

TaxNewsLetter

2004

N. 5

IN EVIDENZA IN QUESTO NUMERO:

- LA GIURISPRUDENZA TRIBUTARIA DI MAGGIOR INTERESSE
- LE INTERPRETAZIONI MINISTERIALI PIÙ SIGNIFICATIVE DI OTTOBRE

Le considerazioni svolte nel presente documento non devono ritenersi supporto sufficiente per l'adozione di decisioni operative.

INDICE

PARTE PRIMA.....	3
IMPOSTE DIRETTE.....	3
I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	3
1) IRES – Procedure concorsuali – Trattamento fiscale del residuo attivo ex art.183 del TUIR – Agenzia delle Entrate – Circolare del 4 ottobre 2004, n. 42.	3
2) Credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione, di cui all'art. 7 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 – Credito non indicato nella dichiarazione dei redditi – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 4 Ottobre 2004, n. 127.	4
3) IRPEF/IRPEG – Lavoro Dipendente – Azioni offerte alla generalità dei dipendenti di cui all'art. 51, comma 2, lettera g), del TUIR – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 ottobre 2004, n. 129.	5
4) Trattamento tributario delle forme pensionistiche complementari – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 22 ottobre 2004, n. 131.....	6
II GIURISPRUDENZA.....	7
1) IRPEF – Lavoro dipendente – Tassazione separata – Art. 17 D.P.R. n. 917/86 – Indennità contrattuale a seguito di licenziamento illegittimo o per recesso per giusta causa – Riconducibilità a fattispecie reddituali – Condizioni. Sentenza n. 17630 del 20 aprile 2004 (depositata il 01 settembre 2004).	7
2) IRES – Art. 10 R.D.L. n. 652/1939 – Rendita catastale – Opifici – Determinazione – Elementi base di calcolo. Sentenza n. 17933 del 18 maggio 2004 (depositata il 06 settembre 2004).	8
3) IRAP – Professionisti – Attività autonomamente organizzata – Esclusione – Beni strumentali – Occasionali compensi a terzi. Sentenza n. 21203 del 07 ottobre 2004 (depositata il 05 novembre 2004).	8
4) Accertamento delle imposte sui redditi – Controlli – Rettifica delle dichiarazioni – Liquidazione delle imposte - Termine – Perentorietà – Esclusione. Accertamento delle imposte sui redditi – Termine per l'attività di rettifica – Adeguamento a principi costituzionali – Necessità. Sentenza n. 21498 del 23 settembre 2004 (depositata il 12 novembre 2004).	9

PARTE SECONDA	10
IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE	10
I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI	10
1) IVA – Trattamento IVA dei compensi relativi al servizio di distribuzione di carte prepagate – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 ottobre 2004, n.128.	10
II GIURISPRUDENZA.....	11
1) Registro – Determinazione della base imponibile – Valore venale – Immobili o diritti reali immobiliari – Determinazione – Prevalenza del corrispettivo dichiarato. Sentenza n. 18150 del 04 maggio 2004 (depositata il 09 settembre 2004).....	11

PARTE PRIMA

IMPOSTE DIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IRES – Procedure concorsuali – Trattamento fiscale del residuo attivo ex art.183 del TUIR – Agenzia delle Entrate – Circolare del 4 ottobre 2004, n. 42.

La presente Circolare fornisce chiarimenti in merito ad una serie di quesiti sottoposti all'attenzione dell'Agenzia attinenti la corretta determinazione del reddito d'impresa prodotto durante le procedure concorsuali.

Con particolare riferimento al fallimento ed alla liquidazione coatta amministrativa la Circolare esamina la valorizzazione del "residuo attivo" costituito dal complesso di beni oggetto di restituzione al termine della ripartizione finale dell'attivo al soggetto fallito tornato in bonis.

La Circolare sancisce che per calcolare il reddito imponibile è necessario determinare la differenza tra il residuo attivo ed il patrimonio netto dell'impresa all'inizio del procedimento.

Tale differenza deve essere diminuita dei corrispettivi delle cessioni dei beni personali dell'imprenditore ovvero dei soci ed aumentata dei debiti personali dell'imprenditore ovvero dei soci (nel caso di imprenditore personale o di società di persone).

Il patrimonio netto della società deve invece essere determinato mediante il confronto tra le attività e le passività risultanti dal bilancio allegato alla dichiarazione iniziale dal curatore o dal commissario liquidatore.

Per quanto riguarda le riserve ed i fondi in sospensione d'imposta, questi devono essere ricostituiti nel primo bilancio successivo alla chiusura della procedura concorsuale, al netto dell'importo eventualmente utilizzato nel corso di quest'ultima.

Le plusvalenze realizzate da parte della società potranno essere rateizzate nel corso di cinque esercizi.

2) Credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione, di cui all'art. 7 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 – Credito non indicato nella dichiarazione dei redditi – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 4 Ottobre 2004, n. 127.

La risoluzione fornisce chiarimenti in merito all'utilizzazione nel tempo del credito d'imposta spettante per le nuove assunzioni.

La società istante dichiara che pur in presenza dei requisiti per averne diritto, non ha determinato, per gli anni 2000, 2001 e 2002, il credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione e, pertanto, non ha utilizzato il "bonus" in compensazione.

Ritiene, tuttavia, che l'art. 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, non ponga limiti all'utilizzo del credito stesso.

Il parere dell'Agenzia è che la fruizione del credito d'imposta relativo agli incrementi occupazionali rientranti nel regime agevolativo non è sottoposta ad alcun vincolo temporale, visto che le disposizioni in esame non fissano alcun termine.

Di conseguenza ad eccezione dell'ipotesi di prescrizione, il bonus maturato nei precedenti periodi d'imposta può essere utilizzato anche se lo stesso non risulti evidenziato nelle dichiarazioni dei redditi relative a ciascun periodo d'imposta di maturazione del bonus stesso.

L'Agenzia sostiene che l'indicazione del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi, non essendo prevista a pena di decadenza, non implica la perdita del diritto a fruirne, nonostante l'omessa o incompleta indicazione.

Viceversa, a seguito delle ripetute modifiche ed integrazioni apportate al regime agevolativo solo per il bonus maturato a decorrere dal 1 gennaio 2003 vi è un limite temporale per l'utilizzo, a pena di decadenza.

3) IRPEF/IRPEG – Lavoro Dipendente – Azioni offerte alla generalità dei dipendenti di cui all’art. 51, comma 2, lettera g), del TUIR – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 ottobre 2004, n. 129.

Si ricorda, preliminarmente, che l’art.51, comma 2, lettere g), del TUIR, stabilisce la non concorrenza alla formazione del reddito del valore delle azioni offerte alla generalità dei dipendenti per un importo non superiore complessivamente nel periodo di imposta a euro 2.065,83, a condizione che queste azioni non siano riacquistate dalla società emittente o dal datore di lavoro o comunque cedute prima che siano trascorsi tre anni dall’acquisto.

Inoltre con il successivo comma *2-bis* l’agevolazione è estesa anche alle azioni emesse da società che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa.

La società istante è controllata indirettamente da una società francese che intende lanciare un piano di azionariato diffuso al fine di consentire a tutti i dipendenti della società stessa e di alcune sue controllate di sottoscrivere azioni di nuova emissione ad un prezzo scontato rispetto al valore di mercato.

Per avvalersi di tale offerta, rivolta anche ai dipendenti della società istante, è richiesto che gli stessi dipendenti siano impiegati presso la società da almeno tre mesi ed inoltre che le azioni acquistate non siano in nessun caso cedute prima che sia trascorso un periodo minimo di possesso di almeno tre anni.

A parere dell’istante la disposizione agevolativa può trovare applicazione anche con riferimento alla fattispecie presentata in quanto tutte le condizioni richieste dalla norma risultano soddisfatte anche in presenza della circostanza secondo la quale l’accesso al piano venga consentito ai soli dipendenti che presentino un’anzianità di servizio di tre mesi.

L’Agenzia concorda con l’istante relativamente alla applicazione della disposizione dell’art. 51, comma 2, lettera g), del TUIR, alla fattispecie in questione a condizione che vengano rispettate anche le ulteriori condizioni previste dalla norma.

L’esclusione dei soli dipendenti in servizio da meno di tre mesi presso la società non sembra, infatti, cagionare un’effettiva disparità di trattamento tra i lavoratori poiché è volta solo a garantire un concreto inserimento funzionale del lavoratore nell’azienda.

D’altra parte, occorre considerare che la condizione imposta dalla società capogruppo francese risponde alla necessità di uniformarsi alle disposizioni proprie dell’ordinamento francese e non è

motivata da intenti discriminatori e, anzi, la mancata applicazione della disposizione produrrebbe, quale effetto, un'ingiustificata penalizzazione per i dipendenti della società italiana.

4) Trattamento tributario delle forme pensionistiche complementari – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 22 ottobre 2004, n. 131.

L'Agenzia nella risoluzione fornisce chiarimenti relativamente al trattamento fiscale delle somme erogate, a titolo di contributi per previdenza complementare, a favore dei cosiddetti fondi pensione interni.

L'istante fa presente che nei fondi pensione istituiti dalle banche, con patrimonio di destinazione ex art. 2117 del codice civile, il patrimonio separato è investito in attività finanziarie gestite separatamente rispetto alle attività proprie della banca, con la conseguenza che il rendimento delle prime va considerato come direttamente riferibile al fondo stesso.

Tuttavia anche i rendimenti del fondo sono destinati a confluire nel conto economico della banca stessa. In sostanza, l'attività finanziaria riferibile al fondo non genera, in capo alla banca, né perdite né utili in quanto le componenti reddituali connesse alle rendite sono annullate attraverso il loro trasferimento a favore del patrimonio separato del fondo medesimo.

Poiché, ai sensi dell'art. 14 del D. Lgs. n.124 del 1993, il fondo assume soggettività tributaria distinta rispetto a quella della banca, l'istante chiede se si possano ritenere fiscalmente irrilevanti i proventi derivanti dagli investimenti delle disponibilità del fondo, nonché i conseguenti accantonamenti necessari al trasferimento di tali proventi al patrimonio del fondo. Per di più ad avviso dell'istante gli stessi effetti dovrebbero valere anche ai fini IRAP.

L'Agenzia sostiene che il legislatore, nel revisionare la disciplina fiscale della previdenza complementare, ha tenuto conto della natura dei rendimenti finanziari che maturano sulle somme investite e ha previsto che detti rendimenti siano assoggettati a tassazione in capo al fondo, mediante applicazione di un'imposta sostitutiva.

E quindi, considerando il trattamento fiscale che il legislatore ha voluto riservare ai proventi derivanti dalla gestione finanziaria del fondo pensione, l'Agenzia regge che tutti gli incrementi di ricchezza del fondo debbano essere tassati esclusivamente attraverso la specifica imposta sostitutiva e non possano essere attratti a qualsiasi altra forma di tassazione diretta.

Con riferimento alla fattispecie in esame i rendimenti relativi al patrimonio del "fondo interno", confluiscono nel conto economico della banca, ma, al fine di evitare una doppia imposizione, è necessario che tali proventi non concorrano alla determinazione del reddito complessivo della banca, la quale sarà quindi legittimata ad effettuare le opportune rettifiche fiscali in sede di dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia precisa che tali considerazioni sono valide anche nell'ipotesi in cui il saldo della gestione finanziaria del fondo pensione sia negativo. Il reddito della banca, in questo caso, dovrà essere determinato senza tener conto dell'onere finanziario derivante dall'investimento del "fondo interno" e della corrispondente componente reddituale.

Ciò posto, l'Agenzia aggiunge che l'irrilevanza, sul piano fiscale, dei rendimenti finanziari attribuibili al fondo e del relativo trasferimento al fondo medesimo comporta la loro esclusione anche dalla formazione della base imponibile IRAP. Infatti, ai sensi del comma 1 dell'art.11-*bis* del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n.466, i componenti positivi e negativi che determinano il valore della produzione "si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi".

Tale soluzione, peraltro, è coerente a livello sistematico, considerando che i rendimenti derivanti dalla gestione del patrimonio del fondo pensione non sono di pertinenza della banca ma del fondo stesso, il quale, per espressa previsione normativa (art. 3, comma 2, del D. Lgs. n.446), è escluso dall'ambito applicativo del IRAP.

II GIURISPRUDENZA

1) **IRPEF – Lavoro dipendente – Tassazione separata – Art. 17 D.P.R. n. 917/86 – Indennità contrattuale a seguito di licenziamento illegittimo o per recesso per giusta causa – Riconducibilità a fattispecie reddituali – Condizioni. Sentenza n. 17630 del 20 aprile 2004 (depositata il 01 settembre 2004).**

La Corte di Cassazione, nella pronuncia in esame, è stata chiamata a verificare la riconducibilità dell'indennità contrattuale corrisposta ai dirigenti di aziende industriali, a seguito di licenziamento illegittimo o per effetto del recesso per giusta causa, all'interno dei redditi sottoposti a tassazione separata *ex art. 17 del TUIR*.

La sentenza si fa carico di dare indicazioni più chiare circa il contenuto delle verifiche che il giudice del merito deve porre in essere per valutare la natura (reddituale o non reddituale) delle somme corrisposte a titolo di indennità *post*-licenziamento. In particolare, afferma la Corte, il giudice deve valutare se l'erogazione trovi causa nel rapporto di lavoro e se integra un risarcimento per la "perdita di redditi". Sicché, laddove la disciplina (determinazione delle condizioni e del *quantum*) del risarcimento risieda in un contratto collettivo, l'accertamento della natura del risarcimento non potrà prescindere dall'esame della volontà delle "parti collettive".

2) IRES – Art. 10 R.D.L. n. 652/1939 – Rendita catastale – Opifici – Determinazione – Elementi base di calcolo. Sentenza n. 17933 del 18 maggio 2004 (depositata il 06 settembre 2004).

La sentenza in commento fornisce in contributo in chiave interpretativa ai fini della corretta determinazione degli elementi da prendere in considerazione nella determinazione della rendita catastale per gli opifici industriali. Elemento peculiare di tali immobili è che, spesso, presentano caratteristiche strutturali e costruttive che rendono difficile scindere l'immobile dall'apparato produttivo.

In particolare, la valutazione di una centrale idroelettrica è fondata, in via generale, sulla stima diretta delle unità immobiliari *ex art. 10 R.D.L. n. 652/1939*. Orbene – afferma la Corte – tale stima, da un lato va certamente collegata all'utilità e alla capacità reddituale derivante all'opificio dal collegamento di più immobili in funzione di una specifica comune destinazione produttiva, e, dall'altro, non consente di comprendervi macchinari collegati al suolo in maniera reversibile, poiché non destinati ad integrare l'unità immobiliare cui si riferiscono, assumendo rilievo solo in sede di determinazione del valore dell'*azienda*.

3) IRAP – Professionisti – Attività autonomamente organizzata – Esclusione – Beni strumentali – Occasionali compensi a terzi. Sentenza n. 21203 del 07 ottobre 2004 (depositata il 05 novembre 2004).

La sentenza è già ampiamente nota in quanto prima pronuncia della S.C. in materia di "Irap sui professionisti". Per la verità, la Corte non si pronuncia in modo né sul concetto di "attività autonomamente organizzata" né sui limiti dello stesso. La Corte, infatti, affronta la questione solo sotto il profilo della "congruità della motivazione" della sentenza di merito, avallando (ma sempre sotto il profilo della logica motivazionale) la scelta della commissione regionale di ritenere non sussistente una "organizzazione" in assenza di lavoratori subordinati, parasubordinati e impiego di capitali esterni. Non è chiaro se lo scarso approfondimento della questione di diritto sia originato da una errata impostazione del ricorso o da una scelta della Corte.

4) **Accertamento delle imposte sui redditi – Controlli – Rettifica delle dichiarazioni – Liquidazione delle imposte - Termine – Perentorietà – Esclusione.**

Accertamento delle imposte sui redditi – Termine per l'attività di rettifica – Adeguamento a principi costituzionali – Necessità. Sentenza n. 21498 del 23 settembre 2004 (depositata il 12 novembre 2004).

Con la sentenza in commento la Corte ha proceduto all'interpretazione della disposizione di cui all'art. 36 *bis* del D.P.R. 600/73, nella parte in è fissato il termine per l'effettuazione del controllo sulle liquidazioni d'imposta effettuate dai contribuenti, sancendo il carattere ordinatorio e non perentorio della scadenza temporale ivi indicata, sicché ad esso non è collegata alcuna decadenza. In ogni caso non è prevista l'applicazione analogica dell'art. 154 c.p.c. in tema di prorogabilità dei termini ordinatori, al fine di ritenere soddisfatta la necessaria certezza dei termini sulla base dei quali l'Amministrazione finanziaria esercita i propri poteri.

La Corte ha infatti precisato che anche in materia tributaria la decadenza deve essere espressamente prevista, sicché, in mancanza di un'esplicita previsione, il termine fissato dalla legge per il compimento di un atto ha efficacia meramente esortativa e l'atto può essere compiuto dall'interessato fino a quando ciò non gli venga precluso dalla sopravvenuta prescrizione del relativo diritto.

Peraltro, non essendo concepibile che il cittadino resti soggetto *sine die* al potere dell'Amministrazione, va individuato il termine, necessariamente di decadenza, in funzione di tutela del contribuente entro cui circoscrivere l'azione accertatrice dell'Amministrazione finanziaria.

Una soluzione soddisfacente può essere - ad avviso del collegio - raggiunta solo coordinando il rilievo della Corte Costituzionale n. 229/1999, secondo cui, pur dopo l'intervento interpretativo, l'attività di controllo "formale" è rimasta comunque soggetta al termine di decadenza fissato nell'art. 17, D.P.R. n. 602/1973.

PARTE SECONDA

IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

I CIRCOLARI E RISOLUZIONI MINISTERIALI

1) IVA – Trattamento IVA dei compensi relativi al servizio di distribuzione di carte prepagate – Agenzia delle Entrate – Risoluzione del 12 ottobre 2004, n.128.

Si ricorda preliminarmente che l'art.10, comma 1, n.1, del DPR n.633 del 1972 stabilisce che sono esenti ai fini IVA: “le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l’assunzione di impegni di natura finanziaria, l’assunzione di fideiussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di credit; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n.124, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta”.

L’istante dopo aver constatato che il compenso percepito a fronte del servizio di distribuzione di carte prepagate non è incluso tra le operazioni esenti previste dal citato art. 10 del DPR n.633 del 1972 sostiene che lo stesso possa rientrarvi per “analogia” con le prestazioni “creditizie e di finanziamento”.

L’Agenzia afferma che la norma chiamata in causa individua specificatamente le operazioni esenti e quindi non può ritenersi che la disposizione sia suscettibile di applicazione in via analogica, in quanto l’esenzione riguarda esclusivamente le fattispecie disciplinate.

Inoltre per quel che concerne le prestazioni di servizi relative ad operazioni creditizie e di finanziamento, l’Agenzia chiarisce che numerose risoluzioni hanno precisato che per essere considerate esenti esse devono svolgere le stesse funzioni dell’operazione principale e non riguardare la sola fornitura di una prestazione strumentale rispetto a quella principale.

Quindi l’Agenzia conclude che il servizio di carica e sostituzione delle carte prepagate non presenta i requisiti necessari per esser considerato come servizio relativo ad un’operazione bancaria o creditizia e pertanto non è riconducibile tra le operazioni esenti dell’art. 10 del DPR 633 del 1972.

II GIURISPRUDENZA

1) Registro – Determinazione della base imponibile – Valore venale – Immobili o diritti reali immobiliari – Determinazione – Prevalenza del corrispettivo dichiarato. Sentenza n. 18150 del 04 maggio 2004 (depositata il 09 settembre 2004).

In tema di imposta di registro da versare all’atto di acquisto di un immobile, la Corte (ri)afferma il principio per cui la base imponibile deve fondarsi sul valore venale in comune commercio.

La Corte ha ribadito, sulla scorta di precedenti orientamenti conformi, che non è possibile prescindere dal prezzo indicato in contratto, rappresentando esso, ordinariamente e per sua natura, il valore venale del bene. Ove, quindi, nell’atto sia indicato l’effettivo corrispettivo, non ha alcun rilievo che essi dichiarino in atti un (ulteriore) diverso valore “ai soli fini fiscali”. La disciplina del “valore automatico”, in altre parole, costituisce esclusivamente un limite al potere di accertamento dell’Ufficio e non una deroga alla tassazione del corrispettivo indicato nell’atto.