

**Edizione di venerdì 12 Maggio 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Applicazione delle ritenute su versamenti derivanti da liquidazione**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Crediti energia e gas nel modello Redditi 2023**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Operazioni straordinarie e determinazione del costo fiscale della partecipazione**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Ravvedimento speciale anche per i redditi di fonte estera**

di Angelo Ginex

## **RISCOSSIONE**

**Rimborso del costo della fideiussione per tutti i tipi di garanzie richieste**

di Gianfranco Antico

## CASI OPERATIVI

---

### ***Applicazione delle ritenute su versamenti derivanti da liquidazione***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

Una Spa in liquidazione distribuisce utili, riserve e capitale in sede di riparto in acconto e finale con assegnazione di beni immobili e denaro a:

- un Comune senza ritenuta
- banche senza ritenuta
- società di capitali senza ritenuta
- società di persone con ritenuta al 26%
- persone fisiche con ritenuta al 26%.

Si chiede se la Spa in liquidazione sia tenuta per tutti i soci percipienti alla presentazione della CU o ad altro adempimento.

E, nel caso in cui alcuni soci non vengano rintracciati (sono 200) per le somme in liquidazione (distribuzione) non pagate ai suddetti, può la società:

- pagare le ritenute anche se gli utili non sono stati pagati al socio perché non rintracciato e accantonare le somme su un conto deposito e conseguentemente chiudere la società in liquidazione?
- oppure accantonare le somme in un c/deposito senza pagare la ritenuta e cessare la Spa.

La società in questione non può restare in liquidazione, ha costi di gestione molto elevati (collegio sindacale e revisore).

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **Crediti energia e gas nel modello Redditi 2023**

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



**ec Euroconference** **TeamSystem**

Master di 5 mezzeggiornate

**L'ORGANIZZAZIONE DIGITALE DELLO STUDIO**

**SCOPRI DI PIÙ**

I **crediti energetici** (energia e gas naturale), introdotti a favore delle imprese per fronteggiare la crisi energetica, vanno indicati nella dichiarazione dei redditi. In particolare, nel quadro RU è stata prevista l'indicazione puntuale dei dati relativi agli **importi maturati** nel corso dell'anno 2022.

Con riferimento al periodo d'imposta 2022, per ogni **periodo agevolato** è stato previsto un **codice credito**, come riportato nella tabella che segue.

<b>Periodo di riferimento</b>	<b>Codice credito</b>
Imprese energivore – primo trimestre 2022	<b>O1</b>
Imprese energivore – secondo trimestre 2022	<b>O2</b>
Imprese gasivore – primo trimestre 2022	<b>P9</b>
Imprese gasivore – secondo trimestre 2022	<b>O3</b>
Imprese non energivore – secondo trimestre 2022	<b>O7</b>
Imprese non gasivore – secondo trimestre 2022	<b>O8</b>
Imprese energivore – terzo trimestre 2022	<b>P3</b>
Imprese gasivore – terzo trimestre 2022	<b>P4</b>
Imprese non energivore – terzo trimestre 2022	<b>P5</b>
Imprese non gasivore – terzo trimestre 2022	<b>P6</b>
Imprese energivore – ottobre e novembre 2022	<b>Q2</b>
Imprese gasivore – ottobre e novembre 2022	<b>Q3</b>
Imprese non energivore – ottobre e novembre 2022	<b>Q4</b>
Imprese non gasivore – ottobre e novembre 2022	<b>Q5</b>
Imprese energivore – dicembre 2022	<b>Q8</b>
Imprese gasivore – dicembre 2022	<b>Q9</b>
Imprese non energivore – dicembre 2022	<b>R1</b>
Imprese non gasivore – dicembre 2022	<b>R2</b>

Così, ad esempio, con il **codice credito "01"**, occorre indicare il credito d'imposta disposto a beneficio delle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, per le spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel **primo trimestre 2022** (di cui all'[articolo 15 D.L. 4/2022](#)).

L'agevolazione spetta nel caso in cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media dell'ultimo trimestre 2021 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbiano subito un incremento superiore al 30 per cento rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019.

Il credito d'imposta poteva essere utilizzato **esclusivamente in compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **entro il 31 dicembre 2022**, con il **codice tributo 6960**. Nella **sezione I del quadro RU** vanno compilati i **rigli RU5**, colonna 3, **RU6**, **RU8** e **RU10**.

In **alternativa all'utilizzo in compensazione**, il credito d'imposta poteva **essere ceduto** nel rispetto delle condizioni di cui all'[articolo 9, D.L. 21/2022](#), secondo le modalità definite dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 giugno 2022.

In tal caso, i **cessionari** devono **indicare al rigo RU3** l'ammontare del **credito ricevuto**; non sono, invece, tenuti a compilare la sezione VI-A.

Il cedente, diversamente, compila il **rigo RU9, colonna 1, riportando nella colonna l'importo ceduto** e comunicato all'Agenzia delle entrate attraverso l'apposita procedura, nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione; in tale ipotesi, non va compilata la sezione VI-B.

Con il codice credito **"07"**, invece, va indicato il credito d'imposta previsto dall'[articolo 3 D.L. 21/2022](#), riconosciuto alle **imprese dotate di contatori di energia elettrica** di potenza disponibile **pari o superiore a 16,5 kW**, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, per la spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente **utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2022**, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019. Anche in questo caso, il credito poteva essere utilizzato in compensazione (codice tributo 6963) entro il 31 dicembre 2022 oppure, in alternativa, essere ceduto a terzi.

Esemplificando, l'impresa Alfa (non energivora) che ha maturato un credito per il **consumo di energia del secondo trimestre 2022 pari a 20.000 euro**, deve compilare il quadro RU del modello Redditi 2023 come segue.

Nelle istruzioni dei modelli Redditi 2023 sono già previsti anche i **codici credito riferiti ai crediti maturati nel primo trimestre 2023**.

Con riferimento, ad esempio, al **credito d'imposta a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW** (imprese non energivore) **per il primo trimestre dell'anno 2023** ([articolo 1, comma 3, L. 197/2022](#)), occorre utilizzare il **codice credito R5**. Si ricorda che il credito è riconosciuto alle imprese, diverse da quelle a forte consumo di energia elettrica, per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata, nel primo trimestre dell'anno 2023. Il credito spetta alle condizioni di cui al citato articolo 1, comma 3, **in misura pari al 35 per cento della spesa sostenuta**.

Il credito d'imposta è **utilizzabile in compensazione entro il 31 dicembre 2023** e non è assoggettato ai limiti di utilizzo di cui all'[articolo 1, comma 53, Legge 244/2007](#) e di cui all'[articolo 34, Legge 388/2000](#).

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Operazioni straordinarie e determinazione del costo fiscale della partecipazione***

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



Il 15 novembre 2023 scade il termine per fruire della ennesima **proroga della rivalutazione delle partecipazioni**, pagando una imposta sostitutiva pari al 16%.

Prima di ipotizzare tale versamento è tuttavia opportuno **verificare l'esatta determinazione del costo della partecipazione** poiché in alcuni casi esso può essere quantificato in misura superiore rispetto a quanto previsto così da rendere non necessaria la rivalutazione.

In ogni caso, al di là del tema della rivalutazione, la corretta applicazione dell'[articolo 68, comma 6, Tuir](#) è in talune fattispecie particolarmente complessa e delicata, specie quando siano state eseguite **operazioni straordinarie**.

In premessa occorre ricordare che il tema del costo della partecipazione societaria emerge in due contesti nel Tuir:

- [articolo 47, comma 7, Tuir](#), laddove in ipotesi di **recesso, esclusione, liquidazione della società** il **socio riceve somme che sono tassabili** per la differenza tra quanto ricevuto ed “il prezzo pagato” per acquisire la partecipazione o per sottoscrivere le quote. Tale ipotesi determina in capo al socio un **reddito partecipativo di impresa**, se parliamo di società di persone, mentre se la società in questione è di capitale il reddito ritratto dal socio sarà di capitale. A tali fini non assume alcuna rilevanza l'eventuale **rivalutazione della partecipazione ex articolo 5 L. 448/2001** che spiega efficacia **solo ai fini della determinazione del reddito diverso da capital gain** di cui all'[articolo 67](#). Va rilevato che l'[articolo 47 Tuir](#) non spiega come determinare il costo fiscale della partecipazione ma si limita a citare la locuzione normativa “prezzo pagato”, il che potrebbe determinare il dubbio che si voglia far riferimento ad una **metodologia diversa da quella codificata dall'articolo 68 Tuir**, specie quando si consideri il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in società di persone, per il quale il pagamento del prezzo è solo uno

degli elementi rilevanti. Tuttavia la corretta traduzione della locuzione “prezzo pagato” è “costo fiscalmente riconosciuto” e ciò emerge chiaramente con la [risoluzione 64/E/2008](#) nella quale **la restituzione al socio di riserve di utili non costituisce elemento imponibile**: ma la ragione per cui tale somma non costituisce elemento imponibile è da individuare nel fatto che **il costo fiscale della partecipazione è incrementato degli utili attribuiti per trasparenza**, quindi la loro “restituzione” non genera mai imponibile

- [articolo 68, comma 6, Tuir](#), laddove il costo fiscale della partecipazione, ai fini del capital gain, è determinato per le società di capitale nel **capitale sottoscritto ovvero prezzo pagato per l'acquisto aumentato di ogni altro versamento a titolo di capitale**. Diversamente, per le partecipazioni in società di persone il costo fiscalmente riconosciuto è determinato assumendo il **capitale inizialmente sottoscritto o il prezzo pagato per l'acquisto della quota**, incrementato degli **utili fiscalmente attribuiti per trasparenza e ridotto delle perdite altrettanto attribuite per trasparenza e delle distribuzioni di utili**.

### **Costo della partecipazione e trasformazione progressiva**

Una prima tematica da esplorare è analizzare il **costo della partecipazione nel caso in cui una società di persone si sia trasformata in società di capitali**.

L'[articolo 68 Tuir](#) non dedica alcuna attenzione a tale tematica, ma si ritiene che sensatamente si debba agire nel seguente modo:

- **determinare il costo della partecipazione alla data in cui termina il periodo d'imposta ante trasformazione** comprendendo in tale determinazione tutti gli utili fiscalmente attribuiti, compresi quelli derivanti dalla frazione di periodo d'imposta che va dall'1.1. alla data di effetto dell'atto, cioè l'iscrizione dell'atto stesso al Registro Imprese. Naturalmente, il dato di partenza sarà il **capitale sociale sottoscritto della società di persone** e il **costo fiscalmente riconosciuto sarà ridotto delle perdite attribuite negli anni e delle riserve distribuite**;
- **incrementare** il dato di cui sopra, a far data da quando la società è divenuta di capitali, solo a fronte di **versamenti in conto capitale o eseguiti a fondo perduto** (senza obbligo di restituzione) e al contrario **decrementare** il costo stesso laddove siano **distribuite le riserve di utili generate ante trasformazione**.

Questa procedura determina un costo che, a parere di chi scrive, non può che valere sia ai fini di un eventuale **recesso dalla società trasformata** (reddito da capitale), sia per la cessione futura della partecipazione (reddito diverso).

### **Costo della partecipazione e trasformazione regressiva**

Nel caso contrario a quello sopra esposto, anche la procedura di calcolo del costo dovrà essere **invertita**.



Si parte dal **costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni in società di capitali**, quindi il capitale iniziale sottoscritto (o prezzo pagato per l'acquisto) incrementato dei versamenti eseguiti dal socio in conto capitale.

Il dato così elaborato va **crystallizzato alla data dell'atto di trasformazione** e da quel momento il dato stesso verrà incrementato degli utili fiscalmente attribuiti per trasparenza e ridotto delle perdite e delle distribuzioni di riserve (ma solo le riserve di utili prodotte dopo la trasformazione, poiché per le riserve di utili pregresse l'eventuale distribuzione non può che essere ritenuta un dividendo percepito e come tale sottoposto a ritenuta del 26%).

### **Costo della partecipazione e scissione societaria**

Il tema della assegnazione del valore rivalutato alle partecipazioni a seguito di scissione ha avuto una **positiva evoluzione nella prassi della Agenzia delle Entrate**.

Infatti, dapprima, con la [circolare 98/E/2000](#) (par. 7.2.3), si era proposto il criticabile principio secondo cui il valore delle quote, anche rivalutate, andava **ripartito nelle partecipazioni alle società risultanti dalla scissione in modo proporzionale** alla frazione percentuale di patrimonio netto contabile attribuito alle varie società.

Il principio **non poteva essere condiviso**, in modo particolare se la scissione fosse stata eseguita dopo una rivalutazione di quote, proprio perché il **senso della rivalutazione di quote è dare alle stesse il valore fiscale che effettivamente presenta il patrimonio aziendale a cui si riferiscono**, non il valore proporzionale al netto contabile attribuito a scissa e beneficiaria.

Questo principio fortemente criticato in dottrina è stato **emendato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 52/E/2015](#)**.

Con tale spunto di prassi l'Agenzia ammette che se, successivamente alla rivalutazione delle partecipazioni (ma il principio enunciato deve valere a prescindere dall'aver eseguito o meno la rivalutazione), venisse eseguita una **scissione**, il valore rivalutato andrà **ripartito tra le quote nella scissa e nelle beneficiarie in base al valore effettivo e non a quello contabile che le stesse società** (e ovviamente gli *assets* attribuiti) presentano.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***Ravvedimento speciale anche per i redditi di fonte estera***

di Angelo Ginex



Come noto, la **Legge di Bilancio 2023** ([articolo 1, commi 174–178, L. 197/2022](#)) ha introdotto il c.d. **ravvedimento operoso speciale** delle violazioni tributarie.

Tale disposizione ha previsto la possibilità di procedere alla **regolarizzazione delle violazioni**, diverse da quelle formali e da quelle definibili con la definizione agevolata delle somme dovute a seguito di controllo automatizzato, riguardanti le **dichiarazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti**.

La regolarizzazione in esame comporta il **pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili** previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti, e si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della **prima rata entro il 30 settembre 2023** (quest'ultimo termine è stato modificato dall'[articolo 19, comma 1, lett. b\), nn. 1\) e 2\), D.L. 34/2023](#)).

È ammesso il **pagamento rateale in otto rate trimestrali di pari importo** con scadenza della prima rata fissata al 30 settembre 2023, mentre sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, **entro il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023, il 31 marzo 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 e il 20 dicembre 2024**, sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo.

Con specifico riferimento alle **violazioni** riguardanti i **redditi di fonte estera**, è necessario sottolineare che si dubitava della possibilità di poter beneficiare dei vantaggi previsti dalle disposizioni citate, in quanto al **comma 176 dell'articolo 1** citato è disposto che: **«La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato»**.

La formulazione incerta di tale comma è stata superata con l'introduzione di una **norma di interpretazione autentica** ([articolo 21, comma 2, D.L. 34/2023](#)), la quale ha chiarito che la

disposizione di cui all'**articolo 1, comma 176, L. 197/2022** si interpreta nel senso che: a) sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'[articolo 4 D.L. 167/1990](#); b) **sono ricomprese nella regolarizzazione le violazioni relative ai redditi di fonte estera, all'imposta sul valore delle attività finanziarie estere e all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero** di cui all'[articolo 19, commi da 13 a 17 e da 18 a 22, D.L. 201/2011](#), non rilevabili ai sensi dell'[articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#), **nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio**.

Ciò significa che il Legislatore, con la citata **norma di interpretazione autentica**, ha inteso precisare che il **ravvedimento operoso speciale** può essere **utilizzato anche per regolarizzare le violazioni relative ai redditi di fonte estera e alle attività soggette a Ivie e Ivafe**, anche se connesse a violazioni in materia di **monitoraggio fiscale**.

Appare superfluo sottolineare come l'accertata **applicabilità** della **misura agevolativa** in esame anche ai **redditi di fonte estera**, tenendo altresì conto della proroga del termine per gli adempimenti connessi al 30 settembre 2023, offra ai contribuenti indubbiamente **maggiori vantaggi** (riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo edittale) **rispetto al ravvedimento ordinario** (riduzione delle sanzioni da 1/8 a 1/5 del minimo edittale oltre i 90 giorni).

Basti pensare che per effetto di ciò, nel caso di **violazioni reddituali**, la **sanzione** per dichiarazione infedele (che va dal 120 al 240 per cento della maggiore imposta), con il ravvedimento ordinario si ridurrebbe, a seconda del momento della regolarizzazione dal 15 al 24 per cento, mentre, con il **ravvedimento speciale**, sarebbe **pari al 6,67 per cento** della maggiore imposta (ovvero, 1/18 del 120 per cento).

Allo stesso modo, nel caso di **violazioni relative a Ivie e Ivafe**, la **sanzione** per dichiarazione infedele (che va dal 90 al 180 per cento della maggiore imposta), con il ravvedimento ordinario si ridurrebbe, a seconda del momento della regolarizzazione dall'11,25 al 18 per cento, mentre, con il **ravvedimento speciale**, sarebbe **pari al 5 per cento** della maggiore imposta (ovvero, 1/18 del 90 per cento).

Inoltre, è evidente che nel caso del **ravvedimento speciale**, sia per le violazioni riferite ai redditi esteri non dichiarati sia per le violazioni concernenti l'Ivie e l'Ivafe, è **irrilevante il momento** in cui queste siano state commesse (tali violazioni possono essere state commesse 1 anno prima o anche 4 anni prima).

Sotto il profilo oggettivo, invece, resta inteso che per le **violazioni da quadro RW** l'unica possibilità è rappresentata dal **ravvedimento ordinario** (vista la lett. a) sopra riportata).

Da ultimo si rileva che deve ritenersi **possibile beneficiare di un credito per le imposte pagate all'estero**, anche nella ipotesi in cui la **dichiarazione originaria** venga **emendata** con il **ravvedimento**.

In particolare, la Corte di Cassazione (cfr., **Cass. sentenza, 31/01/2011, n. 2277**; [Cass. sentenza](#)

[14/05/2014, n. 10465](#)) ha precisato che **l'omessa indicazione** nella dichiarazione dei redditi del **credito d'imposta** per i **redditi prodotti all'estero non comporta la sua perdita**, potendo il contribuente rimediare all'errore rettificando la dichiarazione errata. Tale tesi risulta condivisa anche dalla stessa Agenzia delle Entrate (cfr., [Circolare AdE 9/E/2015](#)).

Trattasi quindi di un **ulteriore beneficio** di cui il contribuente può godere qualora opti per il ravvedimento speciale di **violazioni reddituali** e di **violazioni relative a Ivie e Ivafe**.

## RISCOSSIONE

---

### ***Rimborso del costo della fideiussione per tutti i tipi di garanzie richieste***

di **Gianfranco Antico**



L'[articolo 8, comma 4, L. 212/2000](#), che impone all'Amministrazione finanziaria di rimborsare il costo delle garanzie fideiussorie richieste dal contribuente per ottenere il rimborso dei tributi, comprende **i costi di tutti i tipi di garanzie**, sia in relazione a rimborsi derivanti da **attività di accertamento** sia a rimborsi scaturenti dalla **dichiarazione annuale Iva**, poiché l'espressione "**ha dovuto richiedere**" si deve intendere non nel senso dell'esistenza di un ipotetico obbligo normativo in tal senso, bensì con riferimento alla necessità, intesa come onere, della richiesta della garanzia in rapporto allo scopo perseguito.

È questo sostanzialmente il principio che si ricava dalla lettura dell'**ordinanza della Corte di Cassazione n. 9743 del 13.04.2023**.

Il fatto oggetto dell'intervento degli Ermellini trae origine da un contenzioso istaurato al fine di ottenere la restituzione degli oneri sostenuti per le **fideiussioni presentate ex [articolo 38 bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#)**, in ordine al **rimborso del credito** maturato nei quattro trimestri dell'anno di imposta 2008, richiesto con istanze trimestrali e con la dichiarazione annuale **Iva**.

Tanto il giudice di prime cure quanto quello di appello condividevano l'operato dell'Amministrazione finanziaria, secondo la quale il diritto al rimborso dei costi delle fideiussioni sussiste solo nei casi di **garanzie prestate dal contribuente nell'ambito dell'attività di accertamento** e non anche in caso di richiesta di rimborso Iva annuale esposto in dichiarazione ex [articoli 30 e 38 bis D.P.R. 633/1972](#).

La **Corte di Cassazione**, richiamando una serie di precedenti, è di **contrario avviso**.

In particolare, con l'[ordinanza n. 5508 del 28.02.2020](#), ha affermato che il diritto al rimborso dei costi relativi alla garanzia fideiussoria, chiesta dal contribuente per ottenere la sospensione, la rateizzazione o il rimborso dei tributi, **ha portata generale ed è indipendente**

**dalla fisionomia della controversia tributaria**, stante l'esigenza ad essa sottesa di preservare l'integrità patrimoniale dei contribuenti, in caso di infondatezza della pretesa impositiva o di legittimità della pretesa di rimborso di somme dovute.

Una diversa interpretazione frustrerebbe ciò, **oltre a porsi in contrasto con il diritto UE**, dove a fronte di una certa libertà quanto alla determinazione delle modalità di rimborso dell'eccedenza dell'Iva, non è possibile far sostenere alcun onere finanziario al soggetto passivo.

In precedenza, sempre la Corte di Cassazione – [sentenza n. 16409 del 05.08.2015](#) – aveva già avuto occasione di affermare che l'[articolo 8, comma 4, L. 212/2000](#), ha una portata estensiva, atteso che la necessità della garanzia va intesa **come onere per ottenere** la sospensione del pagamento di tributi o la rateizzazione o il rimborso.

Il pronunciamento odierno è pure in linea con quanto già sostenuto dai giudici di legittimità nella pronuncia n. 19751/2013, che hanno riconosciuto **portata generale al diritto al rimborso** dei costi per le polizze fideiussorie indipendentemente dalla fisionomia della controversia tributaria.

**L'interpretazione letterale dell'[articolo 8, comma 4, L.212/2000](#)** – nella parte in cui viene previsto che il rimborso del costo della fideiussione va effettuato quando sia stato definitivamente accertato che l'imposta non era dovuta o era dovuta in misura minore rispetto a quella accertata e che quindi sarebbe limitato ai soli casi in cui vi sia stata attività accertatrice – **non trova il conforto giurisprudenziale**, che si allinea al diritto unionale, così neutralizzando, fra l'altro, la procedura d'infrazione (n.2013/4080) promossa dalla Commissione contro l'Italia per l'eccessiva onerosità delle condizioni previste ai fini del rimborso Iva dagli articoli 30 e 38-bis del D.P.R. 633/1972 nella formulazione allora vigente, ed a mente, *"a cascata"*, delle modifiche normative rese necessarie per fronteggiare la messa in mora ([Corte di Cassazione, ordinanza n. 29069 del 06.10.2022](#)).

Né appare invocabile l'incompletezza normativa, per la **mancaanza del decreto attuativo** previsto dal comma 6, dell'articolo 8 L. 212/2000, atteso che *"la norma definisce in modo completo tutti gli elementi costitutivi del diritto di credito"* (**sentenza n. 19751 del 06.05.2013**).

Peraltro, per i **giudici di legittimità**, la norma *"opera anche con riferimento a rapporti giuridici formati in periodi d'imposta anteriori all'entrata in vigore della normativa"* (**sentenza n. 14024 del 17.06.2009**).