

## Nulla l'avviso di recupero del bonus investimenti se non sono osservati forma e tempi di richiesta

Commissione tributaria provinciale di Bari - Sezione VI

Sentenza 2 luglio-15 settembre 2004 n. 224/6/04

(Presidente: Volpe; Relatore: Introna; XY Srl contro Agenzia delle entrate - Ufficio Bari 1)

Punto a favore del contribuente nell'utilizzo del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate previsto dalla legge 388/2000. La Ctp di Bari ha accolto il ricorso di un contribuente che aveva contestato la procedura di recupero del Fisco, basata su una comunicazione che, se non opposta, avrebbe comportato iscrizione a ruolo a titolo definitivo. Per i giudici, un simile atto doveva essere notificato in piena regola. La Ct bocchia, così, una procedura che invece si avvia a diventare regola se resterà immutato il comma 30 dell'articolo 34 della nuova Finanziaria.

### Sentenza

Preliminarmente si procede alla riunione dei ricorsi per connessione oggettiva e soggettiva. L'Agenzia delle Entrate Ufficio Bari 1 ha notificato il 20/11/2003 a mezzo posta alla società XY s.r.l. ed al legale rappresentante della stessa, Sig. W, avviso di recupero del credito di imposta per investimenti nelle aree svantaggiate previsto dall'art. 8 legge 388/2000 n. 884CRO100399/2003. Con detto avviso l'Ufficio, sulla base dei modelli F/24 recanti l'utilizzo del credito di imposta in compensazione ex D.Lgs. 241/1997, ha accertato l'avvenuta indebita compensazione del credito di imposta nel periodo di sospensione (13/11/2002-9/4/2003) previsto dal D.L. 12/11/2002 n. 253 art. 1 e dall'art. 62 legge 27/12/2002 n. 289 ed invita a provvedere al pagamento - entro giorni 60 di € 103.924,24, per credito indebitamente utilizzato, di € 4.287,23 per interessi, di € 30.201,07 per sanzioni nella misura del 30% del credito, precisando che in caso di mancato versamento diretto la riscossione delle somme avverrà mediante iscrizione a ruolo in via definitiva. Le parti notificate, rappresentate e difese dall'Avv. Z e dall'Avv. K, hanno depositato il 23/12/2003 distinti ricorsi, notificati il 15/12/2003 all'Agenzia delle Entrate Ufficio Bari 1 e, successivamente il 30/12/2003 all'Agenzia delle Entrate Ufficio Bari 2. I ricorrenti premettono che la società ha chiesto ed ottenuto il diritto di fruire del credito di imposta ex art. 8 Legge 388/2000; che ha proceduto alla parziale compensazione dei propri debiti tributari con il credito di imposta maturato; che ha comunicato i dati relativi agli investimenti effettuati, che in data 8/10/2003 l'Agenzia delle Entrate di Bari 1 ha eseguito, un accesso nei confronti della società per verificare la corretta applicazione delle disposizioni relative; che in data 14/10/2003

i verbalizzanti hanno ripreso le operazioni di verifica chiudendo con un p.v. di verifica giornaliero; che non è stato notificato alcun p.v.c.; che è stato notificato avviso di recupero del credito di imposta indebitamente utilizzato richiedendo il pagamento per l'importo del credito compensato degli interessi e delle sanzioni ed espongono le motivazioni. Sostengono l'illegittimità dell'avviso poiché lo stesso è stato notificato in violazione delle norme di cui agli artt. 2 e 3 della legge 890/82 e per violazione dell'art. 3 dello statuto dei diritti del contribuente. Eccepiscono la nullità dell'avviso per violazione della legge poiché l'atto impugnato non è previsto da alcuna norma.

Affermano che l'art. 8 della L. 388/2000 prevede esclusivamente l'utilizzo del credito in compensazione per cui la procedura per il recupero del credito è quella prevista dall'art. 36-bis D.P.R. 600/73 mediante iscrizione a ruolo. Eccepiscono l'illegittimità del recupero operato sulla base del D.L. 253/02 non convertito rilevando che l'art. 62 della Legge 289/2002 ha abrogato l'art. 1 D.L. 253/02 prevedendo che restano validi gli atti ed i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti ed i rapporti giuridici sorti sulla base delle predette disposizioni. È infine eccepita l'incostituzionalità dell'art. 62 della legge 289/02 nella parte in cui fa salvi gli effetti dell'art. 1 del D.L. 253/2002 non convertito in legge. Per tutti i detti motivi chiedono la declaratoria della nullità dell'atto ed in subordine la rimessione alla Corte Costituzionale dell'art. 62 Legge 289/02. L'Agenzia delle Entrate Ufficio Bari 2 il 2/1/2004 ha depositato controdeduzioni eccependo la carenza di legittimazione passiva. L'Agenzia delle Entrate Ufficio Bari 1 il 14/01/2004 ha depositato controdeduzioni nelle quali afferma che «ritiene insussistenti i presupposti giuridici



sulla base dei quali sia stata formulata la richiesta di riconoscimento del credito di imposta peraltro ampiamente esposti nella motivazione del provvedimento di revoca». E chiede il rigetto del ricorso. Lo stesso ufficio ha presentato in data 10/5/2004 memorie aggiuntive con le quali premette che l'atto è un avviso di recupero, e non individua alcuno degli atti impugnabili ex art. 19 D.Lgs. 546/1992. Precisa che allo stesso consegue una iscrizione a ruolo ex art. 36-bis D.P.R. 600/1973 per cui trattandosi di "avviso bonario" la notifica dell'atto non effettuata ritualmente non assume valore di nullità. Inoltre afferma che la normativa concernente gli investimenti nelle aree svantaggiate e la sospensione del credito di imposta avvenuta con D.L. 253/2002 non si pone in contrasto con la legge 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente). Il 21/6/2004 le parti ricorrenti hanno depositato memorie illustrative ed eccepiscono l'inammissibilità per l'atto di costituzione in giudizio dell'ufficio ritenendo che detto atto risulta privo dei contenuti di cui all'art. 23 D.Lgs. 546/92 in quanto le controdeduzioni non formulano alcuna presa di posizione nei confronti delle eccezioni mosse dalle ricorrenti. Affermano inoltre che l'Ufficio con le memorie aggiuntive presentate ex art. 32 D.Lgs. 546/1992 ha proposto motivi nuovi formulando *ex novo* richiesta di inammissibilità. Ribadiscono che l'atto, denominato dall'Ufficio, "provvedimento di revoca" con cui vengono irrogate le sanzioni è sicuramente un provvedimento compreso fra quelli elencati nell'art. 16 D.Lgs. 546/1992. All'odierna udienza sono presenti per i ricorrenti l'Avv. Q, per l'Ufficio Bari 1 il Dott. S e per l'Ufficio Bari 2 la Dott.ssa H che chiede l'estromissione dal processo dell'Ufficio di Bari 2 per carenza di legittimazione passiva. L'Avv. Q si riporta agli atti, sottolinea le eccezioni evidenziate nei ricorsi, chiarisce che l'ufficio ha violato le norme dello statuto dei contribuenti e chiede l'accoglimento dei ricorsi. Il dott. S precisa che - i ricorrenti hanno impugnato una semplice comunicazione cui solo in seguito sarebbe avvenuta l'iscrizione a ruolo per indebito utilizzo del credito di imposta; non ravvisa violazione allo statuto dei contribuenti per cui chiede il rigetto dei ricorsi.

#### Motivi della decisione

L'Ufficio, con le memorie difensive aggiuntive depositate il 10/5/2004 non ha, come previsto dall'art. 32 D.Lgs. 546/92 dallo stesso ufficio citato, illustrato e sviluppato i motivi già dedotti nella costituzione in giudizio del 14/1/2004, ha bensì proposto motivi nuovi non suscettibili di considerazione e valutazione. L'affermazione del rappresentante dell'ufficio nell'odierna udienza secondo cui l'atto è una semplice comunicazione non è condivisibile. L'esame dell'atto fa rilevare che oltre a richie-

dere le somme per l'ammontare del credito ritenuto indebitamente utilizzato sono stati richiesti gli interessi maturati ed erogate sanzioni, precisando che «in caso di mancato versamento diretto si provvede alla riscossione delle somme complessivamente dovute maggiorate degli ulteriori interessi maturati, mediante iscrizione a ruolo in via definitiva». Appare evidente che, per detti motivi, l'atto rientra fra quelli impugnabili previsti dall'art. 19 D.Lgs. 546/92 e non è impugnabile solo "per vizi propri" come sostiene l'ufficio. L'atto ove non fosse stato opposto avrebbe comportato iscrizione a ruolo a titolo definitivo non più opponibile. Ne discende per ovvia conseguenza che l'atto doveva essere notificato seguendo le regole - previste dalla normativa in tema, regole che - risultano essere state disattese poiché la notifica è avvenuta in dispregio delle norme di cui alla L. 890/82 per cui la notifica deve ritenersi nulla. L'eccezione dei ricorrenti in merito alla violazione dell'art. 3 della Legge 212 del 27/7/2000 appare fondata. Il D.L. 253 del 12/11/2002 con cui è stata disposta la sospensione della possibilità di utilizzare il credito di imposta, con effetto dallo stesso giorno di emanazione del decreto, viola l'art. 3 della legge 212/2000 «Statuto dei diritti del contribuente» per il quale «le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno della data della loro entrata in vigore». La possibilità della compensazione del credito di imposta in sede di pagamento delle imposte è una previsione, della normativa tributaria collegata alla determinazione di un adempimento a carico del contribuente (pagamento delle imposte); la sospensione di detta possibilità (fruizione del credito) disposta dal già citato decreto 253/2002 determina come effetto adempimento a carico del contribuente consistente nell'obbligo di pagare integralmente il debito e nella non detrazione del credito di imposta violando il termine di cui all'art. 3 legge 212/2000. Deve ritenersi illegittima anche la normativa dell'art. 62 della Legge 289 del 27/12/2002 che ha abrogato le disposizioni del D.L. 253/2002, ha riproposto la sospensione con decorrenza dall'1/1/2003 ed ha esteso l'efficacia della detta sospensione retroattivamente facendo espressamente salvi gli effetti ed i rapporti giuridici sorti in forza delle disposizioni abrogate violando così l'espresso divieto imposto dall'art. 3 della legge 212/2000. La Commissione annulla l'avviso di recupero del credito di imposta. Si stima equo disporre l'integrale compensazione delle spese di giudizio.

#### P.Q.M.

*La Commissione accoglie i ricorsi e compensa le spese di giudizio.*

# I giudici tributari negano la validità di un iter in cerca di legittimità con la nuova Finanziaria

il commento di Carlo Ciminiello

**L**a Commissione tributaria provinciale di Bari, con una pronuncia sicuramente interessante e per certi versi destinata a fare da "battistrada", ha bocciato la procedura adottata dalla Agenzia delle entrate per il recupero del credito di imposta indebitamente utilizzato dal contribuente.

## LA VICENDA SPECIFICA

**La procedura del Fisco** - È stato così annullato un «avviso di recupero del credito d'imposta», notificato dall'Agenzia di Bari a una società che aveva usufruito delle agevolazioni previste per i nuovi investimenti durante il periodo di sospensione imposto dal Legislatore con il decreto legge 253/2002, peraltro, mai convertito.

Il succitato avviso era stato impugnato sia per l'irregolarità della procedura seguita dal Fisco, in quanto al di fuori di ogni schema legale, che per violazione dello "statuto del contribuente".

Il Fisco, a sua volta, aveva sostenuto con articolate "memorie difensive" che "l'avviso di recupero" in questione altro non era che un semplice avviso bonario e come tale non impugnabile in quanto non consentito dall'articolo 19 del Dlgs 546/1992 in materia di contenzioso tributario.

I giudici hanno correttamente fatto rilevare che con tale atto l'ufficio finanziario, oltre a richiedere le somme per l'ammontare del credito ritenuto indebitamente utilizzato, ha anche irrogato le conseguenti sanzioni, con l'ulteriore precisazione che in caso di mancato pagamento le somme complessivamente dovute sarebbero state

riscosse mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

Tali peculiarità riscontrate dalla Commissione tributaria comportavano, quindi, la possibilità per il contribuente di impugnare legittimamente il cosiddetto "avviso di recupero", di cui all'articolo 19 citato. Privando, invece, il contribuente di tale diritto il Fisco avrebbe pro-

la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno della data della loro entrata in vigore».

E la possibilità della compensazione del credito d'imposta in sede di pagamento delle imposte - secondo i giudici - è una previsione normativa collegata alla determinazione di un adempimento a carico del contribuente (il pagamento delle imposte).

La sospensione di detta possibilità (fruizione del credito) disposta dal già citato decreto 253/2002 ha, infatti, un solo effetto: l'obbligo a carico del contribuente di pagare subito e integralmente il proprio debito, in violazione quindi del termine di cui all'articolo 3 legge 212/2000.

Un'ulteriore censura è stata mossa dai giudici al Legislatore in quanto è stata ritenuta illegittima anche la normativa dell'articolo 62 della legge 289/2002 che ha abrogato le disposizioni del Dl 253/2002 e ha esteso l'efficacia della detta sospensione "retroattivamente". Con ciò ignorando l'espresso divieto imposto dall'articolo 3 della legge 212/2000.

## LA FINANZIARIA 2005

**La nuova previsione** - È da aggiungere che il Legislatore, per superare evidentemente queste posizioni di giurisprudenza e dottrina, ha ritenuto di "correre ai ripari" con il disegno di legge (Finanziaria 2005) presentato dal ministro Siniscalco il 30 settembre 2004. Infatti, il comma 30 dell'articolo 34 di detto provvedimento prevede ora espressamente il potere in capo all'Agenzia delle entrate di adottare la procedura di recupero censurata dai giudici. ■

L'ATTO NOTIFICATO  
AL CONTRIBUENTE  
NON SI CONFIGURA  
QUALE SEMPLICE RICHIESTA  
IN QUANTO  
SENZA L'OPPOSIZIONE  
LA SOMMA SAREBBE  
STATA ISCRITTA A RUOLO  
IN VIA DEFINITIVA E QUINDI  
NON PIÙ OPPONIBILE

ceduto all'iscrizione a ruolo a "titolo definitivo" e come tale non più opponibile.

**Lo Statuto del contribuente** - Altro aspetto di sicuro interesse della sentenza in esame riguarda l'eccepita violazione dello statuto del contribuente.

Il collegio barese, a tal proposito, ha correttamente osservato come il Dl 253/2002, con cui è stata disposta la sospensione della possibilità di utilizzare il credito d'imposta con effetto dallo stesso giorno di emanazione del decreto, «viola l'articolo 3 della legge 212/2000, per il quale le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti