

Edizione di venerdì 16 Giugno 2023

CASI OPERATIVI

Requisiti per la successione agevolata

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

La deducibilità delle svalutazioni dei crediti commerciali: i crediti coperti da garanzia assicurativa

di **Stefano Rossetti**

IVA

Nuove regole per l'agevolazione prima casa degli emigrati

di **Roberto Curcu**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Sanzioni per l'omessa compilazione del quadro RW in più periodi d'imposta

di **Angelo Ginex**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Giudizio di rinvio favorevole: definizione lite al 5%

di **Arianna Semeraro**

CASI OPERATIVI

Requisiti per la successione agevolata

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

La società Omega Spa (capitale sociale di nominali 1.806.000 euro, suddiviso in n. 350.000 azioni del valore nominale di 5,16 euro ciascuna) presenta la seguente compagine societaria:

1. socio persona fisica RP con n. 160.266 azioni ordinarie in piena proprietà, pari al 45,79% del capitale sociale (non detenute in regime d'impresa);
2. socio persona fisica RR con n. 98.667 azioni ordinarie in piena proprietà, pari al 28,19% del capitale sociale (non detenute in regime d'impresa);
3. socio persona fisica RF con n. 91.067 azioni ordinarie in piena proprietà, pari al 26,02% del capitale sociale (non detenute in regime d'impresa).

RP è il padre di RR e RF, che sono pertanto fratelli.

RP viene a mancare nel corso del 2022 e le sue azioni vengono ereditate da RR e RF (unici eredi). Non c'è testamento.

Gli eredi RR e RF intendono proseguire nell'attività di Omega Spa per i prossimi 5 anni. Ai fini dell'imposta di successione ci si trova di fronte alle seguenti opzioni:

1. le azioni di RP vengono attribuite distintamente per il 50% a RR e per il 50% a RF, addivenendo al seguente risultato finale:
2. RR con n. 178.800 (98.667+80.133) azioni ordinarie in piena proprietà, pari al 51,09% del capitale sociale;
3. RF con n. 171.200 (91.067+80.133) azioni ordinarie in piena proprietà, pari al 48,91% del capitale sociale.

Secondo la disciplina dell'imposta di successione solo l'erede RR integra una partecipazione di

controllo e può usufruire dell'esenzione, mentre l'erede RF non può beneficiare dell'esenzione e sarà colpito dall'imposta con aliquota del 4% (previo scomputo della franchigia di 1.000.0000 di euro).

1. le azioni di RP vengono attribuite indistinte in comunione al 50% a RR e RF, con la nomina del rappresentante comune, addivenendo al seguente risultato finale:
2. RR con n. 98.667 azioni ordinarie in piena proprietà, pari al 28,19% del capitale sociale;
3. RF con n. 91.067 azioni ordinarie in piena proprietà, pari al 26,02% del capitale sociale;
4. RR e RF comproprietari al 50% di n. 160.266 azioni ordinarie in piena proprietà, pari al 45,79% del capitale sociale.

In questa seconda ipotesi, secondo la disciplina dell'imposta di successione, è possibile sostenere che entrambi gli eredi RR e RF integrino una partecipazione di controllo e possano pertanto usufruire dell'esenzione, oppure la partecipazione indivisa che cade in eredità va considerata a sé stante e non è sommabile alle partecipazioni individuali già detenute da RR e RF?

In tal caso, non essendo una partecipazione di maggioranza, la partecipazione indivisa andrebbe tassata nella sua interezza? Previo scomputo di una franchigia doppia di 1.000.000 + 1.000.000 di euro?

La scelta di attribuire distintamente ovvero indistintamente in comunione la partecipazione ereditata si evince da come viene compilata la dichiarazione di successione?

In ipotesi di attribuzione distinta è consigliabile redigere una scrittura privata (non notarile) tra gli eredi per dar conto della divisione ereditaria amichevole?

Si chiede infine conferma sul corretto conteggio del valore di carico della partecipazione ereditata in capo all'erede. Se l'erede assoggetta ad imposta di successione la partecipazione ereditata (anche con l'utilizzo della franchigia), il valore di carico della stessa è il valore dichiarato nella dichiarazione di successione, pari al patrimonio netto contabile di Omega Spa come da bilancio straordinario alla data del decesso di RP, redatto con i criteri utilizzabili nel bilancio d'esercizio (Principi contabili italiani).

Qualora la partecipazione sia esente da imposta di successione (perché di maggioranza e con dichiarazione di detenzione per 5 anni), il valore di carico della partecipazione ereditata in capo all'erede è invece pari al valore normale, sempre alla data del decesso di RP. Non essendo Omega Spa una società quotata come si determina il valore normale?

Va redatta una perizia da tenere agli atti?

Quale metodo è consigliabile adottare?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

La deducibilità delle svalutazioni dei crediti commerciali: i crediti coperti da garanzia assicurativa

di **Stefano Rossetti**



I commi 1 e 2 dell'[articolo 106 Tuir](#) dettano le regole di **deducibilità delle svalutazioni dei crediti commerciali** vantanti dalle imprese commerciali.

Secondo il comma 1 dell'[articolo 106 Tuir](#), in ciascun esercizio, la deducibilità delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti al fondo svalutazione crediti è deducibile nella **misura dello 0,50 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio**, per l'importo non coperto da garanzia assicurativa, che derivano da cessione di beni e dalle prestazioni di servizi che hanno dato origine ai ricavi dell'impresa ai sensi dell'[articolo 85, comma 1, Tuir](#).

Ulteriore limitazione è quella prevista dall'ultimo periodo del medesimo comma 1 laddove viene previsto che il totale delle svalutazioni e degli accantonamenti "dedotti" non deve superare il **5 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti risultanti in bilancio**. A tale limite si ricollega la disposizione dell'ultima parte del comma 2 dell'[articolo 106 del Tuir](#) in cui si prevede che *"se in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni e degli accantonamenti dedotti eccede il 5 per cento del valore nominale o di acquisizione dei crediti, l'eccedenza concorre a formare il reddito dell'esercizio stesso"*.

In definitiva, la svalutazione fiscalmente ammessa dal comma 1 dell'articolo 106 del Tuir si determina secondo un criterio forfetario riferito all'insieme dei crediti iscritti in bilancio, senza alcuna indagine sul grado specifico di esigibilità di ciascuno di essi? per effetto della forfetizzazione ivi prevista, la norma determina la configurazione di un **"fondo fiscale"** formato da tutte le svalutazioni e gli accantonamenti dedotti ai sensi dell'[articolo 106 Tuir](#).

Come si evince dal testo normativo, dal monte crediti, necessario per il calcolo della massima svalutazione deducibile, devono essere espunti i **crediti assistiti da garanzia assicurativa**, già irrilevanti nella disciplina di svalutazione dell'articolo 106 Tuir, per i quali l'inadempimento

del debitore non determina una perdita per il creditore ma un credito nei confronti dell'assicuratore.

In altri termini, proprio in considerazione dell'**assenza di rischio per i crediti assicurati**, la predetta tipologia di crediti deve essere esclusa ai fini della base di calcolo delle svalutazioni fiscalmente deducibili, di cui all'articolo 106 Tuir.

Sul tema, la Corte di Cassazione con un arresto giurisprudenziale (sentenza n. 9433/2014), ha avuto modo di affermare che la **nozione di copertura assicurativa è da intendersi in senso generale**, in quanto *“non è deducibile la svalutazione dei crediti il cui inadempimento sia garantito anche con modalità diverse dalla stipula di un contratto di assicurazione, dovendosi intendere l'espressione credito coperto da «garanzia assicurativa», utilizzata dall'articolo 71 (ora 106) del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non in senso restrittivo, nel suo significato tecnico giuridico, bensì in senso lato, quale credito rispetto al cui inadempimento il contribuente è comunque garantito con esclusione del relativo rischio”*.

La deducibilità per masse, descritta nell'[articolo 106](#), comma 1 Tuir, dunque, mira a consentire di poter dedurre in via forfettaria le svalutazioni riferibili a quella parte di credito il cui **rischio di insolvenza/inadempimento non è coperto da assicurazione o altra forma di garanzia** che esoneri il creditore dal rischio creditizio sul ricavo rilevabile dalla vendita.

Alla luce di quanto sopra, dunque, in presenza di crediti assicurati, l'importo da espungere dal monte crediti è pari all'importo dei massimali scoperti **senza tenere conto delle eventuali franchigie**.

Questa conclusione è stata avallata dall'Agenzia delle Entrate con la [risposta all'istanza di interpello n. 340/2023](#).

L'Amministrazione finanziaria, dopo aver delineato l'ambito di applicazione dell'[articolo 106](#), commi 1 e 2, Tuir, ha affermato che:

- *“in considerazione del tenore letterale delle disposizioni qui in commento, per garantire il funzionamento mutualistico della disciplina del fondo fiscale deducibile di cui all'articolo 106 del Tuir, l'importo dei crediti coperti da garanzia assicurativa **deve essere determinato facendo riferimento ai «massimali» delle polizze assicurative che rappresentano**, in linea di principio, l'ammontare dei crediti complessivi che possono considerarsi coperti. Resta fermo che le eventuali franchigie concorreranno alla determinazione delle perdite su crediti, nei periodi d'imposta in cui saranno soddisfatti i requisiti di cui all'articolo 101, comma 5 del Tuir”*;
- *“pertanto, nella fattispecie rappresentata dall'istante ... si ritiene di concordare parzialmente con la soluzione proposta dalla società e di escludere dal conteggio dei crediti ai sensi dell'articolo 106, comma 1 del Tuir, **quei componenti dei crediti commerciali iscritti in bilancio coperti dai massimali previsti dalle polizze sottoscritte senza tener conto delle franchigie previste**”*.

IVA

Nuove regole per l'agevolazione prima casa degli emigrati

di **Roberto Curcu**



L'appartenenza dell'Italia alla Unione Europea comporta che le norme che vogliono agevolare i cittadini italiani rischiano di essere considerate **discriminatorie** rispetto ai cittadini di altri Paesi membri, e debbano quindi essere abrogate per violazione del Trattato UE.

Questo è il caso che interessa l'agevolazione prima casa, disciplinata nel testo unico dell'imposta di registro, ma che esplica i propri effetti anche ai fini Iva, delle imposte ipotecarie e catastali (dovute in particolare **in sede di donazione e successione**), e delle imposte sui finanziamenti a medio e lungo termine.

L'agevolazione prima casa è prevista qualora vi siano degli **specifici requisiti**, tra cui che l'immobile non sia **accatastato o accatastabile in classi A1, A8 o A9**, che l'agevolazione sia usufruita solo una volta, e che **l'immobile abbia una certa "ubicazione"**.

In particolare, l'immobile deve essere ubicato innanzitutto in un comune in cui **l'acquirente non abbia altri immobili**, e poi – come regola generale – l'edificio deve essere ubicato nel comune dove l'acquirente ha la residenza, oppure dove intende spostarla entro 18 mesi dall'acquisto.

Tale ultima condizione, di possesso della residenza nel comune dove è ubicato l'immobile, è derogata in specifiche fattispecie, tra cui una riguarda il **personale delle forze armate e di quelle di polizia**, che possono avere l'immobile agevolato in qualunque comune italiano (data la loro "mobilità" imposta spesso per motivi di lavoro), e l'altra riguarda i **soggetti emigrati**.

La norma in vigore fino a pochi giorni fa prevedeva due deroghe: la prima riguardava i **soggetti di qualunque nazionalità che, se emigrati all'estero per motivi di lavoro dipendente, potevano acquistare una abitazione nel comune in cui ha sede o esercita l'attività il proprio datore di lavoro**. La norma intendeva agevolare quindi i soggetti inviati all'estero dal proprio datore di lavoro, non poneva limiti alla nazionalità di tali soggetti, ma limitava i comuni in cui tali soggetti potevano acquistare l'abitazione, che dovevano essere connessi con quelli del proprio

datore di lavoro.

La logica della norma è comprensibile, e riguarda quei soggetti inviati temporaneamente all'estero dal proprio datore di lavoro e che **intendevano acquistare un immobile in vista di un ritorno in Italia**, sempre presso lo stesso datore di lavoro.

La seconda eccezione riguardava i **cittadini italiani emigrati all'estero** (non necessariamente per motivi di lavoro), i quali **potevano acquistare l'immobile in qualunque comune del territorio italiano**.

In sostanza, se colui che trasferiva la residenza all'estero aveva la cittadinanza italiana, poteva acquistare un immobile in qualunque comune italiano, usufruendo dell'agevolazione prima casa.

Volendo esemplificare, un Mario Rossi, italiano, nato e sempre stato residente a Milano, e trasferito a Monaco per motivi di lavoro, avrebbe potuto acquistarsi la casa (non di lusso!) sul lago di Garda usufruendo dell'aliquota Iva del 4%. Oppure, caso forse più frequente, poteva usufruire dell'agevolazione prima casa in sede di successione, con riferimento ad un immobile ereditato.

La seconda deroga sopra vista, quindi, ancorava l'applicazione dell'aliquota ridotta al fatto che **l'acquirente fosse di nazionalità italiana**. Per intenderci, Karl Meyer, collega di Monaco di Mario Rossi, cittadino tedesco, che avesse voluto acquistare la stessa casa sul lago di Garda, avrebbe pagato Iva al 10%.

Dopo anni che si trascina la procedura di infrazione, il legislatore ha deciso di **modificare la norma sopra vista** con l'[articolo 2 D.L. 69/2013](#), in vigore dal **14 giugno 2023**.

Da tale data, **non esiste più nessuna agevolazione legata alla cittadinanza**, ma per i cosiddetti emigrati all'estero è prevista la possibilità di usufruire dell'agevolazione prima casa **solo quando l'emigrazione sia dovuta a motivi di lavoro, e solo se si vi è stata residenza o è stata svolta l'attività in Italia per almeno cinque anni**.

Inoltre, l'immobile sul quale possono fruire dell'agevolazione prima casa **deve essere ubicato, alternativamente, nel comune di nascita, oppure in quello in cui si aveva la residenza o si svolgeva la propria attività prima del trasferimento**.

La norma, chiaramente, fa nascere molti dubbi, vuoi sull'assenza di un regime transitorio, vuoi perché **non è chiaro come intendere il concetto di trasferimento all'estero per motivi di lavoro**; con la nuova disposizione, infatti, il cittadino italiano con più di cinque anni di residenza in Italia, emigrato all'estero, ha possibilità di usufruire dell'agevolazione per un acquisto o una successione/donazione in Italia, solo se il trasferimento all'estero è avvenuto per ragioni di lavoro.

La questione potrebbe interessare **coloro che si sono trasferiti per motivi di studio, e durante gli studi hanno svolto dei lavoretti** (baristi, baby sitter, ecc...), o coloro che hanno fatto passare un brevissimo periodo di residenza in Italia tra la fine degli studi all'estero ed un lavoro all'estero, o – ancora – a coloro che sono andati a studiare all'estero ed hanno iniziato a lavorare all'estero senza mai aver fatto ritorno in Italia; anche tali soggetti, infatti, potrebbero cercare di sostenere che lo studio in un certo ateneo estero era funzionale ad un definitivo trasferimento all'estero per motivi di lavoro.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Sanzioni per l'omessa compilazione del quadro RW in più periodi d'imposta

di Angelo Ginex



L'[articolo 4 D.L. 167/1990](#) stabilisce che le **persone fisiche**, gli **enti non commerciali** e le **società semplici** ed equiparate ai sensi dell'[articolo 5 Tuir](#), **residenti in Italia** che, nel periodo d'imposta, detengono **investimenti all'estero, attività estere di natura finanziaria ovvero crypto-attività**, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi (**quadro RW**).

È altresì previsto che sono tenuti ai **medesimi obblighi di dichiarazione** i predetti soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri, delle attività estere di natura finanziaria e delle crypto-attività, siano **titolari effettivi dell'investimento** ai sensi dell'[articolo 1, comma 2, lettera pp\)](#), e dall'[articolo 20 D.Lgs. 231/2007](#).

Come noto, la **funzione** dell'obbligo di compilazione del **quadro RW** è quella di consentire il **monitoraggio fiscale** di investimenti e attività di natura finanziaria all'estero, in quanto considerati manifestazioni di **capacità contributiva** (cfr., *ex multis* **Cass. sentenza n. 1311/2018**).

Nella pratica professionale potrebbe accadere di trovarsi di fronte all'ipotesi in cui il contribuente abbia **omesso di compilare il quadro RW** della dichiarazione dei redditi in relazione ad alcuni **investimenti finanziari**, che aveva effettuato, ad esempio, in Svizzera o in Lussemburgo.

Nonostante il contrario indirizzo giurisprudenziale, sovente capita di riscontrare che la **prassi dell'Ufficio accertatore** è quella di irrogare sanzioni facendo ricorso al **cumulo materiale**, ritenendo che questo avrebbe **effetti più favorevoli, per il contribuente, rispetto al cumulo giuridico**.

Più precisamente l'Ufficio sostiene che in tali ipotesi, ai fini della determinazione della

sanzione, dovrebbe farsi applicazione anche dell'[articolo 12, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#), a mente del quale, sussistendo un'ipotesi di **violazione connessa ad obblighi di carattere formale**, la sanzione prevista per la **violazione più grave** deve essere innanzitutto **aumentata da un quarto al doppio**, per poi soggiacere all'**ulteriore aumento** di cui al **comma 5 dell'articolo 12 citato**; e comunque perché, sempre secondo l'Ufficio, non può darsi luogo a un aumento nella misura minima in presenza di una pluralità di violazioni, oltre che dell'eventuale assenza di valide giustificazioni e dell'ammontare dell'importo non dichiarato.

Tuttavia occorre evidenziare che tale *modus operandi* dell'Ufficio è totalmente errato perché in tutte le ipotesi di **omessa compilazione del quadro RW per più periodi di imposta**, la sanzione deve essere determinata facendo ricorso al **cumulo giuridico** ai sensi dell'[articolo 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997](#), ovvero mediante aumento della sanzione prevista per la violazione più grave dalla metà fino al triplo.

La necessaria applicazione del **cumulo giuridico** in vece del cumulo materiale trova conferma nel **costante indirizzo giurisprudenziale** assunto dalla Corte di Cassazione (cfr., *ex multis* **Cass. ordinanza n. 24649/2017**; **Cass. ordinanza n. 2597/2016**), secondo cui **l'omessa o ritardata trasmissione di più dichiarazioni fiscali** consente all'Ufficio di sanzionare le relative condotte, riconoscendo tuttavia l'applicazione del **cumulo giuridico** ammesso dall'[articolo 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997](#).

Al riguardo si osserva che le diverse previsioni applicative del **cumulo giuridico** in presenza di **più sanzioni tributarie** sono state individuate dal legislatore in stretta considerazione degli elementi che caratterizzano la scelta di attenuare, sotto il profilo dell'esigenza di **effettività e proporzionalità** della sanzione da applicare e della risposta dell'ordinamento in caso di **pluralità di violazioni**, il **rigore sanzionatorio** che sarebbe derivato dall'applicazione del **cumulo materiale** per ogni singola violazione tributaria realizzata.

In tal senso, il **comma 5 dell'articolo 12 citato** prende a specifico riferimento il caso di **violazioni aventi la stessa indole commesse in periodi di imposta diversi**.

Pertanto, deve **escludersi** che possa trovare applicazione la diversa disciplina del **cumulo giuridico** previsto dall'[articolo 12, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#), non ravvisandosi **né l'unicità della condotta**, **né la natura formale** delle **violazioni** della stessa disposizione di legge commesse con più azioni od omissioni.

In definitiva si ritiene che la previsione normativa contenuta nell'[articolo 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997](#) si configuri "in termini di **autonomia precettiva** rispetto alle altre previsioni di favore" (cfr., **Cass. sentenza n. 34868/2021**), con la conseguenza che, in caso di **omessa compilazione del quadro RW per più periodi di imposta**, trova applicazione il **cumulo giuridico** di violazioni previsto dalla disposizione citata.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Giudizio di rinvio favorevole: definizione lite al 5%

di Arianna Semeraro



Quando la sentenza di Cassazione **con rinvio** scaturisce dalla **manca**za di **motivazione** della sentenza oggetto di ricorso per Cassazione, il giudice del rinvio *“può anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in relazione alla pronuncia da **emettere in sostituzione** di quella cassata”, per cui il giudizio di rinvio si conclude con una nuova pronuncia che sostituisce quella cassata.*

Da ciò ne *“consegue che, ai fini della definizione della lite pendente, la sentenza del giudice (originario) d’appello non può essere tenuta in considerazione in quanto **sostituita dalla sentenza del giudice del rinvio**”.*

Questa la posizione dell’Agenzia delle Entrate – DRE Puglia espressa nella **risposta ad interpello n. 917-118/2023** avallando la soluzione prospettata dal contribuente il quale rappresentava di essere parte di un processo **pendente dinanzi alla Corte di Cassazione** a seguito di un giudizio di rinvio a sé favorevole che aveva sostituito la precedente pronuncia emessa in secondo grado favorevole all’amministrazione finanziaria.

Il fine perseguito dal contribuente con l’annotata istanza di interpello è volta ad individuare **il corretto importo dovuto** ai fini della **definizione della lite pendente**.

Come noto, infatti, le **controversie tributarie** in cui è parte l’Agenzia delle entrate, **pendenti** al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite con il **pagamento di un importo uguale o inferiore al valore della controversia** – determinato a seconda dello stato in cui si trova il processo e dell’eventuale soccombenza delle parti – costituito dall’importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l’atto impugnato. In caso di controversie relative alla sola irrogazione di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

In particolare:

- secondo l'[articolo 1, comma 190, L. 197/2022](#), le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, per le quali la competente **Agenzia fiscale risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio**, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al **5 per cento** del valore della controversia;
- il precedente [comma 188 dell'articolo 1 L. 197/2022](#) prevede che **la soccombenza dell'Agenzia fiscale nella pronuncia di secondo grado** determina la definizione della lite con pagamento del **15 per cento** del valore della controversia.

Alla luce della normativa citata, **secondo la tesi del contribuente** la sentenza del giudice del rinvio sostituisce quella originaria di appello, in cui la parte pubblica era vincitrice, determinandosi così la condizione della soccombenza dell'Agenzia fiscale **in tutti i precedenti gradi di giudizio che legittima la definizione della lite nella misura del 5%** del valore ex [articolo 1, comma 190, L. 197/2022](#) in luogo di quella del 15%.

Ciò, **ancorché** l'Agenzia delle Entrate fosse risultata vittoriosa nell'originario grado di appello ma soccombente nel successivo giudizio di rinvio in Commissione Tributaria Regionale.

Il contribuente, nel corroborare la propria posizione, riferiva che quando la sentenza di Cassazione con rinvio scaturisce dalla mancanza di motivazione della sentenza oggetto di ricorso per Cassazione, il giudice del rinvio *“può anche indagare su altri fatti, ai fini di un apprezzamento complessivo in relazione alla pronuncia da emettere in **sostituzione di quella cassata**”*, per cui il giudizio di rinvio si conclude con una nuova pronuncia che sostituisce quella cassata, potendosi così applicare il comma 190 cit. e definire la lite nella misura del 5% vertendosi in una situazione tale per cui l'Agenzia delle entrate **risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio**.

La risposta della DRE Puglia che **condivide e conferma** la soluzione prospettata dal contribuente è “innovativa” poiché si pone in **contrasto con quanto affermato dall'Agenzia delle entrate in precedenti documenti di prassi**, secondo cui non può ritenersi interamente soccombente l'Amministrazione finanziaria se il contribuente ha vinto in primo e secondo grado e la Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia delle Entrate cassando con rinvio la sentenza e la Corte di secondo grado, a sua volta, abbia di nuovo accolto il ricorso del contribuente.

In altre parole, la sola presenza di un giudizio favorevole all'Agenzia – **quand'anche sostituito** da un opposto esito del giudizio di rinvio – **fa venire meno il requisito dell'intera soccombenza**, per cui la definizione sarebbe dovuta avvenire al 15% del valore della controversia.

La diversa posizione espressa dall'Agenzia nell'annotata istanza **esalta il dato sostanziale** della controversia senza soffermarsi sulla formalità delle pronunce che hanno caratterizzato l'intero giudizio ed **evita di fornire risalto e valenza** – ai fini della definizione – ad una **pronuncia** che seppur sia esistita giuridicamente **ha trovato immediata e completa sostituzione** per mezzo del giudizio di rinvio.