

Roma, 23 dicembre 2009

OGGETTO: Credito di imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 - Omesso o tardivo invio del modello CVS

INDICE

1. Premessa.....	3
2. La disciplina normativa.....	4
3. Le pronunce della Corte costituzionale.....	5
4. La giurisprudenza di legittimità	7

1. Premessa

Nell'ambito dell'attività di rilevazione ed esame dei motivi per i quali più frequentemente vengono presentati ricorsi alle Commissioni tributarie, di cui agli articoli 37 e 38 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545, ed all'articolo 6 del decreto ministeriale 11 febbraio 1997, n. 37, è emersa la questione relativa agli effetti derivanti dall'omesso o tardivo invio del modello (c.d. CVS) ai fini della spettanza del credito di imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate, previsto dall'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Nella specie, il contenzioso scaturisce dall'impugnazione degli atti di recupero dei predetti crediti di imposta, emessi sul presupposto che l'omesso o il ritardato invio del modello CVS, contenente i dati occorrenti per la ricognizione degli investimenti effettuati, comporti la decadenza dalla citata agevolazione, ai sensi dell'articolo 62, comma 1, lett. a), della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (finanziaria 2003).

In proposito si osserva che l'articolo 62, comma 1, lett. a), della legge n. 289 del 2002, nella parte in cui stabilisce il termine ultimo entro cui effettuare, a pena di decadenza dall'agevolazione, la comunicazione dei dati relativi alla fruizione del credito di imposta previsto dalla legge n. 388 del 2000, ha superato più volte il vaglio di legittimità costituzionale (cfr. ordinanze della Corte costituzionale n. 124 del 24 marzo 2006, n. 180 del 7 giugno 2007 e n. 185 del 26 giugno 2009).

Inoltre, nella giurisprudenza di legittimità si è affermato un indirizzo favorevole all'Amministrazione finanziaria, che conferma la decadenza dal diritto al credito di imposta di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 in caso di omessa o ritardata presentazione del modello CVS (cfr. sentenze della Corte di cassazione n. 3578 del 13 febbraio 2009 e n. 19627 dell'11 settembre 2009).

La presente circolare opera una ricognizione dei principi affermati dalla recente giurisprudenza, ai fini della prosecuzione dei giudizi in materia.

2. La disciplina normativa

L'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 ha previsto l'agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate, consistente in un credito di imposta che, in base al comma 5 del medesimo articolo 8, è *“utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dalla data di sostenimento dei costi”*.

Successivamente il legislatore, allo scopo *“di assicurare una corretta applicazione delle disposizioni in materia di agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate ..., nonché di favorire la prevenzione dei comportamenti elusivi, di acquisire all'amministrazione i dati necessari per adeguati monitoraggi e pianificazioni dei flussi di spesa, occorrenti per assicurare pieni utilizzi dei contributi, attribuiti nella forma di crediti di imposta”*, ha stabilito a carico dei beneficiari dell'agevolazione una serie di adempimenti, individuati dall'articolo 1 del decreto-legge 12 novembre 2002, n. 253.

In particolare, il comma 1, lett. a), dell'articolo 1 del DL n. 253 del 2002 ha stabilito che *“i soggetti che hanno conseguito il diritto al contributo anteriormente alla data dell'8 luglio 2002 comunicano all'Agenzia delle entrate, a pena di decadenza dal contributo conseguito automaticamente, i dati occorrenti per la ricognizione degli investimenti realizzati ... Tali dati sono stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, emanato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, con il quale è altresì approvato il modello di comunicazione e stabilito il termine per la sua effettuazione, comunque non successivo al 31 gennaio 2003”*.

A seguito della mancata conversione del citato DL n. 253 del 2002, il comma 7 dell'articolo 62 della legge n. 289 del 2002 ha espressamente abrogato lo stesso articolo 1 del DL n. 253 del 2002, facendone, tuttavia, salvi gli effetti.

Peraltro, la disposizione contenuta nel comma 1, lett. a), dell'articolo 1 del DL n. 253 del 2002 è stata integralmente trasfusa nel comma 1, lett. a), dell'articolo 62 della legge n. 289 del 2002, fatta eccezione per il termine ultimo entro cui effettuare la comunicazione, rifissato al 28 febbraio 2003.

Pertanto, la scadenza del termine per la comunicazione dei dati all'Agenzia delle entrate, inizialmente fissata al 31 gennaio 2003, è stata sostanzialmente differita al 28 febbraio 2003, in forza dell'articolo 62, commi 1 e 7 della legge n. 289 del 2002.

Infine, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 gennaio 2003, pubblicato nel supplemento ordinario n. 17 alla Gazzetta Ufficiale n. 28 del 4 febbraio 2003, è stato approvato il 'modello CVS', *“relativo alla comunicazione di cui all'art. 62, comma 1, lett. a) della legge 27 dicembre 2002, n. 289, concernente i dati relativi agli investimenti agevolati effettuati nelle aree svantaggiate da parte dei soggetti che hanno conseguito anteriormente alla data dell'8 luglio 2002 il diritto al contributo previsto dall'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388”*; inoltre, con il predetto provvedimento è stato stabilito che *“Le comunicazioni sono presentate, a pena del disconoscimento del beneficio, in via telematica all'Agenzia delle Entrate dal 31 gennaio 2003 al 28 febbraio 2003”*.

3. Le pronunce della Corte costituzionale

Come anticipato in premessa, la Corte costituzionale ha più volte fugato i dubbi di costituzionalità dell'articolo 62, comma 1, lett. a), della legge n. 289 del 2002, nella parte in cui prevede il termine entro cui effettuare, a pena di

decadenza dall'agevolazione, la comunicazione dei dati relativi alla fruizione dei crediti di imposta di cui alla legge n. 388 del 2000.

Più specificamente, con l'ordinanza n. 124 del 2006, la Consulta ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale della sopra citata disposizione, in riferimento all'articolo 3 della Costituzione, sul motivo che *“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 tale occasione, la Corte costituzionale ha avuto modo di affermare, tra l'altro, che *“non è irragionevole che il mancato rispetto del termine fissato per la comunicazione dei dati stessi sia sanzionato, indipendentemente dall'effettiva sussistenza dei requisiti per fruire dell'agevolazione, con la ‘decadenza dal contributo’ automaticamente conseguito”*, in quanto *“tale sanzione è diretta 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 ed organiche politiche di incentivazione, sia di più agevoli e solleciti controlli sulla spettanza del contributo”*.

Successivamente, con l'ordinanza n. 180 del 2007, la Consulta ha confermato la legittimità della norma in parola sia in riferimento all'articolo 24 della Costituzione - sul presupposto che il termine fissato dall'articolo 62 della legge n. 289 del 2002, non avendo natura processuale, è estraneo all'ambito di tutela del diritto di difesa - sia in riferimento all'articolo 97 della Costituzione, in ragione della già accertata natura irretroattiva della norma censurata.

Infine, con l'ordinanza n. 185 del 2009, la Corte costituzionale si è nuovamente espressa in favore della legittimità costituzionale dell'articolo 62 della legge n. 289 del 2002, osservando, tra l'altro, che *“la sollecita acquisizione di dati esaurienti assume una speciale importanza in relazione alle imprese che hanno già conseguito in via automatica il contributo ... che ... avevano fornito*

all'amministrazione finanziaria, con la dichiarazione dei redditi, soltanto quei pochi dati richiesti all'epoca per far valere il credito di imposta; con la conseguenza che esse potevano essere assoggettate solo agli eventuali controlli della dichiarazione previsti in via ordinaria".

4. La giurisprudenza di legittimità

La Corte di cassazione ha più volte affermato che, in caso di omessa o tardiva presentazione del modello CVS contenente i dati relativi all'investimento effettuato, si verifica la decadenza dal beneficio di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

In particolare, con la sentenza n. 3578 del 13 febbraio 2009, la Suprema Corte ha ritenuto che *“una volta scaduto con il 28 febbraio 2003 il termine per la presentazione del modello, dal quale risulti l'adempimento degli obblighi richiesti per la conferma delle agevolazioni fruite, non poteva non scattare la decadenza della contribuente dal beneficio del credito d'imposta, altrimenti nessun senso avrebbe potuto avere la previsione della decadenza, se esso avesse potuto essere eluso”*.

Secondo i giudici, infatti, la presentazione del modello CVS *“costituisce non già una facoltà del contribuente, ma un vero e proprio onere a suo carico, finalizzato all'accertamento delle condizioni necessarie all'attribuzione, in via definitiva, del beneficio in questione”*.

L'indicato orientamento è stato ribadito dalla Corte di cassazione con la successiva sentenza n. 19627 dell'11 settembre 2009, nella quale si sottolinea che *“il termine del 28 febbraio 2003 è sempre, sia prima sia dopo l'emanazione del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, un termine decadenziale e, poiché la Società non lo ha rispettato, ..., essa è decaduta dal beneficio”*.

Inoltre, nella predetta sentenza n. 19627 del 2009 si precisa che, ai fini della decadenza dall'agevolazione, *“è del tutto irrilevante il fatto che essa abbia*

adempito al vincolo previsto dall'art. 8.5.1 L. 23 dicembre 2000, n. 388, secondo cui <<Il credito d'imposta va indicato nella relativa dichiarazione dei redditi>>. Si tratta, infatti, di un onere ulteriore e diverso, rispetto a quello – previsto, prima, dall'articolo 1, comma 1, lett. a) del DL n. 253 del 2002 e, poi, dall'articolo 62, comma 1, lett. a) della legge n. 289 del 2002 - di comunicare i dati per la ricognizione degli investimenti realizzati entro il termine del 28 febbraio 2003.

Ad avviso della Suprema Corte, l'adempimento relativo alla comunicazione dei dati entro il 28 febbraio 2003 *“è condizione necessaria per acquisire il diritto al credito d'imposta”*, mentre l'adempimento relativo all'indicazione in dichiarazione del credito d'imposta *“è condizione necessaria per farlo valere nel computo dell'imposta sui redditi”*.

Infine, la pronuncia in questione ha posto in evidenza come la previsione normativa concernente l'onere di comunicazione dei dati entro il 28 febbraio 2003 rispetti il termine stabilito dall'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo il quale *“le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti”*. Infatti, ad avviso della Suprema Corte, *“la successione delle disposizioni contenute nell'art. 1.1.a).2 DL 12 novembre 2002, n. 253, nell'art. 62.1.a).2 L. 27 dicembre 2002, n. 289, e nell'art. 62.7 L. 27 dicembre 2002, n. 289, hanno prodotto l'effetto di mettere a disposizione del contribuente interessato all'agevolazione tributaria ... un termine decadenziale di ben 107 giorni”*.

Ciò premesso, alla luce dei principi affermati dalla giurisprudenza sopra richiamata, le strutture territoriali continueranno a coltivare il contenzioso avente ad oggetto la decadenza dal credito di imposta previsto dall'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 in conseguenza del mancato o ritardato invio del modello CVS.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.