



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di TRENTO Sezione 2, riunita in udienza il 07/10/2024 alle ore 11:00 con la seguente composizione collegiale:

**DE BENEDETTO GIUSEPPE**, Presidente

**CUCCARO MICHELE**, Relatore

**DEMOZZI ANDREA**, Giudice

in data 07/10/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 266/2023 depositato il 15/11/2023

**proposto da**

Ricorrente\_1 - P.IVA\_1

**Difeso da**

Difensore\_1 - CF\_Difensore\_1

Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

Difensore\_3 - CF\_Difensore\_3

Difensore\_4 - CF\_Difensore\_4

**ed elettivamente domiciliato presso** Email\_1

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Trento - Via Dei Solteri 38121 Trento TN

**elettivamente domiciliato presso** Email\_2

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- CARTELLA DI PAGAMENTO n. 11220230003646612000 IRES-ALIQUEUTE 2019

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso sub RG 266/2023 Ricorrente\_1 impugnava la cartella esattoriale di cui in epigrafe.

Detta cartella scaturiva da un'attività di controllo formale ex art. 36 bis D.P.R. 600/73, anticipata da comunicazione di irregolarità relativa al periodo d'imposta 2019; con la stessa l'Ufficio interveniva variando le perdite scomputabili provenienti da esercizi precedenti; rettificando le perdite utilizzate emergeva maggiore imponibile e maggiori imposte, sanzioni ed interessi pari ad € 135.714,90; a detta dell'Ufficio, le perdite pregresse che la ricorrente aveva inteso utilizzare provenivano dall'adesione della stessa al consolidato con Società\_1 in qualità di società consolidante; la tassazione di gruppo aveva avuto durata per i periodi d'imposta 2011 e 2012 e veniva interrotta con comunicazione del 11/3/2013; in tale occasione non veniva esercitata l'opzione per l'attribuzione delle perdite alla società consolidata odierna ricorrente, con la conseguenza che il Sistema automatizzato riscontrava l'assenza di perdite pregresse utilizzabili da parte della stessa.

Col citato ricorso Ricorrente\_1 evidenziava come nel 2016/2017 avesse presentato apposite dichiarazioni integrative a valere per il biennio 2011/2012 al fine di inserire le perdite derivanti dalla cumulabilità tra detassazione c.d. "Tremonti Ambiente" e Tariffa incentivante di cui al IV Conto Energia; originariamente non aveva ritenuto di operare il suddetto cumulo sulla scorta di una incertezza interpretativa; successivamente, ritenendo chiarita la situazione di merito, si era determinata per l'inserimento delle perdite derivanti dal cumulo tra le due agevolazioni; riferiva, ancora, che successivamente aveva aderito alla procedura prevista dall'art. 36 del DL 124/2019 in base al quale il mantenimento del diritto al cumulo degli incentivi era subordinato al pagamento di un importo pari alla variazione in diminuzione indicata in dichiarazione a cui applicare l'aliquota del periodo; procedeva, pertanto al pagamento dell'IRES sulle perdite fiscali e rinunciava al concomitante giudizio al TAR secondo le prescrizioni previste dalla norma speciale; per l'effetto, riteneva illegittima l'iscrizione a ruolo portata dalla cartella esattoriale impugnata, avuto anche riguardo al fatto che non poteva condividersi la tesi dell'Ufficio secondo cui la consolidata non potrebbe disporre delle perdite da consolidato in caso di mancata opzione, trattandosi di un mero errore compilativo del quadro della dichiarazione ed essendo la regolamentazione delle perdite da consolidato espressamente contemplata negli accordi di consolidamento.

In via subordinata deduceva l'illegittimità delle sanzioni connesse al tributo .

Nel costituirsi in giudizio chiedendo il rigetto del ricorso Agenzia delle Entrate evidenziava come non si potesse parlare di errore di compilazione, giacchè la scelta di non attribuire le perdite alla consolidata era presente sia nella comunicazione relativa alla costituzione del consolidato, sia nella comunicazione relativa alla interruzione anticipata del consolidato stesso; sottolineava come Ricorrente\_1 non potesse fruire del cumulo tra l'agevolazione "Tremonti Ambiente" e tariffa incentivante di cui al IV Conto energia ex DM 5 maggio 2011; evidenziava come andasse radicalmente esclusa la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata applicativa delle norme, con conseguente sicura debenza delle sanzioni.

Con successiva memoria la società ricorrente ribadiva le proprie argomentazioni, sottolineando come non potessero esserci dubbi circa l'espressa volontà delle parti di attribuire le eventuali perdite residue al momento della cessazione del consolidato alla controllata; ad abundantiam osservava come le maggiori perdite emerse nel 2016 non potessero essere in alcun modo attribuite alla consolidante che a quella data, e in realtà già dal 2013, risultava estinta, non esistendo alcuna previsione che ammette la possibilità di attribuire le perdite in modo postumo ad una società estinta (che comunque non potrebbe utilizzarle); sottolineava, ancora, come la contestazione delle perdite da parte dell'Ufficio apparisse del tutto pretestuosa ed in evidente contrasto con la ratio della norma di cui all'art. 36 del D.L. n. 124/2019 con cui il legislatore aveva inteso evitare il proliferare di contenziosi in ambito tributario ed amministrativo.

Da ciò derivava, sempre a detta della società ricorrente, il diritto a:

(i) fare affidamento alle perdite generatesi dalla variazione in diminuzione inserita nella dichiarazione dei redditi integrativa per beneficiare dell'agevolazione Tremonti Ambiente (scelta, poi revocata, che è stata effettuata aderendo pedissequamente alla procedura di cui all'art. 36 sopra citato);

(ii) utilizzare le perdite di cui sopra, acquisite nella propria disponibilità, per beneficiarne negli esercizi futuri al fine di diminuire il reddito dei periodi d'imposta successivi;

(iii) contestare la riliquidazione delle dichiarazioni presentate e la riapertura di posizioni fiscali che si sono rese definitive.

### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

Il ricorso merita accoglimento.

In primo luogo va osservato come l'adesione da parte della società ricorrente alla speciale sanatoria prevista dall'art. 36 del D.L. n. 124/2019 abbia determinato – secondo quanto ritenuto dalla stessa Agenzia delle Entrate nella risposta a quesito n. 12 del 13 novembre 2020 – l'impossibilità di rinunciare alle perdite non ancora utilizzate o utilizzate solo in parte, con la conseguenza che "dette perdite restano, in tal modo, nella disponibilità del contribuente che potrà beneficiarne negli esercizi futuri al fine di diminuire il reddito dei periodi d'imposta successivi".

Indiscussa, pertanto, in linea generale la possibilità per il contribuente che ha aderito alla speciale sanatoria di beneficiare delle perdite in questione, si tratta nel caso di specie di stabilire se esse competano alla società consolidata odierna ricorrente ovvero alla consolidante Società\_1.

Secondo l'Ricorrente\_1 non potrebbe utilizzare le perdite, giacchè la scelta di non attribuirle alla consolidata era presente sia nella comunicazione relativa alla costituzione del consolidato, sia nella comunicazione relativa alla interruzione anticipata del consolidato stesso, con la conseguenza che troverebbe applicazione la regola generale secondo cui le perdite fiscali restano nell'esclusiva disponibilità della società consolidante.

Ricorrente\_1 sostiene, invece, di potere disporre delle perdite da consolidato pur non avendo esercitato la relativa opzione, essendo la mancata opzione dipesa da un mero errore compilativo del quadro della dichiarazione ed essendo la regolamentazione delle perdite da consolidato espressamente contemplata negli accordi di consolidamento.

La tesi della società ricorrente appare maggiormente condivisibile.

Pur in presenza di un accordo di consolidamento che non brilla certo per chiarezza, deve, invero, ritenersi dalla lettura del punto 6.5 dell'accordo ("le perdite che residuano alla Controllante, al termine del triennio di opzione, tenuto conto di eventuali rinnovi, o al momento di cessazione anticipata della tassazione di gruppo, rimangono di esclusiva pertinenza della società Controllata") che le parti abbiano inteso attribuire in via esclusiva alla società consolidata Patrimonio Solare le perdite residue al momento di cessazione anticipata della tassazione di gruppo.

Tale conclusione risulta solo apparentemente contraddetta da quanto riportato al successivo punto 8.3 ("Le perdite fiscali residue permangono nell'esclusiva disponibilità della Controllante secondo quanto indicato al precedente art. 6.5"), visto e considerato che l'utilizzo del verbo "permanere" non può avere altro significato

che quello di confermare quanto già stabilito al precedente punto e non certo quello di individuare un diverso soggetto beneficiario delle perdite.

Decisiva appare, peraltro, la circostanza che le perdite in questione si sono “generate” solo nell’anno 2016 a seguito della presentazione delle dichiarazioni integrative, con la conseguenza che esse non avrebbero potuto per nessuna ragione essere imputate a Società 1, essendo venuto meno sin dal 2013 il consolidato ed essendo cessata la stabile organizzazione della non residente consolidante.

Deve, quindi, condividersi l’affermazione della società ricorrente secondo cui il mancato esercizio formale dell’opzione tendente ad una diversa ripartizione delle perdite fiscali all’atto della cessazione del consolidato sia ascrivibile ad un mero errore e non possa valere ad escludere il riconoscimento di perdite certamente spettanti a seguito dell’adesione alla speciale sanatoria prevista dal sopra richiamato art. 36 del D.L. n. 124/2019.

In accoglimento del ricorso deve, pertanto, disporsi l’annullamento dell’impugnata cartella esattoriale.

Nonostante l’esito della vertenza appare equo, in ragione della situazione di incertezza determinatasi a causa del mancato esercizio formale dell’opzione da parte della società ricorrente, compensare tra le parti le spese del giudizio.

**P.Q.M.**

La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Trento,

in accoglimento del ricorso annulla l’impugnata cartella di pagamento.

Dichiara compensate tra le parti le spese del giudizio.