



*ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
PER LA CIRCOSCRIZIONE DEL TRIBUNALE DI SIRACUSA*



*COORDINAMENTO DI ORDINI
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLA SICILIA*

GIUSEPPE MOTTA

I crediti d'imposta ex artt. 7 e 8 legge n. 388/00: principi generali e orientamenti giurisprudenziali

ELABORATO VINCITORE DEL PREMIO GASPARE CONIGLIARO
IV Edizione - 2005

INTRODUZIONE

I crediti d'imposta, unitamente alle agevolazioni che prevedono il riconoscimento di contributi in conto capitale, rappresentano indubbiamente le leve più importanti per l'attuazione delle scelte di politica fiscale volute dal legislatore e volte ad incentivare l'economia di un Paese. Tale finalità incentivante può chiaramente assumere le forme più diverse, a seconda delle esigenze che di volta in volta si presentano in una determinata realtà politica, economica e sociale. Soffermandoci soltanto sulla tipologia di leva rappresentata dai crediti d'imposta, si riscontra immediatamente la grande varietà di strumenti offerti agli operatori economici e volti a incentivarne le differenti tipologie di attività: vi sono infatti crediti d'imposta concessi per le spese sostenute in campagne pubblicitarie localizzate, nell'acquisto di apparecchiature informatiche e, indubbiamente più diffusi, i crediti d'imposta relativi alle nuove assunzioni e ai nuovi investimenti.

In particolare, lo scopo della presente trattazione, più che una dettagliata disamina della normativa in materia di crediti d'imposta su nuove assunzioni e investimenti e della sua evoluzione, vuole essere un aiuto per meglio mettere a fuoco quali siano state le conseguenze di una tale rapidissima e assai articolata evoluzione normativa che ha lasciato dietro di sé ampi vuoti che tutt'ora stentano ad essere riempiti. Se, infatti, da un lato vi è l'esigenza fondamentale dello Stato di monitorare attentamente il corretto utilizzo di tali preziose risorse, questo non deve portare a comportamenti ingiustificatamente restrittivi volti addirittura penalizzare gli operatori che, *in itinere*, si sono visti spesso illegittimamente togliere delle importanti risorse proprio per una normativa confusa ed in certi casi colpevolmente omissiva. Come forse sarà più chiaro andando avanti con la lettura della presente trattazione, si è passati da un uso in molti casi eccessivamente "disinvolto" dei crediti d'imposta ad un atteggiamento talmente restrittivo da tentare di prevaricare, con strumenti assolutamente inadeguati quali le circolari e le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate, lo stesso dettato normativo.

L'auspicio per l'avvenire è che si vada verso una reale semplificazione degli strumenti agevolativi in quanto per gli operatori economici più che l'entità o la varietà di una determinata agevolazione, è determinante la certezza di poterne usufruire avendone i requisiti: ciò che paradossalmente penalizza di più i mercati, infatti, non è

tanto una notizia negativa, quanto l'incertezza. L'attenzione del legislatore, quindi, dovrebbe essere rivolta oltre che ad un'attenta redistribuzione della ricchezza, anche ad un'oculata politica di offerta di strumenti agevolativi - magari più limitata - ma in grado di assicurare certezza, trasparenza e stabilità a lungo termine nelle transazioni. Solo in questo modo, a parere di chi scrive, si potrà innescare un circuito virtuoso volto a dare concreto slancio all'economia.

1) Artt. 7 e 8 Legge 388/2000: normativa e prassi

Breve sintesi requisiti per fruire dei crediti d'imposta ex artt. 7 e 8 L. 388/2000

Con gli articoli 7 e 8 della Legge n. 388 del 23.12.2000 (Legge finanziaria 2001) sono state introdotte due importanti agevolazioni tributarie: i crediti d'imposta sulle nuove assunzioni (art. 7) e sui nuovi investimenti (art. 8). Tali agevolazioni, probabilmente anche per l'estrema facilità, per lo meno apparente, con cui era possibile fruirne, hanno avuto sin dall'inizio un'ampia applicazione, rivolgendosi sostanzialmente a quasi tutte le categorie di datori di lavoro e di imprese. Una volta appurata la sussistenza dei requisiti richiesti dalla legge, infatti, per fruire dell'agevolazione consistente in un credito d'imposta commisurato alle nuove assunzioni o investimenti effettuati, era sufficiente da un lato indicare tale credito in compensazione nel modello F24 per il pagamento delle imposte o di altro tributo o contributo e, dall'altro, indicarlo nel quadro RU del modello Unico dell'anno di competenza.

In particolare, per fruire del credito d'imposta sulle nuove assunzioni era necessario rispettare, tra gli altri, una serie di requisiti oggettivi e soggettivi:

- La nuova assunzione doveva avvenire ad incremento rispetto ad una media storica dei dipendenti a tempo indeterminato nel periodo 1 ottobre 1999 - 30 settembre 2000;
- I nuovi assunti dovevano avere almeno 25 anni di età e non aver prestato attività di lavoro a tempo indeterminato nei due anni antecedenti l'assunzione;
- L'assunzione doveva avvenire tra il 1 ottobre 2000 e il 31 dicembre 2003;
- Annualmente deve essere verificato l'effettivo incremento dell'occupazione confrontando la media di tutti i dipendenti con la media storica questa volta di tutti i dipendenti in forza nel periodo 1 ottobre 1999 – 30 settembre 2000.
- Aver rispettato le norme in materia di sicurezza sul lavoro.

Per quanto concerne il credito d'imposta sui nuovi investimenti, era necessario rispettare i seguenti requisiti:

- L'acquisto di beni strumentali nuovi ai sensi degli articoli 67 e 68 del testo unico imposte sui redditi da parte delle aziende dei settori delle attività estrattive e manifatturiere, dei servizi, del turismo, del commercio, delle costruzioni, della produzione e distribuzione di energia elettrica, vapore ed acqua calda, della pesca e dell'acquacoltura, della trasformazione dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura.

- Acquisto effettuato durante il periodo che andava dal 14.03.2001 (giorno successivo a quello di approvazione dell'agevolazione da parte della Commissione Europea) al 31.12.2003;
- Localizzazione dell'azienda agevolabile in una delle aree depresse del Centronord o nel Meridione.

Evoluzione della normativa

La prima modifica alla normativa sui crediti d'imposta in oggetto si ha con il D.L. n.138 del 08.07.2002 che, pur confermando l'efficacia di tutti i crediti d'imposta vigenti ha introdotto una disposizione che ne imponeva il relativo monitoraggio e la conseguente fruizione esclusivamente nei limiti degli oneri finanziari previsti in relazione alle specifiche disposizioni agevolative.

Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 01.08.2002 è stato individuato l'ammontare delle risorse destinabili per il 2002 al bonus assunzioni ed è stato stabilito che a far data dall'8 luglio 2002 fosse necessario per i datori di lavoro che effettuavano nuove assunzioni incentivabili, di presentare apposita istanza al centro di servizi di Pescara. Sempre in data 01.08.2002 veniva pubblicato anche il decreto interdirigenziale del Ragioniere Generale dello Stato, del Capo del Dipartimento delle Politiche Fiscali e del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che comunicava l'avvenuto esaurimento dei fondi stanziati per il 2002 e a far data dal 6 agosto 2002 è stata inibita la possibilità di fruire di nuovi crediti i cui presupposti si fossero realizzati successivamente all'8 luglio 2002 (data di entrata in vigore del D.L. n. 138/2002).

Con il D.L. 253/2002 del 12.11.2002 è intervenuta la prima modifica sostanziale alle modalità di fruizione del credito di imposta sui nuovi investimenti. In pratica, con tale norma si è bloccata la fruizione automatica del credito a favore della presentazione in via telematica di una apposita istanza (Mod. CVS) che consentisse da un lato di monitorare la spesa sostenuta dallo Stato per tale agevolazione e, dall'altro, di ripartire equamente le limitate risorse finanziarie assegnate rispetto a quanto originariamente previsto con la Legge 388/2000. Tale Decreto Legge, datato 12.11.2002, è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 13.11.2002 ed è entrato in vigore il medesimo giorno.

Successivamente, con la Legge n. 289 del 29.12.2002, è stata rivisitata in maniera più organica l'intera disciplina dei crediti di imposta sulle nuove assunzioni e sui

nuovi investimenti, con la proroga delle agevolazioni fino al 31.12.2006 e la previsione di una specifica istanza preventiva da inviare telematicamente al Centro di Servizi di Pescara, al fine di ottenere, sulla base dei requisiti indicati, il diritto a fruire delle agevolazioni in oggetto (mod. ICO per il bonus assunzioni e mod. ITS per quello sugli investimenti).

Prassi Agenzia delle Entrate su controlli per il credito d'imposta

Parallelamente all'evoluzione normativa appena vista, vi è stata un'intensa attività dell'Agenzia delle Entrate, volta da un lato a tentare di chiarire le molteplici questioni lasciate aperte da un susseguirsi di norme di non facile lettura e, dall'altro, volta a fornire procedure interne e indirizzi operativi agli Uffici locali destinati ad effettuare i controlli su tali agevolazioni.

Tra tutte le circolari emanate, indubbiamente due sono quelle che hanno segnato l'evolversi dei rapporti tra fisco e contribuenti con riferimento alla disciplina dei crediti d'imposta: la circolare n. 22/E del 28.04.2003, che "svincola" i crediti d'imposta dai condoni ex artt. 7 e 9 L. 289/02 e la circolare n. 35/E dell'8.07.2003 che istituisce l'avviso di recupero dei crediti d'imposta.

In particolare, al punto 6.2 della circolare n. 22/E si afferma che in base all'articolo 9, comma 9, L. 289/02 "la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni". Tale disposizione non trova applicazione in relazione all'utilizzo di crediti di imposta commisurati a presupposti che non hanno alcuna relazione con la base imponibile. Tali crediti di imposta hanno, infatti, funzioni incentivanti che si connettono al fenomeno tributario solo al momento del loro utilizzo in diminuzione delle imposte dovute. L'accertamento della esistenza dei presupposti che ne legittimano la fruizione prescinde, pertanto, da ogni relazione con la base imponibile dichiarata o accertabile nei confronti dei contribuenti e quindi anche dalla eventuale definizione della stessa in base alle disposizioni contenute nell'articolo 9."

Tale circolare, per inciso, si limita a rilevare gli aspetti del condono relativi a cosa debba intendersi per definizione automatica degli anni pregressi, senza considerare che il medesimo articolo 9, al comma 10, continua affermando che all'amministrazione finanziaria è preclusa ogni attività di accertamento tributario ad eccezione di quella ex

art. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73 nei confronti dei soggetti che abbiano perfezionato la definizione automatica ai sensi del citato art. 9.

La circolare n. 35/E, invece, definisce le modalità operative attraverso cui gli Uffici devono procedere all'attività di controllo nei confronti dei soggetti che hanno usufruito delle agevolazioni fiscali per i crediti d'imposta per l'incremento dell'occupazione e per gli investimenti nelle aree svantaggiate. Sono inoltre allegati alla circolare i modelli da utilizzare per il recupero di crediti d'imposta indebitamente fruiti in compensazione.

Con la risoluzione n. 212/E del 02.12.2003 vengono istituiti 55 nuovi codici tributi specifici per il recupero dei crediti d'imposta illegittimamente utilizzati dovuti a seguito dei controlli automatizzati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR n. 600/73. Tali codici sono quelli utilizzati dall'Ufficio negli avvisi di recupero.

Con la circolare n. 3 del 29.01.2004 l'Ufficio al punto 4 conferma il medesimo impegno dell'anno precedente nell'attività di controllo formale delle dichiarazioni e, al punto 5, ribadisce come l'attività di controllo sostanziale relativa ai crediti d'imposta sia un obiettivo strategico per l'anno 2004. Due attività, quindi, quella di controllo formale e quella di controllo sostanziale, tenute ben distinte l'una dall'altra.

Altro fatto rilevante è che successivamente alle attività accertative svolte nei confronti delle società che hanno fruito dei crediti di imposta in oggetto, vengono notificate, per ciascuna annualità, alle medesime società (!), le comunicazioni conseguenti il controllo automatizzato ex art. 36-bis effettuate sulla dichiarazione modello Unico, quadro RU. In tali comunicazioni non vengono utilizzati i codici tributo istituiti con la risoluzione n. 212/E del 2003, ma quelli normalmente utilizzati in precedenza e cioè, nel caso che ci interessa, il codice 9001.

Cronaca relativa ad alcune delle principali testate giornalistiche nazionali

Due titoli di giornale rappresentano abbastanza bene quanto è accaduto dal luglio 2003 sino alla fine del 2004. Italia Oggi del 9 aprile 2004: "Bonus assunzioni, caos sui recuperi", facendo riferimento al fatto che sebbene la stessa Agenzia delle Entrate avesse chiarito con circolare n. 16 del 09.04.2004 che il credito utilizzato nel periodo di blocco legittimamente maturato non doveva essere restituito ma portato in diminuzione

dalle rate del 2003, provvedeva invece al recupero di tale credito, con l'applicazione di sanzioni e interessi.

Un altro articolo molto significativo è quello del Sole 24 Ore del 23 settembre 2004 che titola "Crediti, bottino di 361 milioni di euro". A parte l'infelice termine utilizzato, bottino, che sembrerebbe voler assimilare quanto recuperato dall'Agenzia delle Entrate ad una refurtiva, viene per la prima volta data una misura dei controlli effettuati: oltre 160 mila con una percentuale di violazioni riscontrate pari al 54% del totale delle verifiche effettuate.

Sempre il Sole 24 Ore, con un articolo del 14 ottobre 2004, lancia il primo segnale di allarme per l'Agenzia delle Entrate: "Recupero bonus, Fisco all'angolo". Tale articolo, trae origine dalla sentenza n. 224 del 15.09.2004 della Commissione Tributaria Provinciale di Bari in base alla quale viene annullato l'avviso di recupero non notificato secondo le regole dettate dalla L. n. 890/82. In particolare, si sostiene che "l'affermazione del rappresentante dell'Ufficio secondo cui l'atto è una semplice comunicazione non è divisibile. L'esame dell'atto fa rilevare che oltre a richiedere le somme per l'ammontare del credito ritenuto indebitamente utilizzato sono stati richiesti gli interessi maturati ed erogate sanzioni, precisando che in caso di mancato versamento diretto si provvede alla riscossione delle somme complessivamente dovute maggiorate degli interessi maturati, mediante iscrizione a ruolo in via definitiva... L'atto ove non fosse stato opposto avrebbe comportato iscrizione a ruolo a titolo definitivo non più opponibile. Ne discende per ovvia conseguenza che l'atto doveva essere notificato seguendo le regole previste dalla normativa in tema, regole che risultano essere state disattese poiché la notifica è avvenuta in dispregio delle norme di cui alla l. 890/82 per cui la notifica deve ritenersi nulla".

Con il comma 421 della Legge n. 311 del 30.12.2004 viene consentito all'Agenzia delle Entrate, per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, di emanare l'atto di recupero quale atto motivato da notificare al contribuente con le modalità previste dall'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973. Tale atto, inoltre, si legge nella relazione che accompagna il progetto di legge della Finanziaria 2005, è impugnabile avanti alle Commissioni tributarie in quanto contenente le ragioni di fatto e di diritto che lo sostengono.

2) Il contributo della giurisprudenza delle Commissioni Tributarie

In un tale contesto di colpevole vuoto normativo durato oltre un anno e mezzo, appare quantomai evidente l'importanza del ruolo delle Commissioni Tributarie, chiamate a svolgere con rinnovato vigore l'importantissima funzione di arbitri in una partita in cui *in itinere* vi sono stati così tanti e sostanziali cambiamenti di regole.

Ai fini della presente trattazione si è proceduto a raggruppare in cinque temi principali le Sentenze emesse dalle varie Commissioni Tributarie.

In particolare i temi trattati sono i seguenti:

- a) Natura giuridica dell'avviso di recupero;
- b) Avviso di recupero e Statuto dei diritti del contribuente;
- c) Legittimità o meno sospensione fruizione crediti d'imposta;
- d) Assoggettabilità avviso di recupero alle norme sul condono ex artt. 7 e 9, L. 289/02;
- e) Bonus assunzioni: "*de minimis*" e spettanza ai familiari dipendenti dell'imprenditore.

a) Natura giuridica dell'avviso di recupero.

Il problema della natura giuridica dell'avviso di recupero dei crediti di imposta è indubbiamente di primaria importanza al fine di comprenderne la portata e, conseguentemente, le modalità di difesa. Appare evidente che soltanto avendo completa conoscenza della tipologia di atto posto in essere dall'amministrazione finanziaria il contribuente viene messo in condizione di esercitare con pienezza il proprio diritto alla difesa.

Premesso ciò, sul tema si può dire che quasi all'unanimità l'avviso di recupero è stato dai giudici di prime cure assimilato ad un avviso di accertamento.

Questo in piena conformità, quindi, a quanto previsto dalla legge finanziaria 2005 laddove esso, al comma 421, è stato formalmente indicato come atto autonomamente impugnabile anche nel merito.

Sono state quindi superate le tesi dell'amministrazione finanziaria volte a sostenere che l'avviso di recupero fosse semplicemente un atto emesso ai sensi dell'art. 36-bis o 36-ter del DPR n. 600/73.

Nella Sentenza n. 68/4/05 del 20.04.05 della CTP di Siracusa, depositata il 27.04.05, si legge che "l'atto impugnato, pur non rivestendo la forma degli atti tipici di contestazione tra contribuente e fisco, non può negarsi essere sostanzialmente una richiesta di imposta motivata da un diniego, sul quale l'Ufficio ha voluto provocare un giudizio prima della sua iscrizione a ruolo".

Con sentenza n. 92 del 19.05.05, la CTP di Palermo "preliminarmente rileva che il provvedimento impugnato (denominato "avviso di recupero del credito d'imposta") costituisce atto ricorribile e sospendibile in via cautelare, pur se non previsto espressamente dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Tale avviso, che ha immediate conseguenze economiche con efficacia impositiva sul contribuente legittimando l'Ufficio a procedere a rettifiche della iscrizione a ruolo, si risolve infatti sostanzialmente nella comunicazione del diniego/revoca di agevolazioni con rifiuto della restituzione di tributi non dovuti e con irrogazione di sanzioni".

Con Sentenza n. 78/01/05 del 16.05.05 della CTP di Siracusa, depositata il 06.06.05, viene ulteriormente ribadito quanto previsto dalla relazione accompagnatoria alla Finanziaria 2005 in tema di avviso di recupero e cioè che "l'Amministrazione titolare della potestà tributaria ha il dovere di motivare il proprio atto ed in caso di contestazione ha l'onere di fornire la prova dei fatti posti a base della pretesa tributaria in osservanza del principio generale posto dall'art. 2697 c.c."

Con Sentenza n. 117 del 01.07.2004 della CTP di Messina, depositata il 19.07.2004, si sottolinea come "indipendentemente dalla intestazione dell'avviso e con riferimento specifico al contenuto dell'atto va subito rilevato che lo stesso, nella sostanza ha tutti i requisiti di un avviso di accertamento, con conseguenziale rettifica di negata usufruibilità delle agevolazioni previste dall'art. 8, L. n. 388/2000... Non può l'Ufficio lamentare l'inammissibilità di un ricorso avverso un atto che nella sostanza e nei motivi è un avviso di accertamento di denegata agevolazione fiscale".

Con Decreto n. 235 del 03.08.05, la CTP di Bari sostiene che "il preannuncio di riscossione coattiva (indicato nell'avviso di recupero) lascia intendere che trattasi di atto idoneo ad incidere su diritti soggettivi patrimoniali. Di qui l'interesse ad opporsi per interrompere la procedura di riscossione minacciata. Nella svariata casistica, il Supremo Collegio ha avuto modo di affermare che costituisce avviso di accertamento - e non un preavviso bonario - un documento in cui l'Amministrazione finanziaria indica l'ammontare dell'imposta dovuta, il termine per il pagamento, la sia pur generica indicazione delle sanzioni e l'avvertimento che in caso di mancato pagamento le somme

dovute verranno iscritte a ruolo, ancorché l'atto non contenga l'indicazione dell'organo giudiziario davanti al quale è impugnabile e del termine per impugnare (Cass. Sez. tributaria, 27 aprile 2005, n. 7312)".

Ed ancora, con la Sentenza n. 84/01/05 della CTP di Siracusa del 06.06.05 depositata il 20.06.05 si afferma che "sembra non condivisibile il principio, sotteso alla tesi di parte ricorrente, che la carenza di previsione normativa sul tipo di atto da adottare per il recupero del credito d'imposta, serva in concreto a paralizzare l'azione accertatrice dell'Ufficio, laddove appare chiaro che l'amministrazione possa invece ricorrere ad atti di verifica e di avviso, come quello in contestazione, idonei a rappresentare adeguatamente lo scopo e la funzione dell'azione accertatrice propria dell'amministrazione finanziaria. Giova, inoltre, rilevare come il *nomen iuris* adottato nel caso concreto per rappresentare tale azione accertatrice non possa da solo essere posto a fondamento di una asserita illegittimità dell'operato dell'Ufficio, atteso che l'atto in esame rappresenta in buona sostanza niente altro che un vero e proprio avviso di accertamento, finalizzato al recupero del credito d'imposta erroneamente vantato dal contribuente."

Con Sentenza n. 18/01/05 del 28.02.05 della CTP di Siracusa, depositata il 02.05.05 "esaminati gli atti, il Collegio osserva (che)... l'avviso in questione con il quale l'ufficio liquida il credito d'imposta e "procede" al suo recupero unitamente agli interessi e alle sanzioni, potrebbe essere invalidato dagli organi del contenzioso tributario solo per vizi propri e non per vizi suscettibili di rendere nullo o annullabile l'atto prodromico su cui esso si fonda che, nel caso in esame, è costituito da un processo verbale di constatazione, atto questo autonomamente non impugnabile, posto che i processi verbali di constatazione restano semplici verifiche di fatti che devono passare poi il vaglio degli uffici finanziari e che non possono quindi costituire titolo idoneo di per sé su cui l'ufficio possa fondare la propria pretesa tributaria impositiva o, nel caso di specie, escludere la spettanza di una agevolazione e disporre il "recupero" di un credito d'imposta asseritamene dovuto senza ricorrere all'ordinaria procedura di rettifica e della preventiva notifica al contribuente del relativo avviso di accertamento.

Tenuto conto poi che il caso in esame non è neppure riconducibile tra quelli tassativi previsti dall'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 in relazione al quale è ammessa la tassazione senza previo accertamento, sarebbe da concludere che l'avviso in questione sia affetto da nullità radicale, sostanziando una chiara ipotesi di compromissione dei diritti di difesa dei contribuenti.

Senonché, l'ufficio si è reso ben conto di aver errato nel fornire la predetta informazione, dal momento che nella memoria di costituzione in giudizio non eccepisce la inammissibilità delle contestazioni mosse con il ricorso sul merito dell'atto impugnato che, pertanto, non può che ricondursi nella categoria giuridica degli avvisi di accertamento per cui i fatti giustificativi della posizione creditoria in esso dedotta restano affidati al giudizio di impugnazione così come le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti relativi alla posizione creditoria stessa e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva".

Tale sentenza assume un grande rilievo poiché sulla base di quanto sostenuto dall'Ufficio, l'avviso di recupero si qualificherebbe come una semplice comunicazione inviata con il solo fine di "agevolare" il contribuente nell'effettuare il pagamento di quanto richiesto prima di effettuare la definitiva iscrizione a ruolo del credito sconosciuto, con l'ulteriore aggravio dell'aggio e degli interessi di mora.

Ben diversa è sul punto l'opinione dei giudici di prime cure. Partendo, infatti, da un'attenta analisi dell'atto impugnato, viene rilevato come qualora al contribuente non fosse riconosciuta la possibilità di contestare nel merito il contenuto dell'avviso, sarebbe violato il suo diritto alla difesa poiché l'avviso medesimo discende da un processo verbale di constatazione che non è un atto autonomamente impugnabile.

L'avviso di recupero, quindi, altro non è che un vero e proprio avviso di accertamento emesso a seguito di una verifica sostanziale dei requisiti necessari per la fruizione del credito d'imposta, attraverso il quale l'Ufficio provvede a disconoscere un'agevolazione tributaria e, conseguentemente, a chiederne la restituzione con il pagamento di sanzioni ed interessi.

Si ritiene opportuno segnalare una delle poche sentenze di segno contrario, la n. 99/04/05 del 01.06.05 della CTP di Siracusa depositata il 15.06.05, con la quale si sostiene l'inammissibilità del ricorso avverso l'avviso di recupero in quanto "il nuovo processo tributario ha fissato criteri rigidi di individuazione degli atti impugnabili, per cui non è consentito ricorrere contro qualsiasi atto dell'Amministrazione che non abbia i requisiti formali e sostanziali di quelli elencati al citato art. 2 (19) del D.Lgs. n. 546/92... Ad esso, secondo l'iter seguito dall'Ufficio, avrebbe dovuto far seguito l'avviso di liquidazione o di accertamento, atti formalmente impugnabili in quanto suscettibili di passare in cosa giudicata". Tale sentenza, se da un lato può essere condivisibile

considerando soprattutto il principio di stretta legalità cui l'amministrazione finanziaria è tenuta a sottostare (art. 97 Costituzione), dall'altro pone seri problemi circa una possibile lesione del diritto alla difesa del contribuente. Non essendo annullato l'atto, infatti, l'Ufficio potrà comunque seguire il suo iter procedendo all'iscrizione a ruolo e, conseguentemente, il contribuente potrà ricevere la relativa cartella di pagamento che, se non impugnata è destinata comunque a diventare definitiva. Impugnando la cartella, si porrà quindi il problema se chiederne l'annullamento in quanto non preceduta dalla rituale notifica dell'avviso di accertamento, come suggerito dalla sentenza in commento, oppure se chiedere l'annullamento dell'atto entrando comunque nel merito, con la possibilità che tale eccezione possa essere ritenuta non valida atteso che l'avviso di recupero è comunque divenuto definitivo.

b) Avviso di recupero e Statuto dei diritti del contribuente.

Una volta appurata la natura accertativa dell'atto, assume grande rilievo comprendere come esso si ponga nei confronti della Legge n. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente. Proprio dallo Statuto dei contribuenti, infatti, nel vuoto normativo che ha caratterizzato tutte le notifiche degli avvisi di recupero sino al 31.12.2004, è possibile trarre quegli elementi indispensabili atti a qualificare correttamente tale avviso e a valutarne di volta in volta la legittimità.

Al di là del *nomen iuris* utilizzato, come evidenziato dalle sentenze sopra citate, è indispensabile individuare quegli elementi in grado di ricondurre alle fattispecie note l'avviso di recupero, evitando il rischio per l'Amministrazione finanziaria di una declaratoria *sic et simpliciter* di nullità radicale dell'atto, sostanziando esso una chiara ipotesi di compromissione del diritto di difesa dei contribuenti.

Un primo aspetto è quello attinente alla motivazione dell'atto, prevista dall'art. 7 della L. 212/2000. Sul punto con la sentenza n. 78/01/05 del 16.05.05 della CTP di Siracusa, depositata il 06.06.05, è stato dichiarato nullo l'avviso di recupero emesso dall'amministrazione finanziaria non ottemperando adeguatamente all'obbligo di motivazione della pretesa tributaria.

Un secondo aspetto, non meno rilevante del primo, è quello attinente alla nuova tempistica imposta dallo Statuto dei diritti del contribuente all'Amministrazione finanziaria nello svolgimento della propria attività accertatrice. In base all'art. 12, comma

7. della L. 212/2000, infatti, “nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”.

Con la Sentenza n. 68/04/05 del 20.04.05 della CTP di Siracusa, depositata il 26.04.05, i giudici di prime cure hanno annullato l'avviso di recupero impugnato in quanto “La previsione del termine suddetto e l'espresso divieto per l'Ufficio di emettere avviso di accertamento prima della detta scadenza dal verbale di constatazione assolve alla finalità di consentire al contribuente la possibilità di predisporre delle controdeduzioni da far valere al di fuori del giudizio (se non addirittura una richiesta di adesione), con lo scopo precipuo di evitare un contenzioso. Il divieto espresso di emettere l'avviso di accertamento prima della detta scadenza impone un dovere dell'Ufficio, la cui violazione travolge la finalità stessa della norma, di particolare pregnanza in quanto collocata nella legge sullo Statuto del contribuente. Detto termine costituisce un vero e proprio *spatium deliberandi*, quale condizione di procedibilità dell'azione della finanza, la cui violazione importa la nullità dell'atto... Né può affermarsi che ricorra nella specie il caso di “particolare e motivata urgenza”, di cui nemmeno l'Ufficio ha fatto cenno, nonostante il ricorso contenesse la contestazione specifica”.

Nel medesimo senso anche la Sentenza n. 26/02/05 del 05.03.2005 depositata il 23.07.05, con la quale i giudici della Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa hanno annullato un avviso di recupero in quanto “lo stesso Ufficio, in data 19.10.04, dopo appena 22 giorni dal P.V.C., ha notificato alla società stessa l'avviso di recupero del credito d'imposta per Euro 10.907,47, atto opposto, manifestamente illegittimo e da ritenere di fatto nullo perché emesso in violazione dello art. 12, c. 7, della L. 212/2000, considerato tale atto alla stregua di un avviso di accertamento che prelude alla iscrizione a ruolo dell'imposta pretesa”.

Anche la Sentenza n. 98/01/05 del 06.06.05 della CTP di Siracusa, depositata il 04.07.05 conferma la nullità dell'avviso di recupero emesso in violazione dell'art. 12, c. 7 della Legge 212/2000.

Si rileva in questa fase, quindi, l'importanza della natura giuridica dell'atto che, assimilato ad un normale avviso di accertamento, non può che seguirne le sorti anche dal punto di vista formale, oltre che sostanziale, con la conseguenza che deve essere annullato quell'avviso di recupero che sia stato emesso, senza ragioni di particolare e motivata urgenza, prima del termine previsto dall'art. 12, c. 7 della L. 212/2000.

c) Legittimità o meno sospensione fruizione crediti d'imposta.

Altro aspetto di grande rilevanza è stato quello relativo alla sospensione della fruizione dei crediti di imposta conseguente le innovazioni portate dal D.L. n. 138 dell'8.07.2002. Tale problematica ha riguardato quasi esclusivamente il bonus sui nuovi investimenti, atteso che per quanto riguarda il bonus sulle nuove assunzioni, con la circolare n. 16 del 09.04.2004, dopo un momento di confusione iniziale, è stato legittimato l'utilizzo del bonus in automatico anche nel periodo di sospensione purché nei limiti delle assunzioni effettuate entro l'8.07.2002.

Con la sentenza n. 108/03/04 del 16.07.04 della CTP di Siracusa, depositata il 20.05.05 i giudici di prime cure hanno parzialmente accolto un ricorso volto a chiedere l'annullamento dell'avviso di recupero emesso a seguito dell'utilizzo illegittimo del credito di imposta per i nuovi investimenti nel periodo di sospensione dettato dal D.L. n. 253/02. Sul punto, afferma il Collegio giudicante che "non è stato messo in dubbio dall'Ufficio finanziario il diritto del ricorrente, bensì la eccezione si fonda sulla sospensione del diritto stesso per il periodo 13.11.2002-31.03.2003: nessuna evasione fiscale passibile di sanzione può essergli imputata. Cosicché appare illegittimo onerare il contribuente di sanzioni ingiustificate in relazione al particolare tipo di procedura ed alla fulmineità del dettato legislativo da applicare".

Con la sentenza n. 92 del 19.05.05 la CTP di Palermo ha affermato che "il modello CVS risulta approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate con provvedimento adottato in data 24 gennaio 2003 che ha stabilito la trasmissione in via telematica dal 31 gennaio al 28 febbraio 2003 (pag. 2, n. 4 e n. 5). Anche tale vizio del procedimento risulta idoneo a fondare una decisione di accoglimento del ricorso e di annullamento dell'avviso di recupero del credito d'imposta, considerato che la decadenza è stata disposta sulla base del semplice mancato invio del questionario entro il termine del 28 febbraio 2003 senza contestazione alcuna in ordine alla effettività

dell'investimento e alla sussistenza dei requisiti previsti per l'agevolazione. Non si condividono le deduzioni dell'Ufficio in ordine alla ragionevolezza della disposizione retroattiva di comminatoria di decadenza collegata alla necessità di controllo. Il controllo puntuale delle dichiarazioni, che rientra tra i poteri tipici dell'Amministrazione, ben poteva nella fattispecie essere esercitato nelle previste forme da parte dell'Ufficio, il quale non ha operato in tal senso in sede di accertamento né ha contestato la effettività dell'investimento sulla base della produzione in giudizio effettuata dalla società ricorrente”.

Con la sentenza n. 120/02/04 del 31.07.04 della CTP di Siracusa depositata il 04.04.05, si è andati oltre affermando che “l'Ufficio ha considerato indebitamente fruito da parte della ricorrente parte del credito d'imposta previsto dall'art. 8 della Legge 388/2000, per effetto della sospensione dell'agevolazione disposta dall'art. 1 del D.L. 12.11.2002 n. 253, in vigore dal 13.11.2002. Peraltro, prima che tale D.L. venisse convertito, è sopravvenuta la L. 27.12.2002 n. 289 la quale (art. 62) ha riproposto la sospensione del credito d'imposta con decorrenza dal 1.1.2003 ed ha abrogato gli artt. 1 e 2 del precitato D.L. 253/02 sanando di fatto il periodo di sospensione disposto dalla stesso D.L. per il periodo stesso 13.11.2002-31.12.2002, rendendo conseguentemente illegittimo l'atto opposto dalla ricorrente emesso dall'Ufficio. Non sono altresì da trascurare i rilievi mossi dalla stessa ricorrente in ordine al diritto connesso alla efficacia temporale delle norme di legge. Infatti, non v'è dubbio che il credito d'imposta de quo ha natura tributaria e le norme connesse incidono sul diritto da parte del contribuente a fruire o meno delle agevolazioni in questione che attengono al pagamento, o meno, delle maggiori imposte. Posta la natura del titolo in parola, il Collegio prende atto che, in relazione al diritto, a nulla rilevano per la ricorrente le modifiche apportate alla L. 388/2000 da disposizioni legislative successive ed aventi efficacia retroattiva. Infatti, nella circostanza, appare opportuno richiamare il disposto dell'art. 10 della L. 212/2000 che tutela il principio dello affidamento e della buona fede e dell'art. 11 delle disposizioni preliminari del codice civile il quale, stabilendo che “la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo”, sancisce nel nostro ordinamento il fondamentale principio di irretroattività della legge. Il medesimo significato deve, inoltre, attribuirsi allo art. 3 dello Statuto del contribuente (L. 212/2000) che, regolando specificatamente l'efficacia nel tempo delle norme tributarie, sancisce che “le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo”, con il significato che una nuova

normativa non può regolare un fatto accaduto od un diritto acquisito precedentemente (Corte Costituzionale – Sent. 13.10.2000 n. 419).”

Dello stesso tenore le sentenze della CTP di Siracusa n. 121/02/04, del 31.07.04, depositata il 04.04.05 e la sentenza n. 162/02/04, del 03.07.04, depositata il 17.09.05 e la sentenza n. 163/02/04, del 03.07.04, depositata il 17.09.05.

Di senso contrario, invece, la Sentenza della CTP di Siracusa n. 133/02/0 del 03.07.04, depositata il 23.07.05, nella quale si afferma la legittimità dell'avviso di recupero in quanto “l'utilizzo del credito d'imposta è avvenuto in data 13.11.02 per euro 142, 73 e 18.11.02 per euro 560,00, cioè in piena vigenza della sospensione del diritto decorrente dal 13.11.2002 al 09.04.03, come da D.L. 253 del 12.11.2002, riconfermato con Legge 27.12.2002, n. 289”.

d) Assoggettabilità avviso di recupero norme su condono ex artt. 7 e 9, L. 289/02.

Tema indubbiamente più spinoso è quello relativo all'assoggettabilità o meno dell'avviso di recupero alle norme sul condono di cui agli articoli 7 e 9 della Legge n. 289/2002. Sul punto la giurisprudenza della Commissione tributaria di Siracusa si trova, almeno a quanto è dato di sapere ad oggi, atteso che non si ha notizia di altre sentenze sul punto di altre commissioni provinciali italiane, in prima linea nel tentativo di dare una risposta ad una problematica decisamente nuova rispetto al passato. Tale difficoltà di valutazione è espressa dalla presenza di due sole sentenze e di segno diametralmente opposto.

Con la Sentenza n. 84/01/05 del 06.06.05, depositata il 20.06.05, i giudici di prime cure osservano “come con recente sentenza (la n. 13852 del 2004) la Corte di Cassazione abbia ritenuto che “la definizione automatica delle pendenze tributarie mediante l'applicazione del condono non consolida i crediti di imposta esposti dal contribuente nelle dichiarazioni”, atteso che la relativa disciplina è del tutto estranea ad una pretesa consolidazione dei crediti di imposta esposti dal contribuente e non sottoposti al vaglio dell'amministrazione finanziaria, che diventerebbero altrimenti incontestabili anche se in tutto o in parte insussistenti per il solo fatto che il contribuente abbia ritenuto di usufruire di un più favorevole trattamento, presentando la dichiarazione integrativa e pagando gli importi previsti dalla legge sul condono. Ed invero, il ricorso paralizza l'azione accertatrice solo con riguardo alla materia imponibile e non investe invece gli eventuali crediti di imposta esposti in dichiarazione”.

Con la Sentenza n. 26/02/05 del 05.03.05, depositata il 23.07.05, invece, “il collegio rileva che la società ricorrente per gli anni dal 1997 al 2002 ha definito la propria posizione fiscale ex art. 9 della L. 289/2002 (condono tombale), circostanza non contestata dall'Ufficio. La definizione automatica della posizione fiscale, di cui al concordato triennale preventivo della base imponibile delle imposte, determina ai sensi dell'art. 7, comma 11, la inibizione dell'esercizio dei poteri di cui agli artt. 32, 33, 38, 39 e 40 del D.P.R. 600/73 e successive modificazioni, nonché agli artt. 51, 52, 54 e 55 del D.P.R. 633/72. La procedura comporta la preclusione di ogni accertamento tributario, l'estinzione delle sanzioni amministrative, con la conseguenza che, in caso di accesso, ispezione o verifica, ovvero altra attività di controllo fiscale, il soggetto può opporre agli organi competenti gli effetti preclusivi.

In relazione a tale disposizione, è da ritenere nulla la verifica, nullo il relativo verbale e nullo il conseguente avviso di recupero del credito d'imposta.”

Con riferimento alla Sentenza n. 84, va tuttavia rilevato un aspetto di non secondaria importanza e cioè che nella parte motiva viene richiamata a supporto delle argomentazioni esposte una Sentenza della Corte di Cassazione relativa al condono di cui all'art. 49 della L. n. 413 del 30.12.1991. Tale art. 49, al comma 2, prevedeva che “restano escluse dalla definizione le dichiarazioni annuali a credito relative all'anno 1990 con richiesta di computazione dell'intera eccedenza di imposta in detrazione nell'anno successivo e in tal caso anche i periodi di imposta immediatamente precedenti per i quali è stata analogamente presentata la dichiarazione annuale a credito con richiesta di computazione dell'intera eccedenza. E' comunque ammessa la definizione qualora in sede di dichiarazione integrativa si rinunci all'eventuale residuo credito.”

La ratio di tale comma appare evidente: evitare che attraverso il pagamento di quanto previsto dal condono si possano consolidare delle posizioni creditorie non rispondenti al vero. Sulla scorta di tale comma, infatti, la Cassazione con la Sentenza del 2004 citata non preclude all'Amministrazione finanziaria di disconoscere il credito Iva richiesto a rimborso dalla società per gli anni oggetto di condono.

Se da un lato, quindi, tale norma è volta a bloccare un possibile arricchimento indebito del contribuente, dall'altro è evidente che pone seri dubbi di legittimità, atteso che nulla dice relativamente a coloro che invece avevano già utilizzato l'eventuale illegittimo credito Iva in corso d'anno.

Ma ciò che più rileva ai nostri fini è che in nessun punto della Legge n. 289/2002 è prevista una rinuncia a qualsivoglia credito già indicato nella dichiarazione oggetto di condono: anzi, in base a quanto stabilito all'art. 9, comma 9, "la definizione automatica non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive".

Di conseguenza per l'amministrazione finanziaria permane l'insormontabile ostacolo rappresentato dalla preclusione di ogni accertamento tributario prevista dal comma 10 dell'art. 9, L. 289/2002.

Nello stesso momento in cui l'Ufficio ha proceduto ad effettuare un accesso nei confronti del contribuente che ha perfezionato il condono tombale, esso è incorso in una palese violazione di legge atteso che tale prerogativa gli è preclusa senza esclusione alcuna.

e) Bonus assunzioni: "de minimis" e spettanza ai familiari dipendenti dell'imprenditore

Si ritiene opportuno segnalare due ulteriori pronunce su temi di indubbia rilevanza, anche se attinenti il solo bonus assunzioni ex art. 7 L. 388/00.

Il primo aspetto discusso è quello relativo all'appartenenza o meno dell'ulteriore credito di cui all'art. 7, comma 10, alla fattispecie degli aiuti di Stato alle imprese (ex art. 87, paragrafo 3 del trattato Ue 25.3.1957) e, di conseguenza, della sua inclusione nella regola del "de minimis" di cui al regolamento Ue n. 69/2001, che prevede un incentivo massimo pari a 100.000 Euro nel triennio.

Sul punto, la CTP di Pescara, con Sentenza n. 373 del 04.10.05, dopo una attenta rilettura dell'intera normativa in tema di aiuti di Stato alle imprese, è giunta alla conclusione che il bonus assunzioni rappresenta un aiuto alle imprese solo in maniera indiretta, poiché la finalità principale della norma è quella di incrementare l'occupazione e quindi di agevolare i lavoratori. Del resto, il regolamento (Ce) n. 2204/2002 al punto 5 afferma che "promuovere l'occupazione è un obiettivo fondamentale delle politiche economiche e sociali della Comunità e dei suoi Stati membri... appare pertanto giustificata l'adozione da parte delle autorità pubbliche di misure volte ad incentivare le imprese ad aumentare il loro livello occupazionale, in particolare a beneficio dei lavoratori appartenenti alle categorie svantaggiate". In conseguenza di ciò, affermano i

giudici di prime cure, tali incentivi sulle nuove assunzioni sono “inequivocabilmente indirizzati non alle imprese (quale sostegno/contributo a fondo perduto, a base occupazionale invariata), bensì (attraverso l'incremento della base occupazionale e quindi delle assunzioni, cui sono commisurate) ai lavoratori. I ripetuti richiami ai datori di lavoro sono ascrivibili al fatto che il contributo (nella forma di credito d'imposta) non può essere assegnato (direttamente) ai lavoratori, ma necessariamente ai datori di lavoro, che li gestiscono, riversandoli, *sub specie* di salario ed accessori ai lavoratori”.

Ultimo tema trattato è quello relativo alla possibilità di agevolare le assunzioni dei familiari del datore di lavoro ditta individuale. Durante le ispezioni svolte, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto tale agevolazione basandosi semplicemente sull'assunto che poiché i compensi elargiti ai familiari dal datore di lavoro ai sensi dell'art. 63 del T.U.I.R. non sono fiscalmente deducibili, allora neanche le assunzioni relative a tali familiari possono dar luogo a fattispecie agevolabili ai sensi dell'art. 7, L. 388/00. Alla luce anche delle considerazioni sopra svolte in tema di aiuti “*de minimis*”, appare evidente come l'assunto dell'Agenzia delle Entrate non sia in alcun modo condivisibile. Il bonus assunzioni, infatti, non è un'agevolazione rivolta al datore di lavoro, ma ai lavoratori. Impedire quindi ai familiari lavoratori dipendenti del titolare di ditta individuale di fruire di tale agevolazione, comporterebbe una ingiustificata discriminazione tra lavoratori tutti egualmente svantaggiati. Non di minore importanza, inoltre, è la considerazione che la L. 388/00 non prevede in alcun punto tale esclusione. Si rileva, infatti, che l'art. 7 elenca dettagliatamente tutti i (molteplici e complessi) requisiti necessari per la fruizione del credito d'imposta sulle nuove assunzioni e in nessun punto viene esclusa la possibilità di fruire di tale agevolazione per i familiari assunti dal titolare di una ditta individuale. Vale, pertanto, il principio generale in base al quale *ubi lex dixit, voluit*. Poiché nel caso in specie nulla dice la legge in merito all'esclusione dei familiari del titolare regolarmente assunti con contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato, non si può che concludere che anche tale fattispecie rientri tra quelle agevolabili previste dall'art. 7, Legge 388/00.

In tal senso la Sentenza n. 18 del 02.05.05 della CTP di Siracusa laddove si afferma che “l'operato dell'Agenzia delle Entrate è meritevole di censura perché immotivato, dal momento che l'art. 7 della legge n. 388 del 2000 per il conseguimento da parte del datore di lavoro del credito d'imposta di che trattasi non esclude il rapporto di lavoro da questi instaurato con i familiari. Al fine del riconoscimento della predetta

agevolazione il comma 5 dell'art. 7 citato stabilisce, infatti, una serie di precisi requisiti dei quali la sig.ra xxxx, consorte dell'imprenditore datore di lavoro è in possesso, sicché il rapporto di lavoro instaurato risponde a quanto richiesto per legge al fine dell'incremento occupazionale e della conseguente fruibilità del bonus da parte del ricorrente”.

3) Conclusioni

Come evidenziato nei temi trattati, se da un lato le problematiche relative alla natura dell'avviso di recupero e alla sua compatibilità con lo statuto dei diritti del contribuente sembrano essere a larga maggioranza superate, rimane sicuramente aperta la questione circa la possibilità di considerare condonabili o meno i crediti d'imposta sulle nuove assunzioni e sui nuovi investimenti.

Appare evidente, considerando quindi l'avviso di recupero come atto di diniego di un'agevolazione, la similitudine, ribadita più volte anche dalla Cassazione, tra tale atto di diniego e l'avviso di accertamento essendo l'uno (l'avviso di recupero) *species* del più ampio *genus* dell'avviso di accertamento.

Ed appare evidente, inoltre, che la procedura di accertamento che conduce all'avviso di recupero non è né quella prevista dall'art. 36-bis del DPR n. 600/73, né tantomeno quella di cui all'art. 36-ter del medesimo DPR n. 600/73 (che il condono non blocca), poiché da tali procedure conseguono atti impugnabili solo per vizi propri (l'iscrizione a ruolo avviene direttamente a titolo definitivo ex art. 14 DPR 602/73) e non dei veri e propri accertamenti motivati avverso i quali è possibile proporre ricorso nel merito innanzi alle Commissioni Tributarie prima che essi divengano definitivi.

E' lecito a questo punto chiedersi: perché creare uno strumento nuovo che nei fatti non aggiunge nulla al tradizionale avviso di accertamento?

Un'ipotesi plausibile, a parere di chi scrive, è che l'avviso di recupero altro non sia che un tentativo di colmare un vuoto lasciato dalle norme sul condono. E' indubbio, infatti, che è presente nella L. 289/2002 un'enorme lacuna, data dal fatto che non è stata inclusa alcuna clausola che preveda la rinuncia ai crediti d'imposta risultanti dalle dichiarazioni in caso di adesione al condono, lasciando così ampio spazio ad ipotesi di comportamenti fraudolenti. E del resto il condono è un istituto che in sé confligge con i principi generali del diritto: uguaglianza, solidarietà, capacità contributiva. In realtà il problema è di fondo e riguarda la legittimazione, in termini di principi generali del diritto, dell'istituto del condono.

Con l'Ordinanza n. 340 del 14.07.2005, depositata il 27.07.2005, la Corte Costituzionale ha dichiarato inammissibili le questioni di legittimità poste sul condono atteso che nonostante l'art. 9, comma 10 precluda ogni accertamento tributario, ciò non

impedisce che l'Amministrazione finanziaria accerti l'inesistenza dei crediti posti a base delle richieste di rimborso in quanto il condono incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti. Secondo la Corte Costituzionale, quindi, appare del tutto irrilevante la mancata previsione di una norma espressa - di cui pure riconosce l'assenza (!) - analoga a quella del precedente condono di cui alla L. 413/199, secondo cui il contribuente era ammesso a beneficiare di quel condono purché avesse preventivamente eliminato gli effetti provocati dall'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti (art. 52), poiché *"a questa interpretazione si perviene indipendentemente dall'esistenza di una espressa disposizione che la imponga ed è quindi irrilevante che le norme denunciate non contengano una disposizione analoga a quella contenuta in una precedente legge di condono"*. In tal modo viene perfettamente recepita la richiesta formulata dall'Avvocatura generale dello Stato volta a sostenere la praticabilità di un'interpretazione "costituzionalmente orientata", secondo cui la preclusione di "ogni accertamento tributario" prevista dal citato art. 9, comma 10, della L. n. 289 del 2002 riguarda solo l'accertamento dei debiti di imposta, mentre il condono *de quo* rende immutabili le precedenti richieste di rimborso dei contribuenti condonanti, ma non rende incontestabili i crediti da questi vantati, con la conseguenza che le agenzie fiscali mantengono integre le proprie possibilità di contestazione e difesa con riguardo alle richieste di rimborso, e ciò a maggior ragione per le richieste basate su condotte illecite, come l'emissione di fatture per operazioni inesistenti.

È evidente, quindi, che le diverse problematiche di incostituzionalità della normativa condonistica, altro non sono che espressione di quella incostituzionalità ontologica dei condoni tributari giustificata solo ed esclusivamente da esigenze di cassa. Situazione questa che si riscontra anche nell'ordinanza citata laddove è innegabile che l'art. 9 della L. 289/2002 cristallizza la posizione del contribuente senza che in alcun modo venga distinto tra situazione debitoria e creditoria; distinzione che, invece, è conseguenza di un'attività ermeneutica finalizzata a salvaguardare in qualche modo la norma.

Sul punto, anche se non direttamente pertinente, appare molto interessante una recente sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano (la n. 177 del 20.06.2005). In essa si fa riferimento alla definizione dei processi verbali di constatazione ex art. 15 della L. 289/02. La controversia nasce dal fatto che con una

nota del 15.11.2004, prot. 2004/96183, l'Agenzia delle Entrate aveva affermato che l'adesione ad una delle sanatorie fiscali previste dalla Legge 289/02 non preclude all'amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare verifiche sui crediti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi relative agli anni in questione. Di conseguenza, nel caso in specie, anche se la società aveva definito il PVC ai sensi del citato art. 15, L. 289/02, ciò non preclude all'amministrazione finanziaria la possibilità di fare un ulteriore accertamento limitato ai soli crediti d'imposta. Tale assunto viene rigettato dalla CTP di Milano, per due ordini di ragioni: in primo luogo perché solo nel caso in cui la definizione sia ritenuta invalida l'Ufficio può essere legittimato ad effettuare un nuovo accertamento ed in secondo luogo perché se le risultanze del PVC sono già state poste a base di calcolo per l'adesione alla sanatoria fiscale, utilizzandole nuovamente per l'accertamento il contribuente sarebbe sottoposto ingiustamente ad una doppia imposizione. In definitiva, concludono i giudici di prime cure passando in rassegna la giurisprudenza citata nella nota dell'Agenzia, tutti i riferimenti citati si riferiscono alle precedenti edizioni del condono che esplicitamente prevedevano la rinuncia ai crediti d'imposta mentre nella L. 289/02 tale esplicita previsione è assente, con la conseguenza che l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate rappresenta un'integrazione della norma, chiaramente non consentita.

Se, quindi, appare ampiamente condivisibile dal punto di vista sostanziale l'azione accertatrice da parte dell'Agenzia delle Entrate, non altrettanto può dirsi dal punto di vista normativo. Sotto questo aspetto, infatti, sarebbe stato decisamente più opportuno un intervento del legislatore, magari nella forma di un semplice emendamento, in sede di stesura della normativa sui condoni, piuttosto che lasciare un aspetto così delicato alla libera interpretazione delle parti. Se il legislatore avesse voluto consentire un'attività ispettiva anche nell'ipotesi di posizione creditoria del contribuente lo avrebbe dovuto fare espressamente, come d'altra parte si è verificato con il condono di cui alla L. n. 413/1991.

E tuttavia l'apposizione di una tale clausola avrebbe forse fatto perdere "*appeal*" ai condoni, mettendo di conseguenza a rischio una significativa parte del gettito fiscale atteso dallo Stato.

D'altro canto, tale vuoto normativo permane e, a parere di chi scrive, difficilmente potrà essere colmato con interpretazioni che non hanno alcun fondamento giuridico o, peggio ancora, con una semplice circolare, che può solamente esprimere dei principi di

comportamento vincolanti per una sola delle parti in causa, ma non certamente sostituirsi alla legge. Non resta, quindi, che sottolineare ancora una volta il ruolo estremamente delicato e decisivo che le Commissioni Tributarie hanno e continueranno ad avere in un ambito, quello fiscale, in continuo divenire, nella speranza che le esigenze contingenti non siano mai scusa valida per travalicare il dettato normativo.

Appendice – a) Estratto delle circolari dell’Agenzia delle Entrate citate

Circolare del 28/04/2003 n. 22

Oggetto:

Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Sanatorie fiscali – Profili interpretativi emersi nel corso dei convegni organizzati dal Dipartimento delle politiche fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate

Sintesi:

L'Agenzia delle Entrate con la presente circolare divulga ed ufficializza le risposte ai quesiti posti dai contribuenti, in materia di sanatorie fiscali ai sensi della legge 289/2002, nei convegni organizzati dal Dipartimento delle Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle Finanze e dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia. I principali temi oggetto di chiarimenti contenuti nel documento sono:

- Possibilita' per le ONLUS di accedere alle sanatorie fiscali;
- Gli esercenti attivita' agricola e di allevamento;
- La definizione automatica (articolo 7);
- La dichiarazione integrativa (articolo 8);
- La definizione automatica (articolo 9);
- La definizione degli omessi versamenti iscritti a ruolo (articolo 9bis);
- La definizione agevolata delle imposte indirette (articolo 11);
- La definizioni dei ruoli (articolo 12);
- La definizione dei processi verbali di constatazione (articolo 15);
- Le cause ostative alle definizioni;
- La definizione delle liti pendenti (articolo 16);

... Omissis

Testo:

6 DEFINIZIONE AUTOMATICA (articolo 9)

6.2 La definizione prevista dall'articolo 9 spiega effetti anche sui crediti di imposta utilizzati dai contribuenti?

R. L'articolo 9, comma 9, prevede che "la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualita', rende definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilita' di esclusioni". Tale disposizione non trova applicazione in relazione all'utilizzo di crediti di imposta commisurati a presupposti che non hanno alcuna relazione con la base imponibile. Tali crediti di imposta hanno, infatti, funzioni incentivanti che si connettono al fenomeno tributario solo al momento del loro utilizzo in diminuzione delle imposte dovute. L'accertamento della esistenza dei presupposti che ne legittimano la fruizione prescinde, pertanto, da ogni relazione con la base imponibile dichiarata o accertabile nei confronti dei contribuenti e quindi anche dalla eventuale definizione della stessa in base alle disposizioni contenute nell'articolo 9.

Conseguentemente l'Agenzia delle entrate, anche in presenza di definizione automatica, potra' continuare a verificare, ad esempio, se sussistevano i presupposti per la fruizione del credito di imposta:

. per l'occupazione, previsto dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, controllando, tra l'altro, la effettiva esistenza dell'incremento di base occupazionale e dei requisiti richiesti per considerare agevolabili i lavoratori neo assunti;

. per gli investimenti nelle aree svantaggiate, previsto dall'articolo 8 della stessa legge, controllando, tra l'altro, l'effettiva entita' degli investimenti realizzati, la loro localizzazione ed il rispetto delle percentuali di intensita' di aiuto.

Resta, invece, definita la agevolazione richiesta dai contribuenti in base alla legge 18 ottobre 2001, n. 383 (c.d. Tremonti-bis) perche' la stessa da origine ad un componente negativo di reddito che per i periodi di imposta definiti non puo' piu' essere rettificato dagli uffici.

... Omissis

Circolare del 08/07/2003 n. 35

Oggetto:

Crediti d'imposta per l'incremento dell'occupazione e per gli investimenti nelle aree svantaggiate. Attività di controllo nei confronti dei soggetti che hanno usufruito delle agevolazioni fiscali.

Modelli da utilizzare per il recupero di crediti d'imposta indebitamente fruiti in compensazione

Sintesi:

La circolare fornisce istruzioni e chiarimenti agli Uffici in merito all'attività di controllo nei confronti dei soggetti che hanno usufruito delle agevolazioni fiscali per i crediti d'imposta per l'incremento dell'occupazione e per gli investimenti nelle aree svantaggiate. Sono inoltre allegati alla circolare i modelli da utilizzare per il recupero di crediti d'imposta indebitamente fruiti in compensazione.

Testo:

PREMESSA

Con circolare n. 72 del 14 agosto 2002 è stata avviata l'attività di controllo mirato nei confronti dei soggetti che hanno fruito di agevolazioni e incentivi fiscali, con particolare riguardo ai contribuenti che hanno utilizzato crediti d'imposta in compensazione dei versamenti dovuti.

Con successiva comunicazione di servizio n. 109 del 25 novembre 2002 sono stati forniti specifici indirizzi operativi, mirati al controllo del credito d'imposta utilizzato per l'assunzione di nuovi dipendenti ai sensi dell'art. 4 della legge n. 449 del 1997, indirizzando prioritariamente l'attività nei confronti dei contribuenti interessati da provvedimenti di revoca del beneficio, emessi dal Centro di servizio II.DD. e II.II. di Pescara, ora Centro operativo, e divenuti definitivi.

La riscontrata proficuità dei controlli finora svolti rende opportuna una costante e rilevante attività dell'Agenzia, in termini sia di recupero dei crediti di cui sia stato verificato l'indebito utilizzo, sia di generale deterrenza di comportamenti elusivi che, attraverso l'illegittimo utilizzo di crediti non spettanti, omettono, di fatto, i versamenti dovuti.

A tale riguardo, il piano operativo dell'Agenzia per l'anno 2003, nell'ambito del macro-processo "Prevenzione e contrasto all'evasione" ha, pertanto, previsto una significativa attività di controllo in ordine al corretto utilizzo dei crediti d'imposta, stabilendo di destinare un'importante quota di capacità operativa all'esecuzione di controlli sostanziali in materia.

Si precisa al riguardo che tale attività si concreta:

- . nella preliminare verifica dell'esistenza dei presupposti e delle condizioni fissate dalla legge per usufruire delle agevolazioni;
- . nella determinazione dell'esatto ammontare del credito spettante, qualora ricorrano le condizioni di legge per usufruire dell'agevolazione;
- . nel riscontro dell'effettivo ammontare del credito utilizzato in compensazione;
- . nella successiva notifica al contribuente - nei casi di riscontrato indebito utilizzo del credito - di un apposito atto di recupero, contenente l'invito a versare le complessive somme dovute (credito indebitamente utilizzato, interessi e sanzioni) entro sessanta giorni dalla data di notifica; qualora il contribuente non ottemperi all'invito, l'Ufficio procederà alla relativa iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

Nel corrente anno saranno, in particolare, oggetto di controllo le seguenti fattispecie agevolative, di rilevante incidenza nel vasto ambito dei crediti utilizzabili:

A. crediti per l'incremento dell'occupazione, regolati dalle seguenti fonti normative:

- . art. 4 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e relativo regolamento di attuazione approvato con decreto del Ministro delle finanze 3 agosto 1998, n. 311;
- . art. 4 della legge 23 dicembre 1998, n. 448;
- . art. 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388;
- . art. 5 del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178;
- . art. 2 del decreto legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265;
- . art. 63 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

B. crediti per gli investimenti nelle aree svantaggiate, regolati dalle seguenti fonti normative:

- . art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388;
- . art. 10 del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178;
- . art. 1 del decreto legge 12 novembre 2002, n. 253;
- . art. 62 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

Quest'ultima tipologia di credito, stante la rilevante frequenza di utilizzo riscontrata dal relativo monitoraggio, costituisce oggetto, per il corrente anno, di impegno prioritario per l'Agenzia.

Con riferimento ad entrambe le tipologie di credito, si ricorda che la circolare n. 22/E del 28 aprile 2003, al punto 6.2, ha chiarito l'irrelevanza, ai fini dell'attività di controllo in argomento, di eventuali intervenute

definizioni delle annualita' d'imposta ai sensi dell'art. 9, comma 9, della legge n. 289 del 2002 (definizione automatica).

E' stato, infatti, precisato che l'utilizzo dei crediti di imposta incide esclusivamente sulle imposte dovute, senza alcuna correlazione con la base imponibile dichiarata e, quindi, con l'eventuale definizione di quest'ultima ai sensi del citato art. 9.

Ad analoghe conclusioni si perviene, per identita' di ratio, anche con riguardo alla definizione di cui all'art. 7 della legge n. 289 del 2002.

Ne consegue, pertanto, che, anche in presenza di definizione automatica effettuata ai sensi degli artt. 7 e 9 della legge in argomento, sono legittimamente esercitabili i poteri di controllo e verifica in relazione alla sussistenza o meno dei presupposti di legge per la fruizione dei crediti d'imposta in oggetto, quali ad esempio:

. l'effettiva esistenza dell'incremento della base occupazionale e dei requisiti richiesti per considerare agevolabili i lavoratori neo assunti;

. l'effettiva entita' degli investimenti realizzati, la loro localizzazione ed il rispetto delle percentuali di intensita' di aiuto.

2. INDIVIDUAZIONE DEI SOGGETTI

Ai fini della predisposizione del piano dei controlli da parte degli uffici, l'individuazione dei soggetti che hanno utilizzato i crediti d'imposta e' demandata alle Direzioni regionali.

A tale riguardo, la procedura del "Monitoraggio" dei versamenti tramite F24, attivabile attraverso il portale F.I.S.CO. - Controlli Sostanziali - Controllo delle compensazioni - mette a disposizione delle Direzioni regionali specifiche funzioni che consentono di visualizzare i soggetti che hanno utilizzato in compensazione i crediti d'imposta di cui ai precedenti punti A) e B) del paragrafo 1.

Per ciascuna fattispecie agevolativa, e quindi per ciascuna tipologia di credito d'imposta utilizzato, e' possibile l'analisi della distribuzione, nonche' la selezione per:

. ambito regionale;

. singolo ufficio;

. codice tributo;

. periodo complessivo di riscossione, ovvero ciascun singolo anno a partire da quello di prima applicazione e fino all'ultimo aggiornamento;

. intervalli temporali impostati da ciascun utente.

Attualmente la procedura permette l'individuazione dei soggetti che hanno utilizzato i crediti d'imposta attraverso gli specifici codici tributo 6700 (art. 4 legge n. 449 del 1997); 6705 (art. 4 legge n. 448 del 1998); 6732 (art. 7 legge n. 388 del 2000); 6733 (art. 7 legge n. 388 del 2000); 6734 (art. 8 legge n. 388 del 2000); 6742 (art. 10 decreto legge n. 138 del 2002).

Dall'analisi dei dati a livello nazionale, scaturita da una selezione mirata al periodo di riscossione - dal 13 novembre 2002 al 9 aprile 2003 - riferita al codice tributo 6734 (Investimenti nelle aree svantaggiate - art. 8 legge n. 388 del 2000), risulta evidenziato un notevole numero di soggetti che non avrebbero adempiuto all'obbligo di sospensione della fruizione degli ulteriori utilizzi del contributo, sospensione prevista dal decreto legge 12.11.2002, n. 253, art. 1, e dalla legge 27.12.2002, n. 289, art. 62.

Le Direzioni regionali, ai fini della repressione dei comportamenti fiscalmente illegittimi, procederanno:

. ad individuare i soggetti che hanno utilizzato il credito d'imposta in tale periodo di sospensione;

. ad individuare, per i predetti soggetti, se sono stati eventualmente riversati i maggiori crediti utilizzati (codice tributo 6747 istituito con risoluzione n. 360 del 18.11.2002)

. alla trasmissione, agli uffici locali, degli elenchi dei soggetti a rischio affinche' questi ultimi programmino, con prioritata', gli opportuni controlli e concretizzino il recupero del credito se effettivamente risulta illegittimamente compensato, pur in presenza della sussistenza dei presupposti e delle condizioni per la spettanza riscontrate in sede di controllo.

Inoltre, sempre ai fini del controllo dei crediti per gli investimenti nelle aree svantaggiate, allo scopo di fornire alle Direzioni regionali ulteriori elementi significativi per la selezione dei soggetti, in particolare negli ambiti territoriali ove si concentra una elevata numerosita' rispetto ai controlli programmabili per il corrente anno, sono in corso elaborazioni a livello centrale.

Tali elaborazioni si fondano sui dati desumibili dalle comunicazioni CVS trasmesse all'Agenzia delle Entrate, dal 30.01.03 al 28.02.03, da parte dei soggetti che hanno conseguito il diritto al contributo per gli investimenti realizzati nelle aree svantaggiate anteriormente all'8 luglio 2002 (art. 62, comma 1, lett. a, della legge n. 289 del 2002).

Pertanto, a ciascuna Direzione regionale saranno trasmessi, entro il corrente mese, elenchi dei soggetti nei confronti dei quali, sulla base delle informazioni contenute nei modelli CVS, risultano elementi indiziari collegabili a fattispecie di indebito utilizzo di crediti non spettanti.

Si ricorda, infine, che da ottobre 2002 e' stata attivata presso le strutture locali l'applicazione R.A.D.A.R. - Imprese e Lavoro autonomo - aggiornata all'anno 1999. Con l'ausilio di tale applicazione e' possibile selezionare i soggetti che hanno utilizzato i crediti d'imposta per l'incremento dell'occupazione (art. 4

legge n. 449 del 1997 e art. 4 legge n. 448 del 1998); per tale applicazione e' in corso, presso alcune strutture dell'Agenzia, la sperimentazione dell'aggiornamento all'anno 2000.

3. MODALITA' ISTRUTTORIE

Stante la complessita' delle esigenze poste dal controllo, e' in via generale stabilita la modalita' istruttoria dell'accesso mirato, i cui esiti saranno trasfusi nel relativo processo verbale di constatazione, da trasmettere al Sistema informativo secondo le ordinarie modalita'.

A tal fine e' stata realizzata una specifica implementazione del MUV riferita agli elementi di controllo del credito, che sara' oggetto di separate istruzioni.

In ausilio all'attivita' da svolgere a cura degli Uffici locali, si allegano alla presente, con riferimento a ciascuna delle suddette tipologie:

. credito A) n. 4 schede illustrative dell'istituto e n. 7 check-list (allegati nn. da 1 a 4);

. credito B) n. 1 scheda illustrativa dell'istituto e n. 4 check-list (allegato n. 5).

Le apposite metodologie di controllo, elaborate attraverso il consueto strumento della check-list, tracciano i percorsi necessari al riscontro dei presupposti e delle condizioni fissati dalla legge per usufruire delle agevolazioni, nonche' per la corretta determinazione del credito spettante.

Le stesse tengono conto dell'evoluzione normativa che, nel tempo, ha caratterizzato il singolo credito, adeguando conseguentemente le "voci" di riscontro in relazione ai diversi interventi legislativi. Nell'attuale fase operativa non e' prevista la trasmissione delle check-list al Sistema; le stesse saranno acquisite al fascicolo della posizione verificata.

4. MODALITA' DI RECUPERO DEI CREDITI INDEBITAMENTE UTILIZZATI

Per un primo esito dell'attivita' di controllo svolta, si forniscono n. 2 schemi di provvedimento (allegati nn. 6 e 7) per il recupero dei crediti d'imposta che, a seguito dei riscontri effettuati, risultino indebitamente utilizzati in compensazione dei versamenti dovuti. Gli schemi in argomento sono in particolare riferiti alle fattispecie di seguito precisate.

. Schema 1 - esclusivamente riferito al recupero del credito d'imposta di cui all'art. 4 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, indebitamente fruito a fronte di provvedimento di revoca definitivo del Centro operativo di Pescara ai sensi dell'art. 8, comma 2, del decreto del Ministro delle Finanze 3 agosto 1998, n. 311; si richiamano al riguardo le specifiche istruzioni operative diramate dalla Direzione Centrale Accertamento con comunicazione di servizio n. 109 del 25 novembre 2002;

. Schema 2 - a motivazione libera, indistintamente finalizzato al recupero di entrambe le tipologie di credito di cui alle lettere A) e B) del paragrafo 1).

Tale schema potra', pertanto, essere utilizzato anche per il recupero dello stesso credito d'imposta di cui al citato art. 4 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, nei casi di indebito utilizzo per omessa presentazione al Centro di servizio II.DD. e II.II di Pescara, ora Centro operativo, dell'istanza di ammissione al beneficio, ovvero in assenza del provvedimento di autorizzazione dello stesso Centro. Si precisa che l'Ufficio, in caso di coesistenza in capo allo stesso contribuente di entrambe le tipologie di credito indebitamente utilizzato (incremento dell'occupazione ed investimenti nelle aree svantaggiate), dovra' procedere al recupero in relazione alle singole fattispecie con distinti atti.

Con riferimento alla stessa tipologia di credito, anche in relazione a piu' annualita' ed a diversi codici tributo, sara' di regola emanato un unico atto, pure in presenza di differenti normative succedutesi nel corso del tempo e che hanno interessato la posizione esaminata.

Nella relativa motivazione saranno distintamente enucleate le specifiche situazioni giuridiche in relazione alla normativa applicabile nei diversi periodi considerati. Si deve comunque tener presente che, nell'ambito dei crediti per l'incremento dell'occupazione, sussiste l'esigenza di separata contabilizzazione degli importi recuperati in relazione ai codici tributo 6700 e 6705, rispettivamente riferiti all'art. 4 della legge n. 449 del 1997 ed all'art. 4 della legge n. 448 del 1998.

Per il versamento, da parte dei contribuenti, dei relativi importi recuperati sono stati a tal fine istituiti, come anche piu' avanti precisato, i distinti codici tributo 7248 (versamento del credito e interessi) e 7249 (versamento sanzione).

Pertanto, qualora il recupero del credito indebitamente utilizzato abbia contestuale riguardo sia ai codici 6700 e/o 6705 che ad ulteriori e diversi codici, l'ufficio in relazione ai primi dovra' procedere al recupero con distinto atto. Si evidenzia che gli schemi di provvedimento potranno essere opportunamente modificati ed integrati dagli Uffici in relazione alle esigenze motivazionali ovvero contabili delle specifiche trattazioni. Nell'intestazione di entrambi gli schemi dovra' essere sempre riportato il codice dell'Ufficio procedente ed il codice dell'atto; tali informazioni consentiranno al Sistema informativo centrale l'abbinamento del singolo atto all'eventuale versamento effettuato dal contribuente. Entrambi gli schemi di provvedimento contengono due distinti prospetti da compilare a cura dall'Ufficio: . Prospetto A) - in tale prospetto devono essere riportati, per ciascun anno interessato dall'illegittimo utilizzo del credito, i dati analitici dei singoli importi oggetto di recupero, con l'indicazione delle modalita' di compensazione (dichiarazione ovvero modello F24) e delle relative date riscontrate, nonche' l'ammontare degli interessi dovuti con riferimento a ciascuna indebita compensazione.

Si precisa che, in presenza di credito compensato in dichiarazione (ad esempio, nel caso di credito utilizzato ai sensi dell'art. 4 della legge n. 449 del 1997), deve essere assunta, quale data di utilizzo, quella riferita all'ultimo giorno utile per effettuare il versamento degli importi risultanti dalla dichiarazione stessa.

Nel caso in cui la compensazione del credito sia avvenuta ai sensi del D.lgs. n. 241 del 1997, tramite mod. F24, deve essere indicata la data riportata nel modello di versamento interessato dall'indebita compensazione.

Nel prospetto inerente lo schema 2 polifunzionale, deve essere anche indicato il codice tributo interessato da ogni indebita compensazione, al fine di consentirne l'esatta identificazione. Il calcolo degli interessi dovrà essere effettuato dall'Ufficio, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 e successive modificazioni, in relazione ad ogni singolo importo, sino alla data di emissione dell'atto.

Ovviamente, nel caso di indebita compensazione effettuata nel mod. F24, il calcolo degli interessi decorre dal termine ultimo di versamento normativamente previsto per ogni importo dovuto.

. Prospetto B) - in tale prospetto deve essere indicato il totale importo da versare, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto, a titolo di credito recuperato, interessi e sanzioni connesse alle singole violazioni riscontrate.

Si precisa al riguardo che, ai fini del versamento, il calcolo degli interessi dovrà essere completato dal contribuente, essendo necessario tener conto dell'ulteriore periodo intercorrente tra la data di emissione dell'atto di recupero (calcolo effettuato, sino a tale data, dall'Ufficio nel prospetto A), secondo le modalità sopra precisate) e la data di effettivo versamento; a tal fine nel provvedimento di recupero deve essere indicata la misura giornaliera dell'interesse in relazione al totale ammontare del credito recuperato. Nello stesso prospetto B) deve essere motivata la contestuale irrogazione delle sanzioni connesse alle singole violazioni. Si precisa a tale riguardo che l'applicazione delle sanzioni è riferita alla singola imposta che, in quanto oggetto di illegittima compensazione, non è stata versata alla relativa scadenza. Sarà pertanto sanzionato l'omesso versamento per le imposte dirette e l'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nonché per l'IRAP ai sensi dell'art. 34 del D.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446: il complessivo ammontare delle sanzioni irrogate è, pertanto, pari al 30% del totale credito d'imposta indebitamente utilizzato in relazione ai singoli versamenti omessi.

Si precisa, inoltre, che copia dell'avviso dovrà essere trasmesso, per i provvedimenti relativi agli aspetti sanzionatori, alla sede competente dell'INPS qualora la compensazione abbia avuto per oggetto contributi previdenziali.

Si fa presente, infine, che la notifica del provvedimento di recupero dovrà avvenire secondo le modalità previste dall'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 o, alternativamente, a mezzo posta, ai sensi dell'art. 14 della legge 20 novembre 1982, n. 890.

Con l'avviso di recupero in argomento il contribuente, come già precisato, è invitato al versamento, entro sessanta giorni dalla notifica, del complessivo credito indebitamente compensato, unitamente ai relativi interessi e sanzioni, sulla base dei dati esposti nel sopra illustrato prospetto B), nonché alle spese di notifica dell'atto.

Si precisa al riguardo che con risoluzione in corso di emanazione sono istituiti i seguenti codici tributo utilizzabili dal contribuente per il versamento delle somme tramite l'ordinario modello F24:

. Credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - art. 4 della legge n. 449 del 1997 e art. 4 della legge n. 448 del 1998

> CODICE TRIBUTO 7248

CREDITO D'IMPOSTA E INTERESSI- controllo sostanziale dei presupposti e requisiti di legge

> CODICE TRIBUTO 7249

SANZIONI - controllo sostanziale dei presupposti e requisiti di legge . Credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - art. 7 della legge n. 388 del 2000 e art. 63 della legge n. 289 del 2002

> CODICE TRIBUTO 7250

CREDITO D'IMPOSTA E INTERESSI - controllo sostanziale dei presupposti e requisiti di legge

> CODICE TRIBUTO 7251

SANZIONI - controllo sostanziale dei presupposti e requisiti di legge . Credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate - art. 8 della legge n. 388 del 2000, art. 10 del decreto legge n. 138 del 2002 e art. 62 della legge n. 289 del 2002

> CODICE TRIBUTO 7252

CREDITO D'IMPOSTA E INTERESSI - controllo sostanziale dei presupposti e requisiti di legge

> CODICE TRIBUTO 7253

SANZIONI - controllo sostanziale dei presupposti e requisiti di legge

Tali codici dovranno, pertanto, essere indicati nelle avvertenze dell'atto al paragrafo "Pagamento delle somme dovute", al fine di darne utile informazione al contribuente. Nell'immediato i dati concernenti l'atto di recupero, manualmente redatto dall'Ufficio, saranno comunicati al Sistema informativo utilizzando

un'applicazione finalizzata alla gestione delle informazioni trasmesse. Tale applicazione consentirà, infatti, la trasmissione dei seguenti elementi:

- . dati anagrafici dei soggetti interessati dall'avviso di recupero;
- . tipologia di credito oggetto di recupero e relativi codici tributo;
- . estremi del processo verbale costituente fonte d'impulso del recupero;
- . anni di riferimento per l'indebito utilizzo del credito (fino ad un massimo di cinque);
- . ammontare del credito recuperato;
- . ammontare della sanzione irrogata.

Una volta inseriti i suddetti dati, il Sistema attribuirà al provvedimento un numero identificativo ed un codice atto. Tali informazioni, desumibili dal certificato di operazione rilasciato dal Sistema e stampabile dall'Ufficio alla fine delle operazioni, dovranno essere riportate sul provvedimento di recupero da notificare al contribuente. Si precisa al riguardo che, come indicato nelle avvertenze dell'avviso di recupero, il suddetto codice atto dovrà essere riportato dal contribuente nel mod. F24 di versamento degli importi, al fine di consentirne l'abbinamento. Con apposita comunicazione di servizio saranno diramate agli Uffici le istruzioni operative della suddetta procedura.

Risoluzione del 02/12/2003 n. 212

Oggetto:

Istituzione dei codici tributo ad uso dell'Agenzia delle Entrate per il versamento tramite modello "F 24" delle somme dovute a seguito dei controlli automatizzati ai sensi dell'articolo 36-bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600

Sintesi:

Con la presente risoluzione si istituiscono i codici tributo ad uso dell'Agenzia per consentire il versamento, tramite modello F 24, delle somme dovute in seguito ai controlli automatizzati, ai sensi dell'articolo 36 bis del DPR n. 600/73, sui crediti d'imposta fruiti dai contribuenti.

Testo:

Al fine di adeguare la disponibilita' di codici tributo ad uso dell'Agenzia delle Entrate da utilizzare per il versamento delle somme dovute a seguito di controlli automatizzati ai sensi dell'articolo 36 bis del DPR 29 settembre 1973, n. 600, si istituiscono i seguenti codici tributo:

- "7254" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del DPR n. 600/1973 del credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate - D.L. 8/7/2002 n.138, articolo 10";
- "7255" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate - D.L. 8/7/2002 n. 138, articolo 10";
- "7256" denominato "Sanzioni recupero del credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate - D.L. 8/7/2002 n. 138, articolo 10";
- "7257" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del credito d'imposta per investimenti in agricoltura - D.L. 8/7/2002 n. 138, articolo 11";
- "7258" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta per investimenti in agricoltura - D.L. 8/7/2002 n. 138, articolo 11";
- "7259" denominato: "Sanzioni recupero del credito d'imposta per investimenti in agricoltura - D.L. 8/7/2002 n. 138, articolo 11";
- "7260" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione i cui presupposti si sono realizzati entro la data del 30 giugno 2002 - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 7 comma 1";
- "7261" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione i cui presupposti si sono realizzati entro la data del 30 giugno 2002 - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 7, comma 1";
- "7262" denominato: "Sanzioni recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione i cui presupposti si sono realizzati entro la data del 30 giugno 2002 - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 7, comma 1";
- "7263" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione i cui presupposti si sono realizzati entro la data del 30 giugno 2002 - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 7, comma 10";
- "7264" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione i cui presupposti si sono realizzati entro la data del 30 giugno 2002 - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 7 comma 10";
- "7265" denominato: "Sanzioni recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione i cui presupposti si sono realizzati entro la data del 30 giugno 2002 - (Legge 23/12/2000 n. 388 articolo 7, comma 10";
- "7266" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del credito d'imposta in favore delle imprese produttrici di prodotti editoriali - Legge 7/3/2001 n. 62 articolo 8";
- "7267" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta in favore delle imprese produttrici di prodotti editoriali – Legge 7/3/2001 n. 62, articolo 8";
- "7268" denominato: "Sanzioni recupero del credito d'imposta in favore delle imprese produttrici di prodotti editoriali – Legge 7/3/2001 n. 62, articolo 8";
- "7269" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del maggior credito d'imposta utilizzato – Credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 8";
- "7270" denominato: "Interessi recupero del maggior credito d'imposta utilizzato -Credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 8";
- "7271" denominato: "Sanzioni recupero del maggior credito d'imposta utilizzato - Credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 8";
- "7272" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 della tassa fissa sul medico di famiglia – Legge 21/11/2000, articolo 33, comma 2";
- "7273" denominato: "Interessi recupero della tassa sul medico di famiglia - Legge 21/11/2000, articolo 33, comma 2";

- "7274" denominato: "Sanzioni recupero della tassa sul medico di famiglia - Legge 21/11/ 2000, articolo 33, comma 2";
- "7275" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo";
- "7276" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo";
- "7277" denominato: "Sanzioni recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo";
- "7278" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 100 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), secondo periodo";
- "7279" denominato: "Interessi recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 100 Euro - Legge 27/12/ 2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), secondo periodo)";
- "7280" denominato "Sanzioni recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 100 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), secondo periodo";
- "7281" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 150 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), secondo periodo";
- "7282" denominato: "Interessi recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 150 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), secondo periodo";
- "7283" denominato "Sanzioni recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 150 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), secondo periodo";
- "7284" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n.600/1973 dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 300 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, lettera a), comma 1, terzo periodo";
- "7285" denominato: "Interessi recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 300 Euro - Legge 27/ 12/ 2002, n. 289, articolo 63, lettera a), comma 1, terzo periodo";
- "7286" denominato: "Sanzioni recupero dell' ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 300 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, lettera a), comma 1, terzo periodo";
- "7287" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 100 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b)";
- "7288" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 100 Euro – Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b)";
- "7289" denominato "Sanzioni recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 100 Euro – Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b)";
- "7290" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 150 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b) ";
- "7291" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 150 Euro – Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b)";
- "7292" denominato "Sanzioni recupero del credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 150 Euro – Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b)";
- "7293" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973, dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 300 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b)";
- "7294" denominato: "Interessi recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 300 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b)";
- "7295" denominato "Sanzioni recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Contributo di 300 Euro - Legge 27/12/2002, n. 289, articolo 63, comma 1, lettera b)";
- "7296" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973, dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 7, comma 10 - Legge 27/12/2002 n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo";
- "7297" denominato: "Interessi recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 7, comma 10 - Legge 27/12/2002 n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo";
- "7298" denominato: "Sanzioni recupero dell'ulteriore credito d'imposta per l'incremento dell'occupazione - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 7, comma 10 - Legge 27/12/2002 n. 289, articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo ";

- "7299" denominato: "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del credito d'imposta maturato nell'anno 2003 - Legge 27/12/2002 n. 289, articolo 63, comma 1, lettera c)";
- "7300" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta maturato nell'anno 2003 - Legge 27/12/2002 n. 289, articolo 63, comma 1, lettera c)";
- "7301" denominato: "Sanzioni recupero del credito d'imposta maturato nell'anno 2003 - Legge 27/12/2002 n. 289, articolo 63, comma 1, lettera c)";
- "7302" denominato "Recupero ai sensi dell'articolo 36 bis del D.P.R. n. 600/1973 del credito d'imposta per giovani calciatori - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 145, comma 13";
- "7303" denominato: "Interessi recupero del credito d'imposta per giovani calciatori - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 145, comma 13";
- "7304" denominato "Sanzioni recupero del credito d'imposta per giovani calciatori - Legge 23/12/2000 n. 388, articolo 145, comma 13".

In allegato si riporta la tabella di concordanza tra il codice utilizzato per la fruizione del credito d'imposta e i codici sopra istituiti per il recupero ai sensi dell'art 36 bis del d.P.R. n. 600/1973.

Circolare del 29/01/2004 n. 3

Oggetto:

Prevenzione e contrasto all'evasione - Anno 2004 - Primi indirizzi operativi

... Omissis

4. Attivita' di controllo formale

La previsione di un maggiore impegno di risorse, nella seconda parte dell'anno, da destinare a linee di attivita' attualmente influenzate dai nuovi termini delle definizioni determina l'esigenza operativa di un sollecito avvio del programma dei controlli formali che si prevede dimensionato come quello del 2003.

A tal fine sono in fase di predisposizione le segnalazioni relative all'anno di imposta 2001; le stesse verranno rese disponibili, unitamente alle istruzioni operative, entro la prima decade di febbraio.

5. Attivita' di controllo sostanziale relativa ai crediti di imposta

Anche con riguardo a tale linea di attivita' andra' programmata una maggiore concentrazione di controlli in pendenza dei termini per avvalersi degli istituti definatori. Al riguardo va tenuto presente che, anche in considerazione della indubbia efficacia dell'attivita' finora svolta, i controlli dei crediti di imposta si porranno come obiettivo strategico per il 2004; in tale ottica e' da prevedersi un incremento del cinquanta per cento rispetto al risultato conseguito complessivamente nel 2003.

L'attivita' continuera' a svolgersi, in via generale, con l'utilizzo del mezzo istruttorio dell'accesso mirato ed avra' ad oggetto le fattispecie agevolative riferite all'utilizzo dei crediti per l'incremento dell'occupazione ed all'utilizzo di crediti per gli investimenti nelle aree svantaggiate.

In ordine alla selezione delle posizioni da sottoporre a controllo, alla predisposizione ed alla notifica dei provvedimenti di recupero, si fa rinvio alle direttive impartite con la Circolare n. 35/E dell'8 luglio 2003 e con la Circolare n. 42/E del 24 luglio 2003.

... Omissis

Circolare del 09/04/2004 n. 16

Oggetto:

Credito d'imposta per nuove assunzioni - Chiarimenti

Sintesi:

La circolare fornisce ulteriori chiarimenti in merito alla corretta interpretazione delle disposizioni riguardanti il credito d'imposta per incrementi occupazionali di cui alle seguenti norme:

- articolo 63, comma 2, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, riguardante la possibilità di fruire del credito d'imposta di cui al comma 1, lettera a), primo periodo, del medesimo articolo, mediante compensazione "(...) anche successivamente (al 31 dicembre 2003)";

- articolo 2, comma 1, ultimo periodo, del decreto legge 24 settembre 2002, n. 209 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265) riguardante la "restituzione dei crediti d'imposta relativi agli incrementi del numero dei lavoratori effettuati a tutto il 7 luglio 2002".

Testo:

Con la presente circolare si forniscono ulteriori chiarimenti in merito alla corretta interpretazione delle disposizioni riguardanti il credito d'imposta per incrementi occupazionali di cui alle seguenti norme:

A) articolo 63, comma 2, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, riguardante la possibilità di fruire del credito d'imposta di cui al comma 1, lettera a), primo periodo, del medesimo articolo, mediante compensazione "(...) anche successivamente (al 31 dicembre 2003)";

B) articolo 2, comma 1, ultimo periodo, del decreto legge 24 settembre 2002, n. 209 (convertito, con modificazioni, dalla legge 22 novembre 2002, n. 265) riguardante la "restituzione dei crediti d'imposta relativi agli incrementi del numero dei lavoratori effettuati a tutto il 7 luglio 2002".

A) Articolo 63, comma 2, della legge n. 289 del 2002 Il comma 2 dell'articolo 63 della legge n. 289 del 2002 dispone che "il contributo di cui al comma 1, lettera a), primo periodo, (contributo relativo ad incrementi della base occupazionale rilevati al 7 luglio 2002), può essere attribuito comunque non oltre il 31 dicembre 2003; quelli di cui al comma 1, lettera a), secondo e terzo periodo, (contributo per incrementi superiori a quello rilevato al 7 luglio 2002), e lettera b) (contributi per incrementi occupazionali dal 1 gennaio 2003, spettanti a soggetti che al 7 luglio non avessero registrato incrementi occupazionali), possono essere attribuiti comunque non oltre il 31 dicembre 2006. In entrambi i casi previsti dal primo periodo, i contributi possono essere fruiti, solo mediante compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, anche successivamente a tali date, in caso di incapienza". Dal dettato normativo si evince che, relativamente al credito d'imposta di cui all'articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo, della citata legge n. 289 del 2002, il termine per l'attribuzione del credito d'imposta scade il 31 dicembre 2003 e che la possibilità di fruire dello stesso credito successivamente a tale data è subordinata alla circostanza che il contribuente risulti "incapiente", non abbia cioè saldi netti a debito risultanti dai modelli di versamento unificato ai sensi del D.lgs. n. 241 del 1997.

La condizione di "incapienza" e il relativo ambito temporale di riferimento devono essere valutati considerando il particolare meccanismo applicativo dell'agevolazione in esame.

Nel disciplinare l'attribuzione del credito d'imposta, fissandone il termine ultimo al 31 dicembre 2003, la norma in esame si riferisce al credito complessivamente maturato alla medesima data, di talché l'acquisizione del diritto alla fruizione del medesimo si pone come logico presupposto per la sua utilizzazione. Si osserva altresì come la corretta e complessiva determinazione del credito maturato nel corso del 2003 non può effettuarsi se non al termine dello stesso anno, stante la rilevazione mensile del credito in parola e, quindi, la necessità di dover rilevare l'incremento della base occupazionale al 31 dicembre 2003.

Soltanto a quest'ultima data, in particolare, sarà possibile ricomprendere nell'ammontare del bonus la quota maturata nel mese di dicembre 2003, che - in applicazione dei criteri di calcolo illustrati nella circolare 13 febbraio 2003, n. 11 - dovrà essere rilevata al termine dello stesso mese. Alla stessa data del 31 dicembre 2003 sarà altresì possibile tener conto dei crediti d'imposta maturati nei mesi precedenti e, per qualsiasi motivo, ancora non utilizzati.

Il credito così determinato, per la parte non utilizzata nel corso del 2003, deve essere utilizzato in compensazione di eventuali debiti nel modello F24, in un momento logicamente successivo a quello in cui viene determinato e, quindi, a partire dal primo versamento unificato successivo al 31 dicembre 2003 e per l'intero importo che trova capienza in esso.

Ne consegue che la condizione di "incapienza", relativamente ai crediti maturati nel corso dell'intero anno 2003, deve essere perciò, di regola, riscontrata alla prima occasione utile - successivamente al 31 dicembre 2003 - per utilizzare in compensazione i medesimi crediti.

Considerate, tuttavia, le condizioni di obiettiva incertezza in ordine all'interpretazione del citato comma 2 dell'art. 63, ed al fine di non penalizzare i contribuenti che abbiano adottato comportamenti ispirati a ragioni di maggiore cautela fiscale, si fa presente che il credito non utilizzato fino alla data di emanazione della presente circolare potrà essere utilizzato a decorrere dal primo versamento unificato effettuato dal contribuente successivamente alla predetta data.

Ad esempio, un contribuente che abbia maturato al 31 dicembre 2003 crediti pari a 7.000 euro e che non abbia precedentemente utilizzato in tutto o in parte gli stessi, potrà fruirne a partire dal primo versamento effettuato a decorrere dal 16 aprile 2004, con possibilità di riportare in avanti l'importo eccedente e di utilizzarlo, fino a concorrenza, nei successivi modelli di versamento che presentino saldo netto a debito. Si precisa che, a decorrere dal primo versamento successivo all'emanazione della presente circolare, la presentazione di modelli F24 con saldo netto a debito comporterà la decadenza dal credito d'imposta per un importo pari al saldo netto a debito.

In assenza di specificazioni normative è da escludere che il contribuente sia tenuto a utilizzare in compensazione, in via prioritaria, il credito d'imposta in esame. Pertanto, per esemplificare, non decade dalla possibilità di rinviare l'utilizzo del bonus relativo al 2003 il contribuente che in occasione del primo versamento utile, in presenza:

- . di un credito d'imposta di cui all'articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo, pari a euro 1000
- . di altri crediti d'imposta per euro 3000
- . di debiti tributari per euro 2000

decida di compensare i debiti tributari, per l'intero l'importo di euro 2000, con gli altri crediti d'imposta a sua disposizione.

In conformità ai chiarimenti forniti in merito alla valutazione della condizione di "incapienza" per il credito di cui all'articolo 63, comma 1, lettera a), primo periodo, si sottolinea che, con riferimento al bonus di cui all'articolo 63, comma 1, lettera a), secondo e terzo periodo, ed al bonus di cui alla lettera b) del medesimo comma 1, il contribuente dovrà valutare la propria condizione di "incapienza" in occasione del primo versamento unificato successivo al 31 dicembre 2006.

B) Articolo 2 del decreto legge n. 209 del 2002 L'articolo 2 del decreto legge n. 209 del 2002 ha disposto, per il periodo luglio 2002 - dicembre 2002, un limite al godimento del credito d'imposta per gli incrementi occupazionali. In particolare, il citato articolo 2 ha:

- a) confermato il credito d'imposta per nuove assunzioni, il cui utilizzo era stato interrotto per effetto delle disposizioni relative al monitoraggio dei crediti d'imposta di cui all'articolo 5 del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, prevedendone però la fruizione entro specifici limiti temporali e quantitativi;
- b) negato la rilevanza delle nuove assunzioni eccedenti l'incremento del numero dei lavoratori dipendenti rilevato alla data del 7 luglio 2002" (comma 1, primo e secondo periodo), incremento individuato pertanto come "misura massima di incremento occupazionale";
- c) disposto che "in ogni caso non si fa luogo alla restituzione dei crediti d'imposta relativi agli incrementi del numero dei lavoratori effettuati a tutto il 7 luglio 2002" (ultimo periodo).

Per comprendere correttamente la portata della disposizione richiamata al punto c), occorre evidenziare che essa è rivolta ai datori di lavoro che, in violazione delle norme sul monitoraggio di cui al citato articolo 5 del decreto legge n. 138 del 2002, abbiano calcolato il credito d'imposta di cui all'articolo 7 della legge n. 388 del 2000 (con riferimento ad incrementi rilevati a decorrere dal mese di luglio 2002), compensandolo indebitamente a partire dal mese di agosto 2002.

Considerati i dubbi sollevati in merito all'esatta portata dell'ultimo periodo dell'articolo 2 citato (vedi sub c)), si ribadisce quanto affermato al riguardo dalla scrivente nella risoluzione 13 dicembre 2002, n. 385, in merito alla restituzione del credito d'imposta relativo ad incrementi occupazionali rilevati successivamente all'8 luglio 2002.

I contribuenti che, in violazione dell'articolo 5 del decreto legge n. 138 del 2002, hanno utilizzato in compensazione il credito relativo ad incrementi occupazionali registrati a decorrere dal mese di luglio 2002 avrebbero dovuto restituire il relativo importo, indebitamente utilizzato in compensazione, entro il 16 dicembre 2002.

Al riguardo la disposizione (richiamata al punto sub c)) consente di scomputare dalle somme da restituire entro il 16 dicembre 2002, l'ammontare del credito d'imposta spettante ai sensi dello stesso articolo 2, comma 1, del decreto legge n. 209 del 2002, nella misura massima dell'incremento del numero dei lavoratori dipendenti "rilevato alla data del 7 luglio 2002".

La disposizione, in altri termini, interessa i contribuenti che presentano contemporaneamente una posizione debitoria e creditoria, avendo essi:

- . indebitamente utilizzato in compensazione il credito calcolato con riguardo agli incrementi rilevati per il mese di luglio e successivi (posizione debitoria);
- . maturato un credito d'imposta nella misura massima rilevata al 7 luglio e relativa al mese di luglio 2002 e successivi (posizione creditoria).

In tale circostanza, i predetti soggetti hanno facoltà di compensare le due posizioni, con la conseguenza di:

- mettere il versamento entro il 16 dicembre 2002 delle somme indebitamente utilizzate;
- vedersi ridotto il credito spettante in relazione agli incrementi rilevati al 7 luglio 2002 di un importo pari al credito indebitamente utilizzato. Nel caso in cui, dopo la predetta compensazione, risulti un'eccedenza di credito di cui all'articolo 2 del decreto n. 209 - pari alla differenza positiva tra il credito spettante, ai sensi

dell'articolo 2 del d.l. n. 209 e le somme da restituire entro il 16 dicembre 2002 - tale eccedenza e' utilizzabile in compensazione con modello F24 "a decorrere dal 1 gennaio 2003 in quote non superiori a un terzo del totale", come espressamente previsto dallo stesso articolo 2, comma 1, terzo periodo.

La richiamata disposizione di cui all'ultimo periodo dell'articolo 2, comma 1 si applica esclusivamente con riferimento al versamento delle somme da restituire entro il 16 dicembre 2002. Resta inteso, pertanto, che – nella generalita' degli altri casi - la restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito avviene secondo le ordinarie modalita' previste dalla specifica disciplina agevolativa.

Appendice – b) Le principali sentenze citate

Sentenza n. 68, depositata il 27.04.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZIONE 4°

Riunita con l'intervento dei Signori:
Tamburini Giuseppe – Presidente
Ferrato Francesco – Relatore
Cultrera Rosario – Giudice

Ha emesso la seguente

SENTENZA

Con atto consegnato il 29.07.2004 all'Agenzia delle Entrate di Siracusa, la xxx ha proposto ricorso avverso l'atto di recupero del credito d'imposta relativo agli anni 2001-2002-2003 notificato il 14.06.2004, del quale aveva goduto la ricorrente senza averne diritto, come rilevato dal verbale di contestazione del 03.06.2004.

La ricorrente contesta la legittimità dell'atto, sia sotto il profilo formale, per non essere detto atto ricomprensibile tra quelli previsti dalla legge, sia sotto il profilo sostanziale, per essere stato in ogni caso emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12 comma 7 della L. 212/2000, sullo Statuto del contribuente; infine fa rilevare di avere presentato il condono tombale per gli anni 2001 e 2002, che chiude ogni controversia col fisco, compresa quella in oggetto.

Resiste l'Ufficio, chiedendo il rigetto.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e va, quindi, accolto.

Va innanzitutto osservato che l'atto impugnato, pur non rivestendo la forma degli atti tipici di contestazione tra contribuente e fisco, non può negarsi essere sostanzialmente una richiesta di imposta motivata da un diniego, sul quale l'Ufficio ha voluto provocare un giudizio prima della sua iscrizione a ruolo. Tanto ciò è vero che l'atto contiene espressamente l'avvertenza che contro lo stesso può essere proposto ricorso davanti alla Commissione tributaria, con ciò evidenziando l'intento di ottenere un riconoscimento giudiziale sulla pretesa.

Tra le eccezioni sollevate dalla ricorrente, è assorbente quella di nullità dell'atto in quanto emesso in violazione dell'art. 12 della L. 212/2000, cioè prima della scadenza dei sessanta giorni fissati dalla citata norma.

Ritiene la Commissione che l'eccezione è fondata.

La previsione del termine suddetto e l'espresso divieto per l'Ufficio di emettere avviso di accertamento prima della detta scadenza dal verbale di constatazione assolve alla finalità di consentire al contribuente la possibilità di predisporre delle controdeduzioni da far valere al di fuori del giudizio (se non addirittura una richiesta di adesione), con lo scopo precipuo di evitare un contenzioso.

Il divieto espresso di emettere l'avviso di accertamento prima della detta scadenza impone un dovere dell'Ufficio, la cui violazione travolge la finalità stessa della norma, di particolare pregnanza in quanto collocata nella legge sullo Statuto del contribuente ed esplicitata letteralmente all'inizio della formulazione della norma stessa.

Detto termine costituisce un vero e proprio *spatium deliberandi*, quale condizione di procedibilità dell'azione della finanza, la cui violazione importa la nullità dell'atto.

Nella specie risulta *ex actis* che il verbale di constatazione fu consegnato il 03.06.2004 e l'atto impugnato fu notificato appena undici giorni, costringendo il contribuente promuovere un contenzioso che la norma ha voluto evitare che sorgesse prima del termine, "nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente".

Né può affermarsi che ricorra nella specie il caso di "particolare e motivata urgenza", di cui nemmeno l'Ufficio ha fatto cenno, nonostante il ricorso contenesse la contestazione specifica.

L'atto impugnato va quindi annullato.

Sussistono giusti motivi per compensare le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso ed annulla conseguentemente l'atto impugnato.

Compensa le spese.

Siracusa, 20.04.2005

Sentenza n. 78, depositata il 06.06.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZ. I

Riunita con l'intervento dei Signori:
Leone Alberto – Presidente
Madeddu Concetto – Relatore
Arcucci Mario – Giudice
Ha emesso la seguente

SENTENZA

Con atto depositato il 16.08.2004 ed iscritto al n. 1168/2004 RGR il sig. XXXX ricorre contro l'Agenzia delle Entrate, Ufficio di Augusta avverso l'avviso di recupero di credito d'imposta ex art. 4 della L. 449/1997 di Euro 516,00 ed accessori notificato il 30.07.2004. All'uopo il ricorrente deduce di avere inoltrato al Centro servizi di Pescara la richiesta di credito di imposta per un dipendente e per complessive Lire 10.000.000 (vecchie lire) e di avere utilizzato il credito nelle more della comunicazione da parte del predetto Centro di servizi in quanto possedeva i requisiti soggettivi in relazione ai dipendenti ed oggettivi, trattandosi di azienda residente nel Sud Italia. Ciò posto il ricorrente chiede l'annullamento dell'atto impugnato.

Con memoria depositata il 02.11.2004 l'Agenzia delle Entrate Ufficio di Augusta resiste in giudizio eccependo in via pregiudiziale l'inammissibilità del gravame perché privo della sottoscrizione della procura al difensore e nel merito l'infondatezza del ricorso perché non vi è prova che il credito d'imposta si stato chiesto dal contribuente o concesso dal Centro Operativo di Pescara. Per tali motivi l'Ufficio chiede la declaratoria di inammissibilità del ricorso, nonché di legittimità dell'atto impugnato e la condanna del ricorrente alle spese di giudizio.

Nell'udienza odierna, assente il rappresentante dell'Ufficio Finanziario, la difesa del ricorrente insiste nelle proprie richieste ed al termine il ricorso viene discusso in Camera di Consiglio e posto in decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva il Collegio come l'Amministrazione titolare della potestà tributaria ha il dovere di motivare il proprio atto ed in caso di contestazione ha l'onere di fornire la prova dei fatti posti a base della pretesa tributaria in osservanza del principio generale posto dall'art. 2697 c.c.. Nel caso di specie gli atti posti all'esame del Collegio evidenziano l'infondatezza delle argomentazioni dell'Amministrazione resistente poste a base della richiesta di rigetto del ricorso. Ed invero, va disattesa l'eccezione di inammissibilità del ricorso per difetto della procura al difensore, atteso che il valore della controversia (recupero di credito d'imposta di Euro 516,00) non richiede l'assistenza tecnica ex art. 12 del D.Lgs. 546/1992. Va disattesa anche la seconda eccezione, secondo la quale, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria non risulta che il contribuente abbia mai presentato alcuna istanza al Centro operativo di Pescara e di conseguenza nessun credito d'imposta gli può essere riconosciuto. La documentazione prodotta in giudizio dà prova della richiesta avanzata dal contribuente per la concessione del credito d'imposta giusta racc. del 23.11.1999 allegata in copia al ricorso.

Nessuna contestazione, infine, è stata sollevata dall'Amministrazione in merito al possesso dei requisiti soggettivi ed oggettivi del ricorrente per la concessione del credito d'imposta. Conclusivamente il ricorso è fondato e va accolto, rimanendo assorbita ogni altra doglianza. Sussistono giusti motivi per la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, Sez. I accoglie il ricorso e compensa le spese.
Così deciso in Siracusa nella Camera di Consiglio del 16.05.2005.

Sentenza n. 117, depositata il 19.07.2004
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MESSINA

Svolgimento del processo

Con ricorso del 10-2-2004 la Società G.S. srl rappresentata e difesa dal dott. M.G., ha proposto opposizione avverso l'avviso di recupero del credito d'imposta, notificato il 5-12-2003 con il quale l'agenzia delle entrate di Messina ha provveduto al recupero del credito di imposta di euro 1.855,238,41 utilizzato dalla società ricorrente per gli anni di imposta 2001 e 2002 ostenendone la illegittimità per due ordini di motivi: il primo sulla ricorribilità nella fattispecie dei presupposti previsti dall'art. 8 legge 388 del 2000 ed il secondo sulla legittimità dell'operata compensazione del credito per aperta violazione da parte del legislatore dell'art. 3, comma secondo della legge 27-7-2000 n. 212 (Statuto del contribuente) con la emanazione del D.L. n. 253 del 12-11-2000 che disponeva la sospensione, con effetto immediato, della possibilità di fruire del reddito di imposta. Con altro motivo la società ricorrente ha eccepito la illegittimità dell'avviso quale atto che, intitolato come atto di recupero del credito di imposta indebitamente utilizzato per investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8 legge 388 del 2000, non poteva denegare il diritto all'agevolazione tributaria stante la carenza intrinseca dei requisiti previsti per gli avvisi di accertamento o di rettifica. In via preliminare la società ricorrente ha chiesto la sospensione dell'atto impugnato.

L'Agenzia delle Entrate di Messina si è costituita in giudizio con nota dell'1-4-2004 chiedendo il rigetto dell'istanza di sospensione e successivamente con memoria depositata all'udienza di discussione ha contestato il contenuto del ricorso chiedendo, pregiudizialmente, la declaratoria di inammissibilità del ricorso ed in via subordinata il suo rigetto, con vittoria di spese del giudizio.

Questa Commissione all'udienza in Camera di Consiglio del 20-05-2004 ha concesso la chiesta sospensione dell'atto impugnato ed all'udienza pubblica dell'1-7-2004, previa discussione da parte del difensore della società ricorrente e del rappresentante dell'ufficio finanziario ha deciso il ricorso.

MOTIVI

Entrambi le parti hanno proposto preliminarmente delle eccezioni, la ricorrente circa la legittimità formale dell'avviso impugnato e l'Ufficio sulla possibilità o meno di proponibilità da parte del contribuente del ricorso avverso l'avviso ritenuto dalla Amministrazione finanziaria atto non soggetto ad impugnativa.

Indipendentemente dalla instanziazione dell'avviso e con riferimento specifico al contenuto dell'atto va subito rilevato che lo stesso, nella sostanza, ha tutti i requisiti di un avviso di accertamento con conseguenziale rettifica di negata usufruibilità da parte della società ricorrente: delle agevolazioni previste dall'art. 8 legge 388 del 2000. Ora se l'avviso ha assunto tale veste, e non ne poteva assumere altra in considerazione del fatto che in detto avviso è dato leggere sotto la voce "motivazione del recupero" che la ditta non ha rispettato le condizioni previste dall'art. 8 legge 388/2000: non ricorre il presupposto oggettivo dell'effettiva destinazione alla struttura produttiva...", il ricorso avverso lo stesso è ammissibile quale primo ed unico atto con cui l'ufficio ha negato il diritto all'agevolazione tributaria alla quale la società ricorrente aveva ritenuto far ricorso a mezzo la compensazione fiscale e nelle forme previste dalla legge per usufruirne.

Non può l'Ufficio lamentare l'inammissibilità di un ricorso avverso un atto che nella sostanza e nei motivi è un avviso di accertamento di denegata agevolazione fiscale e di rettifica dell'imposta portata in detrazione e compensata negli anni 2001 e 2002, così come per gli stessi motivi non può la società ricorrente lamentare l'inconsistenza dell'avviso solo perché l'Amministrazione ha classificato l'atto impugnabile solo per vizi propri (tra l'altro facoltà con spettante ad una delle due parti processuali perché la qualificazione dell'atto è di spettanza esclusiva del legislatore ed in assenza di legge, dal giudice) in quanto esso contiene invece tutti i presupposti, i requisiti di forma e di sostanza e gli elementi perché sia classificabile come atto impugnabile innanzi al giudice tributario.

Sgombrato il campo dalle reciproche eccezioni preliminari, sempre in via gradata fra le questioni sottoposte a questo giudice deve essere presa in considerazione quella relativa alla applicabilità, nella fattispecie, delle agevolazioni tributarie previste dall'art. 8 legge 388/2000 con riferimento alla attività di noleggio di macchinari esercitata dalla società ricorrente.

Per il disposto dell'art. 8 sono agevolabili i beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive situate nelle aree svantaggiate; la legge pone tre condizioni: acquisto di beni strumentali, destinazione di tali beni alla struttura produttiva dell'acquirente, localizzazione della struttura produttiva in una delle aree depresse. In altri termini l'ulteriore agevolazione autorizzata dalla Comunità Europea ricalca gli scopi di tutte le precedenti agevolazioni fiscali tendenti a creare produttività e quindi reddito e quindi posti di lavoro nelle aree depresse.

La società ricorrente ha per scopo sociale, tra l'altro, quello del noleggio a terzi di automezzi, macchine ed attrezzature e manutenzione degli stessi, unitamente alla prestazione di servizi, alla consulenza aziendale, alla analisi delle scelte di investimento, a progetti di ricerca sui nuovi mercati, commercializzazione di ricambi e accessori per impianti e macchinari strumentali all'edilizia, attività di trasporto anche per conto terzi, indagini geognostiche ecc. ecc.

Dallo statuto emerge che la società ricorrente è stata costituita per una potenziale struttura produttiva di impresa e come tale riconducibile nell'ipotesi di cui al richiamato art. 8, prevedendo una struttura produttiva ampia e vasta e nella quale è stata anche previsto il noleggio a terzi di automezzi, macchinari e attrezzature unitamente alla prestazione di servizi alle aziende industriali, artigiane, commerciali, edili, agricole, turistiche.

All'atto delle verifiche fiscali la società per stessa dichiarazione del legale rappresentante aveva solo macchine elettroniche e computers installate presso la sua sede e macchinari vari (attrezzature) cedute mediante contratto di noleggio ad altre società. Di tutte quelle numerose attività elencate espletate nello statuto, dalla documentazione agli atti emerge in buona sostanza che il noleggio così detto a "freddo" dei macchinari acquistati in leasing è l'unica attività produttiva, espletata dalla società mediante cessione dei beni in godimento al noleggiatore che ne acquista la completa detenzione per il periodo determinato e sui quale ricadono i rischi inerenti alla utilizzazione degli stessi, avendone per contratto, la direzione, la sorveglianza e la esclusiva responsabilità. Siamo in presenza, anche se formalmente indicati come contratti di noleggio, di una locazione onerosa di cosa mobile, avulsa pertanto da una prestazione di servizio e che fa propendere per una soluzione negativa circa la destinazione di tali beni in una struttura produttiva della società e che, allo stato, non si può ritenere di dimensioni tali da far ritenere sussistenti i presupposti necessari per il riconoscimento del diritto alle agevolazioni fiscali. La soluzione della controversia, nel merito, in senso favorevole alla Amministrazione Finanziaria circa la non sussistenza in capo alla società ricorrente dei requisiti richiesti dall'art. 8 legge 388/00 sugli investimenti nelle aree svantaggiate per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, rende del tutto pleonastica l'altra questione prospettata sulla legittimità del D.L. n. 253 del 12-11-2002, che ha disposto la sospensione, con effetto immediato, della possibilità di fruire del credito di imposta, con riferimento alla disposizione dell'art. 3, comma secondo, della legge 27-7-2000 n. 212 (Statuto del contribuente). Una volta che si è ritenuto che la società ricorrente non ha diritto alle agevolazioni di cui infra, nella sostanza assume rilievo solo il fatto che la stessa è tenuta a restituire tutte le imposte compensate con un credito di cui non poteva usufruire diritto, a nulla rilevando se era legittimo o meno sospendere il credito d'imposta per il periodo previsto dal D.L. n. 253. La questione viene affrontata dalla Commissione solo ai fini della valutazione del comportamento, ai fini della sanzionabilità, tenuto dalla società che ha omesso comunque di uniformarsi ad un disposto di legge. E la soluzione, anche se ipotetica, che questa Commissione ritiene di dover adottare si discosta da altra giurisprudenza orientata in senso contrario, per il semplice fatto che il D.L. n. 253 del 12-11-2002 non ha inibito l'esercizio di un diritto di credito già consolidato alla data della sua entrata in vigore e quindi incidendo retroattivamente su un diritto già acquisito, ma ha semplicemente sospeso per il futuro e per un breve periodo di tempo la fruibilità dello stesso, con la conseguenza che il credito avrebbe ripreso vita non appena cessato il periodo di sospensione. A parere di questa Commissione la disposizione non va a contrastare con i principi sanciti dall'art. 3 comma 2 dello statuto del contribuente e cioè a prescindere dalla sua immediata applicazione e se esso costituisce a o meno principi generali dell'ordinamento tributario (sulla questione tra l'altro si è pronunciata la Suprema Corte con una recente sentenza, la n. 7080 del 16-4-2004 sancendo, legittimamente, l'inderogabilità dello statuto) in quanto la sospensione momentanea del credito d'imposta, per un breve periodo di tempo, non può ritenersi una modifica sostanziale operabile con i limiti stabiliti dal richiamato art. 3.

Per i motivi esposti il ricorso va pertanto rigettato nella sua interezza con la conferma dell'avviso impugnato. Le spese, stante la novità delle questioni risolte, tra l'altro, attraverso la comparazione e la interpretazione di diverse leggi, restano compensate tra le parti.

P.Q.M.

La Commissione rigetta il ricorso, conferma l'avviso opposto e compensa le spese.

Sentenza n. 84, depositata il 20.06.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZIONE 1°

Riunita con l'intervento dei Signori:
Fabiano Francesco – Presidente
Leone Alberto – Relatore
Arcucci Mario – Giudice

Ha emesso la seguente

SENTENZA

IN FATTO: Con atto depositato in data 02.12.2004 la società xxxx, ricorreva avverso l'avviso di recupero del credito d'imposta fruito nell'anno 2002 ai sensi dell'art. 8 della legge 388/2000, notificato dall'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Augusta – in data 25.10.2004 e portante un importo complessivo di Euro 5.825,35, di cui Euro 372,61 per interessi e Euro 933,63 per sanzioni.

Eccepiva che l'atto impugnato derivava da un accesso effettuato da funzionari dell'Agenzia in data 07.05.2004 nonostante che la società si fosse avvalsa per il 2002 del concordato fiscale previsto dall'art. 7 della legge 289/2002 e dall'art. 44 legge n. 350/02, che rendeva definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione integrativa anche con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente.

Osservava, inoltre, come l'avviso di recupero del credito d'imposta fosse del tutto atipico e non direttamente riconducibile a nessuno degli atti previsti nel nostro ordinamento per l'accertamento di imposte dirette. L'assenza di uno specifico riferimento normativo rendeva nullo e/o inesistente tale atto ed irritale la contestazione con esso eseguita.

Chiedeva, pertanto, l'annullamento dell'atto impugnato ed in via cautelare la sua sospensione ex art. 47 decr. Leg.vo 546/92, con vittoria di spese e compensi del giudizio.

Costitutosi in giudizio, l'Ufficio contestava le avverse deduzioni di cui chiedeva l'integrale rigetto.

La domanda cautelare era accolta ed all'odierna udienza il ricorso veniva discusso nel merito e posto in decisione.

IN DIRITTO: Il ricorso appare infondato e deve essere disatteso. Ed invero, le questioni sollevate dalla parte ricorrente investono principalmente due tipi di problemi, il primo attinente alla atipicità del provvedimento adottato dall'Ufficio per procedere al recupero del credito d'imposta, il secondo legato alla compatibilità dell'accesso operato dall'Ufficio e del recupero del credito d'imposta in presenza dell'adesione del contribuente al c.d. concordato fiscale di cui alla richiamata legge 289/02.

Sulla prima problematica va immediatamente osservato che in materia di recupero d'imposta non vige, contrariamente a quanto affermato dalla ricorrente, il principio della assoluta tipicità dei provvedimenti da adottare, non ricavabile da alcuna precisa disposizione normativa. Al contrario una valutazione ragionata del sistema che è posto a fondamento dell'azione accertatrice dell'A.F. porta a conclusioni del tutto opposte. Vero è che nella maggior parte dei casi è il legislatore ad orientare tale azione con la previsione di specifiche procedure, ma sembra arduo sostenere, come ha fatto l'odierno ricorrente, che ove la legge taccia, all'A.F. sia inibito il potere di adottare atti simili o analoghi onde procedere nella propria azione di recupero. Sembra, infatti, non condivisibile il principio, sotteso alla tesi di parte ricorrente, che la carenza di previsione normativa sul tipo di atto da adottare per il recupero del credito d'imposta, serva in concreto a paralizzare l'azione accertatrice dell'Ufficio, laddove appare chiaro che l'amministrazione possa invece ricorrere ad atti di verifica e di avviso, come quello in contestazione, idonei a rappresentare adeguatamente lo scopo e la funzione dell'azione accertatrice propria dell'A.F.

Giova, inoltre, rilevare come il *nomen iuris* adottato nel caso concreto per rappresentare tale azione accertatrice non possa da solo essere posto a fondamento di una asserita illegittimità dell'operato dell'Ufficio, atteso che l'atto in esame rappresenta in buona sostanza niente altro che un vero e proprio avviso di accertamento, finalizzato al recupero del credito d'imposta erroneamente vantato dal contribuente.

Ma l'argomento che appare in ogni caso idoneo a salvaguardare l'azione dell'A.F. deriva dal chiaro disposto di cui all'art. 19, lett. I) del Decreto legislativo n. 546/92, che individua in "ogni altro atto" adottato dall'A.F. in tema di imposte come provvedimento ricorribile dinanzi alle Commissioni tributarie, con ciò legittimando l'emissione da parte dell'Ufficio di atti atipici ma a contenuto squisitamente accertatorio.

Passando ora all'esame della seconda questione sollevata dalla parte ricorrente, va rilevato come con recente sentenza (la n. 13852 del 2004) la Corte di Cassazione abbia ritenuto che "la definizione automatica delle pendenze tributarie mediante l'applicazione del condono non consolida i crediti di imposta esposti dal contribuente nelle dichiarazioni", atteso che la relativa disciplina è del tutto estranea ad una pretesa consolidazione dei crediti di imposta esposti dal contribuente e non sottoposti al vaglio dell'amministrazione finanziaria, che diventerebbero altrimenti incontestabili anche se in tutto o in parte

insussistenti per il solo fatto che il contribuente abbia ritenuto di usufruire di un più favorevole trattamento, presentando la dichiarazione integrativa e pagando gli importi previsti dalla legge sul condono.

Ed invero, il ricorso paralizza l'azione accertatrice solo con riguardo alla materia imponibile e non investe invece gli eventuali crediti di imposta esposti in dichiarazione.

Sussistono ragioni di sostanziale equità per dichiarare interamente compensate tra le parti le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Commissione tributaria provinciale di Siracusa, Sez I, respinge il ricorso e compensa le spese del giudizio.

Siracusa, 06.06.2005

Sentenza n. 18, depositata il 02.05.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZIONE 5°

Riunita con l'intervento dei Signori:
Leone Alberto – Presidente
Rizza Luigi – Relatore
Brancati Ernesto – Giudice

Ha emesso la seguente

SENTENZA

Con ricorso del 6 Luglio 2004 xxxxx, titolare dell'opificio per la produzione di pasticceria denominato "Dolce fantasia", premesso che in data 13 maggio 2004 gli era stato notificato, ad istanza dell'Agenzia delle Entrate Ufficio di Siracusa, l'avviso di recupero N. RJYCRTB00197/2004 del credito d'imposta indebitamente utilizzato per l'incremento dell'occupazione ex art. 7, commi 1 e 10 della legge n. 388 del 2000, negli anni 2001, 2002 e 2003; che con il predetto atto gli veniva chiesta la restituzione del credito di Euro 8.346,86 oltre al pagamento degli interessi e delle sanzioni per un ammontare, rispettivamente, di Euro 823,17 e 1.120,75; che la motivazione del recupero era dovuta al fatto che la sig.ra Augello Marinella in qualità di coniuge del titolare della ditta non aveva i requisiti per far maturare crediti d'imposta; che l'atto dell'ufficio era illegittimo perché del tutto irrituale, perché emesso in violazione dell'art. 9 della legge n. 289 del 2002 e degli articoli 7 e 12 dello Statuto del contribuente e perché infondato nel merito; ciò premesso, conveniva in giudizio davanti a questa Commissione l'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Siracusa chiedendo l'annullamento dell'impugnato avviso e la condanna della controparte al pagamento di spese ed onorari.

Instauratosi il contraddittorio, le parti si costituivano in giudizio. L'agenzia delle Entrate chiedeva il rigetto del ricorso perché infondato e la condanna del contribuente al pagamento delle spese processuali.

Dopo che il Collegio con ordinanza n. 140/05/04 del 13 Settembre 2004 aveva sospeso la esecutività dell'atto impugnato, la controversia veniva rimessa all'udienza collegiale pubblica del 28 Febbraio 2005 nel corso della quale, sentiti i procuratori delle parti che si riportavano alle rispettive tesi, era posta in deliberazione

Motivi della decisione

Esaminati gli atti, il Collegio osserva: nelle avvertenze contenute a pagina 7 dell'avviso di recupero del credito d'imposta, al punto 2 è dato intendere:

"Avverso il presente atto è ammesso, solo per vizi propri dell'atto, ricorso alla commissione tributaria provinciale sotto indicata entro 60 giorni dalla sua notificazione...".

Secondo la predetta istruzione, pertanto, l'avviso in questione con il quale l'ufficio liquida il credito d'imposta e "procede" al suo recupero unitamente agli interessi e alle sanzioni, potrebbe essere invalidato dagli organi del contenzioso tributario solo per vizi propri e non per vizi suscettibili di rendere nullo o annullabile l'atto prodromico su cui esso si fonda che, nel caso in esame, è costituito da un processo verbale di constatazione, atto questo autonomamente non impugnabile, posto che i processi verbali di constatazione restano semplici verifiche di fatti che devono passare poi il vaglio degli uffici finanziari e che non possono quindi costituire titolo idoneo di per sé su cui l'ufficio possa fondare la propria pretesa tributaria impositiva o, nel caso di specie, escludere la spettanza di una agevolazione e disporre il "recupero" di un credito d'imposta asseritamene dovuto senza ricorrere all'ordinaria procedura di rettifica e della preventiva notifica al contribuente del relativo avviso di accertamento.

Tenuto conto poi che il caso in esame non è neppure riconducibile tra quelli tassativi previsti dall'art. 36 bis del D.P.R. n. 600 del 1973 in relazione al quale è ammessa la tassazione senza previo accertamento, sarebbe da concludere che l'avviso in questione sia affetto da nullità radicale, sostanziando una chiara ipotesi di compromissione dei diritti di difesa dei contribuenti.

Senonché, l'ufficio si è reso ben conto di aver errato nel fornire la predetta informazione, dal momento che nella memoria di costituzione in giudizio non eccepisce la inammissibilità delle contestazioni mosse con il ricorso sul merito dell'atto impugnato che, pertanto, non può che ricondursi nella categoria giuridica degli avvisi di accertamento per cui i fatti giustificativi della posizione creditoria in esso dedotta restano affidati al giudizio di impugnazione così come le questioni riguardanti l'effettivo verificarsi dei fatti relativi alla posizione creditoria stessa e la loro idoneità a dare sostegno alla pretesa impositiva.

Nel merito, il ricorso è infondato.

Osserva il Collegio che l'operato dell'Agenzia delle Entrate è meritevole di censura perché immotivato, dal momento che l'art. 7 della legge n. 388 del 2000 per il conseguimento da parte del datore di lavoro del credito d'imposta di che trattasi non esclude il rapporto di lavoro da questi instaurato con i familiari.

Al fine del riconoscimento della predetta agevolazione il comma 5 dell'art. 7 citato stabilisce infatti una serie di precisi requisiti dei quali la sig.ra Augello, consorte dell'imprenditore datore di lavoro è in

possesso, sicché il rapporto di lavoro instaurato risponde a quanto richiesto per legge al fine dell'incremento occupazionale e della conseguente fruibilità del bonus da parte del ricorrente.

Il ricorso va, pertanto, accolto. L'accoglimento della superiore censura ha carattere assorbente rispetto ad ogni ulteriore questione introdotta in causa. Giudica equo il Collegio compensare le spese di processo tra le parti.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso e annulla l'atto dell'ufficio. Dichiara compensate tra le parti le spese processuali.
Siracusa, 28.02.2005

Sentenza n. 99, depositata il 15.06.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZIONE 4°

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, Sezione IV

Riunita con l'intervento dei Signori:

Tamburini Giuseppe - Presidente,

Ferrato Francesco - Relatore,

Cultrera Rosario - Giudice,

Ha emesso la seguente

SENTENZA

Con atto spedito alla Segreteria della Commissione Tributaria il 05.11.2004, il sig. xxxxx ha proposto ricorso avverso l'avviso dell'Agenzia delle Entrate di Siracusa notificato il 22.07.2004, col quale si comunica al contribuente di procedere al recupero del credito d'imposta, riferito all'anno 2002, previsto dall'art. 8 L. 388/2000 perché indebitamente utilizzato dal medesimo, non avendo costui trasmesso all'Ufficio entro il 28.02.2003 il mod. CVS, la cui omissione importava la decadenza ai sensi dell'art. 62 della L. 289/2002.

Il ricorrente contesta l'avviso, negando di avere mai usufruito di detto credito.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è inammissibile.

Ai sensi dell'art. 2 della L. 546/1992 su contenzioso tributario, che elenca tassativamente gli atti impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, quello oggetto del presente ricorso non è annoverato tra di essi.

Il nuovo processo tributario, a differenza di quello precedentemente regolato dal D.P.R. 636/1972, che lasciava ampio spazio per l'individuazione degli atti impugnabili, ha fissato criteri rigidi di individuazione degli stessi, per cui non è consentito ricorrere contro qualsiasi atto dell'Amministrazione, che non abbia i requisiti formali e sostanziali di quelli elencati al citato art. 2.

L'atto di specie è una semplice comunicazione, come è espressamente riportato al centro della prima pagina con la parola "COMUNICA", non suscettibile di formare giudicato, servendo solo ad informare il contribuente del proposito recuperatorio del credito d'imposta illegittimamente goduto, che potrebbe – in ipotesi – anche non aver luogo.

Ad esso, secondo l'iter seguito dall'Ufficio, avrebbe dovuto far seguito l'avviso di liquidazione o di accertamento, atti formalmente impugnabili in quanto suscettibili di passare in cosa giudicata.

Così come la mancanza della indicazione dell'organo davanti al quale proporre ricorso non è causa di nullità (Cass. 7558/03), *a contrario* la indicazione dell'organo medesimo non vale a dare contenuto impugnatorio se inserita in un atto che sostanzialmente non lo è in radice.

Sussistono giusti motivi per compensare tra le parti le spese di giudizio.

PER QUESTI MOTIVI

La commissione dichiara inammissibile il ricorso.

Compensa le spese.

Siracusa, 01.06.2005

IL RELATORE

Ferrauto Francesco

IL PRESIDENTE

Tamburini Giuseppe

Sentenza n. 26, depositata il 023.07.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZIONE 2°

Riunita con l'intervento dei Signori:

Lo Re Onofrio – Presidente

Romano Domenico – Relatore

Mangiafico Renato – Giudice

Ha emesso la seguente

SENTENZA n. 26 del 05.03.2005 depositata in data 23.07.2005

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto 16.11.04, iscritto al n. 1492 R.G. 04, la xxxxx, ha proposto ricorso avverso l'avviso di recupero del credito d'imposta ritenuto indebitamente utilizzato per l'incremento dell'occupazione nell'esercizio 2002 per violazione dell'art. 7, c. 1 e 10 della L. 388/2000.

La ricorrente ha eccepito la nullità dell'atto per:

1. Violazione dell'art. 12, c. 7, della L. 212/2000;
2. Nullità dell'atto per violazione dell'art. 9 della L. 289/2002;
3. Nullità dell'atto perché non previsto da specifica norma di legge;
4. Nel merito, nullità dell'atto perché non previsto da specifica norma di legge.

L'Ufficio ha controdedotto sostenendo la legittimità del proprio operato e dell'atto emesso stante che nessuna norma gli impone schemi rigidi nella emissione di atti di propria competenza, in special modo ai fini del recupero di crediti d'imposta il quale, peraltro, incide esclusivamente sulle imposte dovute e non ha correlazione con la base imponibile dichiarata e, quindi, anche in pendenza di definizione automatica. Insiste nel ritenere la società ricorrente non legittimata alla fruizione del diritto previsto dalla L. 388/2000. All'udienza pubblica del 05.03.05, dall'esame degli atti prodotti e dalle risultanze del dibattimento, il Collegio ha così deciso:

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Il Collegio, come eccepito dalla società ricorrente, rileva che l'Ufficio in data 28.09.04 ha redatto verbale di constatazione per presunte violazioni rilevate all'art. 7, c. 1 e 10, della L. 388/2000 per un maggior credito d'imposta nell'anno 2002. Lo stesso Ufficio, in data 19.10.04, dopo appena 22 giorni dal P.V.C., ha notificato alla società stessa l'avviso di recupero del credito d'imposta per Euro 10.907, 47, atto opposto, manifestamente illegittimo e da ritenere di fatto perché emesso in violazione dello art. 12, c. 7, della L. 212/2000, considerato tale atto alla stregua di un avviso di accertamento che prelude alla iscrizione a ruolo dell'imposta pretesa.

Il Collegio rileva, altresì, che la società ricorrente per gli anni dal 1997 al 2002 ha definito la propria posizione fiscale ex art. 9 della L. 289/2002 (condono tombale), circostanza non contestata dall'Ufficio. La definizione automatica della posizione fiscale, di cui al concordato triennale preventivo della base imponibile delle imposte, determina ai sensi dell'art. 7, comma 11, la inibizione dell'esercizio dei poteri di cui agli artt. 32, 33, 38, 39 e 40 del D.P.R. 600/73 e successive modificazioni, nonché agli artt. 51, 52, 54 e 55 del D.P.R. 633/72. La procedura comporta la preclusione di ogni accertamento tributario, l'estinzione delle sanzioni amministrative, con la conseguenza che in caso di accesso, ispezione o verifica, ovvero altra attività di controllo fiscale, il soggetto può opporre agli organi competenti gli effetti preclusivi.

In relazione a tale disposizione, è da ritenere nulla la verifica, nullo il relativo verbale e nullo il conseguente avviso di recupero del credito d'imposta. Tutti gli altri motivi si intendono assorbiti da questi.

P.Q.M.

La Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, Sez. II, accoglie il ricorso della xxxxx, iscritto al n. 1492 R.G. 04. Compensa le spese.

Siracusa, 05.03.05

Sentenza n. 108, depositata il 20.05.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZIONE 3°

Riunita con l'intervento dei Signori:
Failla Salvatore – Presidente
Romano Domenico – Relatore
Russo Vincenzo – Giudice

Ha emesso la seguente

SENTENZA

Con atto 30.12.2003, iscritto al n. 1345 R.G. 03, xxxx ha proposto ricorso avverso il provvedimento di recupero del credito d'imposta ex art. 62 L. 289/02, indebitamente utilizzato nel periodo di sospensione 13.11.02-31.03.03, operato del D.L. 253/02.

Il ricorrente ha eccepito l'illegittimità dell'atto per violazione dell'art. 3 della Costituzione e prechè non dovute le sanzioni stante l'inesistenza di evasione fiscale.

L'Ufficio ha sostenuto le proprie ragioni e la legittimità dell'atto opposto.

All'udienza pubblica del 16.07.04 le parti hanno insistito nelle loro richieste e la controversia è stata così decisa.

Motivi della decisione

Il ricorso è in parte fondato.

Infatti, non è stato messo in dubbio dall'Ufficio finanziario il diritto del ricorrente, bensì la eccezione si fonda sulla sospensione del diritto stesso per il periodo 13.11.2002-31.03.2003: nessuna evasione fiscale passibile di sanzione può essergli imputata. Cosicché appare illegittimo onerare il contribuente di sanzioni ingiustificate in relazione al particolare tipo di procedura ed alla fulmineità del dettato legislativo da applicare.

P.Q.M.

La Commissione tributaria provinciale di Siracusa – Sez III – accoglie parzialmente il ricorso dichiarando non dovute le sanzioni. Compensa le spese.
Siracusa, 16.07.2004

Sentenza n. 120, depositata il 04.04.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZIONE 2°

Riunita con l'intervento dei Signori:
Mangiafico Renato – Presidente
Romano Domenico – Relatore
Romano Laura – Giudice

Ha emesso la seguente

SENTENZA

Con atto 20.01.04, iscritto al n. 132 R.G. 04, xxxx ha proposto ricorso avverso l'avviso di recupero del credito d'imposta indebitamente utilizzato per investimenti nelle aree svantaggiate ex art. 8 della Legge 388/2000, notificato dall'Agenzia delle Entrate di Siracusa il 5.11.03, sostenendo l'illegittimità di tale atto e la conseguente nullità per:

- Violazione degli artt 11 e 12 del R.D. 262/42; art. 25 della Costituzione; art. 3, c. 1 e 2, della L. 212/2000.

L'Ufficio ha sostenuto la legittimità dell'atto fondato sul combinato disposto dell'art. 1, c.1, lett. A) del D.L. 253/02 e dell'art. 62 della Legge 289/02, eccependo preliminarmente l'inammissibilità del ricorso. All'udienza del 31.07.04, dall'esame degli atti prodotti e dalle risultanze del dibattimento, il Collegio così ha deciso.

Motivi della decisione

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Preliminarmente il Collegio rileva che la costituzione in giudizio dell'Agenzia delle Entrate sano ogni eccezione di inammissibilità posta dallo stesso Ufficio.

In ordine ai motivi dell'atto opposto, rileva che l'Ufficio ha considerato indebitamente fruito da parte della ricorrente parte del credito d'imposta previsto dall'art. 8 della Legge 388/2000, per effetto della sospensione dell'agevolazione disposta dall'art. 1 del D.L. 12.11.2002 n. 253, in vigore dal 13.11.2002. Peraltro, prima che tale D.L. venisse convertito, è sopravvenuta la L. 27.12.2002 n. 289 la quale (art. 62) ha riproposto la sospensione del credito d'imposta con decorrenza dal 1.1.2003 ed ha abrogato gli artt. 1 e 2 del precitato D.L. 253/02 sanando di fatto il periodo di sospensione disposto dalla stesso D.L. per il periodo stesso 13.11.2002-31.12.2002, rendendo conseguentemente illegittimo l'atto opposto dalla ricorrente emesso dall'Ufficio.

Non sono altresì da trascurare i rilievi mossi dalla stessa ricorrente in ordine al diritto connesso alla efficacia temporale delle norme di legge.

Infatti, non v'è dubbio che il credito d'imposta de quo ha natura tributaria e le norme connesse incidono sul diritto da parte del contribuente a fruire o meno delle agevolazioni in questione che attengono al pagamento, o meno, delle maggiori imposte.

Posta la natura del titolo in parola, il Collegio prende atto che, in relazione al diritto, a nulla rilevano per la ricorrente le modifiche apportate alla L. 388/2000 da disposizioni legislative successive ed aventi efficacia retroattiva. Infatti, nella circostanza, appare opportuno richiamare il disposto dell'art. 10 della L. 212/2000 che tutela il principio dello affidamento e della buona fede e dell'art. 11 delle disposizioni preliminari del codice civile il quale, stabilendo che "la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo", sancisce nel nostro ordinamento il fondamentale principio di irretroattività della legge. Il medesimo significato deve, inoltre, attribuirsi allo art. 3 dello Statuto del contribuente (L. 212/2000) che, regolando specificatamente l'efficacia nel tempo delle norme tributarie, sancisce che "le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo", con il significato che una nuova normativa non può regolare un fatto accaduto od un diritto acquisito precedentemente (Corte Costituzionale – Sent. 13.10.2000 n. 419). La Commissione tributaria provinciale di Taranto ha affermato la prevalenza del diritto acquisito sul principio di discrezionalità amministrativa, in quanto viene sancita la illegittimità della cancellazione dei diritti acquisiti per investimenti effettuati ex art. 8 della Legge 388/2000 (Sent. 347/4/03).

La abrogazione degli artt 1 e 2 del D.L. 253/02 operata dalla L. 27.12.02 n. 289 ha di fatto sanato la sospensione operata dallo stesso decreto per il periodo 13.11.02/31.12.02, stante che la stessa legge ha riproposto la sospensione del credito d'imposta in parola a far data dal 1.1.2003. pertanto il diritto a fruire del credito d'imposta da parte della società ricorrente per gli investimenti effettuati nell'anno 2002 rimane fatto salvo con la conseguente illegittimità dell'atto opposto.

P.Q.M.

La Commissione tributaria provinciale di Siracusa – Sez II – accoglie il ricorso.

Compensa le spese.

Siracusa, 31.07.2004

Sentenza n. 133, depositata il 23.07.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI SIRACUSA – SEZIONE 2°

Riunita con l'intervento dei Signori:
Mangiafico Renato – Presidente
Romano Laura – Relatore
Romano Domenico – Giudice

Ha emesso la seguente

SENTENZA

Con atto depositato il 18.12.03, rubricato al n. 1269 R.G. 03, xxxx propone ricorso avverso l'avviso di recupero di credito d'imposta, indebitamente utilizzato per investimenti nelle aree svantaggiate (art. 8 Legge 388/2000), notificato il 23.10.2003 da parte dell'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Siracusa.

Sostiene la ricorrente l'illegittimità dell'impugnato atto e ne chiede l'annullamento.

L'Ufficio tributario, regolarmente costituitosi, chiede la conferma del proprio operato.

In data odierna la vertenza viene discussa e definita.

Motivi della decisione

Osserva la Commissione che il ricorso va respinto in quanto l'utilizzo del credito d'imposta è avvenuto in data 13.11.02 per euro 142, 73 e 18.11.02 per euro 560,00, cioè in piena vigenza della sospensione del diritto decorrente dal 13.11.2002 al 09.04.03, come da D.L. 253 del 12.11.2002, riconfermato con Legge 27.12.2002, n. 289.

P.Q.M.

La Commissione tributaria provinciale di Siracusa – Sez II – definitivamente pronunciando, respinge il ricorso. Compensa le spese.

Siracusa, 03.07.2004

Decreto n. 235, depositato il 03.08.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI BARI – SEZIONE 5°

Fatto e Diritto - Ricostruzione del fatto

La M.G. S.p.a., con sede in Gioia del Colle, tra la fine del 2001 e l'inizio del 2002, decideva di installare una nuova linea produttiva per grigliato elettrofuso presso il proprio stabilimento, beneficiando dell'agevolazione fiscale del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate, agevolazione prevista dall'art. 8 della L. 23 dicembre 2000, n. 388.

Nella relazione tecnica datata 29 marzo 2002, redatta dal Prof. Ing. A.D.L. incaricato dalla società, emergeva che per il funzionamento del nuovo impianto in una unità organica si doveva fare fronte a due esigenze di primaria importanza: dimensionare e costruire una nuova cabina di trasformazione con potenza parametrata agli impianti da installare; realizzare un nuovo impianto di refrigerazione e distribuzione dell'acqua, dimensionato al nuovo impianto di saldatura e correlato alla realizzando cabina di trasformazione.

Seguendo tali indicazioni tecniche, la M.G. S.p.a., il 30 maggio 2002, commissionava alla O. S.p.a. l'acquisto di un impianto di saldatura per la fabbricazione di grigliato per euro 1.012.280,00, le cui fatture e relativi pagamenti andavano da giugno a dicembre del 2002.

Al medesimo fine, la società ordinava alla F. S.r.l. di produrre un impianto di refrigerazione e distribuzione acqua, tarato sulle esigenze del nuovo impianto, per euro 140.000,00 ed, inoltre, ordinava alla I. di N.C. e C. S.n.c. i lavori di ampliamento degli impianti elettrici esistenti, ampliamento indispensabile per il buon funzionamento del nuovo impianto, per euro 549.921, 00.

Il nuovo investimento, avviato prima dell'8 luglio 2002, veniva completato entro il 31 dicembre 2002.

La M.G. S.p.a., il 27 febbraio 2003, ai sensi dell'art. 62, comma 1, lettera a), della L. n. 289 del 2002, tramite intermediario abilitato, inoltrava il modello CVS, in cui veniva evidenziato, nell'apposito quadro, che l'investimento netto realizzato era di euro 1.301.954,00 e che il credito d'imposta da utilizzare in forma automatica mediante compensazione era di euro 650.977,00: compensazione che iniziava il 16 aprile 2003.

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Gioia del Colle, il 13 ottobre 2003, eseguiva un accesso presso la società al fine di verificare la corretta applicazione delle disposizioni relative al contributo di cui all'art. 8 della L. n. 388 del 2000.

A conclusione della verifica, i verbalizzanti incaricati evidenziavano che non rientravano nell'investimento ante 8 luglio 2002, perché carenti di contratti o altro documento idoneo, sia il refrigeratore per impianto di raffreddamento realizzato dalla F. S.r.l. per euro 140.012,00, sia i lavori degli impianti elettrici costituenti la nuova cabina di trasformazione, eseguiti dalla I. di N.C. e C. S.n.c. per euro 549.921,00; conseguentemente, rideterminavano l'investimento netto agevolabile in euro 612.030,00 e calcolavano il credito d'imposta in euro 306.015,00.

Detta Agenzia, il 26 febbraio 2005, notificava alla società l'avviso di recupero del credito d'imposta indebitamente utilizzato, in cui chiedeva il pagamento dell'importo complessivo di euro 119.998,99 (di cui euro 91.080,94 per credito d'imposta, euro 1.593,23 per interessi ed euro 27.324,82 per sanzioni), pagamento da effettuarsi entro il termine di giorni 60 dalla notifica.

Avverso questo avviso la M.G. S.p.a. proponeva opposizione con ricorso del 1° aprile 2005, contenente anche istanza di sospensione provvisoria dell'esecuzione.

L'ufficio si costituiva, depositando "controdeduzioni" datate 5 maggio 2005. In queste replicava in ordine all'eccepita nullità dell'avviso di recupero; contestava il rilievo di mancanza di motivazione; nel merito, deduceva che non era stata provata la realizzazione dell'investimento prima dell'8 luglio 2002.

Con istanza del 29 luglio-1° agosto 2005 la società ha insistito nella istanza di sospensione, rappresentando anche una situazione di eccezionale urgenza al fine di ottenere, medio tempore, un decreto motivato di sospensione provvisoria dell'esecuzione.

Con il presente decreto si provvede su tale istanza, adottando i provvedimenti del caso, anche finalizzati alla definizione del giudizio nel presente primo grado.

Natura ed impugnabilità dell'atto

Preliminare ad ogni indagine è quella relativa alla impugnabilità del provvedimento opposto, di cui va, quindi, individuata la natura giuridica: accertamento questo che - al di là delle specifiche contestazioni delle parti - va effettuato d'ufficio, riguardando la verifica della ricorrenza di un presupposto processuale.

Va riconosciuto che sul punto si condividono, parzialmente, le argomentazioni giuridiche svolte dall'Agenzia nella parte in "diritto" delle richiamate controdeduzioni di costituzione del 5 maggio 2005: almeno quanto alla tesi conclusiva circa la (contestata) tipicità del provvedimento adottato ("atto di revoca di agevolazione con contestuale richiesta di pagamento").

Deve partirsi dall'esame dell'atto impugnato nei suoi dati essenziali.

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Gioia del Colle - ha notificato alla M.G. S.p.a. un atto così qualificato in epigrafe: "avviso di recupero del credito d'imposta indebitamente utilizzato per investimenti nelle aree svantaggiate - art. 8 della legge 388 del 2000".

Di seguito alla intestazione "Comunica" vengono formulati i seguenti passaggi testuali:

"Con il presente atto, sulla base della motivazione di seguito riportata, procede al recupero del credito di imposta previsto dall'art. 8 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 indebitamente utilizzato per gli anni 2003, 2004 e 2005";

"dai controlli effettuati in ordine all'esistenza dei presupposti e dei requisiti previsti dalla legge per usufruire dell'agevolazione, sono emersi i seguenti rilievi";

"L'ufficio procede al recupero del credito indebitamente utilizzato in compensazione dei tributi";

"Le somme complessivamente dovute devono essere versate direttamente entro il termine di sessanta giorni dalla notifica del presente atto";

"Avverso il presente atto è ammesso, solo per vizi propri dell'atto, ricorso alla commissione provinciale ...";

"In caso di mancato versamento diretto si provvede alla riscossione delle somme".

È opportuno precisare che il riportato provvedimento conteneva un diniego parziale del credito d'imposta, in quanto questo veniva rideterminato (comma 7 del citato art. 8), con inclusione di un solo bene ed esclusione degli altri due.

È noto l'orientamento giurisprudenziale di merito, già da tempo delineatosi, secondo cui l'atto va annullato perché non conforme ad uno specifico modello legale. Si sostiene, in particolare, che, mancando nell'art. 8 della L. n. 388 del 2000 specifiche disposizioni regolatrici delle modalità e dei termini per il recupero del credito d'imposta ritenuto non spettante, dovrebbero applicarsi le disposizioni degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 in materia di accertamento. Se ne desume che all'Agenzia delle Entrate è precluso il conseguimento di tale recupero attraverso un procedimento ed un atto impositivo, diversi da quelli previsti dalla richiamata disciplina generale. E si decide con la declaratoria di annullamento dell'atto impugnato. Innanzitutto, non può tacersi che la tesi - da cui si dissente - dovrebbe portare alla inevitabile conclusione che, introducendo la proposta opposizione un giudizio sull'atto, dalla atipicità dello stesso discenderebbe la sua non impugnabilità e, conseguentemente, l'inammissibilità del ricorso: risultato finale quest'ultimo che sarebbe tutt'altro che favorevole al contribuente, il quale risulterebbe gravemente penalizzato.

Né va pretermesso che il processo tributario ha il carattere di "impugnazione-merito" e non di "impugnazione-legittimità", in quanto i poteri dei giudici tributari non sono limitati all'annullamento dell'atto dell'Ufficio, ma comprendono la valutazione del merito del rapporto: il giudice tributario è giudice del rapporto e non dell'atto (Cass. Sez. trib., 19 febbraio 2004, n. 3309).

In sostanza, va sempre tenuto presente il principio di diritto, secondo cui l'oggetto del processo tributario è sì l'atto impugnato, ma questo viene in considerazione come elemento del rapporto e dell'obbligazione tributaria.

È, invece, nostro convincimento che la L. n. 388 del 2000 delinea un proprio particolare sistema, sostanziale e procedimentale, anche prescindendo del tutto dalla circolare della Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate n. 35/E del 8 luglio 2003, espressamente richiamata dal controdeducente Ufficio di Gioia del Colle.

In particolare, per quanto qui rileva, nel contesto del comma 1-ter dell'art. 8 ("agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate" tramite concessione di contributo nella forma del credito d'imposta), il provvedimento si qualifica formalmente come "comunicazione del diniego del contributo", cui consegue la contestuale richiesta di recupero dell'imposta, ritenuta non spettante: quindi, come atto tipico, in quanto pienamente conforme al modello normativo speciale.

Ed è, innegabilmente, un tipico atto impositivo, in quanto come ogni atto è "espressione dell'esercizio di un potere impositivo assegnato da una norma, che ne individua presupposti ed effetti", in questo senso dovendosi intendere la tipicità degli atti che l'ente impositore può emettere (Cass. Sez. trib., 28 gennaio 2005, n. 1791).

Peraltro, il provvedimento de quo è atto impugnabile ex se, dal momento che prevede espressamente la tutela giurisdizionale, attivabile con la proposizione del ricorso davanti alla Commissione tributaria provinciale. La formula - di stile - della ricorribilità "solo per vizi propri dell'atto" (contenuta nelle "comunicazioni" del provvedimento) va intesa, innanzitutto, come inammissibilità dell'impugnazione dei processi verbali di constatazione, che sono atti meramente istruttori endoprocedimentali, privi di rilevanza esterna e di autonomo valore impositivo, in quanto non incidono direttamente sulla sfera patrimoniale e sui diritti soggettivi del contribuente e, perciò, non sono direttamente impugnabili davanti ai giudici tributari.

Tuttavia, ove, acriticamente o apoditticamente, vengano recepiti o richiamati per relationem nella motivazione dell'atto, gli elementi probatori, acquisiti in sede di verifica, questi sono oggetto di

discussione nel dibattito propriamente processuale, instaurato con l'opposizione. Né va trascurato che "vizi propri dell'atto" non sono soltanto quelli meramente formali o procedurali, ma anche quelli che attengono al contenuto sostanziale del provvedimento. Né va pretermesso che è ormai *ius receptum* che i vizi dell'accertamento tributario devono essere fatti valere dal contribuente, per evitarne la definitività, mediante impugnazione dell'atto che gli viene notificato ed, ove questo contenga ingiunzione, l'atto può essere oggetto di contestazione anche per vizi non propri per recuperare la tutela in sede di esecuzione esattoriale (Cass. n. 9891/O1, n. 14582/01; n. 16464/02; n. 243/04).

Non è inutile svolgere ulteriori considerazioni.

Il preannuncio di riscossione coattiva lascia intendere che trattasi di atto idoneo ad incidere su diritti soggettivi patrimoniali. Di qui l'interesse ad opporsi per interrompere la procedura di riscossione minacciata.

Nella svariata casistica, il Supremo Collegio ha avuto modo di affermare che costituisce avviso di accertamento - e non un preavviso bonario - un documento in cui l'Amministrazione finanziaria indica l'ammontare dell'imposta dovuta, il termine per il pagamento, la sia pur generica indicazione delle sanzioni e l'avvertimento che in caso di mancato pagamento le somme dovute verranno iscritte a ruolo, ancorché l'atto non contenga l'indicazione dell'organo giudiziario davanti al quale è impugnabile e del termine per impugnare (Cass. Sez. tributaria, 27 aprile 2005, n. 7312).

In definitiva, deve ritenersi che il provvedimento de quo sia impugnabile anche per le seguenti conclusive e concludenti ragioni.

Può farsi rientrare negli ulteriori atti impugnabili, il cui elenco è da considerare integrato in forza del D.Lgs. n. 472/1997, che ha riformato il sistema sanzionatorio.

Inoltre, può ritenersi operante l'estensione della giurisdizione delle Commissioni tributarie disposta dalla L. n. 448 del 2001 "a tutti i tributi di ogni genere e specie", che pure ha tolto rilievo tassativo all'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 1992, per la cui natura esemplificativa si è già espresso il Supremo Collegio (Cass., Sez. trib., 12 gennaio 2004, n. 243).

In maniera ancora più categorica è stato affermato che nella disciplina del contenzioso tributario, la tutela giurisdizionale dei contribuenti è affidata in via esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita come comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria (ex plurimis, Cass., SS.UU. civ., 12 marzo 2001, n. 103) ed, inoltre, tale giurisdizione "non è suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione" (ex plurimis, Cass., SS.UU. civ., ordinanza interlocutoria 29 aprile 2003, n. 6693, conforme a Cass., SS.UU. civ., 13 novembre 1997, n. 11217).

Ma, soprattutto, deve tenersi in debito conto (senza affatto rinunciare alle svolte argomentazioni, che anzi trovano definitiva conferma di validità) quella sorta di tipizzazione legale introdotta dalla L. 30 dicembre 2004, n. 311 (legge Finanziaria 2005), che, con l'art. 1, comma 421, consente di riconoscere natura provvedimento amministrativo all'avviso rubricato come "atto di recupero motivato per riscossione crediti indebitamente utilizzati", espressamente prevedendo che "l'Agenzia delle Entrate può emanare apposito atto di recupero motivato da notificare al contribuente con le modalità previste" dall'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973. Inoltre, con il successivo comma 422 è prescritto che "in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva con le modalità previste" dal D.P.R. n. 602 del 1973 e successive modifiche.

E, considerato che l'atto de quo, datato 24 febbraio 2005, veniva notificato il 26 febbraio 2005, non si pone neppure il problema della retroattività della richiamata L. n. 311 del 2004, essendo stato il provvedimento adottato nella piena vigenza della nuova normativa.

Fumus boni iuris

Per le ragioni qui di seguito svolte, si dissente decisamente dalle argomentazioni in "merito" - in verità, alquanto generiche e senza alcuno specifico addentellato alla specie concreta - addotte dall'ufficio nelle richiamate controdeduzioni, a sostegno del proprio operato.

Tuttavia, non è neppure condivisibile la tesi del vizio motivazionale, sotto il profilo del difetto, delineata dalla Società opponente, in quanto ricorre nel caso che ci occupa una ipotesi di motivazione per *relationem*, pienamente valida - in base al consolidato orientamento della Suprema Corte - dal momento che il riferimento relazionale della motivazione è costituito da verbali redatti dagli organi accertatori in loco, in contraddittorio con la parte, e dunque alla stessa ben noti.

Senza trascurare che è ormai *ius receptum* che il provvedimento amministrativo-tributario ha la natura di *provocatio ad opponendum* della dialettica processuale, nel corso della quale è consentita la più ampia ed articolata spiegazione degli elementi sinteticamente cristallizzati nell'atto.

Nell'avviso impugnato la "motivazione del recupero" viene fondata sulle risultanze del processo verbale di constatazione redatto il 13 ottobre 2003.

In particolare (pagine 2-3), vengono individuati i tre beni costituenti l'investimento nell'opificio industriale: 1) la macchina saldatrice complessa, comprendente una serie di accessori, come descritta nella fattura per euro 1.012.250,00 dell'aprile 2002; 2) il refrigeratore per impianto di raffreddamento saldatrice, descritto nella fattura emessa il 25 novembre 2002 dalla F. S.r.l. per euro 140.000,00; 3) i lavori di ampliamento di impianti elettrici, descritti nel verbale di collaudo e consegna lavori datato 30 dicembre 2002, come da fattura di acconto del 31 luglio 2002, per l'importo complessivo di euro 549.921,00.

I verbalizzanti - individuato come regime di credito d'imposta quello originario vigente fino alla data dell'8 luglio 2002 (data di entrata in vigore del D.L. n. 138 del 2002, convertito nella L. n. 178 del 2002) e, quindi, applicabile agli investimenti avviati prima di tale data - rilevavano che solo il primo lavoro portava una data certa, anteriore al termine dell'8 luglio 2002, mentre per il secondo e per il terzo non era stata esibita altra documentazione con data antecedente a tale termine.

Gli stessi verbalizzanti, espressamente richiamando la circolare n. 32/E del 2003, riconoscevano che trattavasi di investimenti a formazione progressiva, il cui avvio non poteva coincidere con il momento finale della realizzazione o ultimazione dell'opera, "ma deve individuarsi nel momento in cui, sulla base di documenti o attestazioni aventi data certa, quali progetti già elaborati al momento dell'avvio dell'investimento, si verifica un fatto prodromico agli eventi di cui all'art. 75 del Tuir"; tuttavia, esprimevano il giudizio che "i documenti esibiti e allegati non posseggono i requisiti di cui alla summenzionata circolare n. 32/E del 2003".

È evidente che l'Ufficio impositore recepiva tale giudizio in maniera del tutto apodittica, senza affatto procedere ad una valutazione critica (ancorché adesiva) delle emergenze istruttorie evidenziate nel verbale. Inoltre, va rilevato che l'imposizione si fonda sostanzialmente sulla applicazione retroattiva di una circolare ministeriale (che non è certamente fonte normativa primaria). Infatti, la elencazione - peraltro, non tassativa - di una serie di documenti probatori era contenuta nella circolare n. 32/E del 3 giugno 2003, mentre l'inizio della realizzazione dell'investimento risaliva ad oltre un anno prima.

È, altresì, palmare la violazione del cosiddetto "Statuto del contribuente" (L. 27 luglio 2000, n. 212) che - in tema di "efficacia temporale delle norme tributarie" - esclude la retroattività di adempimenti fiscali con strettissima cadenza temporale, quali quelli in oggetto.

Tutto sommato, il thema decidendum si circoscrive ad un problema di onere probatorio ed, in concreto, di validità ed efficacia delle prove allegate dalla società per dimostrare che l'avvio dell'investimento, avente carattere assolutamente unitario, era anteriore al termine dell'8 luglio 2002, dal momento che è pacifico ed incontrovertito che si trattava di "investimenti a formazione progressiva" per cui l'avvio doveva essere individuato nel momento nel quale la progettazione e la fase esecutiva venivano poste in essere.

Senza affatto trascurare le precedenti considerazioni che inficiano sia l'attività istruttoria che la motivazione della pretesa impositiva, deve evidenziarsi che la copiosa documentazione prodotta dalla società ricorrente soddisfa pienamente la ratio legis, finalizzata ad assicurarsi un materiale probatorio congruo sulla certezza temporale dell'investimento produttivo nuovo.

Non consentire alla società contribuente la possibilità di fornire prova documentale - anche al di là degli (arbitrari) ristretti limiti fissati dalla circolare ministeriale (che ha, pur sempre, la natura di norma secondaria e, quindi, la funzione di fornire agli Uffici indicazioni per l'applicazione della norma primaria) - può determinare la lesione del diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione (Corte Cost., sent. 12 aprile 2005, n. 144). Ed è regola iuris di primario livello che non si deve mai prescindere da un'esegesi applicativa adeguatrice al dettato costituzionale.

Prima di passare alla disamina dei singoli documenti, va opportunamente sottolineato che non risultano mossi rilievi o censure di inattendibilità e, meno ancora, di artificiosità o falsità, né in ordine alla provenienza, né circa il contenuto, né relativamente alle date.

Nella relazione tecnica del Prof. Ing. A.D.L., datata 29 marzo 2002, si delineano, in maniera dettagliata ed articolata, le varie fasi operative degli investimenti, le quali coinvolgono non solo il primo bene, ritenuto dall'Ufficio meritevole dell'agevolazione fiscale, ma anche gli altri due beni, esclusi da tale beneficio.

Orbene, la richiamata relazione, nell'ottica della disciplina normativa, ha il significato sostanziale di una compiuta descrizione della progettazione della nuova linea di produzione per grigliato elettrofuso presso la M.G. S.p.a.

Dalla documentazione relativa ai rapporti con la O. e concernenti l'impianto di saldatura per la fabbricazione di grigliato - profilo questo non oggetto di contestazione, ma che ugualmente si intende esaminare nell'ottica di una visione completa dell'intero investimento, attesa la sua unitarietà strutturale e funzionale - si evincono le seguenti date: 12 dicembre 2001 per l'offerta descrittiva delle varie componenti; 30 maggio 2002 per l'ordine di acquisto; 28 giugno 2002 per la fatture di pagamento

dell'acconto, tramite bonifico bancario; 9 luglio 2002 per il saldo, sempre tramite bonifico bancario; date successive per gli ulteriori saldi.

Dall'analoga documentazione relativa ai rapporti con la F. S.r.l. e riguardante il refrigeratore per impianto di raffreddamento saldatrice emergono le seguenti date: 1° agosto 2002 per il pagamento di fattura su anticipo del 10 per cento su ordine del 30 luglio 2002; 4 giugno 2003 per il pagamento della fattura del 25 novembre 2002; altre date di pagamenti successivi.

Infine, dalla documentazione concernente i rapporti con la I. di N.C. e C. S.n.c. e relativa ai lavori di ampliamento degli impianti elettrici si evincono le seguenti date: 23 settembre 2002 per il pagamento di fattura su ordine del 31 luglio 2002, sempre tramite bonifici bancari, anche successivi.

Come si vede, alcune date sono anteriori al termine dell'8 luglio 2002, altre sono successive, ma riguardano acquisti e lavori già avviati, anche molto tempo prima di tale termine: ed è questo il profilo veramente rilevante per fondare la tesi della unicità ed unitarietà del complessivo nuovo investimento.

Non va, infatti, dimenticato che non risulta affatto contestata (pag. 3 dell'avviso di recupero) la conclusione rassegnata nella citata relazione del Prof. Ing. A.D.L. - prodotta dalla società già in allegato all'istanza di autotutela - del seguente tenore testuale: "Da quanto sopra riportato emerge chiaramente come la realizzazione della nuova cabina elettrica, con tutte le sue attrezzature dedicate, e l'impianto di refrigerazione siano da considerare necessarie e complementari per il funzionamento della nuova macchina in una organicità che va ritenuta unica". E questa relazione, come si è detto, reca la data del 20 marzo 2002, alquanto antecedente il richiamato termine.

Né risulta messo in dubbio - aspetto questo di notevole rilevanza - che il nuovo investimento in oggetto sia stato realizzato con "le acquisizioni di beni strumentali nuovi": appunto, secondo la specifica definizione normativa contenuta nel comma 2 del citato art. 8 della L. n. 388 del 2000.

D'altronde, si riconosce (in verità, senza ricavarne, contraddittoriamente, le dovute conclusioni) nella parte motivazionale del "recupero" che ricorre nella specie una ipotesi concreta di "investimento a formazione progressiva", il cui avvio, ai fini fiscali, va fatto coincidere con l'elaborazione progettuale. E questa è, sostanzialmente, ravvisabile nella relazione descrittiva del Prof. Ing. A.D.L. e nei correlativi ordini esecutivi diretti dalla M.G. S.p.a. alle tre società sia per l'acquisto di apparecchiature tecniche, sia per l'esecuzione di tutti i lavori: in una visione complessivamente unitaria, nella quale è arbitrario scindere momenti temporali, antecedenti e posteriori alla data dell'8 luglio 2002, attesa l'unicità del nuovo investimento. Infine, nella medesima ottica, vanno richiamate le conclusioni finali formulate nella perizia tecnica, asseverata da giuramento, redatta dall'Ing. R.G.: "In base a quanto visionato direttamente e dallo studio puntuale dell'impianto realizzato è possibile affermare che la progettazione e la realizzazione della nuova cabina elettrica, insieme a tutte le sue attrezzature dedicate, e dell'impianto di refrigerazione sono state indispensabili per la funzionalità e quindi sono da ritenersi necessari e complementari per il funzionamento delle nuove linee di saldatura in una organicità che va ritenuta unica".

E va, opportunamente, sottolineato che quest'ultimo elaborato è datato 4 aprile 2005: quindi, il Perito Tecnico si è potuto avvalere di puntuali verifiche dirette dell'intero impianto, da tempo completamente realizzato e funzionante.

Da ultimo, va opportunamente sottolineato che, puntualmente adempiendo all'impegno assunto con l'istanza con cui chiedeva il rinvio della prima udienza, con l'ultima istanza del 29 luglio - 1° agosto 2005 la Società ricorrente ha prodotto documentazione costituita da: 1) offerta della F. S.r.l. del 16 aprile 2002, completa di progetto di massima e schizzo planimetrico dell'impianto di refrigerazione e distribuzione acqua, tarato sulle esigenze del nuovo impianto; 2) progetto di ampliamento impianti elettrici M.T./B.T., redatto dal Prof. Ing. A.M. nel maggio 2002, successivamente commissionato alla I. di N.C. & C. S.n.c. . Questa ulteriore allegazione documentale viene, definitivamente, a contrastare il rilievo dei verbalizzanti circa la mancanza di "progetti già elaborati al momento dell'avvio dell'investimento.

Orbene, deve riconoscersi che la società ricorrente ha esaurientemente adempiuto all'onere di dimostrare la ricorrenza dei requisiti per beneficiare dell'agevolazione fiscale, così come normativamente richiesta.

In sintesi conclusiva, per le argomentazioni svolte, la proposta opposizione deve ritenersi pienamente fondata nel merito, ben al di là di quella generica "parvenza di buon diritto" che, di consueto, viene considerata sufficiente per concedere la sospensione cautelare provvisoria dell'atto impositivo (nell'ovvia concorrenza dell'altro presupposto, che ci accingiamo a delibare).

Periculum in mora

È previsto testualmente nell'impegnato "avviso di recupero d'imposta" (sub 3 delle "avvertenze" relative, precipuamente, alla "Riscossione conseguente alla notifica dell'avviso") che: "In caso di

mancato versamento diretto si provvede alla riscossione delle somme complessivamente dovute maggiorate dagli ulteriori interessi maturati, mediante iscrizione a ruolo in via definitiva".

Da questa "avvertenza" discende già il "pregiudizio nel ritardo", correlabile alla iscrizione a ruolo in via definitiva (già prevista nell'atto e, comunque, consentita per legge), atteso il tempo trascorso dalla notifica dell'atto (26 febbraio 2005), dal mancato versamento diretto delle somme richieste entro il termine di sessanta giorni decorrente da tale notifica, dai tempi di definizione della presente procedura (rinviata all'udienza del 10 novembre 2005, giusta ordinanza - n. 106/11/05 depositata il 12 maggio 2005 - che accoglieva, in verità, l'analogia istanza della società ricorrente).

A queste considerazioni obiettive vanno aggiunte argomentazioni desumibili dalla particolare situazione produttiva, nonché economico-finanziaria, della M.G. S.p.a. Orbene, la somma complessiva, di cui viene ingiunto il pagamento entro i tempi innanzi indicati, ammonta ad euro 119.998,99, importo già di per sé notevole, ancorché riferita non ad una persona fisica, ma ad una società.

Inoltre, tale somma, ove coattivamente riscossa, verrebbe sottratta alle esigenze di gestione e manutenzione del nuovo impianto produttivo.

Soprattutto, va evidenziato che tale esborso verrebbe certamente a porre in crisi il puntuale adempimento delle relative obbligazioni pecuniarie: a fronte dell'investimento previsto per complessivi euro 1.729.679,31, solo euro 893.518,34 corrispondono agli esborsi già effettuati, mentre residua un pagamento di euro 836.161,17 ad adempiersi entro la fine del corrente anno 2005.

Si aggiunga che il pagamento ingiunto finirebbe col sottrarre subito dalla liquidità aziendale una somma certamente rilevante.

Infine, tutto quanto delineato avrebbe innegabili ripercussioni negative sui livelli occupazionali già in notevole crisi (notoria) nei territori, in cui è ubicato l'opificio della M.G. S.p.a., mentre la ratio dell'agevolazione fiscale dei nuovi investimenti va correlata alle nuove prospettive di sviluppo ed alle nuove occasioni di lavoro: la L. 23 dicembre 2000, n. 388 (legge Finanziaria 2001) è, infatti, intitolata "agevolazioni per l'occupazione, gli investimenti e la ricerca".

Il "caso di eccezionale urgenza"

Deve ritenersi sussistente nel caso che ci occupa la eccezionale urgenza invocata dalla società nella richiamata istanza del 29 luglio - 1° agosto 2005.

Dalle argomentazioni innanzi svolte discende, concludentemente, che ricorre nella fattispecie l'ipotesi (art. 47, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992) del "caso di eccezionale urgenza" che consente al Presidente "previa delibazione del merito" di disporre "la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio".

La forma del provvedimento testualmente prevista è quella del decreto di fissazione della trattazione dell'istanza di sospensione, provvedimento che viene così ad avere un contenuto complesso. Non è, infatti, senza significato la formale previsione normativa, secondo cui il Presidente "con lo stesso decreto, può motivamente disporre la provvisoria sospensione".

Nel caso in esame la motivazione della "eccezionale urgenza" si basa sulla peculiarità della situazione dedotta, come dettagliatamente evidenziata nella delibazione che immediatamente precede: in particolare, sulla concreta possibilità della riscossione mediante iscrizione a ruolo in via definitiva, stante anche la fissazione al 10 novembre 2005 dell'udienza di trattazione della sospensiva, come si è già riferito.

A questo medesimo proposito, va, infine, ricordato che - come si è innanzi detto - la L. n. 311 del 2004 (legge Finanziaria 2005), con l'art. 1 comma 422, prevede che, in caso di mancato pagamento nel termine di giorni sessanta, l'ufficio può procedere a riscossione coattiva (D.P.R. n. 602 del 1973).

Il contenuto del decreto

Per completezza espositiva, deve puntualizzarsi che nel sistema processuale autonomo introdotto - con rilevante evoluzione dell'ordinamento tributario - dall'art. 47 del D.Lgs n. 546 del 1992, il decreto previsto dal comma 3 non può che essere di accoglimento (ovviamente, nella ricorrenza di tutti i presupposti di legge).

La tesi che prospettiamo si fonda, innanzitutto, sulla formulazione testuale della nonna: il Presidente con lo stesso decreto di fissazione in camera di consiglio dell'udienza di trattazione dell'istanza di sospensione (comma 2) "può, motivatamente, disporre la provvisoria sospensione dell'esecuzione fino alla pronuncia del collegio": e l'interpretazione letterale si impone per la natura processuale della norma.

Quindi, il decreto, inaudita altera parte, deve essere solo di accoglimento e non di rigetto. Diversamente opinando si penalizzerebbe il contribuente, cui verrebbe preclusa la delibazione dell'istanza di sospensiva in sede collegiale, certamente - in termini generali - più garantistica. Non può rilevarsi in contrario che la norma dell'art. 27 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in sede di esame preliminare del ricorso, consente che con decreto, soggetto a reclamo, si possa dichiarare l'inammissibilità del ricorso.

Varie considerazioni concorrono per disattendere la prospettata ipotesi esegetica.

Innanzitutto, pur essendo entrambe norme processuali del medesimo nuovo processo tributario, la norma dell'art. 47 è certamente norma speciale rispetto a quella dell'art. 27, per cui deve prevalere la prima (art. 47) in applicazione del principio fondamentale di specialità. Inoltre, l'art. 47 delinea un sistema processuale autonomo e completo, espressamente introdotto con significativa innovazione legislativa come procedimento cautelare tipico.

Infine, con il decreto ex art. 27 si può dichiarare solo la "inammissibilità": quindi, attiene alla immediata delibazione di questioni pregiudiziali, di natura procedimentale e non di merito, per cui non è mai un decreto di rigetto nel merito.

Concludendo sul punto, deve affermarsi che il rigetto dell'istanza cautelare può essere adottato solo con l'ordinanza collegiale.

La definizione del giudizio

Come si è già detto, dalle svolte considerazioni emerge, con piena evidenza, la "manifesta fondatezza" delle ragioni svolte dalla società opponente.

Questa situazione sostanziale consente, sul piano processuale, di accedere alla modalità di definizione della controversia, specificamente richiesta - in via principale - nell'istanza del 29 luglio - 1° agosto 2005: la diretta definizione delle fasi, cautelare e di merito, nell'udienza di discussione, davanti a questa Sezione, a fissarsi nel rispetto dei termini di legge: udienza di discussione in camera di consiglio, non essendo stata avanzata richiesta di trattazione in pubblica udienza.

Peraltro, questa definizione è assolutamente garantistica dei principi del contraddittorio e della delibazione collegiale di verifica della stessa correttezza della procedura di adozione del decreto presidenziale di accoglimento dell'istanza cautelare, nonché della fondatezza nel merito della proposta opposizione.

Atteso l'accoglimento della sospensiva, l'udienza di discussione viene fissata a breve, nella piena osservanza del termine massimo consentito dal comma 6 dell'art. 47 citato.

P.T.M. - applicato l'art. 47 commi 1, 2, 3 e 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, così provvede:

sospende l'esecuzione dell'ingiunzione di recupero del credito d'imposta, di cui all'avviso dell'Agenzia delle entrate - Ufficio di Gioia del Colle (protocollo n. 12608 del 24 febbraio 2005), notificato il 26 febbraio 2005 alla società M.G. S.p.a., in persona del legale rappresentate signora L.T., fino alla pronuncia del collegio;

fissa per trattazione del merito l'udienza collegiale del 14 settembre 2005, in camera di consiglio, davanti a questa Sezione V, per la convalida del presente decreto presidenziale e per la trattazione del merito ai fini della definizione della controversia con sentenza;

designa quale relatore il Dott. Domenico Baldassarre;

manda alla segreteria per le comunicazioni del presente decreto alle parti.

Sentenza n. 92, depositata il 26.05.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PALERMO – SEZIONE 6°

Svolgimento del processo - La ... in persona della socia accomandataria, rappresentata, difesa ed elettivamente domiciliata presso il ... con atto presentato all'Agenzia delle Entrate Palermo 1 in data 6 febbraio 2004 e depositato nel fascicolo formato avanti questa Commissione il successivo 11 febbraio 2004, ricorreva avverso l'avviso di recupero di un credito d'imposta per € 2.304,00, con applicazione di sanzioni per € 691,20, alla stessa notificato il 9 dicembre 2003,. Con l'impugnato avviso l'Ufficio rilevava l'indebito utilizzo del detto credito d'imposta, per investimenti nelle aree svantaggiate effettuati ai sensi dell'art. 8 della L. n. 388/2000, essendo la società incorsa nella decadenza di cui al D.L. n. 253/2002 e alla L. n. 289/2002 per mancata trasmissione in via telematica del modello CVS entro il prescritto termine del 28 febbraio 2003.

Parte ricorrente chiedeva, previa sospensione cautelare della riscossione, l'accoglimento del ricorso con conferma della legittimità del proprio operato, con annullamento del provvedimento di revoca dei benefici fiscali e con vittoria di spese. Deduceva al riguardo che il propriodiritto a beneficiare del credito d'imposta trovava diretto fondamento nella legge e che sia gli investimenti che l'utilizzo del credito erano precedenti all'entrata in vigore del D.L. n. 138/2002 e pertanto che l'Agenzia non era legittimata a operare la revoca. Deduceva altresì che la norma che comminava la decadenza, in quanto successiva, violava il divieto di retroattività delle norme tributarie contenuto nello Statuto dei diritti del Contribuente. Al ricorso venivano allegati, tra l'altro, copie del modello Unico 2002, delle fatture giustificative dell'investimento e dei modelli F24 di utilizzo del beneficio.

Alla udienza del 25 marzo 2004, la Commissione accoglieva l'istanza di sospensione cautelare, con rinvio al 27 maggio 2004 per la trattazione del merito in pubblica udienza, come da istanza formulata dalla ricorrente in seno all'atto introduttivo del giudizio.

Con deposito di memoria di controdeduzioni del 25 maggio 2004 l'Agenzia frattanto si costituiva in giudizio ex art. 23 del D.Lgs. n. 546/1992 per chiedere il rigetto del ricorso e la condanna della società ricorrente alle spese del giudizio. Dopo una ricostruzione dell'exkursus storico delle varie disposizioni i legge succedutesi in materia, l'Agenzia sosteneva che la mancata presentazione da parte della società ricorrente del modulo CVS, prevista chiaramente dalla legge a pena di decadenza dal beneficio, legittimava pienamente il proprio operato. Deduceva altresì che lo Statuto del contribuente, in quanto contenuto in una legge ordinaria, ben poteva essere derogato da legge successiva contenente prescrizioni retroattive, in particolare quando, come nella fattispecie, a parere dell'Ufficio stesso, la norma successiva rispondeva ad un criterio di ragionevolezza (consentire il controllo statistico e puntuale sull'andamento degli investimenti) che giustificava la retroattività.

Alla udienza del 27 maggio il ricorso veniva posto in riserva e, quindi, in data odierna deciso.

Motivi della decisione - La Commissione ritiene il ricorso fondato e pertanto da accogliere.

La fattispecie in esame in base agli elementi di fatto e documentali esposti dalle parti e che risultano non contestati in giudizio è quella di un imprenditore, che ha esaurito nell'anno 2001 tutti gli adempimenti previsti dalla L. n. 388/2000 per beneficiare delle agevolazioni fiscali, che ha di fatto già portato in compensazione nell'agosto e nel settembre 2002 il relativo bonus e al quale l'Agenzia delle Entrate revoca tali agevolazioni fiscali in base al mancato invio nei termini prescritti del modulo CVS, previsto a pena di decadenza dalla Legge Finanziaria anche per gli investimenti precedenti all'8 luglio 2002 (art. 62 della L. n. 289 del 27 dicembre 2002, in vigore dall'1 gennaio 2003, che riproponeva le disposizioni dell'abrogato D.L. n. 253 del 12 novembre 2002, in vigore dal 13 novembre 2002 al 31 dicembre 2002).

La Commissione preliminarmente rileva che il provvedimento impugnato (denominato "avviso di recupero del credito d'imposta") costituisce atto ricorribile e sospendibile in via cautelare, pur se non previsto espressamente dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992. Tale avviso, che ha immediate conseguenze economiche con efficacia impositiva sul contribuente legittimando l'Ufficio a procedere a rettifiche della iscrizione a ruolo, si risolve infatti sostanzialmente nella comunicazione del diniego/revoca di agevolazioni con rifiuto della restituzione di tributi non dovuti e con irrogazione di sanzioni. Lo stesso è pertanto inquadrabile nelle lettere h), g) e c) dell'art. 19 cit., che a giudizio della Commissione a seguito dell'attribuzione alle Commissioni tributarie della giurisdizione generale in materia di tributi, sancita dall'art. 2 delle L. n. 448/2001, deve essere estensivamente interpretato alla luce del generale diritto alla difesa giurisdizionale e del parallelo divieto alla limitazione dei mezzi di impugnazione previsti dalla Costituzione.

Nel merito, la Commissione ritiene che la questione vada risolta sulla base della verifica della applicabilità in via retroattiva della decadenza di legge alla fattispecie in esame, avuto anche riferimento alla fondatezza e legittimità del procedimento di imposizione adottato dall'Ufficio.

Al riguardo, la società ricorrente ha richiamato l'art. 3 dello Statuto del Contribuente (L. n. 212/2000) sostenendone la violazione mentre l'Ufficio ha controdedotto rifacendosi alla qualificazione di tale Statuto quale legge ordinaria e, in quanto tale, derogabile da legge ordinaria successiva. Ha altresì affermato la ragionevolezza della decadenza retroattivamente applicata essendo la stessa a parere dell'Ufficio resistente finalizzata alla necessità per l'Amministrazione di disporre -attraverso il mod. CVS dei dati richiesti per il controllo, sia statistico che puntuale, sull'iniziativa e sui fruitori dell'agevolazione.

La questione (se il divieto di retroattività delle norme tributarie di cui all'art. 3 dello Statuto del Contribuente abbia o meno efficacia sulla decadenza introdotta con legge successiva) va risolta con riferimento al sistema e alla gerarchia delle fonti. Avuto presente tale riferimento l'affermazione dell'Ufficio (prevalenza della legge ordinaria successiva) non può essere condivisa puramente e semplicemente, richiedendo un approfondimento:

Lo Statuto del Contribuente infatti pur se formalmente emanato. Con legge ordinaria, ha nel sistema delle fonti un particolare rilievo la L. n. 212/2000, come chiaramente indicato all'art. 1 della stessa e ribadito dalla prevalente giurisprudenza, costituisce infatti legge di attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione e in quanto tale pone principi generali dell'ordinamento tributario, derogabili o modificabili soltanto espressamente e mai da leggi speciali.

Quale legge di attuazione e di interpretazione dei principi costituzionali, la stessa impegna sia il legislatore, quando agisce in via di interpretazione autentica (cfr. art. 1, comma 2: L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica) sia ovviamente il giudice.

Prova ne sia che quando il legislatore successivo ha disposto la esclusione di taluni redditi dai benefici di credito d'imposta ha adottato particolari accorgimenti di forma (espressa indicazione del regime di deroga allo Statuto del Contribuente) e ciò pur quando la deroga al divieto di retroattività era limitata a esercizi non ancora chiusi, curando altresì di fornire la motivazione della deroga stessa (fruizione di altre agevolazioni). È il caso, che si riporta a solo titolo di esempio, dell'art. 5, comma 3 della L. 18 ottobre 2001, n. 383 ("In deroga all'art. 3, comma 1 della L. 27 luglio 2000, n. 212, i redditi prodotti a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge e fruitori delle agevolazioni contenute nel D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, e nell'art. 2, commi da 8 a 13 della L. 13 maggio 1999, n. 133, e successive modificazioni, non rilevano ai fini della attribuzione del credito di imposta limitato sugli utili distribuiti ai soci di cui all'art. 105, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni").

L'introduzione, contenuta peraltro nella Finanziaria 2003, di una decadenza riferita a comportamenti di investimento adottati fin dal 2001, per l'ottenimento dei benefici di una legge del 2000, e che avevano già esaurito i propri effetti nell'esercizio 2002, desta al Collegio forti perplessità.

L'art. 3. (Efficacia temporale delle norme tributarie) dello Statuto del Contribuente infatti così recita:

"1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modificazioni introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti."

Tale comma 2 è stato, nella fattispecie, del tutto disatteso da parte dell'Ufficio, che ha fissato, con la grave censura della decadenza, un termine di soli 28 giorni.

Come si desume nel corpo dello stesso provvedimento impugnato, infatti, il modello CVS risulta approvato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate con provvedimento adottato in data 24 gennaio 2003 che ha stabilito la trasmissione in via telematica dal 31 gennaio al 28 febbraio 2003 (pag. 2, n. 4 e n. 5).

Anche tale vizio del procedimento risulta idoneo a fondare una decisione di accoglimento del ricorso e di annullamento dell'avviso di recupero del credito d'imposta, considerato che la decadenza è stata disposta sulla base del, semplice mancato invio del questionario entro il termine del 28 febbraio 2003 senza contestazione alcuna in ordine alla effettività dell'investimento e alla sussistenza dei requisiti previsti per l'agevolazione.

Non si condividono le deduzioni dell'Ufficio in ordine alla ragionevolezza della disposizione retroattiva di comminatoria di decadenza collegata alla necessità di controllo. Il controllo puntuale delle dichiarazioni, che rientra tra i poteri tipici dell'Amministrazione, ben poteva; nella fattispecie essere esercitato nelle previste forme di tema da parte dell'Ufficio, il quale non ha operato in tal senso in sede di accertamento ne ha contestato la effettività dell'investimento sulla base della produzione in giudizio effettuata dalla società ricorrente.

La Commissione pertanto provvede come da dispositivo.

Le spese seguono la soccombenza, con condanna dell'Agenzia al pagamento in favore della ricorrente, che non ha presentato prospetto di liquidazione, dei soli onorari e competenze del giudizio, che liquida in complessivi € 200,00 (€ 80 per studio della controversia; € 70 per redazione del ricorso ed € 50 per partecipazione a due udienze).

P.Q.M. - La Commissione accoglie il ricorso e annulla l'avviso di recupero del credito d'imposta. Condanna l'Ufficio resistente al pagamento delle spese del giudizio, che liquida in complessivi € 200,00 (duecento/00), in favore della ricorrente.

Sentenza n. 373, depositata il 04.10.2005
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI PESCARA – SEZIONE 1°**Fatto**

Ge. Pa. Spa, con sede a Palermo, in persona del legale rappresentante avv. Ma. Fe. Lo., rappresentata e difesa, giusta procura in calce, dal dott. Mi. De. Ca. e dalla rag. Pa. Ta., domiciliatari, con ricorso consegnato il 27 settembre 2004 all'Agenzia delle Entrate - Centro Operativo di Pescara (in prosieguo denominato, brevitèr, Cop) e depositato il 28 settembre 2004, impugnava «il diniego del credito di imposta per l'occupazione ex articolo 63 della legge n. 289/2003 del Centro Operativo di Pescara, prot n. 2004/012657 del 22 luglio 2004, notificato il 7 agosto 2004».

Tale credito, relativo agli anni 2004/2006, già richiesto per complessivi euro 100.000,00 con il modello Ico trasmesso il 16 luglio 2003 dalla ricorrente, dalla stessa era stato aumentato di ulteriori euro 5.897.920,00, con istanza del 14 luglio 2004, a concorrenza della misura di euro 5.992.920,00 ritenuta spettante.

La ricorrente, dopo avere enunciato varie argomentazioni a sostegno del proprio vantato diritto, allegando anche una sentenza (n. 78/1/04) emessa da questa Sezione in merito ad analogo ricorso, concludeva chiedendo di «dichiarare dovuto il credito di imposta richiesto ... (nonché) illegittimo il diniego a tale credito ... espresso (con lettera prot. n. 2003/16999 in data 15 settembre 2003) da Centro Operativo di Pescara ... (e) la condanna (dalla stesso) alle spese di soccombenza ».

Il Cop, si costituiva in giudizio in data 26 novembre 2004 eccependo preliminarmente «l'inammissibilità del ricorso» poiché proposto contro «atto non impugnabile ».

Tanto, perché la «nota ... non contiene affatto gli elementi per poter essere considerata un "provvedimento di diniego" avendo in realtà il solo scopo di comunicare (alla Ge. Pa.) che, in relazione al suo quesito, non veniva riscontrata alcuna anomalia nel software predisposto, per l'invio delle istanze telematiche Ico 2003, ma la puntuale applicazione della normativa esistente in materia di aiuti cd. «de minimis » (per l'importo massimo di euro 100.000,00 nel triennio: ndr)».

Ulteriore motivo di inammissibilità del ricorso *de quo*, secondo il Cop, è che esso «difetta ... dell'indicazione dell'atto impugnativo e dell'"oggetto della domanda", che sarebbe dovuto essere non la lettera» (configurabile quale parere) ... (bensì) «il rifiuto alla richiesta della ricorrente di ampliare la misura dell'ulteriore credito occupazionale contenuto nell'atto emanato (dal Cpo) a seguito della presentazione dell'istanza telematica», derivandone l'intempestività del ricorso.

In via subordinata, nel merito il Cop confutava agli assunti del ricorso, chiedendone la reiezione con la condanna della ricorrente alle spese di giudizio. Inoltre il Cop, in ordine alla sentenza n. 78/1/04 menzionata della ricorrente, ne rilevava l'erroneità del *dictum*, nonché la contraddittorietà della motivazione. Ulteriore chiarimento in materia di credito d'imposta La ricorrente presentava in data 15 febbraio 2005 documentate memorie, con le quali illustrava *amplius* le proprie tesi e conclusioni già enunciate nel ricorso, allegando anche sentenze emesse sopra analoghi ricorsi dalle altre Sezioni (2^a, 3^a e 4^a) di questa Commissione, tutte favorevoli al Cop, censurandone le statuizioni.

Ulteriori memorie aggiuntive, documentate, la ricorrente ha presentato in data 23 giugno 2005, ribadendo gli assunti del ricorso anche alla stregua dell'appello proposto dal Cop avverso la sopra citata sentenza di questa Commissione n. 78/1/04, nonché di un'interrogazione parlamentare intervenuta sullo specifico argomento. Il Cop, a sua volta, ha presentato in data 2 luglio 2005 documentate memorie, con le quali dapprima insiste sulla tesi dell'inammissibilità del ricorso, all'uopo invocando una sentenza della Commissione Tributaria Regionale d'Abruzzo, n. 44/9/05 (statuizione che, a ben vedere, riguarda fattispecie affatto diverse da quella posta all'esame di questa Commissione), indi ribadisce le proprie tesi «alla luce dei vari pronunciamenti avutisi sul punto ad opera di tutte e 4 le Sezioni della Ct Provinciale di Pescara».

All'udienza del 14 luglio 2005, tenuta in forma pubblica a richiesta della ricorrente e conseguente al rinvio di quella già fissata per il giorno 8 marzo 2005, i rappresentanti delle parti si sono riportati alle rispettive deduzioni e conclusioni ed il Collegio si è riservato di decidere nei termini di legge.

A scioglimento di tale riserva, nella odierna camera di consiglio il Collegio osserva.

Diritto

Il ricorso in rassegna è ammissibile e fondato, perciò meritevole di accoglimento.

Non ha pregio, difatti, la preliminare eccezione sollevata dall'Ufficio resistente, stante che la «lettera» impugnata, laddove testualmente conclude che «l'istanza di riconoscimento dell'ulteriore credito d'imposta nella misura di euro 5.892.000,00 oltre l'importo già richiesto di euro 99.999,00 non può essere accolta», ha indubbiamente, se non forma, contenuto di provvedimento di diniego (espresso), quindi riconducibile alla categoria degli atti impugnabili di cui all'art. 19, comma 1, lettera h), Dlgs n. 546/1992.

Neppure coglie nel segno l'ulteriore eccezione mossa dal Cop, laddove si osserva che oggetto di impugnativa sarebbe dovuto essere, non la lettera/parere (in realtà, *ut supra*, provvedimento di diniego),

bensi l'antecedente «atto di accoglimento del credito d'imposta» adottato dallo stesso Cop il 7 agosto 2003 in merito all'istanza telematica trasmessa dalla Ge. Pa. Il 16 luglio 2003.

Con tale atto, avente chiara natura di provvedimento, con il Cop, sulla base ed in conformità della richiesta contenuta nell'istanza telematica ricevuta, aveva determinato le somme spettanti al soggetto istante. Quest'ultimo, qualora avesse ritenuto che il credito d'imposta riconosciutogli e liquidatogli fosse inferiore a quello effettivamente spettante, sarebbe dovuto insorgere contro siffatta determinazione ravvisata lesiva del proprio diritto. La Ge. Pa. Spa, invece, aveva prestato acquiescenza al provvedimento (formalmente, del testo, di accoglimento della propria istanza così come prodotta) che perciò si era consolidato. Tuttavia, *re melius perpensa* la stessa Ge. Pa. Aveva presentato in seguito un'apposita domanda, chiedendo la ulteriore somma ritenuta spettante in merito alla quale il Cop, anziché limitarsi a confermare il proprio atto di accoglimento della prima istanza e quindi la spettanza delle somme riconosciute, in corrispondenza di quelle richieste, alla stregua dell'art. 63 della legge n. 289/2002 e del criterio *de minimis* dello stesso contemplato con implicita esclusione di ogni ulteriore somma, aveva espresso un provvedimento di diniego *ad hoc*, in ordine al differenziale importo domandato, che Ge. Pa. ha autonomamente e ritualmente impugnato.

Ciò detto, ai fini dell'esame del merito della controversia deve premettersi che, versandosi in materia disciplinata da norme comunitarie, occorre prioritariamente interpretarle onde coglierne i principi, e, successivamente, interpretare la normativa interna al fine di valutarne la congruenza con tali principi.

Difatti, dalla primazia delle norme comunitarie su quelle nazionali (italiane, *in parte qua*) discende che il giudice nazionale (questa Commissione nella specie) «deve verificare la compatibilità del diritto interno con le disposizioni comunitarie vincolanti a fare applicazione delle medesime anche d'ufficio» (Cass., Sez. Trib., sentenza n. 17564 del 20 dicembre 2001).

L'art. 87 (ex art. 92), paragrafo 1, del Trattato Ce sancisce che «Salvo deroghe contemplate dal presente trattato (nel campo dell'agricoltura, dei trasporti della sicurezza nazionale: *ndr*), sono incompatibili con il mercato comune, nella misura in cui incidano sugli scambi tra gli Stati membri, gli aiuti concessi dagli Stati, ovvero mediante risorse statali, sotto qualsiasi forma che favorendo talune imprese o talune produzioni falsino o minacciano di falsare la concorrenza».

Tale norma del Trattato all'evidenza non delinea una nozione di un aiuto di Stato «tout court», ma solo una nozione di «aiuto» di Stato che sia incompatibile con il mercato comune nella misura in cui l'aiuto stesso incida sugli scambi tra gli Stati membri, si da falsare o minacciare di falsare la concorrenza.

In altre parole le regole del Trattato in tema di aiuti di Stato non distinguono gli interventi delle autorità nazionali secondo la loro causa o il loro scopo, ma li definiscono, con connotazioni oggettive, in funzione dei loro effetti (talché la nozione di aiuto di Stato può ben comprendere misure di natura fiscale, quando si fa uso della leva fiscale per differenziare la situazione di alcune imprese rispetto ad altre e per conferire loro vantaggi specifici, strumento, questo, meno vistoso di un sussidio o di altre prestazioni positive).

Nel successivo paragrafo 3 sono individuati, invece, gli aiuti che «possono considerarsi compatibili con il mercato comune», tra i quali quelli «destinati ad agevolare lo sviluppo di talune attività o di talune regioni economiche, sempreché non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse».

In sintesi, l'art. 87 al primo paragrafo fornisce una serie di requisiti necessari per individuare un aiuto incompatibile, al secondo paragrafo prevede delle ipotesi in cui l'aiuto è compatibile *de jure* ed al terzo prevede una serie più ampia di ipotesi nelle quali la Commissione europea ha il potere di valutare discrezionalmente la compatibilità delle misure con il mercato comune.

Per configurare un aiuto di Stato, come sopra rappresentato, il provvedimento statale deve rispondere alle quattro seguenti condizioni:

- 1) deve arrecare un vantaggio economico ad un'impresa (qualunque soggetto il quale eserciti un'attività economica), beneficiario che viene individuato in funzione degli effetti economici della misura;
- 2) deve essere concesso da uno Stato o mediante risorse statali (non solo sotto forma di sovvenzioni, ma anche con interventi che in varie forme alleviano gli oneri, anche fiscali, che normalmente gravano sul bilancio di un'impresa);
- 3) deve avere carattere specifico (cioè deve avvantaggiare soltanto «talune imprese o produzioni», cioè settori di attività) ci deve essere un vantaggio e questo vantaggio deve discendere dall'applicazione di una misura selettiva, non di una misura generale;
- 4) deve incidere sugli scambi tra gli Stati membri, con distorsione della concorrenza, che è più una risultante dei precedenti elementi che un requisito autonomo.

Queste condizioni - ad avviso degli studiosi - sono cumulative e l'assenza di una sola di esse esclude l'incompatibilità con il mercato comune e quindi l'applicazione del predetto art. 87 del Trattato, ciò proprio perché, in tale ultimo caso, non sono integrati tutti i requisiti della disposizione in parola.

Il regolamento (Ce) n. 994/1998 del Consiglio dell'Unione Europea in data 7 maggio 1998 aveva autorizzato la Commissione delle Comunità europee «a dichiarare, a norma dell'art. 87 del trattato, che a determinate condizioni gli aiuti a favore dell'occupazione sono compatibili con il mercato comune e non sono soggetti all'obbligo di notificazione di cui all'articolo 88, paragrafo 3, del trattato».

La Commissione, con decisione dell'11.5.1999 relativa al regime di aiuti concessi all'Italia per interventi a favore dell'occupazione (contratti di formazione e lavoro), nelle «conclusioni», dopo aver «constata(to) che l'Italia (aveva) violato l'articolo 88, paragrafo 3» del trattato, che «constat(ò) che unicamente gli aiuti concessi per l'assunzione di lavoratori che al momento dell'assunzione, non avevano ancora ottenuto un impiego o che l'avevano perso e la cui assunzione (aveva) contribuito alla creazione netta di nuovi posti di lavoro nelle imprese interessate, sono compatibili con il mercato comune».

Il successivo regolamento (Ce) n. 2204/2002 della Commissione del 12 dicembre 2002 (relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato Ce agli aiuti di Stato a favore dell'occupazione) enuncia all'art. 1: «il presente regolamento si applica a regimi che costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, del trattato e che prevedono aiuti alla creazione di posti di lavoro, aiuti all'assunzione di lavoratori svantaggiati e disabili o aiuti volti a coprire i costi supplementari legati all'assunzione di lavoratori disabili».

Nelle considerazioni in premessa all'articolato si legge (al punto 5) quanto segue: «Promuovere l'occupazione è un obiettivo fondamentale delle politiche economiche e sociali della Comunità e dei suoi Stati membri... Appare pertanto giustificata l'adozione da parte delle autorità pubbliche di misure volte ad incentivare le imprese ad aumentare il loro livello occupazionale, in particolare a beneficio dei lavoratori appartenenti alle categorie svantaggiate».

Al punto 6, poi, si puntualizza: «Il presente regolamento si applica solo alle misure a favore dell'occupazione che soddisfano tutte le condizioni di cui all'articolo 87, paragrafo 1, del trattato e costituiscono pertanto aiuti di Stato».

Subito dopo, tuttavia, si precisa: «Numerose misure a favore dell'occupazione non costituiscono aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 1, poiché si tratta di aiuti a persone, che non favoriscono determinate imprese o la produzione di determinati beni, o poiché non incidono sugli scambi tra gli Stati membri, o poiché si tratta di misure di carattere generale, volte a promuovere l'occupazione, che non falsano né minacciano di falsare la concorrenza favorendo determinate imprese o la produzione di determinati beni. Il presente regolamento lascia impregiudicate tali misure di carattere generale che possono comprendere la riduzione generale degli oneri fiscali e dei contributi sociali gravanti sul lavoro, la promozione degli investimenti a favore dell'istruzione generale e della formazione, le misure destinate ad assicurare i servizi di orientamento e di consulenza o che sono finalizzate all'assistenza o alla formazione dei disoccupati nonché le misure destinate a migliorare il quadro generale della legislazione del lavoro. Altrettanto vale per le misure che si ritiene non soddisfino tutti i criteri stabiliti all'articolo 87, paragrafo 1, del trattato e che non sono pertanto soggette all'obbligo di notificazione ... in virtù del regolamento (Ce) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato Ce agli aiuti d'importanza minore («de minimis»)».

Quest'ultimo periodo (nel quale viene richiamato e preservato il regolamento n. 69/2001) rivela fallace l'abrogazione di tale regolamento, da parte di quello successivo n. 2204/2002, come preteso dalla ricorrente. Dal quadro normativo sopra descritto emerge quanto segue:

a) in primo luogo gli aiuti di Stato (in quanto) destinati alle imprese sono vietati, talché, previamente notificati alla Commissione, essa ne dichiara l'incompatibilità (come accadde agli interventi previsti dalla legge n. 95/1979, cd. legge Prodi), sempreché non siano di minima entità, cioè al di qua della soglia comunitaria (criterio *de minimis*, con il massimale di euro 100.000,00 nel triennio) nel qual caso sono consentiti (beninteso entro il tetto anzidetto per ciascuna impresa), senza obbligo di preventiva notifica;

b) uno degli obiettivi fondamentali della Comunità degli Stati membri è quello di promuovere l'occupazione;

c) alcune categorie di aiuti, determinate con decisione del Consiglio, sono riconosciute compatibili con il mercato comune, a determinate condizioni stabilite dalla Commissione e non sono soggetti all'obbligo di notificazione di cui all'art. 88, paragrafo 3, del Trattato;

d) il Regolamento del Consiglio n. 994/1998 aveva autorizzato la Commissione a dichiarare, con appositi Regolamenti, compatibili alcune categorie di aiuti: all'art. 1 varie categorie tra le quali (*sub «iv»*) «gli aiuti a favore dell'occupazione e della formazione», mentre all'art. 2 gli aiuti «de minimis»;

e) il regolamento n. 2204/2002 disciplina le misure che sono aiuti di Stato a favore dell'occupazione, ma menziona facendole salve («restano impregiudicate») numerose misure a favore dell'occupazione (che) non costituiscono aiuti di Stato;

f) le misure finalizzate allo sviluppo dell'occupazione, possono costituire aiuti di Stato (ritenuti compatibili con l'art. 87 del Trattato, in particolare le misure che favoriscono l'inserimento dei lavoratori svantaggiati e disabili, nonché quelle che agevolano il reinserimento di lavoratori rimasti inoccupati per lungo tempo e quindi con scarse possibilità di assunzione o possono non costituire aiuti di Stato).

Si può ora costruire il seguente prospetto sommario delle misure adottabili dagli Stati della Ue, che possono (*summa divisio*):

A) costituire aiuti di Stato, che a loro volta possono essere: A1) non compatibili con il mercato comune (art. 87, 1° paragrafo) e pertanto vietati, salvo che disposti con il criterio *de minimis*; A2) compatibili (art.

87, paragrafi 2 e 3) con il mercato comune, in tal caso sfuggendo non solo ai divieti ed agli obblighi previsti per i primi, ma anche al rispetto del criterio *de minimis*;

B) non costituire aiuti di Stato. Ciò posto, passando all'esame della normativa nazionale, giova premettere che l'art. 63, comma 1, della legge n. 289/2002 (Finanziaria 2003), dopo aver «prorogato fino al 31 dicembre 2006 ... l'incentivo per l'incremento dell'occupazione, costituito da un contributo attribuito nella forma di credito d'imposta », alla lettera a), primo periodo, richiama espressamente l'art. 7 della legge n. 388/2000, mentre alla lettera b) enuncia «... nonché quello ulteriore di 300 euro, ai sensi del secondo e terzo periodo della lettera a), a valere ... per gli anni dal 2004 al 2006 ... nei limiti finanziari complessivi di 125 milioni di euro annui ...». Il terzo periodo della lettera a), infine, sancisce che «... se l'assunzione è effettuata negli ambiti territoriali di cui al comma 10 dell'articolo 7 della citata legge n. 388/2000 ...».

Pertanto, contrariamente all'assunto della ricorrente, la legge n. 289/2002 non è completamente diversa dalla legge n. 388/2000, avendo le detti leggi analoga *ratio* e finalità, mentre nella lettera a) del citato art. 63 c'è il richiamo del comma 10 dell'art. 7 della legge n. 388/2000, che a sua volta richiama il criterio «de minimis».

Inoltre, sia la lettera a), terzo periodo, sia la lettera b), prevedono anche «... nel limite finanziario complessivo annuo fissato con deliberazione del Cipe in attuazione degli articoli 60 e 61 della presente legge, a valere sui fondi previsti dagli stessi articoli». Orbene, fermo che il terzo periodo della lettera a) è richiamato dalla stessa lettera b), quest'ultima richiama espressamente il precedente art. 61, che a sua volta (comma 13 citato dalla stessa ricorrente) richiama il criterio del «de minimis».

Ancora, la lettera c), laddove recita che «per le assunzioni di cui alle lettere a) e b) rimangono ferme, nel resto, le disposizioni di cui al citato articolo 7 della legge n. 388/2000, in particolare quelle relative alle modalità e ai tempi di rilevazione delle assunzioni ...», inequivocabilmente conforma, ulteriormente, la vigenza (anche) del comma 10 del richiamato art. 7, che prevede l'applicazione del criterio «de minimis» e quindi l'estensione di tale regola all'ulteriore bonus di euro 300,00, che qui interessa.

Infatti, ove il legislatore avesse voluto non estendere detto criterio, lo avrebbe dovuto espressamente escludere in sede di richiamo recettivo (ciò che non è escluso è incluso e, invertendo il noto brocardo, *ubi lex noluit, non dixit*). Non incide su tale portata della norma in discorso, che si ricava dall'attenta lettura della stessa, la circostanza, evidenziata dalla ricorrente, che nelle istruzioni alla compilazione del modello Ico non si fa cenno alle «informazioni esaurienti su eventuali altri aiuti *de minimis* ricevuti dall'impresa nei tre anni precedenti» che questa è tenuta a fornire. Siffatta lacuna costituisce soltanto una irregolarità di ordine applicativo/procedurale, ininfluyente ed irrilevante ai fini dell'interpretazione (innanzitutto della *littera*) della norma. Si rivela privo di consistenza, pertanto, l'assunto della ricorrente della mancata previsione *ex lege* della natura *de minimis* dell'ulteriore *bonus*. È condivisibile, invece, l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E/2003 e confermata dal Cop nelle proprie controdeduzioni, nel senso appunto che la lettera c) del comma 1 dell'art. 63 comprende anche la previsione dell'art. 7 e quindi l'applicazione del regime *de minimis* all'ulteriore *bonus*.

A questo punto, acclarato che il criterio «de minimis », già previsto dall'art. 7 della legge n. 388/2000, è stato richiamato (con rinvio ricettivo) dalla legge n. 289/2002, che ha prorogato il regime dello stesso art. 7, il *thema decidendi* è stabilire se le misure recate (già dal più volte citato art. 7 della legge n. 388/2000 e prorogate) dall'art. 63 della legge n. 289/2002 costituiscano aiuti di Stato o non, e, per l'effetto, se la detta regola debba essere applicata ovvero non debba applicarsi.

La risposta è negativa.

In proposito, non coglie nel segno il rilievo del Cop secondo il quale «i benefici di cui all'art. 63 sono destinati alle imprese, non ai lavoratori» e quindi sono aiuti di Stato soggetti al limite *de minimis* previsto dalla norma stessa. Invero, non solo il titolo del comma 1 «incentivi alle assunzioni», ma anche il suo testo («L'incentivo per l'incremento dell'occupazione ...») sono inequivocabilmente indirizzati non alle imprese (quale sostegno/ contributo a fondo perduto, a base occupazionale invariata), bensì (attraverso l'incremento della base occupazionale e quindi alle assunzioni, cui sono commisurate) ai lavoratori («in particolare (ai) lavoratori appartenenti alle categorie svantaggiate» v. *supra* punto 5 delle premesse del ripetuto regolamento n. 2204/2002).

I ripetuti richiami «ai datori di lavoro», evidenziati dal Cop, sono ascrivibili al fatto che il contributo (nella forma di credito di imposta) non può essere assegnato (direttamente) ai lavoratori, ma necessariamente ai datori di lavoro, che li gestiscono, riversandoli, *sub specie* di salario ed accessori ai lavoratori. Difatti, come sostenuto dalla ricorrente, le misure portate dal più volte citato art. 63 della legge n. 289/2002, in quanto non destinate alle imprese, ma ai lavoratori, non soddisfano tutte le condizioni di cui all'art. 87, paragrafo 1, del trattato Ce (essenzialmente le condizioni sopra indicate *sub* 1 e 3), ma rientrano tra le «misure a favore dell'occupazione (che) non costituiscono aiuti di Stato» (così il punto 6 delle premesse del più volte citato regolamento Ce n. 2204/ 2002); misure, queste ultime, lasciate impregiudicate da tale Regolamento comunitario, per le quali non può vigere il criterio «de minimis».

In altri termini, il sillogismo, che si pone per la soluzione della presente controversia a favore della ricorrente, è il seguente posto (premessa maggiore) che il criterio «de minimis» presuppone un aiuto di

Stato (di ridotta entità) che è consentito, in deroga al divieto ex art. 87 del Trattato, per la sua irrilevanza quantitativa, e che (premessa minore) le misure previste dall'art. 63 della legge n. 289 (in particolare quella di cui alla lettera «c») non configurano aiuti di Stato, ne consegue (conclusione) che a tali misure non si applica il criterio «de minimis».

Occorre, pertanto, disapplicare (*rectius* non applicare) l'art. 63 della legge n. 289/2002, che, pur prevedendo misure all'evidenza considerate aiuti di Stato, ma che tali non sono alla stregua di un regolamento comunitario, di rango superiore, richiama il criterio «de minimis».

Vieppiù, può reputarsi che il ripetuto criterio, applicabile agli aiuti di Stato di entità irrilevante/non incisiva ai fini della tutela della concorrenza, non fosse applicabile neppure alla misura contemplata dall'art. 7 della legge n. 388/2000, avente le medesime caratteristiche e finalità della misura di cui all'art. 63 della legge n. 289/2002 che n'occupa, non idonee a soddisfare tutte le condizioni di cui all'art. 87, paragrafo 1, del trattato (massimo il vantaggio economico arrecato, in via esclusiva, alle imprese e la selettività) e quindi non costituenti aiuti di Stato, incompatibili con il mercato e confliggenti con l'art. 87 (salvo che siano esentati ex regolamento n. 2004/2002 ovvero siano «aiuti de minimis» consentiti ex regolamenti n. 994/98 e n. 69/2001).

Questa Sezione, che non ignora le differenti pronunce rese *in subiecta materia* dalle altre Sezioni della Commissione non ritiene di doversi discostare dalla propria precedente pronuncia sopra richiamata.

In ordine a tale statuizione si osserva che non sussiste la contraddittorietà rilevata dal Cop, poiché l'art. 63 della legge n. 289/2002 non può trovare applicazione laddove considera aiuti di Stato, all'uopo richiamando (con rinvio ricettizio) la regola *de minimis*, provvidenze (incentivi alle assunzioni) che, essendo a favore dei lavoratori e non delle imprese, non sono aiuti di Stato e quindi non soggiacciono alla detta regola limitativa del *quantum*, beninteso entro i limiti degli stanziamenti all'uopo destinati.

Restano assorbite le ulteriori argomentazioni espresse dalla ricorrente a sostegno della propria domanda.

Alla stessa conclusione negativa, circa l'applicabilità del criterio *de minimis*, si perviene anche qualora si ritengano le misure *de quibus* aiuti di Stato, cioè non rientranti tra quelle che, al punto 6 del regolamento n. 2204/2002, non costituiscono aiuti di Stato (poiché non si concretizzano in «aiuti a persone», né rientrano tra le misure di carattere generale ivi contemplate), bensì rientranti tra quelle che, a termini dell'art. 1 del regolamento n. 994/1998 e dell'art. 1 del regolamento n. 2204/2002, costituiscono aiuti di Stato, diretti alle imprese ma riconosciuti compatibili (con esenzione dalla notifica di cui all'art. 88) perché finalizzati «alla creazione di posti di lavoro ..., (e/o) all'assunzione di lavoratori svantaggiati ...».

Seguendo tale tesi, tuttavia, occorrerebbe notare che il criterio *de minimis* attiene agli aiuti di Stato (di importanza minore: v. art. 2 del regolamento n. 994/1998) che, per la loro natura selettiva, sarebbero incompatibili e vietati (*supra sub A1*), ma sono consentiti in virtù della loro ridotta dimensione, che rende scarso e quindi trascurabile l'effetto di distorsione della concorrenza da essi prodotto.

Le misure di che trattasi, invece, sono compatibili (ex art. 1 del regolamento n. 994/1998) di per se stesse, per la loro finalità e non per la loro entità economica, con l'art. 87 del trattato, beninteso nel rispetto delle condizioni stabilite dal regolamento n. 2204/2002 (artt. da 3 a 8) di talché risultano estranee alla *ratio* del criterio *de minimis* e, di conseguenza, fuori dell'ambito di applicazione dello stesso.

La singolarità della materia controvertita, ma anche la vigenza di una norma interna contrastante con quella comunitaria, conducono a disporre la compensazione delle spese di giudizio.

PQM

La Commissione accoglie il ricorso salvo, - in ogni caso - il limite finanziario dello stanziamento annuo di bilancio. Spese compensate.

Ordinanza n. 340, depositata il 14.07.2005
CORTE COSTITUZIONALE

Fatto - Ritenuto che con due ordinanze di identico contenuto (r.o. n. 552 del 2004 e n. 553 del 2004), la Commissione tributaria provinciale di Alessandria, nel corso di altrettanti giudizi promossi nei confronti dell'Agenzia delle Entrate avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulle istanze di rimborso dell'Iva avanzate, rispettivamente, dalla S.a.s. R. di F.F. & C. e dalla S.a.s. I... di F.F. & C., ha sollevato - in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione - questione di legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 ("Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003");

che, secondo quanto esposto nelle ordinanze di remissione: a) le suddette società avevano chiesto il rimborso dell'Iva per l'anno 2001, affermando di avere effettuato operazioni passive (consistenti nell'acquisto di beni ammortizzabili), in ordine alle quali assumevano di avere maturato il diritto alla detrazione dell'imposta; b) l'Agenzia delle Entrate aveva successivamente disposto un accertamento globale nei confronti di tali contribuenti ed aveva loro notificato il relativo processo verbale; c) nei giudizi promossi avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulle istanze di rimborso, le ricorrenti avevano sostenuto di aver consolidato il loro diritto ai rimborsi, perché nelle more si erano avvalse delle disposizioni sul condono fiscale contenute negli artt. 9 e 15 della L. n. 289 del 2002; d) gli uffici dell'Agenzia delle entrate si erano opposti alle domande delle ricorrenti, sia perché ritenevano che le operazioni in questione fossero inesistenti - tanto che avevano inoltrato alla competente Procura della Repubblica un esposto per i reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 ("Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205") - sia perché, comunque, nessun versamento dell'Iva era stato effettuato dai soggetti coinvolti nelle operazioni medesime; e) le disposizioni concernenti il predetto condono fiscale non regolano espressamente l'ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti, diversamente dalla disciplina del condono contenuta nella L. 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni di centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), il cui art. 52, comma 1, prevedeva per tale ipotesi condizioni particolari al fine di accedere alla definizione agevolata dei rapporti tributari;

che, per il giudice rimettente, la mancanza di una norma analoga a quella per ultima citata potrebbe comportare un grave danno all'Erario, perché l'art. 9, comma 9, terzo periodo, della L. n. 289 del 2002, stabilendo che la definizione automatica delle imposte "non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive", impone di accogliere anche la richiesta di rimborso di imposte mai versate;

che pertanto, sempre secondo la Commissione tributaria provinciale, sussisterebbe una contraddizione tra le diverse previsioni del citato art. 9, ed in particolare tra quella che preclude ogni accertamento tributario nei confronti di chi ha richiesto il condono e dei soggetti coobbligati e quella che consente di procedere penalmente nei confronti dell'emittente delle fatture per operazioni inesistenti;

che, sulla scorta di tali considerazioni, il rimettente afferma che le norme censurate confliggono con gli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione e cioè: a) con il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione, in quanto creano, in caso di condono, una disciplina ingiustificatamente diversa da quella derivante dai principi ricavabili dall'art. 52 della L. n. 413 del 1991 in tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti (che consentiva la definizione fiscale in favore del cedente o del prestatore solo allorché questi avessero corrisposto per intero l'imposta; nonché in favore dell'acquirente o committente solo allorché questi avessero eliminati gli effetti dell'indebita detrazione), ed in quanto, sempre nel caso di condono, da un lato, escludono la non punibilità dell'ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000 [art. 9, comma 10, lettera c), della L. n. 289 del 2002] e, dall'altro, contraddittoriamente, non solo precludono la punibilità del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del citato D.Lgs. n. 74 del 2000 (art. 9, comma 10, lettera c, della indicata L. n. 289 del 2002) ed inibiscono ogni accertamento tributario [art. 9, comma 10, lettera a), della stessa legge], ma, nel caso di un precedente avvio dell'attività di accertamento da parte delle agenzie fiscali, ammettono la definizione tributaria alla sola condizione della mancata "formale conoscenza" da parte del contribuente dell'esercizio dell'azione penale per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (art. 15, comma 1, della suddetta legge); b) con gli artt. 53 e 3 della Costituzione, nonché con i principi di eguaglianza sostanziale e solidarietà sociale espressi da tali articoli, tenuto conto della

fittizietà del presupposto del rimborso richiesto, basato su fatture emesse per operazioni inesistenti, e considerata la natura fraudolenta dell'attività da cui deriverebbe tale rimborso; c) con i principi di utilità e giustizia sociale, espressi dagli artt. 41, secondo comma, e 42, comma 2, della Costituzione;

che il giudice a quo conclude per la rilevanza e non manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale degli indicati artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della L. n. 289 del 2002, nella parte in cui non prevedono una "norma correttiva" che subordini l'operatività dei benefici fiscali concessi all'eliminazione delle detrazioni risultate indebite;

che nel giudizio di cui al r.o. n. 553 del 2004 è intervenuto il Presidente del Consiglio dei Ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che la sollevata questione di legittimità costituzionale sia dichiarata inammissibile ovvero infondata ed illustrando la propria posizione con successiva memoria;

che la difesa erariale deduce l'irrelevanza e l'infondatezza della questione, relativamente alle denunciate disposizioni della L. n. 289 del 2002 concernenti gli effetti del condono sul piano penale, nonché l'inconferenza del riferimento del giudice rimettente agli artt. 41 e 42 della Costituzione;

che, quanto alle altre disposizioni censurate, con riferimento agli altri parametri evocati, l'Avvocatura generale dello Stato sostiene la praticabilità di un'interpretazione "costituzionalmente orientata", secondo cui la preclusione di "ogni accertamento tributario" prevista dal citato art. 9, comma 10, della L. n. 289 del 2002 riguarda solo l'accertamento dei debiti di imposta, mentre il condono de quo rende immutabili le precedenti richieste di rimborso dei contribuenti condonanti, ma non rende incontestabili i crediti da questi vantati, con la conseguenza che le agenzie fiscali mantengono integre le proprie possibilità di contestazione e difesa con riguardo alle richieste di rimborso, e ciò a maggior ragione per le richieste basate su condotte illecite, come l'emissione di fatture per operazioni inesistenti;

che la S.a.s. R. di F.F. & C. e la S.a.s. I. di F. F. & C. si sono tardivamente costituite, rispettivamente, nei giudizi registrati al n. 552 del 2004 ed al n. 553 del 2004.

Diritto - Considerato che la Commissione tributaria provinciale di Alessandria, con due ordinanze di identico contenuto emesse nel corso di due diversi giudizi, dubita della legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 ("Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003"), in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione;

che i giudizi di legittimità costituzionale, avendo ad oggetto le stesse questioni, vanno riuniti per essere congiuntamente decisi;

che il dubbio di incostituzionalità investe le citate disposizioni in relazione alla loro incidenza sia nella materia penale che in quella tributaria in senso stretto;

che, quanto all'aspetto penalistico, le norme sono denunciate nella parte in cui prevedono: a) la definizione delle imposte ed il perfezionamento della procedura relativa senza escludere la punibilità del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, recante "Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205" [art. 9, comma 10, lettera c), della L. n. 289 del 2002]; b) la definizione delle imposte ed il perfezionamento della procedura relativa con effetti preclusivi della punibilità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 [art. 9, comma 10, lettera c), della L. n. 289 del 2002];

che, per il rimettente, tali norme violerebbero, infatti: a) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione in quanto, in caso di condono, da un lato, escludono la non punibilità dell'ipotesi di reato per emissione di fatture per operazioni inesistenti prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000 [art. 9, comma 10, lettera c), della L. n. 289 del 2002] e dall'altro, contraddittoriamente, precludono la punibilità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 [art. 9, comma 10, lettera c), della citata L. n. 289 del 2002] ed inibiscono qualsiasi accertamento tributario [art. 9, comma 10, lettera a), della stessa legge]; b) gli artt. 53 e 3 della Costituzione, nonché i principi di eguaglianza sostanziale e solidarietà sociale, espressi da tali articoli, tenuto conto della fittizietà del presupposto del rimborso richiesto, basato su fatture emesse per operazioni inesistenti, e considerata la natura fraudolenta dell'attività da cui deriverebbe il rimborso; c) i principi di utilità e giustizia sociale, espressi dagli artt. 41, secondo comma, e 42, secondo comma, della Costituzione;

che, quanto all'aspetto propriamente tributario, le stesse norme sono invece censurate nella parte in cui prevedono: a) che la definizione automatica delle imposte "non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive" (art. 9, comma 9, terzo periodo, della L. n. 289 del 2002); b) che la definizione delle imposte ed il perfezionamento della procedura relativa precludono "ogni accertamento tributario" nei confronti del

dichiarante e dei soggetti coobbligati [art. 9, comma 10, lettera a), della stessa legge] ed escludono la punibilità per il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. n. 74 del 2000 [art. 9, comma 10, lettera c), della citata L. n. 289 del 2002]; c) che la definizione delle imposte ed il perfezionamento della procedura relativa non escludono la punibilità del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000 [art. 9, comma 10, lettera c), della L. n. 289 del 2002]; d) che il perfezionamento della definizione delle procedure di accertamento fiscale è ammesso alla condizione della mancanza della "formale conoscenza" da parte del contribuente dell'esercizio dell'azione penale per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (art. 15, comma 1, ultimo periodo, della L. n. 289 del 2002);

che, simmetricamente, sempre in relazione all'aspetto propriamente tributario, il giudice a quo denuncia le medesime disposizioni, nella parte in cui non prevedono, nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti, una norma correttiva che subordini l'operatività del citato condono all'eliminazione delle detrazioni risultate indebite;

che, per il rimettente, le norme così denunciate violerebbero: a) il principio di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione, in quanto, nel caso di condono, creano una disciplina ingiustificatamente diversa da quella derivante dai principi ricavabili dall'art. 52 della L. 30 dicembre 1991, n. 413 (Disposizioni per ampliare le basi imponibili, per razionalizzare, facilitare e potenziare l'attività di accertamento; disposizioni per la rivalutazione obbligatoria dei beni immobili delle imprese, nonché per riformare il contenzioso e per la definizione agevolata dei rapporti tributari pendenti; delega al Presidente della Repubblica per la concessione di amnistia per reati tributari; istituzioni di centri di assistenza fiscale e del conto fiscale), in tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti (che consentiva la definizione fiscale in favore del cedente o prestatore solo allorché questi avessero corrisposto per intero l'imposta; nonché in favore dell'acquirente o committente solo allorché questi avessero eliminato gli effetti dell'indebita detrazione), ed in quanto, sempre nel caso di condono, da un lato, escludono la non punibilità dell'ipotesi di reato per emissione di fatture per operazioni inesistenti prevista dall'art. 8 del D.Lgs. n. 74 del 2000 [art. 9, comma 10, lettera c), della L. n. 289 del 2002] e, dall'altro, contraddittoriamente, nel caso di un precedente avvio dell'attività di accertamento da parte delle agenzie fiscali, ammettono la definizione tributaria alla condizione della mancata "formale conoscenza" da parte del contribuente dell'esercizio dell'azione penale per i reati previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 (art. 15, comma 1, ultimo periodo, della L. n. 289 del 2002); b) gli artt. 53 e 3 della Costituzione, i principi di eguaglianza sostanziale e solidarietà sociale espressi da tali articoli, nonché i principi di utilità e giustizia sociale espressi dagli artt. 41, secondo comma, e 42, secondo comma, della Costituzione, secondo le censure già sollevate in ordine agli aspetti penalistici della disciplina censurata;

che le sollevate questioni sono in parte manifestamente inammissibili ed in parte manifestamente infondate;

che le questioni concernenti gli aspetti penalistici delle norme denunciate sono irrilevanti e, quindi, manifestamente inammissibili, perché di tali norme e con riguardo a tali aspetti non deve fare alcuna applicazione il giudice a quo, chiamato a decidere esclusivamente sulle impugnazioni proposte dai contribuenti avverso il silenzio-rifiuto formatosi sulle loro istanze di rimborso dell'Iva;

che, del resto, sul punto della rilevanza nei giudizi a quibus degli indicati effetti penali della disciplina censurata, il rimettente ha ommesso di fornire qualsiasi motivazione, rendendo le questioni manifestamente inammissibili anche sotto tale profilo;

che, in ordine alle questioni concernenti gli aspetti propriamente tributari, il rimettente premette, in punto di fatto, che le operazioni fatturate oggetto dei giudizi principali sono inesistenti e che per esse non è stata versata alcuna somma a titolo di Iva dai soggetti coinvolti;

che, posta tale premessa, il giudice a quo interpreta le denunciate disposizioni nel senso che il perfezionamento del condono precluderebbe all'Amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare accertamenti tributari per contestare la debenza del rimborso e renderebbe incontestabili le somme richieste dai contribuenti quale rimborso dell'Iva, anche nell'ipotesi in cui il rimborso si basi sulla fatturazione di operazioni inesistenti e l'importo dell'Iva non sia mai stato versato;

che questo presupposto interpretativo è manifestamente erroneo, in quanto: a) l'art. 9, comma 9, terzo periodo, della L. n. 289 del 2002 si limita a stabilire che la definizione automatica delle imposte "non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive"; b) l'art. 9, comma 10, lettera a), della stessa legge dispone soltanto la preclusione di ogni accertamento tributario nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, nel caso di perfezionamento della definizione automatica delle imposte;

che, in particolare, la prima delle due norme ora citate va intesa nel senso che il condono non influisce di per sé sull'ammontare delle somme chieste a rimborso, non impone al contribuente la rinuncia al

credito e non impedisce all'Erario di accogliere tali richieste, allorché la pretesa di rimborso sia riscontrata fondata;

che la seconda norma citata preclude bensì l'accertamento dei debiti tributari dei contribuenti che hanno ottenuto il condono, ma non impedisce l'accertamento dell'inesistenza dei crediti posti a base delle richieste di rimborso, data la natura propria del condono, che incide sui debiti tributari dei contribuenti e non sui loro crediti;

che pertanto, nell'ipotesi di operazioni inesistenti per le quali non sia stata versata l'Iva e per le quali sia stato richiesto il rimborso dell'imposta, le censurate disposizioni non impongono affatto all'Erario di procedere al rimborso, nel caso di intervenuto condono fiscale, né inibiscono accertamenti diretti a dimostrare l'inesistenza dell'invocato diritto al rimborso;

che tale esito interpretativo non solo deriva dalla semplice lettura delle norme denunciate e dalla indicata natura dell'istituto del condono, ma risulta anche coerente con la giurisprudenza della Corte di Cassazione, che in più occasioni ha affermato, da un lato, che la detrazione dell'Iva non è ammessa, per difetto del requisito dell'inerenza all'impresa, in caso di operazioni materialmente inesistenti [Cass., n. 14337 del 2002 e n. 9665 del 2000 (ambedue in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.)] e, dall'altro, che, in generale, il condono non vale di per sé a consolidare i crediti Iva richiesti a rimborso e non vagliati dall'Amministrazione finanziaria [Cass., n. 6429 del 1996 e n. 9646 del 1993 (in banca dati "il fiscovideo", n.d.r.)];

che, poiché a questa interpretazione si perviene indipendentemente dall'esistenza di una espressa disposizione che la imponga, è irrilevante che le norme denunciate non contengano una disposizione analoga a quella contenuta in una precedente legge di condono (art. 52 della L. n. 413 del 1991, indicato dal rimettente quale *tertium comparationis*), secondo la quale il contribuente era ammesso a godere di quel condono alla condizione della previa eliminazione degli effetti provocati dall'operazione inesistente;

che alla manifesta erroneità del presupposto interpretativo da cui muove il rimettente consegue la manifesta infondatezza delle corrispondenti questioni.

Visti gli artt. 26, secondo comma, della L. 11 marzo 1953, n. 87, e 9, comma 2, delle norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale.

P.Q.M. - la Corte Costituzionale riuniti i giudizi,

dichiara la manifesta inammissibilità delle questioni di legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della L. 27 dicembre 2002, n. 289 ("Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato - legge finanziaria 2003"), per le parti riguardanti gli effetti del condono nella materia penale, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Alessandria con le ordinanze indicate in epigrafe;

dichiara la manifesta infondatezza delle questioni di legittimità costituzionale degli artt. 9, commi 9 e 10, e 15, comma 1, della L. 27 dicembre 2002, n. 289, per le parti riguardanti gli effetti del condono nella materia tributaria, sollevate, in riferimento agli artt. 3, 41, 42 e 53 della Costituzione, dalla Commissione tributaria provinciale di Alessandria con le ordinanze indicate in epigrafe.

INDICE

Introduzione	2
1) Artt. 7 e 8 Legge 388/2000: normativa e prassi	4
- Breve sintesi requisiti per fruire dei crediti d'imposta ex artt. 7 e 8 L. 388/2000	4
- Evoluzione della normativa	5
- Prassi Agenzia delle Entrate su controlli per il credito d'imposta	6
- Cronaca relativa ad alcune delle principali testate giornalistiche nazionali	7
2) Il contributo della giurisprudenza delle Commissioni Tributarie	9
- I principali temi discussi e le questioni ancora aperte:	
a) Natura giuridica dell'avviso di recupero	9
b) Avviso di recupero e Statuto dei diritti del contribuente	13
c) Legittimità o meno sospensione fruizione crediti d'imposta	15
d) Assoggettabilità avviso di recupero norme su condono ex artt. 7 e 9, L. 289/02	17
e) Bonus assunzioni: " <i>de minimis</i> " e spettanza ai familiari dipendenti dell'imprenditore	19
3) Conclusioni	22
4) Appendice	26
a) Estratto delle circolari dell'Agenzia delle Entrate citate	26
b) Le principali sentenze citate	39