

Crediti d'imposta

di Maurizio Villani

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 confronti 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**, riferito al recupero del credito d'imposta occupazione di cui all'art. 4 della Legge 27 dicembre 1997 n. 449, indebitamente fruito a fronte di provvedimento di revoca **non 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;

La circolare n. 35/E dell'08/07/2003 dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento – ha, in particolare, precisato che, in caso di revoca **definitiva** del Centro operativo di Pescara, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del decreto del Ministro delle Finanze del 03 agosto 1998 n. 311, il 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, deve essere recuperato **esclusivamente** secondo lo schema n. 1 (Allegato 6 della circolare).

In caso di revoca **non definitiva** del Centro operativo di Pescara, ai sensi dell'art. 8, comma 2, del decreto del Ministro delle Finanze del 03 agosto 1998 n. 311, il credito d'imposta occupazione di cui all'art. 4 della Legge 27 dicembre 1997 n. 449, indebitamente fruito a fronte di provvedimento di revoca **non 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, deve essere recuperato **esclusivamente** secondo lo schema n. 2 (Allegato 7 della circolare).

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 termi-

ne **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 iscrivere 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.

Credito d'imposta investimenti

Le principali problematiche

La particolare vicenda dei crediti d'imposta per gli investimenti è, purtroppo, tristemente nota a tutti quegli imprenditori meridionali che, confidando in una legge dello Stato, hanno fatto investimenti e creato occupazione sino all'**08 luglio 2002**.

Infatti, l'art. 62 della Legge 27/12/2002 n. 289 (Finanziaria 2003) ha sensibilmente modificato la precedente procedura di concessione dei crediti d'imposta, prevista dall'art. 8 della Legge 23/12/2000 n. 388, prevedendo un meccanismo di **preventiva** autorizzazione da parte del Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate, con i **limiti** di bilancio di volta in volta stabiliti.

Per avere cognizione esatta delle principali problematiche sul credito d'imposta investimenti, è bene tenere distinte **tre** particolari ipotesi, che stanno creando forti preoccupazioni agli imprenditori.

A) Avvio dell'investimento

Per i soggetti che hanno avviato gli investimenti **prima dell'08 luglio 2002**, la Finanziaria per il 2003 ha disposto la riattivazione dell'utilizzo del contributo, a decorrere dal 10 aprile 2003, con i limiti che saranno indicati alla lett. B).

Questo comporta che molti imprenditori che, confidando in una legge dello Stato, prima dell'08 luglio 2002 hanno fatto consistenti investimenti, esponendosi finanziariamente con gli istituti di credito, a causa delle improvvise modifiche legislative in corso d'opera rischiano di dover rivedere **in peggio** le proprie strategie aziendali, con gravi contraccolpi anche sul piano occupazionale.

Oltretutto, la caotica disciplina normativa che si è modificata in un anno sta penalizzando, soprattutto, quegli imprenditori che hanno programmato gli investimenti prima dell'08 luglio 2002 e li hanno, poi, in parte realizzati **dopo** la suddetta data.

In questi casi, è opportuno che gli organi competenti confermino il concetto che è necessario collegare, in modo preciso e rigoroso, il momento dell'avvio dell'investimento con il verificarsi del primo atto che compri, senza alcun dubbio, l'inizio della realizzazione dell'investimento.

Ciò può risultare da uno o più elementi tra loro coordinati, che diano prova certa dell'inizio dell'effettuazione dell'investimento, oggetto di agevolazione, anche se i lavori si sono conclusi **dopo** l'08 luglio 2002.

In questo modo, dando un'interpretazione **unitaria** del concetto di "avvio dell'investimento", indipendentemente dalla conclusione temporale dei lavori, si torna a dare fiducia e serenità agli imprenditori.

B) Compensazioni da effettuare in 16 anni

Le aziende che hanno realizzato investimenti **prima dell'08 luglio 2002** sono fortemente penalizzate.

Infatti, in base al decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 06/09/2002 (in G.U. dell'08/04/2003 n. 82), le imprese, che avevano avuto accesso alla Visco-sud, nel 2003 possono usufruire dello sconto **soltanto** per un importo massimo del **10%** del credito maturato, percentuale che, a sua volta, si riduce ulteriormente al **6%** per gli anni dal 2004 in poi (logicamente, nei ristretti limiti di bilancio che di volta in volta saranno stabiliti).

In pratica, così com'è congegnato, lo sconto fiscale verrà diluito in **16 anni** e ciò porterà ad una sicura **crisi finanziaria** tutte quelle imprese che, confidando in una precedente legge dello Stato improvvidamente modificata con effetto retroattivo, hanno fatto consistenti investimenti, con indubbi vantaggi economici per il Mezzogiorno e per l'occupazione.

Non è pensabile né credibile che, in questo modo, siano vanificate e compromesse le iniziative industriali meridionali, che da anni devono combattere con la disorganizzazione burocratica, la criminalità organizzata, la mancanza di infrastrutture; oggi, si è anche aggiunta la beffa fiscale!.

Il Governo aveva promesso che sulla vicenda sarebbe intervenuto in modo da non mortificare le giuste aspettative degli imprenditori; così

non è stato, per cui la **manca**za di certezze nel credito d'imposta e la farraginosa normativa del settore hanno fatto (e faranno), giustamente, **perdere fiducia e voglia di fare impresa**, soprattutto nel Mezzogiorno.

Né vale la giustificazione, sinora portata avanti dagli Organi istituzionali, che la precedente normativa poteva creare gravi scompensi finanziari al bilancio dello Stato; infatti, sarebbe bastato dire, chiaramente, che per tutti gli investimenti da realizzare da una certa data in poi non ci sarebbe più stato alcun credito d'imposta, per salvaguardare, così, quantomeno, i **diritti acquisiti** di coloro che, invece, **prima dell'08 luglio 2002**, avevano già fatto consistenti investimenti, con notevoli esborsi finanziari ed esposizioni bancarie.

Oggi, c'è ancora tempo per **rimediare parzialmente** al marchiano errore, se c'è, però, la volontà politica di tutelare **seriamente** le imprese meridionali.

La prima modifica è nel senso di limitare lo sconto fiscale al massimo in **tre anni**, come, peraltro, è previsto per il **nuovo** regime varato dal Governo per gli investimenti realizzati **dopo l'08 luglio 2002**; non c'è, infatti, alcuna ragione plausibile per non equiparare i vecchi crediti d'imposta al nuovo regime fiscale.

Infine, questa è l'occasione per mettere alla prova concreta l'effettiva elasticità del **Fondo unico per il Mezzogiorno**, previsto dall'ultima Finanziaria, nato proprio per favorire gli interventi più efficienti in particolari situazioni economiche, come l'attuale.

C) Pagamenti effettuato il 13 novembre 2002

La particolare e complessa disciplina normativa dei crediti d'imposta per gli investimenti ha subito in un anno sostanziali modifiche, soprattutto di ordine procedurale, in quanto, ripetesi, il meccanismo non è più automatico ma soggetto a preventive autorizzazioni del Centro Operativo di Pescara, con i limiti di spesa di volta in volta previsti.

Un particolare problema, che crea notevoli disagi e preoccupazioni agli imprenditori, riguarda **le compensazioni** dei crediti d'imposta che furono effettuate nella giornata del **13 novembre 2002** quando, nel **pomeriggio** dello stesso giorno, uscì la Gazzetta Ufficiale n. **266** con la

pubblicazione del **Decreto legge n. 253 del 12/11/2002**, che bloccava qualsiasi utilizzo del credito sino alla data del 31 marzo 2003.

In sostanza, era accaduto questo.

Con la Finanziaria 2003, era stata prevista la **sospensione** dell'utilizzo del credito d'imposta sino al 10 aprile 2003.

La norma, però, doveva entrare in vigore il 1° gennaio 2003 e poiché il Governo era preoccupato per i possibili buchi di bilancio fu, allora, emanato il decreto legge n. 253/2002 che anticipava il blocco dell'utilizzo già dal **13/11/2002**.

Molti imprenditori, però, ebbero la notizia ufficiale **nel pomeriggio del 13/11/2002**, con la pubblicazione della Gazzetta Ufficiale, mentre nella **mattinata dello stesso giorno** avevano già effettuato le compensazioni, utilizzando il credito d'imposta.

Nel frattempo, la vicenda legislativa ha avuto il seguente esito:

- il decreto legge n. 253/2002 è **decaduto** perché non è stato convertito nei sessanta giorni;
- al tempo stesso, però, l'art. 62, settimo comma, della Legge 27/12/2002 n. 289 (Finanziaria 2003) ha stabilito:

“Sono abrogati gli articoli 1 e 2 del decreto-legge 12 novembre 2002 n. 253; restano **validi** gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti **salvi gli effetti** prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle predette disposizioni”.

A questo punto, coloro che nella giornata del 13/11/2002 hanno utilizzato il credito d'imposta potranno ricevere, quanto prima, le **cartelle esattoriali** di recupero delle maggiori imposte detratte, con l'aggiunta delle **pene pecuniarie** (30%) e degli **interessi**; e, tenuto conto dei notevoli importi in contestazione (centinaia di milioni di vecchie lire), ciò, già da oggi, crea notevoli preoccupazioni tra gli imprenditori (soprattutto meridionali).

Una soluzione tecnica per cercare di risolvere il problema, tenuto, altresì, conto del principio della **buona fede del contribuente**, potrebbe essere quello di stabilire con una legge particolare, eventualmente di **interpretazione autentica**, di ritenere **valide tutte le compensazioni** fatte nella giornata del **13 novembre 2002**, considerate le particolari circostanze del caso.

Oltretutto, nonostante le comunicazioni ufficiali dell'Agenzia delle Entrate, che annullavano i codici tributo, alcune Banche hanno consentito lo stesso le compensazioni non solo nella giornata del 13 novembre 2002 (mercoledì) ma anche nei due giorni successivi, 14 e 15 novembre 2002 (giovedì e venerdì), aggiungendo così maggiore confusione alla situazione contabile già di per sé caotica.

Appunto per questo, è necessario un intervento legislativo ad hoc **urgente**, approfittando della prossima **Legge Finanziaria 2004**, per evitare un notevole contenzioso tributario dagli esiti incerti, tenuto conto che, ufficialmente, le sostanziali e penalizzanti modifiche sono entrate in vigore il **13/11/2002**, cioè il giorno stesso della pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale.