



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

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

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La Sig.ra Maria [REDACTED] in qualità di amministratore unico della società [REDACTED] rappresentata e difesa come in atti, ha proposto ricorso contro l'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Ascoli Piceno avverso il provvedimento di rigetto del rimborso Ires per mancata deduzione dell'Irap relativa alle spese per il personale dipendente e assimilato (art. 2, comma 1- quater, DL n. 201/2011) – notificato a mezzo PEC in data 13 maggio 2022.

La [REDACTED] nelle annualità 2007 e 2008, ha optato, ex artt. 115 e seguenti del T.U.I.R, per il regime tributario di “trasparenza fiscale”, nella qualità di “società partecipante” unitamente alle società [REDACTED] (“società partecipante”) ed [REDACTED] quest’ultima nella qualità di “società trasparente”.

Di conseguenza, negli anni 2007 e 2008 il reddito d’impresa prodotto dalla “società trasparente” ([REDACTED]) è stato attribuito per trasparenza alle società di capitali “partecipanti” tra cui la ricorrente [REDACTED]

Negli anni 2007 e 2008, la “società trasparente” (la [REDACTED]), in ossequio a quanto previsto dall’art. 1, comma 1, D. Lgs. n. 446 del 1997, non aveva dedotto, dal reddito attribuibile ai soci, l'Irap relativa alle spese per il personale dipendente ed assimilato; successivamente, a seguito del mutato quadro normativo che ha previsto la deducibilità dell'IRAP, in data 18.01.2013, la [REDACTED] ha presentato telematicamente l'istanza di rimborso dell'IRES relativa alle predette annualità, indicando nel rigo RI 15, colonna 6 del Modello di richiesta, l'importo della maggiore IRES richiesta a rimborso per ciascuna annualità:

- per il periodo di imposta 2007 l'IRES richiesta a rimborso è pari ad euro 115.303,00;

- per il periodo di imposta 2008 l'IRES richiesta a rimborso è pari ad euro 72.676,00.

In data 13 maggio 2022 a mezzo PEC, l'Agenzia delle Entrate ha notificato alla ricorrente il Provvedimento di rigetto del rimborso IRES asserendo che i rimborsi in oggetto non sono stati convalidati in quanto non risultava trasmessa l'istanza di riferimento della società trasparente indicata nei righi RI2, colonna 2, dei moduli relativi alle singole annualità e, pertanto, non risultava possibile liquidare l'istanza della partecipante.

Le ragioni del ricorso possono essere così sintetizzate:

1) Legittimità e correttezza della richiesta di rimborso in quanto le stesse istruzioni al modello previsto per l'istanza di rimborso, prevedono che, per le società che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale, la deduzione è fatta dalla società trasparente che rideterminerà il reddito e provvederà a comunicarlo ai propri soci affinché possano presentare istanza di rimborso della maggiore imposta assolta. La legittimazione a richiedere il rimborso, pertanto, spetta alle società partecipate;

2) l'omessa trasmissione dell'“istanza/comunicazione” da parte della “società trasparente” non pregiudica il diritto al rimborso della maggiore IRES in capo alla “società partecipante”;

3) violazione dell’art. 115 del TUIR; se la società trasparente non è tassabile non si può configurare un diritto al rimborso in capo alla stessa;

4) Violazione del principio di capacità contributiva;

5) Violazione e/o falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 97, comma 2, della Costituzione e 1, comma 1, della Legge n. 241 del 1990 (principio di "buon andamento ed imparzialità della pubblica amministrazione"), dell'art. 10, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente (principio di "collaborazione e della buona fede"), del combinato disposto degli artt. 53, comma 1, 97, comma 2, della Costituzione (principi di "imparzialità" e di "buon andamento" dell'azione della pubblica amministrazione; sul punto anche artt. 6 e 7 della CEDU e 41, 42, 47 e 52 della "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea"), nonché dell'art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU.

In data 24 ottobre 2022 la società ricorrente ha depositato memoria.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate- Direzione Provinciale di Ascoli Piceno la quale, nel confermare la legittimità del provvedimento di rigetto, osserva che non è stata seguita da parte della ricorrente la corretta procedura per la richiesta di rimborso. Per i soggetti IRES che abbiano esercitato l'opzione per il regime della trasparenza ai sensi degli articoli 115 e 116 del TUIR, la procedura per la richiesta di rimborso è stabilita nella Circolare E n. 8/2013 e nelle istruzioni al Modello per l'istanza di rimborso. Per i periodi antecedenti quello in corso al 31 dicembre 2012 deve essere il soggetto trasparente a rideterminare il proprio reddito imponibile mediante presentazione dell'istanza telematica e a comunicare ai soci la quota di rispettiva spettanza al fine di consentire agli stessi di ricalcolare la propria base imponibile e di presentare, ricorrendone i presupposti, istanza di rimborso per la maggiore imposta assolta.

Non avendo la società ██████████ presentato istanza propria con la determinazione della deduzione spettante, indicando i versamenti Irap e le spese del personale di riferimento per gli anni 2007 e 2008, l'Ufficio è stato impossibilitato ad esaminare l'istanza presentata dalla partecipante ██████████ e, pertanto non ha erogato il rimborso.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

L'art. 6, comma 1, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 ha previsto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, la parziale deducibilità, ai fini dell'IRPEF e dell'IRES, del dieci per cento dell'IRAP riferita al costo del lavoro. La stessa agevolazione è stata prevista per i periodi di imposta anteriori al 2008 per i quali fosse stata presentata, entro il termine di cui all'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, istanza per il rimborso.

L'art. 6 recita:

1. " A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008, è ammesso in deduzione ai sensi dell'articolo 99, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, un importo pari al 10 per cento dell'imposta regionale sulle attività produttive determinata ai sensi degli articoli 5, 5-bis, 6, 7 e 8 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, forfetariamente riferita all'imposta dovuta sulla quota imponibile degli interessi passivi e oneri assimilati al netto degli interessi attivi e proventi assimilati (1)."

2. In relazione ai periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2008, per i quali è stata comunque presentata, entro il termine di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, istanza per il rimborso della quota delle imposte sui redditi corrispondente alla quota dell'IRAP riferita agli interessi passivi ed oneri assimilati ovvero alle spese per il personale dipendente e assimilato, i contribuenti hanno diritto, con le modalità e nei limiti stabiliti al comma 4, al rimborso per una somma fino ad un massimo del 10 per cento dell'IRAP dell'anno di competenza, riferita forfetariamente ai suddetti interessi e spese per il personale, come determinata ai sensi del comma 1.

Al comma 4 è stato previsto:

4. "*<...> Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze ed ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo.*"

Successivamente, con l'art. 2, comma 1, del D.L. n. 201 del 6 dicembre 2011, è stata introdotta l'integrale deduzione dall'IRPEF e dall'IRES (a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012) dell'IRAP relativa al costo del lavoro dipendente.

Con l'art. 4, comma 12, del D.L. n. 16/2012 è stata riconosciuta ai contribuenti la possibilità di operare la deduzione dell'IRAP relativa alle spese per il personale dipendente ed assimilato anche per i periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012: "*12. Nell'articolo 2 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, dopo il comma 1-ter è inserito il seguente: «1-quater. In relazione a quanto disposto dal comma 1 e tenuto conto di quanto previsto dai commi da 2 a 4 dell'articolo 6 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità di presentazione delle istanze di rimborso relative ai periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2012, per i quali, alla data di entrata in vigore del presente decreto, sia ancora pendente il termine di cui all'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, nonché ogni altra disposizione di attuazione del presente articolo.».*"

Le modalità di inoltro e compilazione dell'istanza di rimborso sono state disciplinate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 140973 del 17 dicembre 2012.

Il predetto provvedimento ha approvato il modello per inoltrare per l'istanza di rimborso nonché le istruzioni al medesimo. Nella parte denominata "Casi particolari" vengono dettate regole per le società trasparenti. In tale sezione si legge: "*Per le società di persone e le associazioni di cui all'art. 5 del Tuir, nonché per le società che hanno optato per il regime della trasparenza fiscale ai sensi degli artt. 115 e 116 del Tuir, la deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap versata è fatta dalla stessa società/associazione trasparente in sede di determinazione della base imponibile da imputare ai soci/associati.*"

*In questa ipotesi, quindi, sarà la società/associazione trasparente a rideterminare il proprio reddito al netto dell'Irap versata mediante presentazione del presente modello, anche se nello stesso non è evidenziato alcun importo da rimborsare, e a comunicare ai propri soci/associati la quota di rispettiva spettanza, affinché ciascuno di questi, previa rideterminazione della propria base imponibile, possa presentare – ricorrendone i presupposti – istanza di rimborso della maggiore imposta assolta.*

*Al riguardo, si precisa che per consentire una corretta liquidazione del rimborso richiesto è opportuno che l'istanza del soggetto trasparente sia presentata non oltre la data di presentazione dell'istanza del soggetto partecipante.*

*Le istanze devono, quindi, essere compilate secondo le istruzioni generali precedentemente illustrate, con le seguenti particolarità."*

*Quanto agli adempimenti del soggetto partecipante è stato previsto: "Il soggetto partecipante (socio, associato, etc.) compila la presente istanza anche tenendo conto del reddito (o della perdita) rideterminato ricevuto per trasparenza, avendo cura di indicare in colonna 2 del rigo RI2 il codice fiscale del soggetto partecipato (società di persone, associazione professionale, etc.)."*

*Per il soggetto trasparente è stato previsto: "Il soggetto trasparente (società di persone, associazione professionale, etc.) compila l'istanza avendo cura di barrare la casella 3 del rigo RI2. Non deve, invece, essere indicata nel rigo RI5 l'imposta sul reddito rideterminata (tranne i casi di impresa familiare e di Trust*

*misto).*”

Da quanto sopra esposto si evince che l'istanza di rimborso doveva essere presentata dal soggetto partecipante in quanto allo stesso sono stati imputati i redditi per trasparenza e, conseguentemente, ha assolto all'obbligo tributario versando le proprie imposte (IRES/IRPEF). Infatti, le istruzioni al modello prevedevano che solo la società partecipata avrebbe dovuto indicare la somma da richiedere a rimborso.

Nelle istruzioni è, altresì, specificato che la deduzione dalle imposte sui redditi dell'Irap versata è fatta dalla stessa società trasparente in sede di determinazione della base imponibile da imputare ai soci ed a questi comunicata. Il socio partecipante ha, pertanto, presentato la prescritta istanza di rimborso con i dati forniti dalla società trasparente.

Il modello che avrebbe dovuto presentare la società trasparente non può essere definito istanza di rimborso ma una comunicazione di dati sulla base dei quali l'A.F. avrebbe potuto esercitare un controllo per liquidare l'istanza di rimborso.

Il diritto del contribuente a ricevere il rimborso non può essere pregiudicato dal mancato invio della dichiarazione di cui sopra da parte del soggetto trasparente che è un soggetto autonomo e, pertanto, il socio partecipante non può essere penalizzato dall'omissione di un adempimento spettante ad altro soggetto.

L'evoluzione legislativa in materia di deduzione dell'IRAP dall'IRES intende agevolare le imprese che hanno un alto costo del lavoro e le norme sopra citate non hanno previsto in alcun modo il diniego del rimborso in assenza della dichiarazione dei dati da parte del soggetto trasparente. Una diversa conclusione comporterebbe un effetto improprio equivalente a quello sanzionatorio non previsto dall'ordinamento e contrastante con i principi di cui agli artt. 2 e 3 del D. Lgs. n. 472/97 nonché il mancato rispetto del principio di proporzionalità della sanzione.

Come stabilito anche nell'ordinanza della Cassazione del 5.5.2023 n. 11974, delle mere istruzioni di compilazione, peraltro dichiaratamente finalizzate ad esigenze organizzative dell'Amministrazione, non possono di per sé sole incidere sul diritto del contribuente al rimborso.

La richiesta di rimborso è stata regolarmente e tempestivamente presentata e si ritiene che l'Ufficio avrebbe potuto effettuare il controllo, formale e sostanziale, e comunicare tempestivamente, una volta ricevuta la predetta istanza, eventuali irregolarità, inesattezze ecc. nell'ottica del generale principio di collaborazione e buona fede che deve improntare l'attività amministrativa, proprio al fine di consentire al contribuente di fornire chiarimenti o di effettuare eventuali rettifiche. Nel caso di specie, non vi è stata alcuna verifica di regolarità dell'istanza presentata dal contribuente e l'Ufficio non ha contestato dal punto di vista sostanziale il credito ma ha negato il rimborso solo a causa della mancata comunicazione dei dati da parte del soggetto trasparente.

L'osservazione dell'Ufficio che, diversamente dal procedimento di cui agli artt. 36-bis e ss. del DPR n. 600/1973, è chiamato solo a liquidare le istanze presentate ma non a rideterminare l'IRES o la minor IRES dovuta dai contribuenti sulla scorta di dichiarazioni presentate in anni precedenti e già liquidate o sulla base di documentazione non presentata tempestivamente, non toglie che, per la suddetta liquidazione, l'Ufficio avrebbe potuto effettuare i controlli di legittimità della richiesta e di corretta determinazione dell'importo chiesto a rimborso utilizzando anche i dati in possesso dell'A.F. (dichiarazione Mod. 770, versamenti, ecc.), tenuto anche conto del notevole lasso di tempo (nove anni) intercorso tra la presentazione dell'istanza di rimborso ed il successivo diniego dell'Agenzia (emesso a seguito del sollecito della [REDACTED]).

Il mancato rimborso di imposte pagate in eccesso rispetto a quanto dovuto costituirebbe violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Costituzione (cfr. anche Corte di Cassazione civile, Sezioni Unite, sentenza 30 giugno 2016, n. 13378 sulla possibilità in sede contenziosa, di opporsi alla maggiore pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria).

Per tutto quanto sopra esposto la Corte accoglie il ricorso.

La particolarità della materia trattata e l'omissione della comunicazione da parte della società trasparente giustificano l'integrale compensazione delle spese di lite.

**P.Q.M.**

La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Ascoli Piceno accoglie il ricorso; spese compensate.