Il condono non salva il credito d'imposta

di Gianfranco Antico

Pubblicato il 23 Giugno 2011

il condono fiscale elide, in tutto o in parte, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, i quali restano soggetti al potere di accertamento e di contestazione del Fisco

Con ordinanza n. 12337 del 7 giugno 2011 (ud. del 20 aprile 2011) la Corte di Cassazione, dopo aver affermato che il condono fiscale non salva il credito d'imposta ex art. 8 della legge n.388/2000, ha riconosciuto l'agevolazione anche in caso diacquisizione di un immobile preesistente, e già utilizzato, sia pure atitolo di bene condotto in locazione, e successivamente inserito nel cicloproduttivo, mediante acquisto.

I PUNTI ESSENZIALI DELLA SENTENZA

Osserva, innanzitutto la Corte che "*il condono fiscale elide, in tutto o in parte, il debito fiscale, ma non opera sui crediti che il contribuente possa vantare nei confronti del fisco, i quali restano soggetti al potere di accertamento e di contestazione dell'Ufficio (C. Cost. n. 340/05, Cass. n. 375/09)*".

Tuttavia, "*va rilevato che la L. n. 388 del 2000, art. 8, nel riconoscere un credito di imposta per l'acquisizione di beni strumentali "nuovi", intende il requisito della novità in chiave economica, piuttosto che in termini materiali, in quanto l'obiettivo perseguito dalla norma è quello di incentivare, in determinate zone territoriali, le iniziative che apportino crescita della produzione e sviluppo economico (Cass. n. 1165/10). Ne discende che la suddetta agevolazione può essere riconosciuta anche in caso di acquisizione di un immobile preesistente, e già utilizzato, sia a pure a titolo provvisorio, come nel caso - ricorrente nella specie — del bene condotto in locazione, poi definitivamente acquisito al ciclo produttivo, mediante acquisto*".

LA CORNICE DI RIFERIMENTO

L'art. 8 della Legge 23 dicembre 2000 n. 388 ha introdotto, per i soggetti titolari di reddito di impresa operanti nel meridione d'Italia e nelle aree depresse del Centro-Nord, un credito di imposta – determinato in maniera automatica - in relazione alla effettuazione di investimenti consistenti in acquisizioni di beni strumentali nuovi, oggetto, successivamente, di varie modifiche.

LA PROBLEMATICA DEL CONDONO

La tesi della dottrina

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Fra le critiche mosse dalla dottrina al comportamento degli uffici (inoppugnabilità dell'avviso; illegittimità della procedura di accertamento; illegittimità dell'iscrizione a ruolo a titolo definitivo), spicca[1] quella della presunta caducazione del provvedimento nel[2] caso di presentazione di condono di cui alla legge n. 289/02 .

In ordine a tale punto si fa rilevare che in presenza di condono tombale ex art. 9 L. 289/2002, secondo cui - comma 9, la definizione automatica, limitatamente a ciascuna annualità, renderebbe definitiva la liquidazione delle imposte risultanti dalla dichiarazione con riferimento alla spettanza di deduzioni e agevolazioni indicate dal contribuente o all'applicabilità di esclusioni, mentre il successivo comma 10, ha previsto che il perfezionamento della procedura prevista dal presente articolo comporta, fra l'altro, la preclusione, nei confronti del dichiarante e dei soggetti coobbligati, di ogni accertamento tributario -, nessun atto poteva essere emesso dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti dei soggetti che hanno aderito a tale forma di condono.

Né si può obiettare – secondo tale tesi - che l'atto impugnato non rientra tra quegli accertamenti cui il condono tombale preclude l'emissione in quanto "*non incide sulla base imponibile*". A prescindere, infatti, dal *nomen iuris* utilizzato, qualora si voglia attribuire valore giuridico all'atto in questione, non si può che arrivare alla conclusione che si tratta, a tutti gli effetti, di un avviso di accertamento che incide in maniera sostanziale nella sfera economica del contribuente: è un atto con il quale viene disconosciuta una agevolazione fiscale, sulla base di un'analisi di merito dei presupposti previsti dalla legge.

Del resto, la stessa procedura adottata dall'Amministrazione Finanziaria (accesso, processo verbale di constatazione, emissione dell'avviso) lascia chiaramente intendere che la tipologia del controllo effettuato non rientra tra quelli " *formali*" definiti dagli articoli 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/1973 (che il condono tombale non "*blocca*"). E' notorio infatti che nel caso di controlli formali, il *modus procedendi* è ben diverso da quello utilizzato nel caso in questione: l'Amministrazione finanziaria, nei controlli ex art. 36 bis del D.P.R. n.600/73, provvede alla liquidazione delle dichiarazioni procedendo direttamente alla iscrizione a ruolo delle somme richieste; nel controllo ex art. 36 ter del D.P.R. n.600/73 l'Amministrazione Finanziaria provvede dapprima a chiedere la documentazione in possesso del contribuente (che non si allega più alla dichiarazione) e quindi, ricorrendone i presupposti, a notificare la cartella di pagamento.

La tesi dell'Amministrazione finanziaria

In ordine al condono, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 22/E del 28 aprile 2003 – al punto 6.2 – ha chiarito che la definizione prevista dall'articolo 9 della legge n. 289/2002 (condono tombale) non spiega effetti sui crediti d'imposta utilizzati dai contribuenti in quanto "*commisurati a presupposti che non hanno alcuna relazione con la base imponibile. Tali crediti di imposta hanno, infatti, funzioni incentivanti che si connettono al fenomeno tributario solo al momento del loro utilizzo in diminuzione delle imposte dovute*".

Pertanto, il controllo e l'accertamento della esistenza dei presupposti che ne legittimano la fruizione prescinde da ogni relazione con la base imponibile dichiarata o accertabile nei confronti dei contribuenti e quindi anche dalla eventuale definizione della stessa in base alle disposizioni contenute nell'articolo 9 della L. n. 289/2002.

Ne consegue, quindi, che, anche in presenza di definizione automatica, effettuata ai sensi dell'art.9 – e naturalmente, a maggior ragione nel caso di definizione ex artt. 7 e 8 - , sono legittimamente esercitabili – da parte dell'Amministrazione finanziaria - i poteri di controllo e verifica in relazione alla sussistenza o meno dei presupposti di legge per la fruizione dei crediti d'imposta, e la notifica dei successivi provvedimenti di recupero.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

L'ordinanza della Cassazione

L'ordinanza della Cassazione è confermativa di una linea che già si faceva strada nelle commissioni di merito. Ricordiamo che con sentenza n. 205 dell'11 dicembre 2006, dep. il 12 febbraio 2007, la 16° Sezione della C.T.R. di Palermo – Sez. stacc. di Siracusa – aveva già affermato che l'adesione al condono fiscale non salva l'atto di recupero notificato per irregolarità nel credito d'imposta, e confermato la bontà dell'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate: "*la sentenza impugnata non merita censura alcuna e l'appello, manifestamente infondato, va rigettato*".

Proseguono i giudici siciliani: "*l'assunto secondo cui l'adesione al condono fiscale ex lege n.289/2002 ed il suo perfezionamento, mediante definizione automatica dei redditi, precluderebbe all'Amministrazione finanziaria la possibilità di effettuare, al di fuori del controllo formale di cui al comma 2, dell'art. 36-ter del D.P.R. n.600/1973, accertamenti per contestare indebite utilizzazioni di agevolazioni quali contributi incentivanti concessi nella forma di credito di imposta è manifestamente erroneo in quanto la preclusione dell'esercizio dei poteri di cui all'art. 7, c.11 della l. n. 289/2002 va riferita solo ed esclusivamente alla materia imponibile… La preclusione di accertamento prevista dal precitato art. 7, condivisa dai primi giudici, riguarda solo la materia imponibile, e non gli eventuali incentivi utilizzabili come crediti d'imposta, con la conseguenza che le agenzie fiscali mantengono integre le proprie possibilità di controllo sostanziale e di contestazione con riguardo alla richiesta di recupero*".

Il requisito della novità

In ordine al requisito della novità, l'ordinanza in esame appare in contrasto con una recente sentenza della stessa Cassazione - a sentenza n. 11224 del 20 maggio 2011 (ud. del 17 febbraio 2011) – secondo cui la stessa lettera dell'art. 8, c. 2, della citata legge chiarisce che *"per nuovi investimenti produttivi si intendono le acquisizioni di beni strumentali nuovi*".

La stessa circolare n. 41/2001 rilevava che il riferimento ai "*beni strumentali nuovi di cui agli articoli 67 e 68*" attribuisce senza equivoci una precisa qualificazione giuridica ai beni oggetto di investimento.

E specificatamente, nel paragrafo 6.3, dedicato al requisito della novità, rilevava che "*Gli investimenti agevolabili si caratterizzano, inoltre, per il requisito della novità del bene, restando esclusi, di conseguenza, quelli riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati. Il requisito della novità sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia né il produttore né il rivenditore, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) né da parte del cedente, né da alcun altro soggetto*".

23 giugno 2011

Gianfranco Antico

1 Cfr. CONIGLIARO, *Credito d'imposta: il condono fiscale "blocca" l'avviso di recupero. Questa la conseguenza di un controllo di natura accertativa*, in *"il fisco"* n. 15/2005, pag. 2298.

2 Cfr. ZAMARO, *Avvisi di recupero degli incentivi erogati per l'incremento occupazionale*, in " *Corriere tributario*", n. 40/2004, pag. 3150

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D