

Il modello Cvs passa l'esame della Consulta ma complica gli investimenti prima di luglio 2002

✍ a cura di **Alessandro Sacrestano** e **Maurizio Villani**

La Corte costituzionale, con l'ordinanza 7 giugno 2007 n. 180, ha nuovamente dichiarato la manifesta inammissibilità e infondatezza della questione di legittimità costituzionale dell'articolo 62, comma 1, lettera a), della legge 289/2002, in riferimento agli articoli 24 e 97 della Costituzione. La richiamata ordinanza, peraltro, conferma la precedente del 24 marzo 2006 n. 24, della stessa Corte, sulla medesima questione, in riferimento agli articoli 3, 23, 25, 53 e 97 della Costituzione. Si discorre, in sostanza, della prevista revoca del credito d'imposta per i nuovi investimenti nelle aree svantaggiate, nell'ipotesi di omesso invio del modello di ricognizione Cvs.

GENESI DEL PROVVEDIMENTO

Articolo 8 della legge 388/2000. L'agevolazione introdotta dall'articolo 8 della legge 388/2000 - successivamente ripresa nel contesto del citato articolo 62 della legge 289/2002 - prevede la concessione di un bonus, sotto forma di credito d'imposta, a favore di alcuni titolari di reddito d'impresa che effettuano nuovi investimenti nelle aree svantaggiate del Paese. In origine, l'incentivo era fruibile in via automatica. Era sufficiente, infatti, per l'impresa realizzare gli investimenti per maturare il diritto all'agevolazione, che era immediatamente spendibile in compensazione sul modello F24. La procedura automatica di accesso all'agevolazione, però,

venne ritenuta imperfetta dal Governo, soprattutto nella fase del monitoraggio sugli utilizzi e del conseguente controllo del flusso di spesa a carico dello Stato. Di conseguenza, l'Esecutivo, attraverso le disposizioni del Dl 138/2002, intese subordinare il riconoscimento del credito alla

L'INTEGRAZIONE
ERA NECESSARIA
A GARANTIRE IL RILEVANTE
INTERESSE PUBBLICO
ALL'IMMEDIATA
DISPONIBILITÀ
DEI DATI NON RICAVABILI
DALLA DICHIARAZIONE
DEI REDDITI
PRESENTATA IN PASSATO

presentazione al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate di un'istanza telematica, all'interno della quale l'impresa è chiamata a fornire all'amministrazione una serie di informazioni utili, tra le quali l'ammontare complessivo dell'investimento da realizzarsi e il corrispondente credito da spendere. Successivamente alla presentazione dell'istanza, l'Agenzia, entro 30 giorni, deve comunicare l'esito della stessa al mittente. L'eventuale diniego dell'agevolazione potrà essere motivato o dall'esaurimento dei fondi stanziati a favore dell'incentivo per l'anno corrente o dalla mancan-

za di uno dei presupposti necessari per poterne usufruire. L'assenza di comunicazioni dovrà essere intesa come un riconoscimento dell'incentivo, valendo il principio del cosiddetto "silenzio-assenso". Con l'introduzione di tale procedura, l'amministrazione finanziaria viene messa nelle condizioni di poter monitorare il flusso dei crediti riconosciuti, così da attribuire l'agevolazione entro precisi limiti di spesa annua prefissati, rigettando tutte le domande in esubero. Con lo stesso provvedimento, poi, il Governo impose a coloro che avevano maturato il diritto al credito d'imposta in maniera automatica, in quanto avevano realizzato o avviato investimenti prima dell'8 luglio 2002, data di entrata in vigore del Dl 138/2002, di comunicare al Fisco, pena la revoca dell'incentivo, alcune informazioni relative all'investimento realizzato o avviato. A tale scopo, con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 12 dicembre 2002, venne approvato un apposito modello di rendicontazione denominato Cvs.

REQUISITI

Dall'ammontare dell'opera all'identificazione dei beneficiari.

Alcune delle informazioni richieste avevano a che fare con:

1. la tipologia di investimento realizzato;
2. l'ammontare dell'investimento;
3. gli elementi identificativi dei contraenti con i quali i soggetti interessati intrattengono i rap-

porti necessari per la realizzazione del predetto investimento;

4. la modalità di regolarizzazione finanziaria delle spese relative all'investimento;

5. l'ammontare dei contributi fruiti e di quelli ancora da utilizzare;

6. ogni altro dato utile ai fini del controllo.

Anche in questo caso, le motivazioni alla base della decisione del Governo prevedevano l'esatta quantificazione del credito già maturato dai contribuenti con il criterio di fruizione automatica, onde assoggettare anche quest'ultimo a un rigoroso limite massimo di spesa annua, tuttora in vigore.

ARGOMENTAZIONI DELLA CORTE COSTITUZIONALE

I due Dm e le delibere Cipe.

Come detto, l'articolo 62 citato stabilisce che i contribuenti che avessero conseguito il diritto al contributo anteriormente alla data dell'8 luglio 2002 dovevano comunicare all'Agenzia delle entrate, con il modello Cvs, a pena di decadenza dal contributo conseguito automaticamente, i dati occorrenti per la ricognizione degli investimenti realizzati, rispettando il termine di presentazione del 28 febbraio 2003. Oltretutto, dopo un periodo di sospensione sino al 9 aprile 2003, i suddetti soggetti potevano riprendere l'utilizzo del credito rispettando, però, il limite percentuale massimo stabilito con i decreti ministeriali 2 aprile 2003 e 6 agosto 2003, ulteriormente incrementato da varie delibere Cipe (circolare dell'Agenzia delle entrate 29 novembre 2005 n. 51/E).

I giudici delle Commissioni tributarie provinciali di Avellino e Benevento avevano contestato la legittimità costituzionale dell'articolo 62 citato in base alle seguenti considerazioni:

▶ MASSIMA

Corte costituzionale - Ordinanza 7 giugno 2007 n. 180

(*Presidente: Bile; Relatore: Gallo*)

Imposte e tasse - Contributo per gli investimenti nelle aree svantaggiate - Acquisizione automatica prima dell'8 luglio 2002 - Ricognizione degli investimenti realizzati - Obbligo dei beneficiari, a pena di decadenza dall'agevolazione, di comunicare i dati informativi entro il 28 febbraio 2003 - Lamentata violazione del principio di irretroattività delle norme tributarie contenuto nello Statuto del contribuente e del principio di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione - Erroneità del presupposto interpretativo - Manifesta infondatezza delle questioni

È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 62, comma 1, lettera *a*), della legge 27 dicembre 2002, n. 289, censurato, in riferimento all'art. 3, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n. 212 e all'art. 97 della Costituzione, nella parte in cui determina, in una data non successiva al 28 febbraio 2003, il termine - da fissarsi dall'Agenzia delle entrate nei 30 giorni dall'entrata in vigore della legge - entro il quale le imprese, che hanno conseguito automaticamente, prima dell'8 luglio 2002, contributi nella forma di crediti di imposta per gli investimenti di cui all'art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, devono inviare i dati occorrenti per la ricognizione degli investimenti realizzati, a pena di «decadenza» dai contributi stessi. La questione, infatti, risulta proposta sulla base dell'erroneo presupposto interpretativo della natura retroattiva della norma censurata, in quanto la norma censurata non dispone per il passato, ma fissa per il futuro un obbligo di comunicazione di dati a pena di «decadenza dal contributo», a nulla rilevando che tale decadenza abbia ad oggetto un contributo già conseguito. In merito alla natura non retroattiva della norma censurata v., citata, l'ordinanza n. 124/2006.

a. i dati necessari per adeguati monitoraggi e pianificazioni di flussi di spesa potevano essere raccolti già attraverso gli elementi forniti dal contribuente con la compilazione del quadro RU facente parte dell'Unico 2002;

b. la decadenza dal contributo già acquisito viola il principio di irretroattività delle norme tributarie e, quindi, l'affidamento nella sicurezza giuridica, ribaditi anche dall'articolo 3 della legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente);

c. l'invio dei dati richiesti doveva essere effettuato in un termine inferiore a 60 giorni dalla sua entrata in vigore e, quindi, in contrasto con l'articolo 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente;

d. sussisterebbe una violazione

dell'articolo 3 della Costituzione, in quanto il citato articolo 62, mentre al punto *a*) prevede, per i soggetti che avessero conseguito il diritto al contributo anteriormente all'8 luglio 2002, la sanzione della decadenza dal contributo per il mancato invio del modello di ricognizione, non dispone, al punto *b*), alcuna sanzione per i contribuenti che avessero conseguito il diritto al bonus dopo l'8 luglio e non avessero ottemperato all'invio del modello di ricognizione.

MOTIVAZIONI DELLA SENTENZA

Immediata disponibilità dei dati passati. La Corte costituzionale, con le due ordinanze citate in premessa, ha dichiarato inammissibili e infondate tutte

le questioni sottoposte per i motivi che sinteticamente si espongono.

1. L'integrazione dei dati era necessaria a garantire il rilevante interesse pubblico all'immediata disponibilità dei dati non ricavabili dalla dichiarazione dei redditi all'epoca presentata, ma necessari allo svolgimento sia di uniformi e organiche politiche di incentivazione sia di più agevoli e solleciti controlli sulla spettanza del contributo.

2. Non è stato leso il principio della irretroattività, in quanto la norma censurata non disponeva per il passato ma fissava per il futuro un obbligo di comunicazione di dati, a pena di «decadenza dal contributo», a nulla rilevando che tale decadenza avesse a oggetto un contributo già conseguito.

3. Il riferimento allo Statuto del contribuente non costituisce parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale e inoltre il termine di 60 giorni non ha natura processuale.

4. Infine, le fattispecie della lettera *a)* e della lettera *b)* sono diverse, in quanto i contribuenti di cui alla lettera *b)* avevano fornito all'Agenzia delle entrate dati ed elementi più completi rispetto agli altri.

Le motivazioni della Corte costituzionale non sono totalmente appaganti per le seguenti considerazioni.

Innanzitutto, occorre precisare che i dati da riportare nel quadro RU di Unico 2002 erano sufficientemente indicativi, in quanto bisognava evidenziare:

- l'investimento netto;
- la determinazione presuntiva del bonus;
- l'eccedenza da versare;
- gli interessi;
- il credito spettante;
- il credito utilizzato in compensazione.

Pertanto, i dati integrativi successivamente richiesti, riguardanti

perlopiù rapporti intersoggettivi e finanziari, non potevano ragionevolmente giustificare la grave sanzione della decadenza, soprattutto prescindendo dall'effettiva sussistenza dei requisiti per fruire dell'agevolazione.

La norma censurata non riguardava un futuro obbligo, ma si limitava, semplicemente, a fissare l'unica data del 28 febbraio 2003 per la formale comunicazione di un contributo il cui diritto era stato già conseguito «anteriormente alla data dell'8 luglio 2002» (quindi, il riferimento era al passato e non certo al futuro). In tema di Statuto dei diritti del contribuente, è vero che le disposizioni della legge 212/2000 rappresentano non già norme interposte ma criteri di interpretazione utili all'adeguamento della legislazione tributaria, anche antecedente; ma è, altresì, vero che la stessa Corte costituzionale, con l'ordinanza 6 luglio 2004 n. 216, ha stabilito un importante principio per i giudici tributari. Infatti, secondo la Corte, «i parametri evocati non risultano idonei a fondare il giudizio di legittimità costituzionale, dovendo invece ritenersi che il giudice *a quo* possa eventualmente fare diretta applicazione della citata legge n. 212 del 2000 valutando la possibilità di una interpretazione adeguatrice della norma censurata».

Quindi, in applicazione del suddetto principio, i giudici di merito possono interpretare la norma censurata facendo diretta applicazione della citata legge 212/2000.

Infine, non è vero che le posizioni dei soggetti di cui alle lettere *a)* e *b)* dell'articolo 62 citato sono diverse solo perché i dati comunicati sono diversi; invece, le posizioni sono praticamente uguali, tanto è vero che per entrambi è richiesta la formale comunicazione di cui alla lettera *a)*, che altrimenti - se i dati da loro comunicati fossero stati ritenuti completi - sa-

rebbe stata inutile per i soggetti di cui alla lettera *b)*.

In definitiva, sembra che la Corte costituzionale abbia voluto redigere una sentenza politica più che giuridica, in modo da giustificare una legislazione caotica e farraginoso che tanti problemi ha creato (e continua a creare) alle numerose imprese che si sono fidate delle leggi dello Stato. L'auspicio è che nel futuro non si verifichino più situazioni del genere, che creano non solo distacco dalla politica ma, soprattutto, ed è la cosa più grave, totale sfiducia nelle Istituzioni.

ALLA RICERCA DEL BONUS PERDUTO

Mancanza di una normativa ad hoc. Quello contenuto nell'ordinanza della Corte costituzionale in esame rappresenta l'ennesimo esempio del livello deficitario del comparto di norme del nostro panorama nazionale destinato alle agevolazioni. Quello relativo al credito d'imposta per i nuovi investimenti, poi, costituisce un caso a sé stante di disastro normativo. Esso rappresenta, per assurdo, l'esempio lampante di una politica di incentivo che sortisce l'effetto esattamente contrario a quello programmato e, si spera, voluto dal Legislatore. Il groviglio intricato di norme confuse e contrastanti, unito a una produzione di prassi amministrativa, se possibile ancora peggiore, ha finito per creare un ulteriore gap alle imprese del Mezzogiorno. Migliaia di contribuenti si sono fidati dello Stato. Hanno realizzato, come prescritto dalla norma, investimenti produttivi in aree notoriamente in ritardo di sviluppo. Hanno, pertanto, rinunciato a un utilizzo alternativo di risorse a loro disposizione, abbagliati dall'allettante promessa di un incentivo che avrebbe consentito l'immediato recupero finanziario di una parte

▶ QUESTIONI ANCORA APERTE

GIURISPRUDENZA

1. Quanto richiesto nel Cvs era già stato comunicato con il modello Unico 2002;
2. la decadenza dal contributo già acquisito viola il principio di irretroattività delle norme tributarie (articolo 3 della legge 212/2000);
3. la norma sull'invio dei dati richiesti, che ne imponeva l'inoltro prima dei 60 giorni dalla sua entrata in vigore, viola l'articolo 3, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente;
4. esiste una disparità di trattamento nella sanzione per il mancato invio dei dati rilevanti fra gli agevolati prima e dopo l'8 luglio 2002.

OPINIONI A CONFRONTO

CORTE COSTITUZIONALE

1. L'integrazione dei dati, rispetto a Unico 2002, era necessaria per rendere più agevoli e solleciti i controlli;
2. la norma stabilisce un obbligo futuro di comunicazione di dati e, quindi, non agisce retroattivamente;
3. il riferimento allo Statuto del contribuente non costituisce parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale;
4. non vi è disparità fra chi ha ricevuto il contributo prima e dopo l'8 luglio 2002, in quanto i secondi avevano fornito già maggiori informazioni.

DOTTRINA

1. I dati riportati in Unico 2002 erano esaustivi;
2. la norma, pur stabilendo un obbligo futuro, sancisce, con retroattività, la sanzione di un contributo già acquisito per legge;
3. lo Statuto del contribuente non costituisce parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale, ma il giudice *a quo* deve dare l'interpretazione alle norme che sia più fedele ai principi dello Statuto;
4. se i dati forniti dagli agevolati dopo l'8 luglio erano più completi, perché il Legislatore ne ha chiesto comunque un secondo invio?

consistente della loro spesa (in certi casi fino al 65% di essa). Un sogno presto trasformatosi in un incubo. L'agevolazione va in vigore a marzo del 2001 e, a luglio del 2002, già cambia integralmente fisionomia. Gli inermi imprenditori, che ci avevano messo un po' di tempo per comprenderne i meccanismi e che, nel corso del 2002, si apprestavano a sfruttare la misura di aiuto, si trovano di fronte a uno scenario interpretativo terrificante, fatto di buoni d'ordine, avvio dell'investimento, istanza preventiva e quant'altro. Quelli che dovevano essere più fortunati, perché avevano realizzato gli investimenti già nel 2001, finiscono, invece, per essere quelli più martirizzati. Il Legislatore blocca le compensazioni del bonus e, pertanto, con gli stessi soldi le im-

prese devono pagare fornitori e imposte e contributi che speravano di compensare. Alcuni si indebitano paurosamente. Intanto, lo scenario mutato produce una serie di interpretazioni normative quanto mai restrittive sul diritto all'agevolazione. Le *revoche* dell'aiuto, con conseguenti sanzioni e interessi, si contano a centinaia nei controlli del Fisco.

CONCLUSIONI

Alcune perplessità sull'agevolazione. L'onere dell'invio del modello di ricognizione (Cvs) ha il suo ruolo rilevante in tutta questa bagarre. In sintesi, se ho speso bene il mio denaro - non ingannando sull'investimento realizzato - e ho rispettato tutti i dettami della normativa originaria, ma ho omesso di inviare dati in buona parte già in possesso

del Fisco, sono da punire, e non importa se per una banalità del genere potrei essere costretto a chiudere i battenti. Il commento comune a molti imprenditori li trova unanimi nel pensiero che sarebbe stato meglio non aver avuto mai accesso all'agevolazione. Intanto il Governo ne ha riproposto, nella Finanziaria 2007, la formula. Premesso che - a conti fatti - le imprese ci penseranno su due volte prima di decidere di fruirne, sembra che anche il restyling del bonus investimenti non sfugga alla maledizione del suo antesignano. A ottobre inoltrato, infatti, ci si chiede ancora che fine abbia fatto la misura, persa nel procedimento di approvazione comunitaria della Carta degli aiuti a finalità regionale, notificata, come fanalino di coda dell'intera Comunità europea, solo lo scorso 12 giugno. ■