

TRIBUTARIO

**Maurizio Villani**

Avvocato Tributarista in Lecce  
componente del Consiglio dell'Unione  
Nazionale delle Camere  
degli Avvocati Tributaristi

## Crediti d'imposta: le procedure di accertamento

La complessa normativa dei crediti d'imposta, oggetto di continui interventi legislativi che ne hanno sensibilmente modificato la disciplina nel corso di un solo anno, è resa particolarmente delicata anche per le restrittive, ed alcune volte

anomale, interpretazioni amministrative.

Un esempio recente è dato dalla circolare n. 35/E dell'08/07/2003 dell'Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, che nel disciplinare le attività di controllo nei con-

fronti dei soggetti che hanno utilizzato i crediti d'imposta per l'incremento dell'occupazione e per gli investimenti nelle aree svantaggiate, ha, in particolare, precisato le modalità di recupero dei crediti indebitamente utilizzati.

In sostanza, la circolare ha previsto **due** schemi:

- **schema n. 1** (Allegato 6 della circolare), **esclusivamente** riferito al recupero del particolare credito d'imposta occupazione 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 del 03 agosto 1998 n. 311;
- **schema n. 2** (Allegato 7 della circolare), a **motivazione libera**, indistintamente finalizzato al recupero di **tutti** i crediti d'imposta sia per l'occupazione che per gli investimenti.

In entrambi gli schemi, l'Agenzia delle Entrate adotta la seguente terminologia:

- **"avviso di recupero del credito d'imposta"**;
- **invito** a provvedere al pagamento delle complessive somme contestate entro il termine di 60 giorni dalla notifica del suddetto "avviso di recupero";
- infine, nelle "avvertenze", la precisazione che "in caso di mancato versamento diretto, alla riscossione delle somme complessivamente dovute, maggiorate degli ulteriori interessi maturati, si provvede mediante iscrizione a ruolo in **via definitiva**".

Quanto scritto dall'Agenzia delle Entrate non rispetta le tassative condizioni previste dalla norma e poiché le istruzioni ministeriali, soprattutto se non conformi alla legge, non sono vincolanti né per il contribuente né per i giudici tributari, è bene stigmatizzare questo comportamento, tenendo distinte le particolari

situazioni giuridiche.

#### A) CREDITO D'IMPOSTA ASSUNZIONI EX ART. 4 LEGGE N. 449/1997.

Per il recupero di questo particolare credito d'imposta, con la relativa applicazione delle sanzioni, l'art. 8, primo e secondo comma, D.M. 03 agosto 1998 n. 311, prevede questa **tassativa** procedura:

- 1) il Centro di servizio delle imposte dirette e indirette di Pescara (oggi **Centro operativo di Pescara**) procede alla **revoca**, totale o parziale, del credito d'imposta, anche sulla base delle segnalazioni effettuate a seguito dei controlli, quando non ricorrono i presupposti previsti dalla legge;
- 2) possibilità di impugnare il suddetto provvedimento alla competente Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'ufficio del domicilio fiscale del contribuente;
- 3) soltanto quando si è reso **definitivo** il provvedimento di revoca, per mancata impugnazione o a seguito di sentenza passata in giudicato, il recupero delle somme versate in meno o del maggior credito riportato, con le relative sanzioni, deve essere effettuato dall'**Ufficio delle entrate** competente in ragione del domicilio fiscale dell'impresa, entro il termine **perentorio del 31 dicembre dell'anno successivo** a quello in cui si è reso definitivo il provvedimento di revoca.

In ogni caso, il recupero delle suddette somme deve essere effettuato con cartella

esattoriale.

Pertanto, nella fattispecie, bisogna distinguere:

- soltanto il **Centro operativo di Pescara** può procedere alla revoca, totale o parziale, del credito d'imposta con atto impugnabile dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale;
- quando si è reso **definitivo** il suddetto provvedimento, **soltanto** allora l'**Ufficio delle entrate** deve iscriverlo a ruolo le somme contestate, entro il termine **perentorio** succitato.

Da quanto sopra schematicamente esposto, risultano evidenti gli errori commessi nella citata circolare n. 35/E perché:

- si fa generico riferimento ad un **"avviso di recupero"** che non solo non è atto tassativamente previsto dall'art. 19 D.Lgs. n. 546 del 31/12/1992 ma lo si imputa all'Ufficio delle entrate, quando l'**unica** competenza è del **Centro operativo di Pescara**;
- non si accenna minimamente all'**iscrizione a ruolo**, che è l'**unico** atto impugnabile dinanzi agli organi della giustizia tributaria, con possibilità di eventuale sospensione ex art. 47 D.Lgs. cit.

#### B) CREDITI D'IMPOSTA PER L'OCCUPAZIONE E PER GLI INVESTIMENTI.

Occorre, innanzitutto, precisare le fonti normative delle due tipologie di crediti d'imposta:

##### 1) per l'incremento dell'occupazione:

- art. 4 della Legge 27/12/1997 n. 449 e relativo regolamento di attuazione approvato con decreto del Ministro delle Finanze del 03 agosto 1998 n. 311;
- art. 4 della Legge 23/12/

1998 n. 448;

- art. 7 della Legge 23/12/2000 n. 388;
- art. 5 del Decreto legge 08/07/2002 n. 138, convertito, con modificazioni, dalla Legge 08/08/2002 n. 178;
- art. 2 del Decreto legge 24/09/2002 n. 209, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22/11/2002 n. 265;
- art. 63 della Legge 27/12/2002 n. 289;

##### 2) per gli investimenti nelle aree svantaggiate:

- art. 8 della Legge 23/12/2000 n. 388;
- art. 10 del Decreto legge 08/07/2002 n.138, convertito, con modificazioni, dalla Legge 08/08/2002 n. 178;
- art. 1 del Decreto legge 12/12/2002 n. 253;
- art. 62 della Legge 27/12/2002 n. 289.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, con la più volte citata circolare n. 35/E, l'"avviso di recupero" può essere utilizzato, a motivazione libera, indistintamente per il recupero di entrambe le tipologie suindicate di credito.

Tale schema, inoltre, potrà 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 operativo di Pescara dell'istanza di ammissione al beneficio ovvero in assenza del provvedimento di autorizzazione dello stesso Centro.

Anche in questo caso, l'Agenzia delle Entrate, commette degli errori di procedura:

- perché prevede e qualifica un **"avviso di recupero"**

che non è un atto tassativamente previsto dalla legge, tanto è vero che nessuna delle norme sopracitate lo prevede come atto autonomamente impugnabile ex art. 19 D.Lgs. n. 546/1992;

- perché ignora che l'unico atto di recupero previsto dalla norma è **soltanto** il ruolo ex art. 36-ter, secondo comma, lett. d), D.P.R. n. 600/73, per la determinazione dei crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e ai documenti richiesti ai contribuenti, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione;
- perché non considera che, al di fuori del controllo formale di cui sopra, gli Uffici delle entrate, nei tassativi termini di

decadenza, devono utilizzare i normali "avvisi di accertamento" o "avvisi di rettifica";

- perché illegittimamente prevede, in caso di mancato versamento diretto, l'iscrizione a ruolo in via definitiva, e non in via **provvisoria** ex art. 68 D.Lgs. n. 546/92, salvo la eventuale sospensione ex art. 47 D.Lgs. n. 546/92;
- perché, infine, non prevede che possa esserci un precedente contenzioso tributario con il Centro operativo di Pescara, in caso di rigetto, totale o parziale, dell'istanza di utilizzo del credito. Infatti, soltanto il Centro Operativo di Pescara comunica, entro 30 giorni dalla presentazione della domanda per il **credito di imposta investimenti, il diniego** del contributo per la mancanza di uno degli elementi

previsti dalla legge o per l'esaurimento dei fondi stanziati (art. 10 del D.L. n. 138/2002 convertito in Legge n. 178/2002 cit.). Per il **credito di imposta occupazione**, invece, vale la regola opposta del "silenzio-rigetto", perché il contributo può essere fruito solo dopo lo specifico atto di assenso del Centro Operativo di Pescara, entro 30 giorni dal ricevimento dell'istanza (art. 63 della Legge n. 289/2002 cit.).

#### CONCLUSIONI

In definitiva, bisogna tenere presente che possono esserci **due** tipi di contenzioso tributario in materia di crediti di imposta:

1) contro il **Centro Operativo di Pescara** per i provvedimenti di rigetto; questo contenzioso seguirà le normali regole del processo tributario, tenendo presente,

però, che deve svolgersi presso la circoscrizione dove ha sede l'ufficio del domicilio fiscale del contribuente e non certo a Pescara;

2) contro i **singoli Uffici delle Entrate** per le contestazioni relative ai recuperi effettuati in occasione di verifiche o di controlli formali delle dichiarazioni dei redditi; in questi ultimi casi, però, bisogna precisare che gli uffici devono notificare **soltanto** gli atti **tassativi** previsti dalla normativa fiscale (**avvisi di accertamento o cartelle esattoriali**), rispettando le specifiche condizioni previste dalle singole leggi d'imposta, e **non** generici "avvisi di recupero", con fantasiose modalità peraltro **non** previste da alcuna disposizione di legge, pena la **nullità** dell'intera procedura di recupero dei crediti d'imposta.