



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Provinciale di VENEZIA Sezione 01, riunita in udienza il 25/03/2022 alle ore 11:30 con la seguente composizione collegiale:

CARACCIOLO GIUSEPPE, Presidente
VANADIA GAETANO, Relatore
PRIMICERIO GIUSEPPE, Giudice

in data 25/03/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 348/2021 depositato il 13/10/2021

proposto da

Difeso da

contro

Agenzia Entrate Direzione Regionale Veneto

elettivamente domiciliato presso dr.veneto.gtpec@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- SILENZIO RIFIUT IRES-ALTRO

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

La società _____, in persona del legale rappresentante “pro tempore”, dott. _____, presenta ricorso reclamo nei confronti dell’Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Venezia Ufficio Territoriale di Venezia 2, per l’annullamento del silenzio-rifiuto formatosi relativamente all’istanza di rimborso notificata in data 17 giugno 2011, avente ad oggetto l’importo complessivo di € 337.434,00, a titolo di maggiore IRES versata per l’anno d’imposta 2006, per effetto della mancata deduzione dei costi per “stock option”, presentando ricorso presso la Commissione.

In fatto la _____ aveva attivato due piani c.d. di “stock option”, il primo in data 30 novembre 2004 e il secondo in data 15 dicembre 2005.

Tali piani di incentivazione riservati a dipendenti, amministratori e collaboratori, nell’ambito dei principi contabili internazionali IAS/IFRS, ed in particolare secondo i criteri previsti dal principio IFRS 2, sono qualificati contabilmente come costi per prestazioni di lavoro remunerate con l’emissione di strumenti rappresentativi del capitale proprio della società emittente.

Il costo rilevato durante il 2006 per i servizi dei dipendenti ricevuti è stato di € 1.023.000, come risulta dai prospetti e dalle note del bilancio dell’anno 2006.

Pertanto, in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi Modello Unico SC

2007 per il periodo di imposta 2006, la Società ha, prudenzialmente, in mancanza di chiarimenti sul corretto trattamento da applicare ai suddetti costi, la società, ha proceduto a effettuare una variazione in aumento, pari a € 1.022.526, corrispondente, agli oneri per “stock option” iscritti a conto economico nel suddetto periodo, che per l’effetto ha determinato un reddito imponibile IRES pari a € 86.198.248. L’ammontare è stato dichiarato nel Modello Unico SC 2007 - redditi 2006, al rigo RF 62 e al rigo RN 1, da cui, l’IRES dovuta per il 2006 è stata determinata pari ad € 28.445.422.

L’imposta a debito, calcolata deducendo l’acconto già versato pari ad € 26.718.241 è stata determinata in € 1.134.644 e versata il 18 giugno 2007 per € 910.640,00 e il 28 settembre 2007 per € 224.004,00.

In data 17.06.2011 la Società ha presentato all’Agenzia delle Entrate istanza di rimborso avente ad oggetto l’importo complessivo di € 337.434,00 (i.e. il 33 per cento di € 1.022.556), oltre interessi maturati e maturandi, versato a titolo di maggiore IRES per l’anno d’imposta 2006 per effetto della mancata deduzione dei costi per “stock option” rilevati nel conto economico per l’esercizio 2006.

Poiché l’Agenzia non ha provveduto al rimborso della somma richiesta né ha fornito alcuna risposta all’istanza, si è formato il silenzio rifiuto avverso il quale ritenendo di aver diritto al rimborso in base all’interpretazione dell’articolo 83 del TUIR, secondo il testo vigente *ratione temporis* e in base al successivo D.M. 8 Giugno 2011, art. 6, comma 1, presenta ricorso per illegittimità/infondatezza del silenzio rifiuto formatosi in relazione all’istanza di rimborso.

La ricorrente chiede alla Commissione di annullare il silenzio-rifiuto formatosi relativamente all’istanza di rimborso della maggiore IRES di € 337.434,00, versata dalla Società per l’anno d’imposta 2006 e, per l’effetto, condannare l’Agenzia a rimborsare a favore della ricorrente il predetto importo, oltre gli interessi maturati e

maturandi sino alla data di erogazione del rimborso.

Si costituisce l'Ufficio presentando le proprie controdeduzioni, affermando che con l'istanza di rimborso presentata, la società chiedeva la riduzione della base imponibile IRES per € 1.022.526,00, con il conseguente ricalcolo delle imposte ritenendo di avere diritto al rimborso dell'imposta Ires, indebitamente versata, per un importo pari ad € 337.434,00 e relativo al costo per stock option.

Sostiene l'Ufficio che a causa del passaggio dalle regole fiscali in vigore prima delle modifiche introdotte dalla legge finanziaria 2008 alle regole di derivazione rafforzata, la disciplina tributaria delle operazioni in esame muta radicalmente passando da un regime in cui la relativa rappresentazione contabile era ininfluenta ai fini delle previgenti norme fiscali ad un regime in cui la rappresentazione contabile stessa trova riconoscimento fiscale.

Conclude l'Ufficio chiedendo alla Commissione il rigetto del ricorso e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

Nella denegata ipotesi dell'accoglimento del ricorso, che venga dichiarata la prescrizione degli interessi ai sensi dell'art. 2948 c.c. n. 4.

All'udienza del 24 marzo 2022 la controversia, dopo deposito di memoria ex art. 32 del D.lgs. 546 del 1992 di parte ricorrente, con trattazione da remoto ai sensi dell'art. 27 del D.L. 28 ottobre 2020 nr.137, è stata trattenuta in decisione e decisa come da separato dispositivo qui riprodotto.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e va accolto per i motivi che seguono:

Preliminarmente il Collegio rileva che le stock option sono strumenti di incentivazione che vengono solitamente concessi al top management e ai membri del consiglio di amministrazione di un'azienda oppure a dipendenti.

Tali piani assegnano al dipendente la facoltà di acquistare (o di assegnare), nel caso si utilizzino azioni emesse in precedenza, o di sottoscrivere, nel caso si utilizzino azioni di nuova emissione, titoli rappresentativi del capitale di rischio della società. I piani di stock option l'obiettivo di vincolare una parte del salario all'andamento del titolo sul mercato, stimolando così i dipendenti ad incrementare la propria produttività al fine di migliorare l'efficienza e la redditività del gruppo solitamente, e prevedono tempi diversi durante i quali il dipendente può decidere di esercitare il proprio diritto di opzione ed acquistare le azioni offerte ad un prezzo predeterminato.

Ricorda il Collegio che la disposizione di cui all'art. 6 comma 1 del D.M. 8.6.2011 afferma che: "I componenti negativi imputati a conto economico a titolo di spese per servizi in conformità alle disposizioni dell'IFRS 2 sono rilevanti ai fini fiscali sulla base delle imputazioni temporali rilevate in bilancio ai sensi dell'art. 83 del testo unico". Il legislatore ha dunque risolto il dubbio interpretativo a favore della deducibilità del costo nell'esercizio di rilevazione a conto economico e dunque prima dell'eventuale esercizio dell'opzione, in quanto maggiormente rispettoso del principio di derivazione sancito dal nuovo articolo 83 del Tuir, secondo il quale, per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, sono validi i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

L'IFRS 2 considera gli oneri di stock options quali veri e propri costi sostenuti per l'impiego della risorsa lavoro e tale circostanza deve essere valorizzata anche ai fini fiscali, sia con riferimento alla qualificazione dell'onere (costo di lavoro) sia con riferimento alla sua imputazione temporale (imputazione nel periodo del vesting). La formulazione della norma di cui al D.M. 8.6.2011 consente inoltre di ritenerla applicabile anche ai costi derivanti da stock options attribuite agli amministratori e dipendenti, con la conseguente prevalenza della deducibilità secondo il principio di competenza rispetto al principio di cassa di cui all'art. 95.5 del Tuir.

La stock option assume quindi rilevanza fiscale nei modi e nei tempi in cui il fattore

produttivo conferito (il servizio lavorativo dei dipendenti) partecipa alla produzione del reddito d'impresa, così come avviene in un qualsiasi conferimento in natura. E' infatti pacifico che il valore normale dei beni ricevuti in conferimento costituisca costo fiscalmente riconosciuto per il conferitario. Peraltro, l'Agenzia delle Entrate ha considerato deducibile dal reddito dell'impresa il costo per l'impresa conferitaria e per quanto concerne il periodo di imposta di competenza, questo deve individuarsi con i periodi di imposta nei quali l'onere concorre alla formazione del risultato di bilancio.

Deve infatti oramai ritenersi irrilevante la presenza, nell'ambito del piano, di eventuali condizioni di maturazione del diritto (come ad esempio le condizioni di servizio), non dovendo più ricercarsi a questi fini la certezza giuridica dell'esistenza del costo, ma essendo sufficienti quei requisiti di certezza probabilistica che guidano l'imputazione temporale nel bilancio IAS.

Nel caso di specie, l'Ufficio sostiene che la ricorrente abbia operato la variazione in aumento in dichiarazione dei redditi, ritenendo indeducibile la componente legata ai piani di stock option, poiché secondo l'art. 83 del TUIR, allora vigente (ossia in vigenza del D.lgs. n. 38/2005): *“Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione.”*

Secondo l'Ufficio, l'art. 83, D.P.R. 917/1986 dispone che il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni sulla determinazione del reddito IRES e, nessuna disciplina affronta espressamente il caso delle stock option. Infatti, dalla lettura della norma si evince che la società che concede le stock option al dipendente, in realtà non

sostiene alcun costo, dato che nel caso in cui il piano preveda che la società esegua un aumento di capitale, l'onere dello stesso, di fatto, graverebbe sui soci della società che vedrebbero diluire la propria quota di capitale in favore dei dipendenti, considerato che dall'articolo 109 del Testo unico si desume che sono deducibili solo i costi che siano stati «sostenuti» dalla società”

La ricorrente viceversa, ritiene di aver diritto al rimborso in base all'interpretazione del citato art. 83 del TUIR, secondo il testo vigente *ratione temporis* ed in base al successivo D.M. 8 Giugno 2011 art. 6, comma 1, che conferma la deducibilità, ai fini IRES, dei componenti negativi rilevati al conto economico quali spese per prestazioni di servizi regolate con strumenti rappresentativi di capitale sulla base dell'IFRS 2 che dispone:” *I componenti negativi imputati a conto economico a titolo di spese per servizi in conformità alle disposizioni dell'IFRS 2 sono rilevanti ai fini fiscali sulla base delle imputazioni temporali rilevate in bilancio ai sensi dell'art. 83 del testo unico*”..

Ciò in quanto l'assegnazione di tali strumenti rappresentativi di capitale, costituendo il corrispettivo dell'opera prestata a favore dell'impresa, rappresenta una forma di ulteriore remunerazione del personale o degli amministratori, non prevista dalla rappresentazione giuridico-formale dei fatti aziendali al momento di redazione delle disposizioni del T.U.I.R”.

Osserva il Collegio che all'interno del Titolo II, Capo II, Sezione I del testo unico delle imposte sui redditi, richiamato dal suddetto art. 83, tanto nella versione vigente nel periodo d'imposta 2006 (quanto in quella attuale), non vi è alcuna disposizione che affermi espressamente che il costo delle “stock option” non sia deducibile, pertanto, anche sulla base del solo dato letterale della norma, non essendo stabilita l'indeducibilità dell'onere “de quo”, tale componente negativo di reddito incluso nel conto economico risulta deducibile.

Sulla spettanza degli interessi maturati, l'Agenzia eccepisce “con riferimento agli interessi della somma chiesta a rimborso ... la prescrizione dei medesimi”, poiché

troverebbe applicazione nel caso di specie l'art. 2948, primo comma, n. 4, c.c., ai sensi del quale “si prescrivono in cinque anni ...4) gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente a anno o in termini più brevi”.

Osserva il Collegio che, in dottrina e in giurisprudenza l'obbligazione tributaria è determinata, anno per anno, sulla base di una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi, non potendo la stessa spiegare i propri effetti in modo automatico anche ai periodi di imposta successivi.

Preso atto che l'obbligazione per interessi traenti origine dal diritto al rimborso di tributi versati in eccedenza, chiesti a rimborso e tardivamente erogati dall'Amministrazione finanziaria, pur costituendo un'obbligazione accessoria ed autonoma rispetto a quella relativa al capitale, essa rimane assoggettata alla prescrizione ordinaria decennale, prevista dall'art. 2946, cod. civ. per tutti i casi in cui la legge non dispone diversamente. E ciò proprio in considerazione, della natura dell'obbligazione per interessi in parola, caratterizzata, da un punto di vista “ontologico”, dalla possibilità di essere adempiuta “uno actu”, trattandosi, come evidenziato, di interessi dovuti per “mora ex re” (ossia mora del debitore) derivanti da inadempimento di una somma da versare (i.e. le maggiori imposte versate dal contribuente), (da quest'ultimo) chiesta a rimborso in un'unica soluzione (i.e. a mezzo dell'istanza di rimborso presentata) e non in rate periodiche esigibili solo con il decorso di un lasso di tempo prestabilito.

Dato questo quadro, si deve concludere che, nonostante il carattere “evocativo” del richiamo letterale agli “interessi” contenuto nell'art. 2948, quarto comma, c. c., tale disposizione non è applicabile alla fattispecie qui in esame, disciplinando la stessa obbligazioni per interessi strutturalmente diverse da quelle che qui ci occupa e per casi diversi da quello qui in esame.

A sostegno della tesi secondo la quale le obbligazioni tributarie, in quanto unitarie, debbano soggiacere alla prescrizione decennale, e, non già al termine di prescrizione

quinquennale previsto dall'art. 2948, n. 4, cod. civ., previsto, invece, “*per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi*”, i Giudici di legittimità hanno valorizzato proprio la natura della prestazione tributaria, che, “*«attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, non può considerarsi una prestazione periodica, derivando il debito, anno per anno, da una nuova ed autonoma valutazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi»*. Ciò che non può non valere anche per l'obbligazione restitutoria delle eccedenze già corrisposte, e quindi per gli interessi moratori che vi pertengono, atteso che anche questi ultimi vanno versati in unica soluzione e atteso che decorrendo automaticamente l'obbligazione del loro pagamento dalla scadenza del termine di cui si è detto, l'obbligazione stessa comincia il suo percorso prescrizioneale a far tempo da medesimo termine utile per la prescrizione del credito principale (in termini Cass. Sez. 1. Sentenza n. 23746 del 16/11/2007.con riferimento agli interessi moratori dovuti per ritardo nel pagamento del saldo nel compenso revisionale; Cass. Sez. 2, Sentenza n. 25047 del 27/11/2009 con riferimento ad un debito rateizzato in prestazioni periodiche costituenti adempimento parziale di un'unica obbligazione principale)” (Cass. n. 16611/2020).

Consegue che il credito del contribuente per gli interessi moratori di cui qui trattasi si prescrive in dieci anni dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere, cioè dal novantesimo giorno successivo alla data in cui il credito – indicato nella dichiarazione annuale IVA – si consolida, essendo decorsi due anni senza che l'Amministrazione finanziaria abbia notificato alcun avviso di rettifica o di accertamento (in termini si veda anche Cass. 25.3.2009, n. 7180 e Cass. Sez. 5. Sentenza n. 25717 del 09/12/2009).

Per quanto sopra esposto, la Commissione accoglie il ricorso.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate nella misura di cui al dispositivo.

P.Q.M.

In accoglimento del ricorso annulla il silenzio rifiuto qui impugnato e condanna

l'agenzia resistente a rimborsare la somma oggetto dell'istanza, con gli interessi come richiesti. Condanna la parte resistente alla rifusione delle spese di giudizio liquidate in € 7.000,00 oltre oneri e accessori.

Così deciso in Venezia 25-03-2022.

Il Relatore Estensore

Il Presidente

Dott. Gaetano Vanadia

Dott. Giuseppe Caracciolo