

**Risposta n. 437/2023**

***OGGETTO: Definizione liti pendenti –articolo 1, comma 186 e seguenti della legge 29 dicembre 2022, n. 197***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società [ALFA] (d'ora in avanti "istante") pone il quesito di seguito sintetizzato in merito alla definizione delle liti pendenti, ex articolo 1, comma 186 e seguenti della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

A tal riguardo, l'istante, riferisce di aver ricevuto:

- un avviso di accertamento ai fini IRES, IRAP, IVA e ritenute per il periodo d'imposta 2016;
- un avviso di accertamento ai fini IRES, IRAP e ritenute per il periodo d'imposta 2017.

L'istante afferma, altresì, che *«Gli atti impositivi sopra citati recano - oltre ad un rilievo afferente alla violazione degli obblighi di sostituzione di imposta e, per l'anno 2016, ad alcuni rilievi in materia di violazione delle norme in tema di deducibilità dei componenti negativi di reddito/indetraibilità dell'IVA - uno o più rilievi derivanti dalla presunta violazione della normativa sui prezzi di trasferimento (di seguito "rilievi in materia di transfer pricing")»*.

Avverso tali provvedimenti l'istante ha presentato ricorso alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di [...] e, in pendenza del giudizio, ha chiesto all'Amministrazione finanziaria di avviare la procedura amichevole di cui agli articoli 6 e 7 della Convenzione 23 luglio 1990, 90/436/CEE (c.d. MAP).

L'istante rileva che, una volta informata dell'avvio della procedura, in ossequio alle indicazioni fornite dall'Agenzia con la circolare n. 21/E del 2012, ha *«[...] rinunciato, per ciascuna delle due controversie, ai motivi di ricorso relativi ai predetti rilievi (all. nn. 8 e 9), ma non anche ai motivi afferenti (ai rilievi diversi da quelli in materia di transfer pricing e) all'illegittimità delle correlate sanzioni, relativamente ai quali ha espressamente manifestato l'interesse alla prosecuzione del contenzioso. [...]»*.

L'istante afferma che *«la controversia relativa all'avviso di accertamento per il 2016 è stata decisa con la sentenza della Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di [...], Sez. [...], n. [...], pronunciata il [...] 2022, depositata il [...] 2022, nell'ambito della quale i Giudici hanno dichiarato l'estinzione parziale del giudizio, in relazione ai rilievi in materia di transfer pricing ed alle correlate sanzioni, hanno disposto l'annullamento dell'avviso di accertamento in relazione ad alcuni rilievi e la conferma dell'atto impositivo in relazione ad altri.*

*Avverso la citata sentenza la società ha proposto appello contestandone l'illegittimità (i) nella parte in cui ha confermato alcuni dei rilievi recati dall'avviso di accertamento e (ii) nella parte in cui ha disposto l'estinzione del giudizio non solo, come richiesto dalla Società, in relazione ai rilievi in materia di transfer pricing, ma (anche) in relazione alle collegate sanzioni, rispetto alle quali [ALFA] aveva invece manifestato espressamente il proprio interesse a coltivare i motivi di annullamento [...].».*

Con riferimento all'avviso di accertamento per il 2017, l'istante riferisce che la controversia è stata decisa con la sentenza della Corte di Giustizia tributaria di Primo Grado di [...], Sez. [...], n. [...], pronunciata il [...] 2022, depositata il [...] 2022. Anche rispetto a tale avviso, l'istante afferma che, «i Giudici hanno dichiarato l'estinzione parziale del giudizio, in relazione ai rilievi in materia di transfer pricing e alle correlate sanzioni e hanno disposto l'annullamento dell'avviso di accertamento in relazione all'altro rilievo in giudizio», e che la Società ha proposto ugualmente appello, protestandone l'illegittimità con riferimento alla parte in cui è stata disposta l'estinzione del giudizio anche per le sanzioni in materia di *transfer pricing*.

L'istante, sostiene, infatti, che la rinuncia fosse riferita alle sole maggiori imposte accertate per violazione del *transfer pricing*, avendo manifestato «[...] invece interesse a coltivare il giudizio in relazione ai motivi di ricorso relativi (agli altri rilievi e) l'illegittimità integrale o parziale delle correlate sanzioni (come pure consentito dalla citata Circolare n. 21/E), per il caso in cui la MAP dovesse confermare in tutto o in parte la legittimità della ripresa a tassazione [...]».

Tanto premesso, l'istante chiede come determinare, nel caso di specie, il *quantum* da versare per definire le liti pendenti, ex articolo 1, comma 186 e seguenti della legge 29 dicembre 2022, n. 197.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'istante, in sintesi, ritiene di potere definire le liti pendenti anche con riferimento alle sanzioni irrogate in relazione alla violazione delle norme tributarie in materia di *transfer pricing*.

A tal fine, stante quanto disposto dai commi 187, 188 e 189 dell'articolo 1 della legge n. 197 del 2022, intende versare «[...]

- *per le riprese a tassazione recate dall'avviso di accertamento per il 2016, in relazione alle quali l'Agenzia è risultata vittoriosa nel giudizio di prime cure, un importo pari alla totalità dei tributi accertati*;

- *per le riprese a tassazione recate dall'avviso di accertamento per il 2017, in relazione alle quali l'Agenzia è risultata soccombente nel giudizio di prime cure, un importo pari al 40 per cento dei tributi accertati*.

*Quanto sopra, al netto degli interessi e delle sanzioni irrogate negli avvisi di accertamento, ricomprendendo tra queste anche quelle relative ai rilievi in materia di transfer pricing*».

Quanto ai criteri di determinazione del valore della lite, l'istante richiama i chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate con la circolare 27 gennaio 2023, n. 2/E, laddove al paragrafo 4 è precisato che, «[...] vanno comunque esclusi gli importi di cui all'atto impugnato che eventualmente non formano oggetto della materia del contendere,

*come avviene, in particolare, in caso di contestazione parziale dell'atto impugnato, di formazione di un giudicato interno, di conciliazione o mediazione perfezionate, che non abbiano definito per intero la lite, ovvero in caso di parziale annullamento dell'atto a seguito di esercizio del potere di autotutela da parte dell'ufficio, formalizzato tramite l'emissione di apposito provvedimento».*

Inoltre, *«l'Istante ritiene che, nonostante i rilievi in materia di transfer pricing non siano più in giudizio per la parte relativa all'imposta, il versamento degli importi dovuti per la definizione ne determini il perfezionamento in relazione alla controversia nella sua totalità, e dunque anche rispetto alle sanzioni relative ai predetti rilievi di transfer pricing, senza dunque che sia necessario versare un ulteriore importo per la definizione di tali sanzioni [...]».* D'altronde, a suo avviso, il caso di specie non rientra tra le ipotesi di cui al comma 191, riferito alle liti aventi ad oggetto sanzioni non collegate al tributo.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 1 della legge n. 197 del 2022 (legge di bilancio per il 2023) ha previsto, ai commi da 186 a 205, la possibilità di definire in via agevolata le controversie tributarie pendenti.

In particolare, le richiamate disposizioni dispongono che:

*«186. Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge, 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.*

*187. In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia.*

*188. In deroga a quanto previsto dal comma 186, in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della presente legge, le controversie possono essere definite con il pagamento:*

*a) del 40 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado.*

*b) del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado.*

*189. In caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e la competente Agenzia fiscale, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le disposizioni di cui al comma 188, per la parte di atto annullata».*

*191. Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto*

*introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore della presente legge, e con il pagamento del 40 per cento negli altri casi. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione agevolata».*

In definitiva, la disciplina prevista dal legislatore per la definizione delle c.d. controversie pendenti consente al contribuente di evitare le sanzioni e gli interessi solo facendosi carico dell'intero tributo contestato o di una sua quota, in ragione del grado e dello stato del giudizio.

L'importo da versare è infatti commisurato al «*valore della controversia... stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546*», ai sensi del quale «*Per valore della lite si intende importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.*».

Il legislatore tributario, inoltre, per incentivare la definizione delle liti aventi ad oggetto solo sanzioni non collegate al tributo, ha anche acconsentito a rinunciare ad una parte del valore della lite - commisurata alla sola sanzione ai sensi dell'ultimo periodo dell'articolo 12, comma 2, succitato - ammettendo la definizione della lite con il versamento di una percentuale della sanzione (cfr. citato comma 191), in considerazione, anche in questo caso, dello stato e del grado di giudizio.

Nel caso sottoposto, tuttavia, la sanzione irrogata in relazione ai rilievi in materia di *transfert pricing* non rientra tra le sanzioni definibili ai sensi del citato comma

191, trattandosi chiaramente di una sanzione correlata ad un tributo che non è stato corrisposto, essendo sottoposto a procedura amichevole avviata tra gli Stati ex articoli 6 e 7 della Convenzione 23 luglio 1990, 90/436/CEE.

In proposito giova ricordare quanto precisato al paragrafo 5.1.6 della circolare n. 6/E dell'1 aprile 2019, con riferimento alla definizione delle liti pendenti di cui all'articolo 6 del decreto legge n. 119 del 2018, secondo cui «[...] *Per le liti che attengono esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, occorre verificare se l'importo relativo agli stessi 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 [...]*». Con la nota 56 della medesima circolare è stato chiarito che, «[...] *l'espressione "qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione", di cui al comma 3 dell'articolo 6, si riferisca a qualsiasi ipotesi in cui il tributo sia stato versato e, quindi, non soltanto a seguito di una diversa forma di definizione agevolata, ma anche del normale pagamento*».

Detti chiarimenti continuano ad essere attuali anche con riferimento alla definizione delle liti pendenti disciplinata dalla legge n. 197 del 2023.

Fatta questa premessa, si rileva che le controversie tributarie che l'istante intende definire hanno ad oggetto diversi tributi con le relative sanzioni, comprese le sanzioni correlate ai rilievi in materia di *transfer pricing*, stante la scelta della contribuente di proseguire il contenzioso interno in ordine alle stesse. Come già anticipato, infatti, le sanzioni irrogate relative ai rilievi sul *transfer pricing* sono sanzioni collegate al tributo.

Considerato che il pagamento degli altri tributi contenuti nell'avviso non potrà comportare l'azzeramento delle sanzioni correlate ai rilievi sul *transfer pricing*, la soluzione prospettata dall'istante non può essere condivisa, fatta salva la possibilità di rinunciare alle procedure amichevoli in corso e procedere al pagamento dell'imposta.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**  
**(firmato digitalmente)**