Sentenza del 21/11/2022 n. 34262 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

1. L'Agenzia delle entrate ha proposto ricorso, con un unico motivo, contro G. Service Srl , che è rimasta intimata, avverso la sentenza n. 2112/10/2016 della Commissione tributaria regionale della Emilia - Romagna, pronunciata in data 16 maggio 2016, che ha accolto parzialmente l'appello dell'ufficio, limitatamente alla ripresa Iva, in controversia avente ad oggetto l'impugnazione della cartella di pagamento per maggiori Ires ed Iva relative all'anno di imposta 2007.

2. Con la sentenza impugnata, la Commissione tributaria regionale in tema di Ires, in primo luogo riteneva di dover confermare la sentenza di primo grado, rilevando che la circostanza, riportata dalla contribuente nella memoria illustrativa, dell'avvenuto pagamento dell'acconto Ires da parte dei soci della società a ristretta base, non costituiva un ampliamento non consentito del thema decidendum, in quanto nel ricorso introduttivo del giudizio si contestava la presunta omissione del versamento della seconda rata dell'acconto Ires.

Secondo i giudici di appello, l'Agenzia delle entrate non aveva contestato detta circostanza, insistendo unicamente sul fatto che il pagamento competeva alla società e non ai soci.

Inoltre, la C.t.r riteneva corretta la decisione della C.t.p. di Bologna, secondo cui il soggetto (nella specie la società contribuente) che optava per il regime fiscale della tra Spa renza, ex art. 116 T.u.i.r., non soggiaceva alle previsioni di cui all'art. 115, comma 7, T.u.i.r., con la conseguenza che i versamenti degli acconti dell'imposta nel periodo di opzione triennale del regime di tra Spa renza competevano ai soci e non alla società.

3. Il ricorso in Cassazione veniva rimesso dalla VI Sezione alla V Sezione per essere fissato all'udienza pubblica.

4. Il P.G. Giuseppe Locatelli ha fatto pervenire conclusioni scritte con cui ha chiesto il rigetto del ricorso.

Motivi della decisione

1.1. Con l'unico motivo di ricorso, l'Agenzia denunzia violazione e/o falsa applicazione del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 116 e 115, in relazione all'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3.

In punto di fatto è pacifico che la società contribuente ha optato, con apposita istanza del 19/12/2007, per il regime di tassazione per tra Spa renza ai sensi dell'art. 116 del T.u.i.r. e che non abbia provveduto a versare gli acconti Ires.

Secondo la ricorrente, la decisione impugnata è errata nella parte in cui, in palese violazione/falsa applicazione del D.P.R. n. 917 del 1986, artt. 116 e 115, ha affermato che la società a ristretta base, che abbia optato per il regime fiscale della tra Spa renza, ai sensi dell'art. 116 cit., non soggiace alle previsioni dell'art. 115 cit., comma 7, con la conseguenza che i versamenti degli acconti nel primo esercizio di efficacia dell'opzione competerebbero ai soci e non alla società.

1.2. Il motivo è fondato e va accolto.

Il regime di tra Spa renza delle società di capitali, come quello delle società di persone, comporta che il reddito prodotto dalla società partecipata è imputato a ciascun socio, "indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili".

La tassazione per tra Spa renza disciplinata dall'art. 115 T.u.i.r. si applica alle società di capitali residenti, al cui capitale sociale partecipano altre società di capitali residenti e, a certe condizioni, non residenti.

In particolare, per quanto qui rileva, l'art. 115, comma 7, prevede che "nel primo esercizio di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata".

La seconda ipotesi di tassazione per tra Spa renza è prevista dall'art. 116 T.u.i.r. e riguarda le società a responsabilità limitata, il cui volume di affari non supera le soglie previste per l'applicazione degli studi di settore e con una compagine sociale composta esclusivamente da persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperativa.

Inoltre, la società non deve essere assoggettata a procedura concorsuale, nè deve aver esercitato l'opzione per il consolidato.

Con il sistema della tra Spa renza, la tassazione delle piccole società a responsabilità limitata è allineata a quella delle società di persone; l'esercizio dell'opzione comporta una scelta di campo tra la tassazione con Ires, come società, e quella con Irpef a carico dei soci. Viene, infatti, eliminata la tassazione Ires della società ed i soci sono tassati in ragione del reddito prodotto dalla società, indipendentemente dalla distribuzione.

Dati tali presupposti, l'assunto della C.t.r., secondo cui nel caso in esame l'art. 116, comma 2, escluderebbe l'applicazione dell'art. 115, comma 7https://editordef.finanze.it/DoctribEditorWeb/decodeurn?urn=urn:doctrib::TU:1986-12-22;917_art115, va, comunque, disatteso.

Il comma 2 dell'art. 116 T.u.i.r. fa una precisazione in materia di perdite, chiarendo che "si applicano le disposizioni del terzo e del quarto periodo dell'art. 115, comma 3, e quelle del primo e terzo periodo dell'art. 8, comma 3".

Come rilevato dalla ricorrente, interpretare questo comma 2, come ha fatto la C.t.r., come un'esclusione di tutte le previsioni di cui all'art. 115 cit. in esso non richiamate priverebbe di ogni valore e significato lo stesso art. 116 cit., comma 1, che invece detta la disciplina generale dell'opzione per la tra Spa renza fiscale esercitata da società a ristretta base partecipativa.

Invero, lo stesso art. 116, comma 1, cit., prevede che le società a ristretta base possono esercitare l'opzione per la tra Spa renza "di cui all'art. 115, con le stesse modalità ed alle stesse condizioni, ad esclusione di quelle indicate nel medesimo art. 115, comma 1". Il D.M. n. 23 aprile 2004, art. 14, u.c., (il decreto attuativo, cui l'art. 116 rinvia) dispone che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli dello stesso decreto riferibili alla disciplina della tra Spa renza prevista dall'art. 115 T.u.i.r..

Dunque, in base alla normativa richiamata, anche alle società a ristretta base partecipativa, che optano per il regime della tra Spa renza, si applicano le previsioni di cui all'art. 115 T.u.i.r., fatta eccezione per quelle di cui al comma 1, che concernono appunto solo le società per azioni, cooperative e di mutua assicurazione partecipate a loro volta da società della stessa tipologia.

Alla luce delle suesposte considerazioni appare evidente come risulti applicabile al caso di specie l'art. 115, comma 7, T.u.i.r., il quale, per quanto concerne il primo anno di efficacia dell'opzione, prevede che la società sia tenuta al versamento dell'acconto Ires.

Anche i soci devono determinare l'acconto Irpef, utilizzando a scelta il metodo storico o previsionale, con la differenza che, nel caso in cui optino per il sistema previsionale, possono tenere in considerazione gli effetti derivanti dal regime adottato, come le presunte perdite che saranno loro imputate dalla società.

In tal senso depone anche la circolare n. 49 del 22/11/2004 dell'Agenzia delle entrate, che al punto 2.15, sugli acconti di imposta, spiega che "L'art. 115, comma 7, del nuovo TUIR disciplina gli obblighi degli acconti di imposta e stabilisce che l'esercizio dell'opzione non ibera completamente da tale obbligo la società partecipata, che è comunque tenuta al versamento dell'acconto nel primo periodo di validità dell'opzione.

Naturalmente, l'acconto versato dalla partecipata sarà scomputabile, in base alla rispettiva percentuale di partecipazione agli utili, dall'imposta dovuta a saldo dai singoli soci (art. 115, comma 3, del nuovo TUIR)".

In sintesi, si legge nella citata circolare che nel primo periodo d'imposta di efficacia dell'opzione gli obblighi di acconto permangono anche in capo alla partecipata che dovrà calcolarli con il criterio storico, sulla base del reddito prodotto nel periodo d'imposta precedente, oppure facendo ricorso al criterio previsionale, ma senza tenere conto degli effetti dell'opzione nella determinazione dell'imposta (art. 9, comma 1, del decreto ministeriale), mentre solo a partire dal secondo periodo di efficacia dell'opzione la società partecipata non deve versare acconti. In tale ultimo caso, l'obbligo ricade sui singoli soci che possono determinare l'importo da versare a titolo di acconto sulla base del metodo previsionale o sulla base del metodo storico, in ogni caso considerando anche l'imposta corrispondente al reddito imputato per tra Spa renza.

Alla luce delle suesposte considerazioni appare evidente come nel caso di specie, in cui non è controverso trattarsi degli acconti del primo esercizio di efficacia dell'opzione per la tra Spa renza, debba applicarsi l'art. 115, comma 7, T.u.i.r., a mente del quale permaneva la responsabilità della società per gli obblighi di acconto.

Da ciò consegue l'illegittimità per violazione di legge della pronuncia gravata, che non ha riconosciuto l'obbligo della società di versare l'acconto Ires nel primo periodo successivo all'opzione per la tra Spa renza.

Gli eventuali acconti versati dai soci a titolo di Irpef non escludono l'obbligo della società di versare l'acconto Ires, che, a sua volta, sarà scomputabile, in base alla rispettiva percentuale di partecipazione agli utili, dall'imposta dovuta a saldo dai singoli soci.

La sentenza impugnata va dunque cassata in relazione al motivo dedotto, con rinvio alla Commissione di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emila - Romagna, in diversa composizione, che liquiderà anche le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emila - Romagna, in diversa composizione, cui demanda di provvedere anche sulle spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, il 9 novembre 2022.

Depositato in Cancelleria il 21 novembre 2022

Documenti citati

Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza