

## **C.T.P di Cosenza (Sez. I, Pres. Serafini, Rel. Carricato, Sent. n. 240/05). Crediti di imposta per investimenti nelle “aree svantaggiate” (L. 23 dicembre 2000, n. 388, art. 8). Investimenti eseguiti nel 2001. Disconoscimento del relativo credito di impos**

**Autore:**

**In:** Diritto tributario

### **IN FATTO**

L'Agenzia delle Entrate-Ufficio di Cosenza dopo aver esaminato i mod. F24, ad essa trasmessi dalla società ricorrente in **data 13.11.2002** tramite la Banca Intesa sede di Cosenza, contenente l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione (dlgs n.241/1997) per l'anno 2002, relativo ad investimenti dalla stessa eseguiti nel corso dell'anno 2001 nelle aree svantaggiate (art.8 della legge 23 dicembre 2000, n.388), notificava alla società (circa un anno dopo 03.10.2003), un **avviso di recupero del suddetto credito** perché assunto non spettante ed indebitamente utilizzato e ne ingiungeva l'immediata restituzione nella misura complessiva di € 121.716,74, di cui € 110.590,77 per credito non spettante, € 4.070,64 per interessi ed € 7.055,33 per sanzioni.

L'Ufficio provvedeva al recupero del suddetto credito sul presupposto che il decreto legge 12.11.2002, n.253 e la legge 27.12.2002, n.289 avessero sospeso l'utilizzo del credito d'imposta nel periodo compreso tra il 13 novembre 2002 ed il 09 aprile 2003 e che pertanto, in tale periodo, il contribuente non era nella facoltà di avvalersi del credito previsto dalla norma (art.8) sopra richiamata (in pratica di realizzare il beneficio delle agevolazioni sui nuovi investimenti già avviati nelle aree svantaggiate).

La ricorrente, con atto notificato, in data 11-12-2003, all'Agenzia delle Entrate-Ufficio di Cosenza, nonché depositato, in data 17.12.2003, presso la Commissione Tributaria adita, impugnava l'avviso di recupero del credito ed eccepeva che:

- la mattina del 13 novembre 2002, giorno in cui era stato presentato il "mod. 24" con la richiesta di compensazione del credito, il decreto legge n.253 richiamato non era a conoscenza legale dei cittadini, poichè pubblicato nella stessa giornata sulla G.U.;

- il decreto legge 12 novembre 2002, n.253, non essendo stato convertito in legge,

era improduttivo di effetti giuridici;

- gli istituti bancari e gli uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate non erano a conoscenza del provvedimento, tanto da accettare il modello F24 presentato con la compensazione del credito;

- era stato disatteso l'art.3/comma 2 della legge 27 luglio 2000, n.212 (statuto dei diritti del contribuente);

????? - le disposizioni contenute nell'art.62 della legge 27.12.2002, n.289, erano incostituzionali in ragione della violazione dell'art.3 della Costituzione e dei principi costituzionali che sanciscono l'irretroattività delle leggi tributarie.

Chiedeva, infine, la sospensione del processo e la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale per l'esame degli eventuali vizi di incostituzionalità.

Con memorie illustrative, depositate in data 22.10.2004, insisteva nell'accoglimento del ricorso e, a sostegno delle proprie tesi, allegava documentazione in merito.

Chiedeva, infine, la dichiarazione di nullità del provvedimento impugnato con vittoria di spese e competenza di lite.

L'Ufficio, con atto depositato in data 04.03.2004, si costituiva in giudizio, confermava il proprio operato e chiedeva il rigetto del ricorso, con l'aggravio delle spese a carico del contribuente.

La Commissione, nell'udienza del 03 novembre 2004, emetteva un'ordinanza con cui chiedeva al Nucleo di Polizia Tributaria di Cosenza di accertare presso l'Istituto di Credito (Banca IntesaBci spa Comit), accettatrice del mod.F 24, l'ora esatta in cui il giorno 13 novembre 2003 la ricorrente aveva presentato allo sportello il modello di pagamento unificato, con cui chiedeva la compensazione del credito di cui alla presente controversia.

Con nota n.1490/22, depositata in data 16.03.2005 (ricevuta n.3166/05), il Nucleo di Polizia Tributaria comunicava che l'Istituto di Credito che aveva accettato il modello di pagamento unificato F24, presentato allo sportello dalla societ  ricorrente in data 13.11.2003, non era nella possibilit  di poter fornire quanto richiesto, cio  l'ora in cui l'accettazione era avvenuta, poich  i dati erano andati smarriti durante la migrazione della ex Banca Commerciale Italiana nell'attuale Banca Intesa spa.

?

## **I N?? D? I? R? I? T? T? O**

?

La Commissione, preliminarmente, dichiara inammissibile la sollevata questione di illegittimit  costituzionale del D.L. 12.11.2002 n.253 e dell'art.62 della legge 27.12.2002, n.289, poich  la vertenza in esame pu  essere decisa indipendentemente dall'esame di costituzionalit  della normativa citata.

Nel merito si premette che gli imprenditori, con la legge 23 dicembre 2000 n.388, sono sollecitati ad effettuare investimenti per incentivare la ripresa lavorativa nelle zone depresse del territorio nazionale. Con l'osservanza di determinate condizioni e con l'esistenza di specifici requisiti il contribuente era autorizzato a fare investimenti, cio  a spendere danaro.

L'art.8 della legge richiamata pone a carico dello Stato la spesa di detti investimenti, costituendo a favore del contribuente un credito d'imposta da utilizzare esclusivamente in compensazione, ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n.241, a decorrere dalla data di sostenimento dei costi?.

Per effetto della legge ? sorto un rapporto giuridico di credito e debito, esercitabile utilizzando il ?mod. F24?.

Il meccanismo introdotto dal citato articolo, probabilmente non sufficientemente meditato e non opportunamente calibrato alle esigenze finanziarie e di cassa dell'erario, ha indotto il legislatore in un primo tempo a ridurre la portata dell'agevolazione (Cfr. d.l. 08.07.2002, n.138) e con successivo decreto-legge 12 novembre 2002, n.253 (entrato in vigore lo stesso giorno della pubblicazione nella gazzetta ufficiale, cio? il 13.11.2002) ha sospeso per un tempo determinato l'utilizzazione del credito gi? in atto, successivamente con la legge 27.12.2002, n.289, ha apportato ulteriori restrizioni al beneficio.

Secondo il meccanismo insito nel vigente ordinamento giuridico, con l'investimento eseguito, nei tempi e nelle forme stabilite dalle legge e sussistendo le condizioni dalla stessa previste ed imposte, si ? instaurato tra l'imprenditore e lo Stato un rapporto giuridico che lo stesso (in uno Stato di diritto) non pu? unilateralmente modificare a suo piacimento, ma pu? farlo soltanto rispettando le regole che lo disciplinano.

L'imprenditore ha accettato la proposta della legge (quindi dello Stato) di eseguire investimenti, li ha effettuati, ha sostenuto ed erogato spese, nel caso concreto d'importo? cospicuo, quindi ha il diritto di ottenerne il rimborso alle condizioni prefissate. Lo Stato, dunque, neanche con legge pu? alterare il meccanismo del rapporto gi? sorto e non pu? neanche rinviare a suo piacimento il rimborso del *debito* legittimamente assunto, perch?, cos? operando, si pone nelle condizioni di inadempiente alla propria obbligazione. Ha facolt? soltanto di sospendere o rinviare **nuovi** investimenti e di non assumerne il debito, sempre che gli investimenti? siano eseguiti oltre il termine della sospensione. In questo senso si pone il problema dell'irretroattivit? della legge e specificatamente di quella di contenuto tributario.

Nella vicenda in esame sono in gioco due fondamentali valori su cui si fonda l'organizzazione dello Stato di diritto ed in ultima analisi dell'ordinato vivere civile: la? attendibilit? dello Stato ed il principio d'affidamento.

Lo Stato non pu?, neanche con legge, disconoscere un debito legittimamente assunto con una precedente norma, che ? l'atto pi? solenne ed importante dello Stato democratico, altrimenti viene meno lo stesso fondamento su cui esso si regge.

Al fine di potere comprendere lo sviluppo del ragionamento che di seguito sar? effettuato, vanno fatte due premesse:

- la prima, di fatto, consiste nella puntualizzazione che il beneficio, di cui si discute, era maturato nell'anno 2001, mentre le operazioni contabili per la sua realizzazione sono state eseguite nel novembre 2002, per come previsto dalla norma;

- la seconda, di principio, ? che ?ogni qual volta una normativa fiscale sia suscettibile di una duplice interpretazione, una che ne comporti la retroattivit? ed una che l'escluda, l'interprete dovr? dare preferenza a questa seconda tesi come conforme ai criteri generali introdotti con lo statuto del contribuente (legge n.212/2000), ed attraverso di esso ai valori costituzionali intesi in senso ampio ed interpretati direttamente dallo stesso legislatore attraverso lo statuto?. (Cass. 14.04.2004, n.7080).

I diritti acquisiti dal contribuente non possono essere cancellati e la circostanza che successive norme hanno abrogato i benefici prima previsti non produce alcun effetto sotto questo profilo. La conferma dell'incancellabilit?? dei diritti acquisiti ? data dallo Statuto del contribuente (legge 212/2000) ed il legislatore incorre in errore quando disattende le regole che si ? in precedenza dato.

Nel caso specifico, le agevolazioni prima concesse non possono essere negate in fase di contabilizzazione, o meglio alla data di presentazione in banca (13.11.2002) del ?mod.F24?, con cui si rendiconta il ?credito d'imposta? maturato dall'impresa sugli investimenti di capitale avvenuti in precedenza (2001).

La Commissione, in merito, osserva che alcune disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente (art.1-legge 27 luglio 2000, n.212) sono state emanate ?in attuazione degli art.3, 23, 53 e 97 della Costituzione? e ?costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario?, con la conseguenza che, in sede d'interpretazione ed applicazione delle norme tributarie, il giudice deve ad esse fare riferimento e risolvere eventuali dubbi ermeneutici nel senso pi? conforme ai principi dallo stesso espresse (Cass. n.7080/2004).

L'interpretazione conforme allo Statuto si risolve, in definitiva, nella traduzione corrispondente alle norme costituzionali richiamate, che lo Statuto stesso dichiara esplicitamente di attuare nell'ordinamento

tributario. Ne consegue che il dovere dell'interprete di preferire, nel dubbio, il significato e la portata della disposizione interpretata secondo la Costituzione. Tale valore opera nei limiti del più generale principio dell'irretroattività della legge (Cass. sent. 10.12.2002, n.17576 parte 1).

È chiaro che il legislatore, ispirandosi alla cosiddetta regola di fissità, abbia voluto attribuire allo Statuto del Contribuente il valore di legge rinforzata, le cui norme hanno una particolare resistenza alla modifica da parte di disposizioni di pari rango essendo diretta espressione di superiori principi costituzionali. A queste specifiche clausole rafforzative di autoqualificazione delle disposizioni stesse deve essere attribuito, perciò, un preciso valore normativo ed interpretativo poiché hanno la funzione di dare attuazione alle norme costituzionali, dallo statuto richiamate, e perché costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario.

Il carattere immanente di detti principi si desume chiaramente, oltre che dalle pronunce della Corte di Cassazione, anche dagli orientamenti giurisprudenziali emanati dal Giudice delle Leggi.

La Corte Costituzionale, infatti, in alcune recenti pronunce (n.211/1997; n.416/1999; n.525/2000), in merito all'efficacia retroattiva delle leggi, ha rimarcato che l'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica è un principio che, quale elemento essenziale dello Stato di diritto, non può essere lesa da norme con effetto retroattivo che incidano irragionevolmente su situazioni regolate da leggi precedenti. Ha, inoltre, affermato (sentenza n.211 del 02.07.1997), in relazione ad una norma modificativa *in peius*, che la cancellazione di una facoltà concessa nell'ambito di una disposizione, vigente in un determinato momento, **lede il legittimo affidamento di coloro che, in ragione del quadro normativo esistente, hanno optato per il trattamento previsto dalla norma poi modificata in senso peggiorativo.**

Da ciò ne discende che qualsiasi dubbio interpretativo sulla portata della disposizione tributaria va risolto nel senso più conforme ai principi enunciati nello Statuto.

A sostegno di quanto sopra la Corte di Cassazione, con sentenza del 14 aprile 2004 n.7080, ha riconosciuto la valenza superiore delle disposizioni contenute nello Statuto rispetto alla legislazione tributaria. La Corte, inoltre, chiarisce che l'esame complessivo delle disposizioni statutarie, cioè la correttezza e la buona fede nei confronti del contribuente devono essere osservati non solo dall'Amministrazione finanziaria in fase applicativa, ma anche dallo stesso legislatore tributario all'atto

dell'emanazione delle fonti normative?, secondo principi di tutela della ragionevolezza e dell'affidamento, posto legittimamente, sulla certezza dell'ordinamento giuridico che ha già trovato riconoscimento in ambito giurisdizionale italiano ed europeo. (Cassaz.n.8146/2003; Corte di Giustizia CE 24.09.2002, C ? 255/2000).

Lo svolgimento del procedimento **amministrativo tributario** deve ritenersi regolato dalle norme vigenti al tempo in cui esso si è formato (nel caso in esame i diritti del contribuente e la prassi erano già esauriti anteriormente alla data dell'8.7.2002), pertanto una nuova diversa disciplina successivamente intervenuta non può incidere sulla legittimità e validità delle situazioni procedurali ormai esaurite (Cass. 16097/2000)

Nel fatto concreto esaminato emerge evidente che il contribuente ha fatto affidamento sul buon esito dell'intera operazione, disciplinata dall'art.8 richiamato, che si estrinseca in due momenti diversi, degni entrambi di adeguata tutela.

Il primo è nella credibilità della legge e nel corretto funzionamento del meccanismo introdotto dall'art.8 della legge n.388/2000: l'imprenditore fa investimenti consistenti nell'acquisto di beni strumentali e consegue un credito d'imposta pari all'importo del costo sostenuto per l'acquisizione degli stessi, dice la norma, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi del dlgs n.241/1997 a decorrere dalla data dell'erogazione dei costi. Il contribuente, in buona fede, confidava nella realizzazione del credito d'imposta nei termini e secondo le modalità previste (citato art.8) e precisamente nel corso dell'anno 2002.

Il secondo momento dell'affidamento si è concretizzato quando il ricorrente ha riscosso il credito, avvenuto il 13.11.2002; in proposito, riferisce che nel citato giorno si è recato, di prima mattina, in banca ad effettuare l'operazione di compensazione presentando allo sportello il mod.F24, il quale viene accettato e l'operazione effettuata, inoltre, ha aggiunto che egli non era a conoscenza della pubblicazione e dell'entrata in vigore (13.11.2002) del decreto legge 12.11.2002, n.253, ed ha concluso che neanche la banca che aveva accettato il mod.F24 non era a conoscenza.????????????????????

Ci sono, ancora, altre considerazioni aggiuntive a sostegno della tesi della legittimità della compensazione e dell'inesistenza giuridica della potestà contestativa della Amministrazione e

dell'illegittimità dell'atto impugnato.

La norma esaminata contiene una proposta rivolta agli imprenditori, valida dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2000 fino al 31.12.2006.

Una volta che l'imprenditore ha accettato la proposta e procede agli investimenti sorge un rapporto vincolante tra lo Stato e l'imprenditore, in base al quale quest'ultimo ha conseguito un credito d'imposta utilizzabile dall'anno in cui è eseguito l'investimento. Questo rapporto trova la propria disciplina nei criteri generali del codice civile, che non siano ovviamente incompatibili con la parte pubblicistica della normativa di cui si discute.

Per stabilire il momento in cui è sorto il rapporto e per individuarne il tipo ed il contenuto occorre fare riferimento a quella normativa.

Ne consegue che il rapporto è sorto al momento dell'esecuzione dell'investimento ed il termine di riscossione del credito è posto, dalla legge, nell'interesse del creditore.

Lo Stato, come contraente, è obbligato ad adempiere le prestazioni secondo buona fede (art.c.c.1375) e non può modificare, a suo piacimento, né neanche con legge (art.c.c.1372), il contenuto del rapporto o il termine d'adempimento, posto nell'interesse del creditore. Ove proceda a tanto diventa inadempiente delle obbligazioni legittimamente assunte. Le eccezioni che precedono si oppongono all'accoglimento della tesi dell'Amministrazione.

Ancora, la norma di rinvio introdotta dal decreto legge (n.253/2002) finisce per non essere, in ogni caso, applicabile alla fattispecie in esame. Essa, non essendo stato detto decreto convertito in legge, ha perduto la sua efficacia dalla data della sua emanazione e, quindi, la compensazione deve ritenersi possibile e legittima perché effettuata il 13.11.2002 sotto la vigenza dell'art.8 richiamato. È ben vero che il rinvio è stato riproposto con legge 27.12.2002, n.289, ma, per quanto sopra esposto, non può trovare applicazione retroattiva.

**La contestazione, infine, è infondata ed operata illegittimamente nella sua impostazione di**



**merito.** Giova, a questo punto, ricordare che il rapporto deve considerarsi definito ed il credito legittimamente sorto, dato questo, è bene rilevare, che non risulta neanche contestato dall'Amministrazione finanziaria. In merito, preme evidenziare che il "modello CVS" allegato agli atti, inerente ai "dati relativi agli investimenti effettuati dai soggetti che hanno conseguito il diritto al contributo anteriormente all'otto luglio 2002" (art.62/comma 1, lettera "a" della legge 27.12.2002, n.289), inoltrato dalla ricorrente, per la comunicazione dei dati relativi agli investimenti effettuati nelle aree agevolate, è stato regolarmente "accettato" dal servizio informativo dell'Agenzia delle Entrate-servizio Telematico Entrate- ed acquisito con protocollo n.03022510461411575 in data 25.02.2003, senza alcuna obiezione. Ciò sta a significare, **con certezza**, che il contribuente ha posto in essere tutti gli adempimenti previsti dalla norma.

La contestazione riguarda l'utilizzo, cioè la fruizione e la realizzazione del credito, che, nella deprecata ipotesi fosse applicabile la norma contestata (d.l. 253/2002), non ne renderebbe possibile l'utilizzo dal 13.11.2002 al 09.04.2003, ma dopo tale data la norma ne ripristina la fruizione. La contestazione dell'Ufficio è infondata nel merito, perché al momento in cui la stessa è stata eseguita (ottobre 2003), il credito continuava ad esistere ed era esigibile a decorrere dal 10 aprile 2003. Il ricorrente, ove per scongiurata ipotesi fosse fondata la tesi principale dell'Amministrazione, in buona sostanza si sarebbe reso responsabile di avere riscosso il credito con anticipo, il che non necessariamente comporta la restituzione dello stesso, che rimane sempre valido, ma eventuali differenze a conguaglio, interessi e/o il risarcimento del danno per averlo riscosso nel tempo prorogato e non aver rispettato il termine a favore del debitore, posto dalla successiva norma (d.l.253/2002).

È evidente che la norma invocata dall'Amministrazione (d.l. n.253/2002) ha travalicato un principio giuridico di carattere generale, il quale statuisce che nessun'altra disposizione successiva può disconoscere situazioni sostanziali fondate su leggi precedenti.

Non vi è dubbio che, nel caso in esame, del tutto violato appaia il principio della tutela dell'affidamento contemplato dallo Statuto dei diritti del contribuente e che nessun rimprovero possa essere mosso nei confronti del ricorrente, avendo agito in perfetta correttezza e pertanto l'avviso di recupero impugnato si palesa illegittimo, poiché il ricorrente legittimamente ha portato in detrazione il credito d'imposta riconosciutogli e non contestato.

Le altre eventuali eccezioni sono assorbite dalle conclusioni sopra esposte.

In considerazione della complessità delle argomentazioni e della normativa introdotta, la Commissione ritiene che sussistono giustificati motivi per compensare tra le parti le spese di giudizio.

**P Q M**

La Commissione accoglie il ricorso e dichiara privo di effetti e di ogni valore giuridico l'avviso di recupero imposta impugnato. Spese compensate.

Cosenza, add? 06? luglio 2005

Il Relatore (Rocco Carricato)?????????

Il Presidente (Alfredo Serafini)

<https://www.diritto.it/c-t-p-di-cosenza-sez-i-pres-serafini-rel-carricato-sent-n-24005-crediti-di-imposta-per-i-vestimenti-nelle-aree-svantaggiate-l-23-dicembre-2000-n-388-art-8-invest/>