

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI: modalità operative e calcoli di convenienza.

NORME E TRIBUTI

Il Sole **24 ORE**

IN EDICOLA CON IL SOLE 24 ORE A € 7,00 IN PIÙ. Rivalutazione terreni e partecipazioni

Enti locali. Per la Corte costituzionale illegittimi i contributi dalla discarica **pag. 26**

Salute. L'annuncio di Fazio: medici di famiglia sempre più in associazione **pag. 26**

Finanziamenti. Nel credito agevolato il tasso di novembre vola al 6,18% **pag. 26**

Telefisco online. Le nuove regole sul riporto delle perdite anche nelle liquidazioni **pag. 27**

Martedì 1 Novembre 2011

www.ilsole24ore.com/norme

Fisco e contribuenti. La Corte di cassazione prende posizione sull'overruling in materia tributaria

Tutela se il giudice ci ripensa I termini dei rimborsi calcolati dal momento della sentenza

Francesco Falcone
Antonio Iorio

Se interviene una pronuncia giurisprudenziale che riconosce il diritto al rimborso, i termini per questa richiesta decorrono dalla data della sentenza e non da quella del pagamento dell'imposta di cui si chiede la restituzione. A precisarlo è la Corte di cassazione con la sentenza 22282, depositata il 26 ottobre 2011, che affronta per la prima volta la problematica dell'overruling nel diritto tributario, vale a dire delle conseguenze di una pronuncia che modifica un precedente orientamento normativo.

La vicenda riguardava l'imposta di consumo sugli oli lubrificanti e il contributo di riciclaggio e di risanamento ambientale corrisposto da una società in virtù di una normativa poi dichiarata illegittima dalla Corte europea. Si poneva così il problema se il termine di decadenza per la richiesta di rimborso dovesse decorrere dalla data di pagamento dell'imposta ovvero dalla (ben

successiva) dichiarazione di illegittimità della disposizione decretata dalla Corte di Giustizia. La commissione tributaria - a cui il contribuente si era rivolto dopo il diniego dell'amministrazione per decorrenza del citato termine decadenziale - riconosceva solo in parte il diritto al rimborso e, segnatamente, per

AFFIDAMENTO
Il cambio di orientamento della giurisprudenza non può tradursi in una penalizzazione per il cittadino

il periodo dal 30 novembre 2001 al 30 dicembre 2003. Escludeva invece il rimborso per il passato, in quanto, secondo il giudice tributario, si era ormai verificata la decadenza per il decorso del termine biennale, senza che potesse avere alcuna rilevanza la pronuncia della Corte di giustizia comunitaria del 25 settem-

bre 2003 (C-437/01). È stato il ricorso per cassazione contro la decisione dei giudici di merito che ha portato alla sentenza della Corte depositata nei giorni scorsi. La Cassazione, in buona sostanza, ha dato ragione alla società ricorrente riconoscendo così che il termine per il diritto al rimborso doveva decorrere dal 25 settembre 2003 (data in cui la Corte di giustizia aveva dichiarato tali imposte non conformi al diritto comunitario) e non dalla data del pagamento.

Soltanto con il deposito della sentenza, infatti, il contribuente era stato posto nella condizione di poter conoscere ed esercitare il diritto in questione. Sul punto i giudici di legittimità hanno precisato che non è possibile attribuire all'interpretazione della giurisprudenza il valore di fonte del diritto, con la conseguenza che essa non può rappresentare il parametro normativo per la verifica di validità dell'atto.

Tuttavia hanno evidenziato che lo strumento processuale

Il chiarimento

01 | L'IMPREVEDIBILITÀ
Secondo la Cassazione, se il mutamento di interpretazione giurisprudenziale (overruling) si connota per la sua imprevedibilità («per aver agito in modo inopinato e repentino sul consolidato orientamento progressivo»), può essere rimessa in discussione la tempistica per il calcolo della prescrizione

02 | I RIMBORSI
Nel caso dei rimborsi, il termine di decadenza va calcolato - se si verifica un mutamento giurisprudenziale come quello indicato dalla Corte - non dalla data del versamento dell'imposta, secondo le regole ordinarie, ma da quella della sentenza che ha cambiato il quadro di riferimento

tramite il quale realizzare la tutela della parte va modulato rispetto alla peculiarità delle situazioni processuali interessate dall'overruling.

Ne consegue che in virtù del mutamento di interpretazione della disciplina, nel caso esaminato, la società non era incorsa in alcuna decadenza nel richiedere il rimborso di quanto già pagato, posto che il relativo termine decorreva dalla pronuncia della Corte di giustizia Cee del 25 settembre 2003.

Va detto peraltro che la regola affermata dalla Cassazione trova un chiaro riconoscimento in due principi dell'ordinamento: l'articolo 2935 del Codice civile secondo cui la prescrizione comincia a decorrere dal giorno in cui il diritto può essere fatto valere, e gli articoli 24 e 11 della Costituzione relativi alla tutela effettiva e non simbolica, con la conseguenza che le questioni processuali assumono un carattere solo strumentale per garantire l'effettività del diritto di difesa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Il prelievo sui soci sale al 20 per cento ma a titolo di acconto

Per le cooperative minori doppia stretta sugli interessi

Giorgio Gavelli
Gian Paolo Tosoni

La riforma dei redditi di capitale operata dall'articolo 2 del Dl 138/2011 sta causando, presumibilmente per un "infortunio" involontario del legislatore, grossi problemi alle piccole e micro imprese cooperative. Mentre per i sodalizi "maggiori", infatti, la ritenuta del 20% sugli interessi pagati ai soci persone fisiche titolari del prestito sociale è già applicata a titolo d'imposta e così resterà, dal 1° gennaio, i medesimi interessi erogati da piccole e micro cooperative non solo non sosterà più l' aliquota agevolata del 12,50%, ma la nuova misura del 20% si applicherà a titolo d'acconto e non d'imposta. Poiché è impensabi-

le che il legislatore abbia voluto penalizzare proprio i soci delle cooperative minori, si tratta di una evidente svista, che va corretta prima dell'entrata in vigore delle norme modificate.

Il finanziamento effettuato dai soci persone fisiche alle cooperative è disciplinato dall'articolo 13 del Dpr 601/1973, norma che fissa le condizioni e i limiti (sia di importo del finanziamento che di remunerazione) affinché gli interessi percepiti godano di alcune agevolazioni tributarie. L'articolo 6, comma 3, del Dl 63/2002 (come modificato dall'articolo 82, comma 27, del Dl 112/2008) prevede che sugli interessi corrisposti dalle società cooperative e loro consorzi ai propri soci persone fisiche re-

sidenti, relativamente ai prestiti erogati alle condizioni stabilite con il citato articolo 13, si applichi una ritenuta a titolo di imposta nella misura del 20 per cento. Questa norma, che resta invariata, non si applica ai finanziamenti operati dai soci persone fisiche di cooperative che rientrano nella definizione di piccole e micro imprese di cui alla raccomandazione della Commissione UE 2003/361/CE del 6 maggio 2003 (si veda la scheda qui accanto).

Fino al 31 dicembre, gli interessi versati sul prestito sociale da queste cooperative a persone fisiche residenti sono disciplinati dall'articolo 20, comma 8, del Dl 95/1974, che prevede una ritenuta a titolo d'imposta

Il quadro

01 | LA PENALIZZAZIONE
Le cooperative minori applicheranno la ritenuta alla fonte del 20%, come le cooperative maggiori, ma per una presumibile svista normativa, essa non sarà effettuata a titolo di imposta, ma di acconto, con gli obblighi dichiarativi e il prelievo Irpef per i soci

02 | LA PLATEA
Sono così penalizzate le cooperative che hanno, contemporaneamente, meno di 50 occupati e un fatturato non superiore a 10 milioni di euro (ovvero un totale dell'attivo patrimoniale non superiore alla stessa cifra) per due esercizi consecutivi; poiché per la micro impresa i livelli dimensionali stabiliti in sede comunitaria sono inferiori, prevalgono, a questi fini, quelli della piccola impresa

del 12,50 per cento. Nell'opera di eliminazione di tutte le ritenute sui redditi di capitale inferiori al 20% (salvo alcune eccezioni), il legislatore ha disposto (articolo 2, comma 25, del Dl 138/2011) che anche questa norma venisse abrogata con decorrenza 1° gennaio 2012. Ciò, tuttavia, comporta una situazione paradossale. Mentre i sodalizi maggiori potranno continuare a operare sugli interessi erogati ai propri soci persone fisiche una ritenuta a titolo d'imposta del 20%, le cooperative minori dal prossimo anno si troveranno ad applicare, in virtù della generale previsione di cui all'articolo 26 del Dpr 600/1973, una ritenuta fissata alla medesima aliquota, ma che opera a titolo d'acconto, con conseguente obbligo dichiarativo (ed ulteriore assoggettamento ad Irpef proporzionale ed alle addizionali locali) a carico del socio. Per risolvere questo paradosso e ripristinare la situazione previgente sulla tipologia di ritenuta applicabile, ci sono appena due mesi di tempo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I debiti delle amministrazioni. Pubblicata la circolare della Ragioneria sul filtro

Nuovo freno ai pagamenti della Pa

Luigi Lovecchio

Il blocco dei pagamenti pubblici, in presenza di debiti a ruolo almeno pari a omila euro, opera anche per i versamenti eseguiti in dipendenza di sentenze. In caso di pignoramento presso terzi, inoltre, la verifica presso Equitalia dovrà essere effettuata con riferimento al solo creditore pignorato e non al debitore esecutato. I contributi a imprese, se discendenti da disposizioni direttamente applicabili, che comportano un vero e proprio diritto soggettivo in capo al beneficiario, non sono soggetti a controllo. Le segnalazioni alla Corte dei conti, in ipotesi di omissione della verifica da parte della Pubblica amministrazione, infine, devono essere effettuate solo in presenza di un danno concretamente subito dall'Erario. Questi i chiarimenti della circolare della Ragioneria dello Stato sull'ambito di applicazione dell'articolo 48 bis del Dpr 602/1973 (pubblicata sulla «Gazzetta Ufficiale» di sabato scorso).

Le pubbliche amministrazioni, secondo la norma, prima di corrispondere somme superiori a omila euro, devono verificare presso il sistema informativo di Equitalia l'eventuale sussistenza

di morosità per importi almeno pari a questa cifra. Qualora l'interrogazione dia esito positivo, l'ente pagante deve sospendere il versamento sino alla cifra comunicata dall'agente della riscossione. Quest'ultimo, a sua volta, dovrà notificare sia alla pubblica amministrazione sia al proprio debitore un ordine di pignoramento presso terzi, ai sensi dell'articolo 72 bis del Dpr 602/1973. In esito a

LA PRECISAZIONE
In presenza di ruolo il blocco dei versamenti opera anche nel caso di sentenze

tale pignoramento, l'ente dovrà corrispondere gli importi pretesi dall'Erario direttamente all'agente della riscossione.

Gli importi che una pubblica amministrazione deve versare in base a una sentenza possono essere assolti anche in virtù della compensazione con crediti dalla stessa vantati, purché si tratti di crediti liquidi ed esigibili. Secondo la Ragioneria, dunque, anche nella

situazione descritta dovrà essere eseguita la verifica presso Equitalia, sia che la sentenza sia definitiva sia che si tratti della provvisoria esecuzione della stessa.

Si pone il problema di stabilire se il controllo delle morosità verso l'Erario debba riguardare l'originario creditore della Pa ovvero il creditore pignorato. Il documento di prassi ricorda in proposito che nel pignoramento presso terzi si ha una sostituzione dell'originario creditore con il creditore pignorato. Di conseguenza la verifica delle pendenze verso l'agente della riscossione dovrà essere eseguita con riguardo a quest'ultimo. Non avrebbe invece senso la consultazione delle risultanze di Equitalia con riferimento al creditore della Pa, poiché l'agente della riscossione si troverebbe comunque nella impossibilità di aggredire un credito già oggetto di pignoramento.

La Ragioneria propone poi una distinzione tra contributi per i quali il diritto alla corresponsione deriva direttamente dalla legge, non residuando in capo alla Pa alcuna attività discrezionale, e contributi che dipendono invece da una valutazione dell'ente erogante. Con riferimento ai primi, è

L'anticipazione



Sul Sole 24 Ore del 28 settembre sono state esaminate le indicazioni della Ragioneria dello Stato sul blocco dei pagamenti della Pa sopra i 10mila euro. La circolare 23 settembre 2011, n. 27 con le «Modalità di attuazione dell'articolo 48-bis del decreto del presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, recante disposizioni in materia di pagamenti da parte delle pubbliche amministrazioni ai sensi del decreto ministeriale 18 gennaio 2008, n. 40, - Ulteriori chiarimenti» è stata pubblicata sulla «Gazzetta Ufficiale» 253 del 29 ottobre 2011.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'iter

01 | LA REVOCA
Si può rinunciare all'agevolazione "prima casa" se il richiedente non riesce a trasferire la residenza nel comune in cui è situato l'immobile entro il termine di 18 mesi dalla data dell'atto di acquisto dell'abitazione. Questa opportunità è concessa, come chiarisce la risoluzione 105/E delle Entrate, in considerazione del fatto che il trasferimento di

residenza costituisce una dichiarazione di intenti, cui l'acquirente si impegna a tenere fede in un momento successivo alla stipula dell'atto

02 | COME OTTENERLA
L'acquirente che non intende adempiere all'impegno di trasferire la propria residenza entro 18 mesi dall'acquisto è tenuto a presentare istanza di

revoa all'ufficio presso il quale l'atto è stato registrato, chiedendo la riliquidazione dell'imposta.

03 | LA DIFFERENZA
Ricevuto l'avviso di liquidazione, il contribuente dovrà versare la differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata, oltre che gli interessi maturati a partire dalla data di stipula del contratto

Immobili. Le Entrate: entro 18 mesi dal rogito

Possibile la rinuncia agli sconti «prima casa»

Angelo Busani

La rinuncia all'agevolazione "prima casa", di regola, non è consentita. Può tuttavia rinunciare all'agevolazione "prima casa", senza patire sanzioni, il contribuente che si sia impegnato a trasferire la propria residenza, entro 18 mesi dal rogito, nel Comune ove è situata l'abitazione oggetto dell'acquisto agevolato, qualora la residenza non sia stata trasferita e il termine di 18 mesi non sia ancora spirato; dopo la scadenza del 18esimo mese, e qualora non sia ancora iniziata la procedura di accertamento da parte dell'ufficio, il contribuente che non abbia trasferito la sua residenza può invece ricorrere al "ravvedimento operoso" con l'effetto di minimizzare la sanzione che è dovuta per aver violato l'impegno di trasferire la residenza entro 18 mesi dal rogito, pari al 30% della differenza tra l'imposta agevolata e l'imposta ordinaria. È quanto ritenuto dall'agenzia delle Entrate nella risoluzione 105/E del 31 ottobre 2011.

La rinuncia

L'argomento della rinuncia volontaria all'agevolazione "prima casa" non era mai stato affrontato dal Fisco a livello centrale; a livello regionale aveva negato la possibilità di rinunciare al beneficio fiscale sia la Direzione regionale della Lombardia (nota 904-6879/2004 del 16 febbraio 2004) sia quella del Piemonte (nota 2005/45291 del 6 ottobre 2005); in senso positivo si era invece espresso l'Ispektorato compartimentale tasse Emilia-Romagna (circolare 6737/593/III, citata dal Sole

24 Ore del 12 giugno 1990). In giurisprudenza (Cassazione 8784/2000, 9607/2000 e 229/2003) si è invece registrato un orientamento univoco nel senso di escludere la possibilità per il contribuente di rinunciare al beneficio fiscale.

La convenienza

La rinuncia, evidentemente, sarebbe utile al contribuente che, avendo già acquistato un'abitazione con l'agevolazione "prima casa", intenda acquistare un'altra abitazione, sempre con l'agevolazione "prima casa", ove ne ricorrano i presupposti (ad esempio, in un diverso Comune), per un valore imponibile superiore a quello del primo acquisto: a questo contribuente potrebbe in effetti convenire di pagare, per il nuovo atto, l'imposta agevolata e di versare la differenza tra l'imposta agevolata e l'imposta ordinaria, con i relativi interessi, per il precedente atto. Un altro caso potrebbe essere quello di colui che si sia obbligato a trasferire entro 18 mesi la propria residenza nel Comune dove è ubicata la casa oggetto dell'acquisto agevolato e che, sapendo di non poter adempiere l'obbligo assunto (si pensi a un trasferimento per motivi di lavoro), cerchi di pagare la sola differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata, ma non la sanzione del 30%, prevista per chi non tenga fede all'impegno assunto di trasferire la propria residenza.

Il chiarimento

Ora, con la risoluzione di ieri, le Entrate da un lato confermano che la rinuncia all'agevola-

zione non è concessa a chi abbia fruito del beneficio fiscale in presenza di tutti i presupposti che ne giustificano l'avvalimento: «Il rapporto giuridico tributario che sorge a seguito della dichiarazione resa in atto dal soggetto acquirente e avente ad oggetto il possesso dei requisiti prescritti (...) deve ritenersi perfezionato laddove dette condizioni risultino effettivamente sussistenti. Pertanto, conseguita l'agevolazione "prima casa" questa non sarà più revocabile dalla parte».

D'altro lato, le Entrate ammettono invece che una situazione particolare, e pertanto suscettibile di una diversa considerazione, si verifica nel caso in cui il contribuente abbia assunto l'impegno di trasferire, entro 18 mesi dal rogito, la propria residenza nel Comune dove è situata la casa oggetto dell'acquisto agevolato; se prima dello scadere dei 18 mesi il contribuente in questione intende rinunciare all'agevolazione (ottenuta in sede di rogito e in attesa di "consolidazione" mediante il trasferimento della residenza), egli può dunque presentare un'istanza ad hoc all'Agenzia, recante la revoca dell'intenzione di trasferire la residenza e quindi la rinuncia al beneficio fiscale, con la conseguenza che gli vengono addebitati la maggiore imposta (e cioè la differenza tra l'imposta ordinaria e l'imposta agevolata) e gli interessi dal giorno della registrazione al giorno del versamento della maggiore imposta, ma non la sanzione pari al 30 per cento della maggiore imposta.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Corte costituzionale. I parametri per l'acquisto dello Stato

Nelle procedure esecutive d'obbligo un prezzo equo

Sergio Trovato

Maggiori garanzie per i debitori soggetti alle procedure esecutive immobiliari dopo la sentenza della Consulta (281/2011) che ha dichiarato incostituzionale l'articolo 85 del Dpr 602/1973 (si veda «Il Sole 24 Ore» di sabato 29 ottobre). Infatti dal 28 ottobre scorso, data di emanazione della pronuncia, i beni espropriati non possono più essere assegnati allo Stato a prezzi stracciati. L'immobile può essere acquistato in base al prezzo minimo fissato nel terzo incanto e non a quello più basso costituito dalla somma dovuta dal debitore al Fisco. La regola ha effetti immediati e si applica non solo alle nuove procedure esecutive, ma anche a quelle in corso alla data della pronuncia. In caso di inosservanza, gli interessati possono chiedere tutela giudiziale e ottenere il risarcimento dei danni patrimoniali e morali subito in seguito ad azioni esecutive illegittime. Secondo la Consulta, il prezzo del terzo incanto è sicuramente più congruo rispetto al valore dell'immobile pignorato, almeno fino a quando il legislatore

non stabilirà parametri di determinazione del prezzo di assegnazione che siano più ragionevoli. In effetti, la norma dichiarata incostituzionale premiava il contribuente che aveva un debito superiore alla base d'asta, mentre danneggiava quello che era debitore di una somma modesta. Per i giudici delle leggi, la ratio dell'atto di assegnazione è quella di tra-

IL PRINCIPIO

Per l'esattore vale la base del terzo incanto andato deserto e non l'importo contestato in «cartella»

sformare il bene in denaro per soddisfare i creditori e non infliggere una sanzione atipica al debitore inadempiente.

Nella sentenza vengono richiamate le disposizioni contenute nell'articolo 7 del Dl sviluppo (70/2011) che hanno fissato delle soglie minime, ritenute dalla Corte esigue, per iscriverne ipoteca sugli immobili e per poterli

espropriare. La norma pone infatti come minimo del debito 8mila euro, che sale a 20mila euro qualora il debitore sia proprietario dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale. Per i giudici costituzionali c'è una chiara volontà del legislatore di svincolare il prezzo dall'effettivo valore dell'immobile, ma questo non deve consentire all'esattore di poterlo svendere. In presenza di un credito di 8mila euro non è più consentito allo Stato di acquisire l'immobile con una somma così modesta.

Il mancato pagamento delle somme iscritte a ruolo costituisce titolo per iscriverne ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede. Se la somma relativa al credito non supera il 5% del valore dell'immobile da sottoporre a espropriazione, l'agente della riscossione prima di procedere all'esecuzione deve iscriverne ipoteca. Decorsi sei mesi dall'iscrizione, se il debitore non paga, si procede all'espropriazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA