

Sulla legittimità dell'opzione per il regime di tassazione su base catastale in caso di trasformazione da società semplice in società di capitali

Cass. Sez. Trib. 22 febbraio 2025, n. 4705 ord. - Cataldi, pres.; Chieca, est. - Agenzia delle Entrate (Avv. gen. Stato) c. Società Agricola Fratelli Vi. DI Vi.At. E C. Srl (avv. Fiorilli). (*Confemra Comm. trib. reg. Emilia-Romagna 20 luglio 2016*)

Imposte e tasse - Trasformazione da società semplice in società di capitali - Opzione per il regime di tassazione su base catastale - Rideterminazione del reddito imponibile ai fini IRES e IRAP.

(*Omissis*)

FATTO

La Direzione Provinciale di Ferrara dell'Agenzia delle Entrate notificava alla Società Agricola Vi. DI Vi.At. E C. Srl (d'ora in poi F.Ili Vi. Srl), trasformatasi da società semplice in società di capitali con atto pubblico del 28 agosto 2008, un avviso di accertamento con il quale, ritenuta illegittima l'opzione per il regime di tassazione su base catastale di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986 esercitata dalla contribuente, ai sensi dell'art. 1, comma 1093, della L. n. 296 del 2006 (Finanziaria 2007), per il periodo dal 1 settembre al 31 dicembre 2008, rideterminava il reddito imponibile ai fini dell'IRES e dell'IRAP afferente al suindicato arco temporale, operando le conseguenti riprese fiscali e irrogando le sanzioni amministrative pecuniarie previste dalla legge.

La prefata società impugnava l'atto impositivo dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Ferrara, che respingeva il suo ricorso.

La decisione veniva, però, successivamente riformata dalla Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna, la quale, con sentenza n. 2041/2016 del 20 luglio 2016, in accoglimento dell'appello della parte privata, annullava l'avviso di accertamento impugnato.

A fondamento della decisione assunta il collegio regionale osservava che: - in virtù del combinato disposto degli artt. 1, comma 1093, della L. n. 296 del 2006, 2, comma 1, del D.M. n. 213 del 2007 (emanato ai sensi del comma 1095 dell'art. 1 della citata legge) e 1, comma 1, del D.P.R. n. 442 del 1997, l'opzione in discorso poteva essere legittimamente esercitata a partire dall'inizio del periodo d'imposta o dell'attività, che per le società di capitali deve essere individuato ai sensi dell'art. 76 del TUIR; - il comma 2 del predetto art. 76 dispone che "il periodo di imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo", precisando che, "se la durata dell'esercizio o del periodo di gestione non è determinata dalla legge o dall'atto costitutivo, o è determinata in due o più anni, il periodo di imposta è costituito dall'anno solare"; - alla luce di ciò, "il primo periodo d'imposta da prendere in considerazione per la valida espressione della volontà di esercitare l'opzione e(r) quello seguito alla trasformazione in società a responsabilità limitata, ossia dal 01 settembre al 31 dicembre 2008".

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

La F.Ili Vi. Srl ha resistito con controricorso.

La causa è stata avviata alla trattazione in camera di consiglio, ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

Nel termine di cui al comma 1, terzo periodo, dello stesso articolo la controricorrente ha depositato memoria illustrativa.

DIRITTO

1. Con il primo motivo di ricorso, formulato ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3) c.p.c., sono denunciate la violazione e la falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 1, comma 1093, della L. n. 296 del 2006, del D.M. n. 213 del 2007 e degli artt. 7 e 76 del TUIR.

1.1 Si sostiene che avrebbe errato la CTR nell'affermare che, ai fini del legittimo esercizio dell'opzione prevista dall'art. 1, comma 1093, della L. n. 296 del 2006, potesse essere considerato autonomo periodo d'imposta l'arco temporale compreso fra il 01 settembre e il 31 dicembre 2008.

1.2 Viene al riguardo obiettato che, a mente dell'art. 76, comma 2, del TUIR, il periodo d'imposta è costituito dall'esercizio o periodo di gestione dell'ente determinato dalla legge o dall'atto costitutivo e che, nel caso di specie, l'art. 23 dello statuto della F.Ili Vi. Srl prevedeva la chiusura degli esercizi sociali al 31 dicembre di ogni anno, in tal modo "evidentemente intendendo fissare la coincidenza dell'esercizio sociale, e dunque del periodo di imposta, con l'anno solare".

2. Con il secondo motivo, proposto in via graduata ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5) c.p.c., è lamentato l'omesso esame di un fatto decisivo e controverso.

2.1 Si rimprovera al collegio di appello di aver trascurato di considerare che, a mente dell'art. 23 dello statuto della F.Ili Vi. Srl, la durata dell'esercizio sociale coincideva con quella dell'anno solare, sicché non poteva ritenersi valida l'opzione

per un determinato regime fiscale esercitata dalla società in riferimento a un periodo d'imposta decorrente dal 1 settembre.
3. Il primo motivo pone una questione interpretativa sulla quale non constano precedenti specifici nella giurisprudenza di legittimità.

3.1 Conviene, pertanto, anzitutto ricostruire la disciplina normativa di riferimento, la quale è costituita da:

(A)L. n. 296 del 2006 (Finanziaria 2007)

- Art. 1, comma 1093:

"Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni";

- Art. 1, comma 1095:

"Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, sono dettate le modalità applicative del comma 1093";

(B)D.M. 27 settembre 2007, n. 213, emanato in attuazione del citato art. 1, comma 1095, della L. n. 296 del 2006.

- Art. 1:

"L'opzione per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, prevista dall'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, può essere esercitata dalle società di persone, dalle società a responsabilità limitata e dalle società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99";

- Art. 2:

"1. Ai fini delle modalità di esercizio dell'opzione di cui all'articolo 1 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni recate dal decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442.

2. L'opzione perde efficacia con effetto dal periodo di imposta in cui per i soggetti indicati all'articolo 1 vengono meno i requisiti prescritti dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99";

- Art. 6:

"Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che posseggano i requisiti sostanziali di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99 sin dall'inizio del periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto possono optare per il regime impositivo di cui all'articolo 1 a partire dal medesimo periodo di imposta, se inseriscono nella ragione sociale o nella denominazione sociale l'indicazione di "società agricola" ed adeguano lo statuto entro il primo periodo di imposta per il quale è esercitata l'opzione";

(C)D.P.R. n. 442 del 1997:

- Art. 1:

"1. L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. È comunque consentita la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative.

2. In presenza di fusione o scissione di società il regime di determinazione dell'imposta, prescelto da ciascun soggetto, continua fino alla prevista scadenza, con l'applicazione, ove necessario, delle norme contenute nell'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633";

- Art. 2:

"1. Il contribuente è obbligato a comunicare l'opzione di cui all'articolo 1 nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata.

2. Nel caso di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta è comunicata con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto.

3. Resta ferma la validità dell'opzione anche nelle ipotesi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione, sanzionabili secondo le vigenti disposizioni".

3.2 Dalla lettura coordinata delle disposizioni che precedono si ricava che:

- l'opzione per il regime impositivo su base catastale ex art. 32 del TUIR deve essere esercitata dalle società agricole indicate nell'art. 1, comma 1093, della L. n. 296 del 2006 secondo le modalità stabilite dal D.M. n. 213 del 2007, emanato in attuazione dell'art. 1, comma 1095, della stessa legge;

- tale decreto ministeriale, all'art. 2, comma 1, rinvia alle disposizioni contenute nel D.P.R. n. 442 del 1997 ("Regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle opzioni in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte dirette");

- il richiamato D.P.R., a sua volta, prevede che l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta può essere alternativamente esercitata: (a) mediante comunicazione inserita nella prima dichiarazione da presentare successivamente alla scelta operata; (b) "per facta concludentia" con una condotta attuativa tenuta "sin dall'inizio dell'anno o dell'attività";

- in base alla norma transitoria contenuta nell'art. 6 del D.M. n. 213 del 2007, l'opzione può essere esercitata già a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore dello stesso decreto, alle condizioni ivi previste (possesso dei requisiti sostanziali di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004 fin all'inizio del periodo d'imposta; inserimento nella ragione sociale o nella denominazione sociale dell'indicazione di "società agricola"; adeguamento dello statuto entro la fine del periodo di imposta);

- a decorrere dal primo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.M. citato, l'opzione è esercitabile secondo le modalità di cui agli artt. 1, comma 1, e 2, comma 1, del D.P.R. n. 442 del 1997, operanti in virtù del rinvio contenuto nell'art. 2, comma 1, dello stesso decreto ministeriale; conseguentemente, essa deve essere comunicata nella prima dichiarazione presentata successivamente alla scelta operata, potendo altrimenti essere desunta da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili "sin dall'inizio dell'anno o dell'attività".

3.3. Tanto premesso, e venendo alla concreta vicenda in esame, va osservato che in data 28 agosto 2008 la F.Ili Vi. si trasformò da società semplice in società a responsabilità limitata, inserì nella propria denominazione l'indicazione "società agricola" e modificò lo statuto con la previsione che da lì in poi il suo oggetto sociale sarebbe stato costituito dall'esercizio esclusivo delle attività di cui all'art. 2135 c.c.

3.4. Orbene, il periodo compreso fra tale data e la fine dell'anno solare 2008 doveva formare oggetto della prima dichiarazione annuale che la società era tenuta a presentare, considerato che: (a) ai sensi dell'art. 76, comma 2, del TUIR, il periodo d'imposta dei soggetti passivi IRES è costituito dall'esercizio o periodo di gestione della società o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo; (b) in base a quanto allegato dalla stessa Agenzia delle Entrate, l'esercizio sociale della F.Ili Vi. Srl coincideva con l'anno solare.

3.5. Con tale dichiarazione la società poteva, quindi, legittimamente esercitare l'opzione, ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 442 del 1997, con riferimento alla parte del periodo d'imposta successiva all'inizio della sua attività (28 agosto-31 dicembre 2008).

Del resto, a mente dell'art. 1, comma 1, dello stesso D.P.R., l'esercizio dell'opzione sarebbe stato desumibile anche da comportamenti attuativi tenuti dalla società fin dall'inizio dell'attività, e non necessariamente fin dall'inizio dell'anno, stante l'alternatività delle due situazioni ivi contemplate, palesata dall'uso della congiunzione disgiuntiva "o".

3.6. Vanno conclusivamente affermati i seguenti principi di diritto:

"In tema di opzione per il regime impositivo di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986, alla stregua della disciplina complessivamente ricavabile dall'art. 1, commi 1093 e 1095, della L. n. 296 del 2006 e dal D.M. 27 settembre 2007, n. 213, qualora una società agricola sia in possesso dei requisiti sostanziali prescritti dall'art. 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004 sin dall'inizio del periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto ministeriale e risultino soddisfatti i requisiti formali ivi previsti all'art. 6, tale opzione può essere esercitata a partire dal medesimo periodo d'imposta";

"Le società di persone, a responsabilità limitata o cooperative rivestenti la qualifica di società agricole ai sensi dell'art. 2 del D.Lgs. n. 99 del 2004 possono esercitare l'opzione per il regime impositivo di cui all'art. 32 del D.P.R. n. 917 del 1986, relativamente ai periodi d'imposta successivi a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.M. 27 settembre 2007, n. 213, secondo le modalità alternativamente previste dagli artt. 1 e 2 del D.P.R. n. 442 del 1997, applicabili in virtù del rinvio contenuto nell'art. 2, comma 1, del citato decreto ministeriale. In base a tale disciplina normativa, l'opzione è esercitabile anche con riferimento all'arco temporale decorrente dall'inizio dell'attività sociale, ove non coincidente con l'inizio dell'anno".

3.7. Per quanto precede, va esclusa la sussistenza del denunciato "error in iudicando".

3.8. Non osta alle conclusioni appena esposte la difforme interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 50/E emanata dalla Direzione Centrale Normativa il 01 ottobre 2010, trattandosi di mero documento di prassi non costituente fonte di diritto e non vincolante per il contribuente, per gli uffici gerarchicamente subordinati e per la stessa autorità che l'ha emanato (cfr. Cass. Sez. Un. n. 23031/2007), né tantomeno per il giudice, il quale, in caso di contenzioso, deve enucleare il corretto significato da attribuire alle disposizioni, senza che possa attribuirsi rilievo decisivo all'orientamento esegetico dell'Amministrazione, quand'anche espresso in atti formali (cfr. Cass. Sez. Un. n. 15886/2024).

4. Il secondo motivo, proposto in via graduata, è anch'esso infondato.

4.1. La circostanza che si assume non essere stata esaminata dalla CTR - ovvero l'esistenza di un articolo dello statuto della F.Ili Vi. Srl che prevedeva la coincidenza dell'esercizio sociale con l'anno solare-, oltre a non costituire un vero e proprio "fatto", nei termini esplicitati dalle Sezioni Unite con l'arresto n. 8053/2014, non appare decisiva, cioè idonea a determinare un esito diverso della controversia, alla luce di quanto si è detto sopra in sede di scrutinio del precedente mezzo di gravame, e cioè che l'opzione per il regime impositivo su base catastale poteva essere legittimamente esercitata dalla contribuente, per il periodo d'imposta 2008, con riferimento all'arco temporale decorrente dall'inizio dell'attività sociale, anche se di durata inferiore all'anno.

5. In definitiva, il ricorso deve essere respinto.

6. La novità della questione giuridica trattata giustifica l'integrale compensazione delle spese del presente giudizio di legittimità fra le parti.

7. Non si fa luogo all'attestazione di cui all'art. 13, comma 1-quater, del D.P.R. n. 115 del 2002, essendo applicabile

all'Agenzia fiscale delle Entrate -in virtù del rinvio contenuto nell'art. 12, comma 5, del D.L. n. 16 del 2012, convertito in L. n. 44 del 2012- la disposizione recata dall'art. 158, comma 1, lettera a), dello stesso D.P.R., prevedente la prenotazione a debito del contributo unificato in favore delle amministrazioni pubbliche.
P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso e compensa interamente fra le parti le spese del presente giudizio di legittimità.

(Omissis)

