiesto il rigetto del ricorso;

Rilevato che non è stata chiesta discussione dalle parti.

FATTI DI CAUSA

Nell'anno 2011 la società contribuente era sottoposta a verifica fiscale da parte dell'Agenzia delle entrate che si concludeva con processo verbale di constatazione in data 16 dicembre 2011 ove -per quanto qui interessa- veniva rilevato che nel 2007 la società contribuente aveva dedotto la somma complessiva di €.2.139.623,00 quali perdite su crediti rinunciati verso due sue controllate: la società statunitense (omissis) (omissis) (omissis)]^(omissis) e la società italiana (omissis) srl, poi risultate insolventi e quindi poste in liquidazione.

L'Ufficio contestava che tali perdite fossero deducibili, poiché le rinunce a crediti verso società partecipate debbono essere qualificate come immobilizzazioni finanziarie che si accrescono al valore della partecipazione ex art. 96, comma quarto, d.P.R. n. 916/1987 e, specularmente, le relative minusvalenze sono indeducibili ai sensi dell'articolo 101, primo comma, stesso testo. Nello specifico quindi a parere dell'Ufficio, la società contribuente avrebbe dovuto portare l'importo dei crediti rinunciati ad aumento del valore delle partecipazioni e quindi, constatata l'insolvenza delle partecipate debtrici, iscrivere una minusvalenza di pari importo. Poiché, infine, tale minusvalenza era indeducibile, la società avrebbe dovuto nella dichiarazione relativa all'anno di imposta 2007 inserire una pari variazioni in aumento dell'imponibile, cosa che non era avvenuta.

L'Ufficio invitava la società al contraddittorio preventivo dove già riduceva l'imponibile contestato, tenendo conto che alcuni crediti in



questione erano già stati tassati. La società aderiva al **contraddittorio** che sfociava in accertamento con adesione. Nondimeno, successivamente la società chiedeva il rimborso dell'Ires pagata nel 2010 sui crediti riferibili alle sue partecipate e rinunciati nel 2007. In tesi della società, infatti, trattavasi di crediti commerciali la cui perdita sarebbe stata deducibile quando fosse divenuta certa e determinata, cosa che si era verificata nel 2010, perché -secondo lo stesso rilievo dell'ufficio in pvc- la società americana, seppure in forma ridotta, aveva proseguito fino a quella data e avrebbe teoricamente potuto onorare il proprio debito. Sul silenzio rifiuto così formatosi, la società contribuente ricorreva al giudice di prossimità che non ne apprezzava le ragioni. In diverso senso esitava l'appello che, in riforma della sentenza di primo grado, accoglieva integralmente le richieste della società contribuente. Donde ricorre l'Avvocatura generale dello Stato con otto articolati motivi, cui replica con tempestivo controricorso la società contribuente.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Vengono proposti otto articolati motivi.

0. Invia preliminare, occorre esaminare l'eccezione di inammissibilità del ricorso erariale proposta da parte contribuente, sull'assunto di pacifico orientamento nomofilattico coerente con la sentenza in scrutinio, di mancanza di autosufficienza e di concreta esposizione dei fatti.

I motivi assolvono i profili formali richiesti dal codice di rito e si confrontano con la *ratio decidendi* della sentenza in scrutinio, donde possono tutti essere esaminati.

1. Con il primo motivo si prospetta censura ex art. 360 n. 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli articoli 7 e 9 d.lgs n.218/1997, laddove prevede che nell'atto di accertamento con adesione siano indicati separatamente per ciascun tributo gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte. Un tanto renderebbe irretrattabile, anche per i successivi anni di imposta, quanto definito. Più precisamente, l'indeducibilità delle



perdite in questione sull'anno 2007 non potrebbe tradursi in un credito d'imposta per l'anno 2010 a seguito della cessazione dell'attività della controllata americana, quindi incapace di assolvere il proprio debito commerciale che potrebbe in quel momento essere posto in deduzione.

Con il secondo motivo si profila censura ex articolo 360 numero 4 codice di rito, per violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 stesso codice. Nella sostanza, avrebbe errato il giudice di appello nel ritenere che l'Ufficio non avesse mai eccepito la circostanza dell'intervenuta adesione sull'indeducibilità delle perdite in questione.

Con il terzo motivo si prospetta ancora violazione articolo 360 numero 4 del codice di procedura civile per violazione dell'articolo 115 stesso codice. In concreto il collegio d'appello avrebbe violato l'obbligo del giudice di porre a base della propria decisione i fatti non contestati, quale sarebbe l'indeducibilità delle perdite sul credito.

Con il quarto motivo si prospetta censura ex articolo 360 numero 5 c.p.c., per omesso esame di punti di fatto decisivi e controversi, quale sarebbe, nel concreto, il presupposto di fatto addotto dall'Ufficio nell'invito all'adesione.

Con il quinto motivo si profila ancora violazione ex articolo 360 numero 3 c.p.c. per violazione e falsa applicazione degli articoli 2697 del codice civile e 101, quinto comma, d.P.R. n. 917/1986. Nel concreto la società contribuente non avrebbe posto a fondamento della propria domanda di rimborso la circostanza della cessata attività nel 2010 della propria controllata americana, da cui sarebbe divenuta certa la perdita sui crediti commerciali.

Con il sesto motivo si prospetta ancora censura ex articolo 360 numero 4 c.p.c., per violazione e falsa applicazione dell'articolo 112 stesso codice. In concreto, il collegio d'appello sarebbe in corso in ultrapetizione nella misura in cui, nel descritto contesto processuale di fatto, ha esteso l'accoglimento dell'istanza di rimborso anche ai crediti di natura non commerciale, bensì finanziaria, vantati dalla contribuente verso la controllata americana, e crediti verso la controllata italiana.



Con il settimo motivo si profila censura ex articolo 360 numero 3 codice di rito, per violazione e falsa applicazione dell'articolo 101, quinto comma, d.P.R. n.917/ 1986 poiché la CTR avrebbe dovuto respingere e non accogliere le istanze di rimborso, perlomeno nella parte riferita ai crediti finanziari verso la società americana e i crediti verso la società italiana.

Con l'ottavo e ultimo motivo si profila ancora censura ex articolo 360 numero 3 codice di rito per violazione falsa applicazione dell'articolo 163 d.P.R. n. 917/1986 e dell'articolo 67 d.P.R. n. 600/1973 nella sostanza non sussistendo la rilevata violazione del divieto di doppia imposizione affermata dal collegio d'appello.

2. Dirimente e fondato è il primo motivo. Occorre infatti porre in evidenza come il nocciolo della controversia attenga alla natura da accordarsi all'invito a comparire e al successivo accertamento con adesione. Secondo l'Ufficio si tratta di una dichiarazione negoziale vincolante tanto la rappresentazione dei fatti, quanto la sussunzione normativa. Secondo la parte contribuente e la sentenza qui in scrutinio, per contro, si tratta della semplice volontà di definire una controversia, in disparte ogni accordo sulla natura del debito tributario, tantomeno con vincolante estensione degli effetti a successivi anni di imposta. In questo senso, coerentemente, la società contribuente ha ritenuto maturato il credito d'imposta quando la partecipata americana ha definitivamente chiuso la sua attività, cioè nell'anno d'imposta 2010: da quella data il debito non poteva più essere saldato e, quindi la richiesta di rimborso sulle imposte versate in assenza di minusvalenza o iscrizione a sofferenza negli anni precedenti.

Al proposito, anche di recente questa Suprema Corte di legittimità ha ricordato come l'istituto dell'acquiescenza al provvedimento amministrativo, sotto la specie dell'accettazione di esso, non trova applicazione nel diritto tributario, nel quale vige il principio generale secondo cui non può attribuirsi al puro e semplice riconoscimento, esplicito o implicito, fatto dal contribuente, di essere tenuto al



pagamento di un tributo, e contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione (denunce, adesioni, pagamenti, domande di rateizzazione o di altri benefici), l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'"an debeat", salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e che non possa considerarsi estinto il rapporto tributario. Le manifestazioni positive della volontà del contribuente possono ritenersi giuridicamente rilevanti, in detta procedura, solo per ciò che attiene al "quantum debeat", nel senso di vincolarlo ai dati a tal fine da lui forniti ed accertati, ciò che non esclude che il contribuente stesso possa validamente rinunciare a contestare la pretesa del fisco. Ma, perché tale forma di acquiescenza si verifichi, è necessario il concorso dei requisiti indispensabili per la configurazione di una rinuncia, vale a dire: 1) che una controversia fra contribuente e fisco sia già sorta e risulti chiaramente nei suoi termini di diritto, o almeno sia determinabile oggettivamente in base agli atti del procedimento; 2) che la rinuncia del contribuente sia manifestata con una dichiarazione espressa o con un comportamento sintomatico particolare, purché entrambi assolutamente inequivoci. (In applicazione di tale principio, la S.C. ha escluso che l'accoglimento dell'istanza di rateizzazione potesse produrre un effetto novativo dell'obbligazione tributaria). (cfr. Cass. VI – 5, n. 26515/2022).

3. Senonché non si tratta qui di acquiescenza, bensì di definizione oggettiva di un tributo, delle sue ragioni di debenza e delle relative conseguenze, la cui irretrattabilità è insita nella natura della particolare procedura di accertamento con adesione.

Ed infatti, l'accertamento definito con adesione non è suscettibile di impugnazione, né risulta integrabile o modificabile da parte dell'ufficio, in considerazione della "ratio legis" sottesa all'art. 2, comma 3, del d.lgs. n. 218 del 1997, volta a pervenire alla intangibilità dell'accordo, conformemente alla finalità dell'istituto connotata, a fronte dell'effetto premiale per il contribuente, dall'interesse pubblico all'immediata acquisizione delle somme risultanti dall'accordo; ne deriva che, una



volta che dette somme siano state versate, esse non possono più essere messe in discussione, con l'ulteriore effetto della deflazione del contenzioso (cfr. Cass. V, n. 23224/2022).

Ed in questo senso, sotto ulteriore profilo, è stato precisato che l'accertamento con adesione, pur essendo il risultato di un accordo tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile, in quanto tale, ad un atto di diritto privato, sicché esso non ha natura di atto amministrativo unilaterale, né di contratto di transazione, stante la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in ordine alla pretesa tributaria, ma configura un accordo di diritto pubblico, il quale, in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione, ma alla speciale disciplina pubblicistica contenuta nel d.lgs. n. 218 del 1997, avente carattere cogente siccome afferente all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile (cfr. Cass. V, n. 14568/2021).

4. Il primo motivo è quindi fondato, non avendo colto la CTR l'ampiezza dell'accertamento con adesione, donde dev'essere rieditato il giudizio d'appello alla luce dei predetti principi.

La fondatezza del primo motivo porta in sé l'assorbimento dei rimanenti che sono tutti conseguenza o specificazione della portata del perfezionamento dell'accertamento con adesione.

PQM

La Corte accoglie il primo motivo, assorbiti gli altri, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado per la Lombardia, Sezione staccata di Brescia, cui demanda altresì la regolazione delle spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Roma, il 11 maggio 2023

L'estensore
Marcello M. FRACANZANI

Il Presidente
Ettore CIRILLO

