

# **In tema di diritto tributario**

---

*di Maurizio Villani*

## **1) La necessaria riforma del processo tributario**

Alla ripresa dei lavori, il Parlamento dovrà discutere vari provvedimenti, legislativi e regolamentari, in materia di giustizia; infatti, dal suo insediamento, il Governo ne ha presentati alla Camera 31 (di cui 13 approvati), principalmente nel campo del diritto penale, societario, del processo civile, della procedura fallimentare e della giustizia minorile ed amministrativa (vedi il Sole 24 Ore del 20 agosto 2002).

Nel cantiere giustizia manca una proposta di modifica del processo tributario che, nonostante la strutturale riforma del 1992, sino ad oggi, non ha determinato quella parità processuale tra le parti (Fisco e contribuente) dinanzi ad un giudice veramente "terzo" (art. 111 della Costituzione).

I principali difetti della giustizia tributaria, oggi, sono rappresentati dalla struttura delle Commissioni tributarie, dipendenti ancora dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (cioè una delle parti in causa) nonché da ingiustificate limitazioni in tema di prova (divieto del giuramento e della prova testimoniale).

Secondo me, per realizzare concretamente i principi del "giusto" processo, anche nel settore tributario, è necessario:

- che le Commissioni tributarie dipendano dal Ministero della Giustizia o dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri;

- che i giudici (monocratici in primo grado e collegiali in appello) siano professionalmente qualificati, a tempo pieno, con divieto assoluto di appartenenza da parte di funzionari del Fisco in pensione o di ufficiali della Guardia di Finanza in pensione, con compensi dignitosi ed adeguati alla delicatezza del compito (in ogni caso, inferiori a quelli della magistratura onoraria in sede civile e penale);

- che la difesa tecnica sia limitata a professionisti processualmente preparati;

- che sia riqualificata la fase istruttoria (oggi praticamente inesistente), senza alcuna limitazione;

- che sia ammessa l'impugnazione dell'ordinanza di sospensione in primo grado, nonché la possibilità di chiedere la sospensione anche in grado di appello; in ogni caso, consentire la sospensione del rifiuto del rimborso, con obbligo di fideiussione;

- che sia consentita la conciliazione giudiziale anche in grado di appello;

- che sia parificata la spedizione per posta al deposito;

- che sia consentita l'impugnazione del rifiuto dell'autotutela nonché la competenza delle Commissioni anche per il risarcimento dei danni.

Certo, riconosco che le problematiche della giustizia tributaria sono tante e non tutte possono essere risolte, l'importante, però, che se ne incominci a parlare (approfittando dell'introduzione di un possibile condono fiscale), con l'ottica costante di mettere il contribuente in una posizione di effettiva parità processuale con il Fisco, davanti ad un giudice professionale che sia ed appaia "terzo".

## 2) Decreto Omnibus - Tremonti-Sud

### **Il diniego e la revoca del credito d'imposta sono impugnabili alle commissioni tributarie**

La Tremonti-Sud (art. 10 D.L. n. 138/2002), diversamente dal credito d'imposta (art. 8 L.n. 388/2000) e dalla Tremonti-bis (L.n. 383/2001), non è utilizzabile automaticamente ma richiede per la fruizione che le

imprese interessate debbano inoltrare, soltanto in via telematica, al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate, **prima di avviare l'investimento**, un'istanza contenente:

- 1) gli elementi identificativi dell'impresa;
- 2) l'ammontare complessivo **netto** dei nuovi investimenti (Circ. n. 59/E del 24/7/2002);
- 3) la ripartizione regionale degli stessi;
- 4) l'impegno, a pena di disconoscimento del beneficio, ad avviare la realizzazione degli investimenti successivamente alla data di presentazione della medesima istanza e, comunque, entro sei mesi dalla predetta data. Per avvio della realizzazione dell'investimento si intende l'emissione del buono d'ordine ovvero l'inizio delle attività da realizzare in economia.

L'Agenzia delle Entrate - Centro operativo di Pescara - esamina l'istanza di cui sopra secondo l'ordine cronologico di presentazione e con una corsia preferenziale per le piccole e medie imprese e, entro **30 giorni** dalla presentazione della stessa, comunica, sempre e soltanto in via telematica, l'eventuale **diniego del contributo**:

- a) per la sola mancanza di uno degli elementi di cui ai precedenti nn. 1-2-3 e 4;
- b) ovvero per l'esaurimento dei fondi stanziati, pari a 870 milioni di euro per l'anno 2002 e 1.740 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2003 al 2006.

Il beneficio, invece, si intende concesso decorsi 30 giorni dalla presentazione dell'istanza e senza comunicazione di diniego dell'Agenzia delle Entrate (c.d. silenzio-assenso).

Il diniego del contributo è atto impugnabile dinanzi la Commissione Tributaria Provinciale ai sensi dell'art. 19, primo comma, lett. h), D.Lgs. n. 546/92, che prevede tassativamente le ipotesi di "diniego o revoca di agevolazioni".

Nel concetto generico di "agevolazioni" rientra senz'altro il credito d'imposta, che comporta una riduzione del carico fiscale.

Il termine perentorio di sessanta giorni per il ricorso decorre dalla comunicazione, in via telematica, del diniego e la competenza territoriale è della Commissione Tributaria Provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio al quale spettano le attribuzioni sul tributo controverso

(art. 4, 1° co., D.Lgs. n. 546/92), in base al domicilio fiscale dei contribuenti.

Il collegamento essenziale che esiste tra le Commissioni Tributarie e l'Ufficio finanziario giustifica la qualificazione della competenza territoriale come funzionale ed inderogabile.

Logicamente, tra i possibili motivi del ricorso il contribuente potrà eccepire:

1) che non c'è stata alcuna mancanza di uno degli elementi previsti dalla legge o che trattasi di una eventuale inosservanza di natura formale, facilmente riscontrabile dagli uffici;

2) il mancato rispetto dell'ordine cronologico, tenuto conto della corsia preferenziale per le piccole e medie imprese;

3) la contestazione che, ad una certa data, non si era verificato l'esaurimento dei fondi stanziati, che la Commissione Tributaria potrà rilevare utilizzando i poteri istruttori di cui dispone, anche mediante consulenza tecnica (art. 7/D.Lgs. 546).

Inoltre, il contribuente conserva la medesima tutela giudiziaria anche nella ipotesi della **successiva dichiarazione** che deve essere presentata entro il secondo mese successivo alla data di chiusura dell'esercizio in cui è stata presentata la precedente istanza.

Infatti, questa **ulteriore** dichiarazione, da trasmettere sempre in via telematica al Centro operativo di Pescara, deve contenere:

1) il settore di appartenenza;

2) l'ammontare dei nuovi investimenti effettuati alla predetta data suddivisi per area regionale interessata;

3) l'ammontare del contributo utilizzato in compensazione alla medesima data;

4) il limite di intensità di aiuto utilizzabile.

Anche in questo caso, qualora il Centro operativo di Pescara dovesse contestare qualcosa, sempre in via telematica, il contribuente potrà ricorrere alla Commissione tributaria competente come sopra, in quanto siamo sempre in presenza di una revoca (totale o parziale) di un'agevolazione, e potrà sempre chiedere la sospensione dell'atto (art. 47/546).

### 3) La responsabilità civile dei giudici tributari

L'istituto della responsabilità civile dei magistrati è stato disciplinato organicamente dalla legge del 13 aprile 1988 n.117 che, passando attraverso il referendum dell'8 e 9 novembre 1987, nasce da profonde tensioni e da un iter parlamentare alquanto complesso.

Le origini della normativa vanno ricercate senz'altro in più direzioni, non soltanto, dunque, nella reazione ad alcune carenze oggettive ed aspetti patologici del sistema giudiziario (casi di denegata giustizia, iniziative giudiziarie spesso avventate, protagonismo di alcuni magistrati) quanto, forse e per lo più, in una strategia che coinvolse tutte le forze politiche del tempo, con l'obiettivo primario di definire il ruolo del giudice, specialmente nei rapporti con gli altri poteri<sup>1</sup>.

In ordine all'ambito operativo della disciplina introdotta dalla legge n.117, occorre esaminare due aspetti caratterizzanti, cioè sia il profilo **soggettivo** di applicabilità della normativa, ovvero l'individuazione dei giudici soggetti alla fattispecie della responsabilità civile, sia il profilo **oggettivo**, ossia l'identificazione dei casi in cui può dirsi ricorrere tale responsabilità.

Quanto al primo dei profili indicati, il dettato dell'art.1 specifica che la disciplina di cui si tratta è "applicabile a tutti gli appartenenti alle magistrature ordinaria, amministrativa, contabile, militare e **speciali**, che esercitano l'attività giudiziaria indipendentemente dalla natura delle funzioni, nonché **agli estranei che partecipano all'esercizio della funzione giudiziaria**".

Non esiste dubbio alcuno, pertanto, circa l'estensione di una responsabilità civile a tutte le magistrature, cioè oltre quella ordinaria, anche quella della Corte dei Conti, del Consiglio di Stato, dei Tribunali Amministrativi Regionali, Dei Tribunali Militari, **delle Commissioni Tributarie Provinciali e Regionali, nonché, in passato, anche della Commissione Tributaria Centrale**. La legge introduce, peraltro, una ulteriore precisazione dal punto di vista dell'individuazione dei soggetti cui essa si applica, perciò si riferisce agli appartenenti alle magistrature che esercitano l'attività giudiziaria, indipendentemente dalla natura delle

<sup>1</sup> LUIGI SCOTTI: "La responsabilità civile dei magistrati", Giuffrè Editore, Milano 1988.

funzioni svolte. Si tratta, in sostanza, di una formula piuttosto ampia che si allarga ad ogni angolazione del giudiziario ed ingloba non solo l'esercizio di funzioni decisorie, ma qualsiasi attività svolta dal giudice nel campo giudiziario, quale che sia la sua natura.

Dal punto di vista oggettivo, invece, in virtù del dettato dell'art.2 della citata legge, la responsabilità civile del giudice scaturisce da ogni comportamento, atto o provvedimento giudiziario posto in essere dal magistrato nell'esercizio delle sue funzioni con **dolo o colpa grave** o nell'ipotesi in cui vi sia diniego di giustizia.

È necessario, pertanto, che il comportamento, atto o provvedimento sia posto in essere nell'esercizio delle funzioni, ovvero che sia connesso all'attività giudiziaria come manifestazione dei poteri doveri conferiti al magistrato.

Mentre l'agire con **dolo** determina, in ogni caso, una responsabilità del giudice (**ovviamente anche di quello tributario**) per il danno ingiusto arrecato al cittadino, nell'ipotesi della **colpa grave** tale responsabilità esiste **solo** in presenza di situazioni particolari, espressamente individuate dall'art.2 della citata legge ovvero:

a) in caso di **grave violazione di legge determinata da negligenza inescusabile**: ciò è quanto si verifica ogni qualvolta il giudice non applica la legge pur ricorrendone i presupposti, oppure applica una norma non più vigente o risolve il caso concreto con una norma che non esiste affatto nell'ordinamento. Il richiamo puntuale alla negligenza inescusabile nella commissione della grave violazione di legge, implica una totale mancanza di attenzione, da parte dell'operatore del diritto, nell'uso del diritto stesso, una trascuratezza sì evidente da non avere giustificazione di sorta, e tale da apparire espressione di incuria e di mancanza di professionalità;

b) in caso di **affermazione, determinata da negligenza inescusabile, di un fatto la cui esistenza è incontrastabilmente esclusa dagli atti del procedimento**;

c) in caso di **negazione, determinata da negligenza inescusabile, di un fatto la cui esistenza risulta incontrastabilmente dagli atti del procedimento**;

d) in caso di **emissione di provvedimento** concernente la libertà della persona fuori dei casi consentiti dalla legge oppure senza motivazione (per il solo settore **penale**).

Da una breve disamina delle indicate ipotesi emerge, inconfutabilmente, che al di là della fattispecie di cui al punto d) che concerne l'ambito tipicamente penale, quelle di cui ai punti a) b) e c) trovano puntuale applicazione anche in campo tributario, comportando una responsabilità civile dello stesso giudice tributario ed il correlato diritto del contribuente ad essere risarcito dell'ingiusto danno subito, tenuto conto che, espressamente il legislatore, in materia, all'art.2 citato, comprende sia le giurisdizioni speciali, quale quella tributaria, sia gli estranei che partecipano all'esercizio delle funzioni giudiziarie (chiaro richiamo ai componenti onorari delle Commissioni tributarie). A dire il vero, proprio in ambito tributario, in più occasioni è risultata evidente l'insufficienza della normativa de qua, sicchè nella prospettiva di una tutela effettiva ed efficace del contribuente, nonché di una vera terzietà del giudice tributario sempre richiamata, sarebbe opportuno prevedere ipotesi **specifiche** di responsabilità del giudice tributario, vista la **specialità** della materia di cui si tratta e al di là della genericità della legge n.117/88 relativa alla magistratura nel suo complesso.

Non sfugge che, su questo specifico tema, la dottrina e la giurisprudenza abbiano studiato ed analizzato casi di abusi e conseguente responsabilità civile dei magistrati soprattutto in ambito civile e penale, ma le problematiche legate all'operato di giudici, che, in ipotesi, negano in sede processuale un fatto specifico, pur essendo palese la sua sussistenza, o procedono ad una interpretazione della legge applicabile al di là di ogni logica si possono verificarsi anche nei giudizi dinanzi alle Commissioni Tributarie. Quali possono essere, allora, le ipotesi possibili in ambito tributario? Rispetto alle fattispecie di cui ai punti a), b) e c) dell'art.2, può accadere, ad esempio:

1) che i giudici tributari neghino l'esistenza di una domanda di condono, pur essendo stata, questa, regolarmente presentata dal contribuente nei termini e nei modi previsti ex lege e risulti, dagli atti del processo, che l'Ufficio ha comunicato l'avvenuta presentazione della domanda di cui si tratta, ed è stata puntualmente acquisita e depositata la relativa documentazione;

2) ovvero, ancora, ed al contrario, possono ritenere esistente una circostanza fattuale la cui inesistenza è chiaramente posta in luce dalle risultanze acquisite agli atti, supponendo esistente e conosciuto dal con-

tribuente (in ipotesi una ditta) un processo verbale di constatazione di cui non vi è traccia e conoscenza, atteso che esso non è mai stato redatto dai militari verificatori, né tantomeno la stessa ditta è stata oggetto di ispezione o verifica

3) un'ipotesi ulteriore facilmente verificabile potrebbe essere quella della conferma, da parte dei giudici tributari, di un avviso di accertamento con cui l'amministrazione contesti ad un soggetto un certo reddito sulla base del presunto possesso di immobili o di automobili, in applicazione dello strumento del redditometro, quando, al contrario, il soggetto non possiede alcuno di beni indicati e ciò è pienamente provato o con specifica documentazione o con atti notori.

4) Collegato alla fattispecie di cui al punto 3), potrebbe anche essere il caso dell'attribuzione ad un contribuente di un certo reddito in circostanze di **omonimia**, che risultino chiaramente provate da documentazione anagrafica.

Implicazioni problematiche presenta, altresì, la responsabilità del giudice nell'interpretazione delle norme di diritto e nella valutazione di fatti. Non può trascurarsi che, in sede di lavori preparatori della legge n.117, si avvertì l'esigenza di contemperare esigenze ugualmente degne di tutela, ovvero il rispetto dell'indipendenza e dell'autonomia della magistratura, da una parte, e la garanzia del diritto del cittadino (**anche nella sua veste di contribuente**) al risarcimento del danno ingiusto, dall'altra.

Fu prevista, allo scopo, una "clausola di salvaguardia", attraverso la quale si nega qualsiasi possibilità di sindacare il modo in cui il giudice interpreta la norma che applica o procede alla valutazione dei fatti sottoposti al suo esame. Se ciò si rivela indiscutibilmente utile ad evitare il proliferare di giudizi al riguardo, non può ignorarsi però che, talvolta, l'interpretazione e la valutazione dei giudici vanno al di là dell'area di "una legittima interpretazione della norma e di una possibile valutazione del fatto"<sup>2</sup>.

È vero che "nel rispetto del principio costituzionale dell'autonomia e indipendenza del giudice, **anche tributario**, resta scevra da responsabilità la lettura della legge secondo uno dei significati possibili, sia pure il meno probabile e convincente, purchè se ne dia conto in motivazione";

<sup>2</sup> LUIGI SCOTTI "La responsabilità civile di magistrati", Giuffrè Editore Milano 1988.



tuttavia, potrebbe verificarsi, anche nell'ambito delle commissioni tributarie, l'ipotesi di giudici che interpretano le norme di diritto o valutano i fatti in termini contrastanti con qualsiasi criterio logico, con l'adozione di scelte aberranti nella ricostruzione della volontà del legislatore, manipolando il testo normativo, sconfinando nel diritto libero<sup>3</sup>. Una fattispecie di questo tipo potrebbe ricorrere, ad esempio, se i giudici tributari procedessero all'interpretazione della normativa, in tema di agevolazioni dell'imposta di registro (legge 984 del 27/12/77), negando le stesse ad una cooperativa agricola, ritenendo tale regime agevolativo applicabile solo alle società forestali, mentre invece la legge **espressamente** parla di "**cooperative agricole e loro consorzi**", **oltre che di società forestali**. Nessuno potrebbe escludere in tale circostanza l'esistenza di un marchiano errore di interpretazione, in violazione, in primo luogo, del canone fondamentale di ermeneutica, in virtù del quale una norma giuridica deve essere interpretata, innanzitutto, dal punto di vista letterale, non potendosi attribuire al testo se non il senso fatto palese dal significato delle parole secondo la connessione di esse (art.12 delle disposizioni sulla legge in generale).

Vi è, dunque, una linea di demarcazione tra attività interpretativa tutelata e colpa grave, sicchè genera responsabilità del giudice quel provvedimento emanato non come esplicazione di discrezionalità interpretativa, bensì per una **negligenza macroscopica ed inescusabile** del magistrato nella lettura del testo di legge.

Quanto precisato innanzi conduce, giocoforza, chi vive quotidianamente la realtà dei processi tributari, ad avvertire l'esigenza di un ripensamento della disciplina sulla responsabilità civile dei giudici tributari, soprattutto quando evidente è il sopruso perpetrato a danno del contribuente; sicchè, lungi dall'innescare inutili polemiche, sarebbe opportuno rivedere la normativa relativa alla responsabilità del giudice tributario, che individui ipotesi più **specifiche**, attesa la particolarità della materia tributaria e la natura degli interessi coinvolti, che non sono esclusivamente economici, posto che, in taluni casi, un provvedimento ingiusto rischia di incidere molto più di quanto non si creda sulla vita lavorativa e privata del contribuente.

<sup>3</sup> Corte di Cassazione, sent. n. 11880 del 20/09/01.

#### 4) Credito d'imposta investimenti

##### Sospensione del provvedimento di diniego emesso dal centro operativo di Pescara

L'art. 8 della Legge 23 dicembre 2000 n. 388, come modificato ed integrato dall'art. 10 del D.L. 08 luglio 2002 n. 138, convertito con modifiche dalla Legge 08 agosto n. 178, per la concessione del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate, oltre che prevedere un limite quantitativo, ha, per la prima volta, previsto l'intervento autorizzativo del Centro Operativo di Pescara.

Infatti, in base alla succitata norma, "L'Agenzia delle entrate comunica, in via telematica, entro 30 giorni dalla presentazione delle domande, il diniego del contributo per la mancanza di uno degli elementi di cui al comma 1-bis, ovvero per l'esaurimento dei fondi stanziati.

Il beneficio si intende concesso decorsi 30 giorni dalla presentazione dell'istanza e **senza comunicazione di diniego da parte dell'Agenzia delle entrate**".

Il suddetto provvedimento è impugnabile, entro il termine perentorio di sessanta giorni, alla competente Commissione Tributaria del domicilio fiscale del contribuente, in quanto rientra tra gli atti impugnabili, ai sensi dell'art. 19, primo comma, lett. h), D.Lgs. 31/12/1992 n. 546, che prevede "il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari".

I primi provvedimenti di diniego sono stati impugnati, preliminarmente, per un palese difetto di motivazione, ai sensi e per gli effetti degli artt. 3 della Legge 07 agosto 1990 n. 241 e 7 della Legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto del contribuente).

Premesso, infatti, che ogni provvedimento amministrativo deve essere motivato, nel senso che deve indicare, in modo preciso ed esauriente, i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria, è evidente il difetto di motivazione dell'atto succitato perché non traspare alcuna indicazione, finalizzata alla ulteriore tutela del contribuente, circa:

- a) l'Ufficio presso il quale ottenere informazioni complete circa l'atto comunicato ed il responsabile del procedimento;
- b) l'organo o l'autorità amministrativa innanzi al quale promuovere il riesame del provvedimento impugnato;
- c) le modalità, il termine, l'organo giurisdizionale o l'autorità amministrativa cui ricorrere.

Inoltre, i provvedimenti di diniego del Centro operativo di Pescara non contengono alcuna espressa e puntuale motivazione circa i motivi di rigetto.

Ai sensi dell'art. 97 della Costituzione, l'attività amministrativa deve sempre essere improntata al rispetto dell'obbligo della motivazione non solo quando ciò è imposto da una norma di legge o da un regolamento ma, soprattutto, in tutti i casi in cui dei provvedimenti emanati conseguano sacrifici delle posizioni dei privati o quando gli atti siano adottati in contrasto dei vari interessi o quando la stessa natura dell'atto rende necessario, a garanzia degli interessati, conoscere le ragioni che lo hanno originato, in modo che sull'atto stesso possa svolgersi un efficace controllo di legittimità.

Inoltre, i provvedimenti di rigetto sono impugnabili anche nel merito o per mancanza dei presupposti di fatto e di diritto previsti dalla più volte citata normativa.

L'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile, stabilendo che *la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo*, sancisce nel nostro ordinamento, il fondamentale **principio di irretroattività**, istituendo una vera e propria "guida" che regola la **successione** delle leggi nel tempo e alla quale il legislatore, e colui che applica la legge, deve attenersi poiché, proprio dal rispetto di questa regola, derivano rapporti certi, tesi a garantire una civile convivenza. Con l'art. 11 cit., infatti, è stato sancito un **fondamentale** dettame: la legge nuova non può riferirsi, per ciò che riguarda le sue conseguenze giuridiche, né alle situazioni esaurite **prima** della sua entrata in vigore né a quelle sorte **anteriormente** ma ancora in vita.

Il medesimo valore deve essere, inoltre, attribuito all'art. 3 dello Statuto del contribuente che, regolando specificatamente l'efficacia nel tem-

po delle norme tributarie, sancisce che «*le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo*».

Quindi, dal combinato disposto dei due articoli indicati, si evince che una nuova normativa non può regolare un fatto accaduto **precedentemente** al momento in cui il provvedimento ha cominciato a dispiegare i suoi effetti.

Precisamente, come potrebbe incidere il c.d. *jus superveniens* su uno stato di fatto che, nel momento in cui si è verificato, non era contemplato da alcuna norma o lo era in modo differente?

Precisato ciò, è necessario soffermarsi sull'ingarbugliato quadro legislativo che disciplina il credito di imposta.

Questo beneficio è stato regolamentato con l'**art. 8, 1° e 5° comma, della Legge n. 388 del 23 dicembre 2000** (Legge Finanziaria 2001), entrata in vigore il 14 marzo 2001, ed è una agevolazione di natura fiscale concessa, appunto, sotto forma di credito di imposta, inizialmente per gli investimenti effettuati nelle aree svantaggiate del territorio nazionale dal 14 marzo 2001 al 31 dicembre 2006. Questa è una opportunità che può essere utilizzata da tutti i contribuenti che dichiarano un reddito di impresa e che promuovono investimenti nelle aree depresse del paese, compensando il *bonus* fiscale con le imposte e i contributi dovuti.

La disposizione originaria era caratterizzata dai seguenti elementi:

- non era stabilito alcun tetto massimo di spesa e di copertura da parte dello Stato;
- requisito fondamentale per beneficiare del credito era effettuare nuovi investimenti;
- i beneficiari potevano usufruire del credito di imposta dal momento **dell'avviamento** dell'investimento **senza dover preventivamente** presentare alcuna **istanza**;
- il credito di imposta era determinato con riguardo ai nuovi investimenti **avviati** in ciascun periodo di imposta e andavano indicati nella relativa dichiarazione dei redditi;
- la data di sostenimento dei costi era determinata in riferimento ai parametri forniti dall'art. 75 T.U.I.R. (C.M. n. 41 del 18 aprile 2001), soltanto ai fini del periodo di imposta di competenza.

Successivamente, è intervenuto il **Decreto Legge n. 138 dell'8 Luglio 2002**, (entrato in vigore il medesimo giorno) che, con l'**art. 10**, ha modificato, drasticamente ed irrazionalmente, la precedente normativa (art. 8 L. 388/2000), stabilendo, innanzitutto, una restrizione delle tipologie di imprese, poiché è stato modificato il requisito soggettivo. Infatti, trovano accesso al beneficio **solo** le imprese che operano nei seguenti settori:

- estrattivo e manifatturiero;
- dei servizi;
- del turismo;
- del commercio;
- delle costruzioni;
- della produzione e distribuzione di energia elettrica, vapore ed acqua calda;
- della trasformazione dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura.

È stata anche modificata la **localizzazione** degli investimenti. Infatti, il credito di imposta spetta, con la modifica legislativa, per gli investimenti destinati a unità produttive situate nelle aree svantaggiate del territorio italiano rappresentate dalle seguenti regioni: Puglia, Basilicata, Campania, Calabria, sardigna, Sicilia, Molise e Abruzzo.

Circa la decorrenza della norma è stabilito che le modifiche hanno effetto a partire dell'**8 luglio 2002** e riguardano gli investimenti avviati **solo** dopo tale data. Con la circolare 59/E è stato poi precisato che l'investimento si considera avviato con la *«sottoscrizione di qualsiasi contratto, atto o documento, in uso nella pratica commerciale, purché impegnativo tra le parti e comprovante in modo non equivoco l'inizio della realizzazione dell'investimento»*.

Oggetto del beneficio sono gli investimenti effettuati secondo quelli che sono i parametri sanciti dall'art. 75, 2° comma, T.U.I.R. ovvero quando viene accettato il primo stato di avanzamento dei lavori. In particolare, si tratta degli investimenti relativi all'acquisto, alla costruzione in economia o mediante appalto a terzi, al leasing (purché nel contratto sia previsto il diritto di riscatto) di beni strumentali o immateriali nuovi.

Con la normativa in esame è stata anche modificata la modalità di

**presentazione dell'istanza.** Infatti, se precedentemente occorreva solo fare gli investimenti, adesso, **preliminare a tutta la procedura**, è la presentazione **preventiva**, in via telematica, di un'apposita istanza (a partire dal 25 luglio c.a.) al Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate, utilizzando il software "**Credito 388**". Pertanto, l'istanza deve essere inviata **prima** dell'inizio della realizzazione dell'investimento, che **dovrà essere avviato entro sei mesi dall'invio**.

Questi sono stati, quindi, i cardini normativi fino all'entrata in vigore della **Legge n. 178 dell'8 agosto 2002** (G. U. 187 del 10 agosto 2002) di conversione del Decreto Legge esaminato, con cui sono state operate ulteriori modifiche al precedente sistema. Infatti, con la legge indicata, il legislatore ha esteso i benefici anche al Nord, sebbene la Commissione Europea avesse autorizzato il credito di imposta investimenti solo per il Mezzogiorno relativamente al D. L. n. 138/2002.

### **Incertezze legislative**

Pertanto, da questo breve esame, risulta evidente come la situazione legislativa e normativa relativa al beneficio del credito di imposta sia costellata da molte **incertezze** relativamente alle quali si è cercato almeno di differenziare i seguenti periodi:

**a) 14 marzo 2001 – 8 luglio 2002:** si applica l'art. 8 della L. 388/2000, così come strutturato **originariamente**, ossia senza preventiva domanda e senza limiti di spesa.

**Presupposto:** solo l'avviamento di nuovi investimenti.

**Periodo di imposta:** il credito è determinato con riguardo ai nuovi investimenti eseguiti in ciascun periodo di imposta e va indicato nella relativa dichiarazione dei redditi.

**Investimenti agevolabili:** secondo quanto stabilito con la Circolare 41/E sono agevolabili dalla data di sostenimento dei costi il cui momento decorre secondo i criteri dell'art. 75 del T.U.I.R.

**b) 9 luglio 2002 – 10 agosto 2002:** si applica il D.L. 138/2002.

**Presupposto:** previa istanza al C.O. di Pescara dal 25 luglio c.a.

**Limiti soggettivi:** le imprese di determinati settori.

**Limiti quantitativi:** misura massima del credito 85%.

**Investimenti:** quelli avviati **successivamente** alla data di entrata in vigore del D.L.

**Avvio dell'investimento:** con l'emissione del buono d'ordine o con l'inizio dell'attività. Secondo la Circ. 59/E è sufficiente qualsiasi contratto, atto o documento in uso nella pratica commerciale, purché impegnativo tra le parti.

c) **Dall'11 agosto in poi:** si applica la L. 178/2002.

**Applicazione:** agli investimenti per cui, **successivamente** alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, risulta presentata l'istanza al **C.O. di Pescara**.

**Avvio dell'investimento:** emissione del buono d'ordine o inizio delle attività da realizzare in economia.

**Soggetti destinatari:** oltre a quelli previsti dal D.L. si dà accesso alle imprese del Nord.

### **Disapplicazione della circolare n. 66/E del 6 agosto 2002 dell'Agenzia delle Entrate**

In merito a questa eccezione, si fa, in primo luogo, presente che ai sensi dell'art. 7, 5° comma, del D. Lgs. del 31 dicembre 1992 n. 546, la Commissione tributaria, se ritiene illegittimo un regolamento o un atto generale rilevante ai fini della decisione, non lo applica, in relazione all'oggetto dedotto in giudizio. Questa norma, quindi, riconosce la possibilità per il giudice tributario di poter disconoscere l'efficacia dispositiva degli atti amministrativi o generali ritenuti illegittimi, decidendo la controversia senza tener conto dell'atto stesso, considerandolo *tamquam non esset*.

Pertanto, si può chiedere la **disapplicazione** della circolare indicata poiché risulta totalmente illegittima, per i seguenti motivi:

- estende il beneficio alle imprese del Nord, sebbene ancora non vi sia alcuna autorizzazione comunitaria in relazione al loro ingresso ed, inoltre, alla data del 25 luglio 2002 era operante **solo** il D.L. 138/2002, che prevedeva soltanto le aziende del Sud;

- disconosce tutti quei diritti agevolativi acquisiti dalle imprese con

la precedente normativa, modificandoli arbitrariamente e retroattivamente, in senso peggiorativo, poiché sono stati ristretti e limitati i requisiti normativi, come ampiamente indicato nei punti precedenti;

- dispone un assurdo sistema di accesso al conseguimento del beneficio, poiché stabilisce l'istituzione di una graduatoria senza preventivamente indicarne i criteri in base ai quali accedervi. Da ciò deriva che, poiché relativamente agli investimenti non è stato posto alcun vincolo qualitativo e quantitativo, vi possono trovare ingresso imprese che hanno effettuato minimi investimenti ed essere escluse quelle che hanno investito notevoli capitali.

Per tutto quanto esposto, risulta evidente l'illegittimità di una simile regolamentazione e, pertanto, è necessario disapplicare la circolare che ne dà attuazione.

### **Prime denunce**

Prima in Italia, la Commissione Tributaria Provinciale di Lecce si è trovata a decidere circa la richiesta di sospensione degli effetti del provvedimento di diniego del Centro Operativo di Pescara dell'istanza di utilizzo del credito di imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate, presentata unitamente al ricorso per l'annullamento dell'indicato provvedimento, poiché inficiato da difetto di motivazione, in quanto emesso in violazione degli artt. 3 L. 241/90 e 7 L. 212/00, da violazione dell'art. 11 disp. sulla legge in gen. e dell'art. 3 della L. 212/00, ed, infine, da falsa applicazione dell'art. 10 della L. 8 agosto 2002 n. 178 per mancanza dei presupposti di fatto e di diritto.

In data 21/11/2002, il Presidente della Commissione Provinciale, con **due decreti (n. 98 e 99 di pari data)**, ha disposto, appunto, la sospensione provvisoria dei provvedimenti impugnati. In merito a ciò, è necessario soffermarsi per riflettere sulle immediate conseguenze che derivano da tale determinazione che ha provocato, come risultato concreto, quello di sospendere gli effetti negativi del provvedimento di rigetto dell'istanza e, conseguentemente, la possibilità per la società di poter usufruire del credito di imposta. Infatti, premesso che la legge differen-



zia tra credito di imposta occupazione, per beneficiare del quale è necessario un assenso espresso dell'Amministrazione Finanziaria, e credito di imposta investimenti, per il quale, è necessario, invece, un espresso rigetto da parte del Centro Operativo di Pescara, è evidente che, sospendendo gli effetti del provvedimento di rigetto, come conseguenza concreta si avrà che l'impresa si troverà a poter beneficiare del credito di imposta, al pari di tutti quei contribuenti che il 25 luglio c.a. hanno ottenuto l'accoglimento delle istanze presentate. Nella vigenza del D.L. n. 253/2002, pertanto, dovranno presentare, entro il 31/01/2003, a pena di decadenza, i dati relativi agli investimenti realizzati; non potranno utilizzare, invece, il relativo credito sino al 30/03/2003 ed, infine, potranno utilizzare il credito, in futuro, nella seguente misura: del 35% del suo ammontare complessivo nell'anno 2003, del 70% del suo ammontare complessivo nell'anno 2004 e del 100% nell'anno 2005.