
L'assenza del modello CVS fa perdere il diritto alle agevolazioni

di [Francesco Buetto](#)

Publicato il 15 Dicembre 2011

oramai la giurisprudenza è conforme: i contribuenti, che hanno usufruito dei crediti d'imposta per cui era necessario l'invio del modello CVS, in assenza di presentazione di tale modello perdono il diritto all'agevolazione

Con ordinanza n. 22868 del 3 novembre 2011 (ud 22 settembre 2011) la Corte di Cassazione ha confermato che il mancato invio del C.V.S. fa perdere il diritto al credito d'imposta ex art. 8 della L. n. 388/2000.

Infatti, *“secondo la giurisprudenza di questa Corte, (Cass. nn. 3578/2009; 16442/2009; 19127/2010) l'imprenditore ammesso a beneficiare, ai sensi della L. n. 388 del 2000, art. 8, dei contributi, concessi sotto forma di credito d'imposta, per l'effettuazione di nuovi investimenti nelle aree svantaggiate del Paese, decade da tale beneficio ove abbia omissso di presentare (come previsto dalla L. 27 dicembre 2002, n. 289, art. 62, comma 1, lett. a), nel termine del 28 febbraio 2003, la comunicazione telematica avente ad oggetto le informazioni sul contenuto e la natura dell'investimento effettuato (cosiddetto modello CVS), disposizione che fissa per il futuro un obbligo di comunicazione di dati a pena di decadenza dal contributo”*.

Inoltre, *“le norme della L. n. 212 del 2000 (c.d. Statuto del contribuente), emanate in attuazione degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e costituenti principi generali dell'ordinamento tributario (art. 1), oltre ad essere in alcuni casi idonee a prescrivere specifici obblighi a carico dell'amministrazione finanziaria (v., ad es., l'art. 7, in tema di motivazione degli atti impositivi), costituiscono, altresì, criteri guida per il giudice, in sede di applicazione ed interpretazione delle norme tributarie (anche anteriormente vigenti), per risolvere eventuali dubbi ermeneutici (cfr., ex plurimis, Cass. nn. 17576 del 2002, 7080 del 2004, 9407 del 2005). Tuttavia, le norme stesse non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria (tant'è che ne è ammessa la modifica o la deroga, purchè espressa e non ad opera di leggi speciali: art. 1), con la conseguenza che una norma legislativa che si ponga in contrasto con esse, senza che ricorrano le dette condizioni, come non può, per ciò solo, essere oggetto di questione di legittimità costituzionale (non potendo le disposizioni dello Statuto fungere direttamente da norme parametro di costituzionalità: cfr., proprio con riferimento all'art. 3 cit., Corte Cost., ord. n. 180 del 2007), così non può, ovviamente, essere suscettibile di disapplicazione (da ultimo, Cass. n. 8254/2009)”*.

Brevi indicazioni

Dopo che la Corte Costituzionale, con ordinanza n. 185 del 26 giugno 2009 (ud. del 22 giugno 2009), ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 62, c. 1, lett. a, della L. 27 dicembre 2002, n. 289, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 97 della Costituzione, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 55/E del

23 dicembre 2009 aveva già fornito ai propri uffici le direttive da seguire, in particolare sulla problematica legata all'assenza o tardivo invio del CVS.

Il contenzioso scaturisce dall'impugnazione degli atti di recupero dei predetti crediti d'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.

In proposito, si osserva che l'art. 62, c. 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 d'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).

Ricordiamo che l'art. 8 della legge n. 388 del 2000 ha previsto l'agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate, consistente in un credito d'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'art. 1 del decreto-legge 12 novembre 2002, n. 253. In particolare, l'art. 1, c. 1 lett. a, 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, l'art. 7 dell'art. 62 della legge n. 289 del 2002 ha espressamente abrogato lo stesso art. 1 del DL n. 253 del 2002, facendone, tuttavia, salvi gli effetti.

Peraltro, la disposizione contenuta nell'art. 1 c. 1 lett. a del DL n. 253 del 2002 è stata integralmente trasfusa nell'art. 62 c. 1 lett. a della legge n. 289 del 2002, fatta eccezione per il termine ultimo entro cui effettuare la comunicazione, riferito 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'art. 62, cc. 1 e 7 della legge n. 289 del 2002.

Infine, col provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 gennaio 2003, è stato approvato il 'modello CVS', e stabilito che *"Le comunicazioni sono presentate, a pena del disconoscimento del beneficio, invia telematica all'Agenzia delle Entrate dal 31 gennaio 2003 al 28 febbraio 2003"*.

Come anticipato, la Corte costituzionale ha più volte confermato la costituzionalità dell'art. 62, c. 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.

- 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'art. 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 penadi ‘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”*.
- Con l'ordinanza n. 180 del 2007, la Consulta ha confermato la legittimità della norma in parola sia in riferimento all'art. 24 della Costituzione - sul presupposto che il termine fissato dall'art. 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'art. 97 della Costituzione, in ragione della già accertata natura irretroattiva della norma censurata.
- Con l'ordinanza n. 185 del 2009, la Corte costituzionale, confermando la legittimità dell'art. 62 della legge n. 289 del 2002, ha osservato, 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”*.

La stessa 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 perdita del beneficio di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000.

- 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”*.
- Con la sentenza n. 19627 dell'11 settembre 2009, la Corte ha sottolineato 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 si precisa che, ai fini della decadenza dall'agevolazione, *“è del tutto irrilevante il fatto che essa abbia adempiuto al vincolo previsto dall'art.8 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 ed diverso, rispetto a quello”*. Difatti, 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”*. Detta pronuncia ha posto altresì in evidenza come la previsione normativa concernente l'onere di comunicazione dei dati entro il 28 febbraio 2003 rispetti il termine stabilito dall'art. 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 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”*.

Alla luce dei principi affermati dalla giurisprudenza sopra richiamata, cui hanno fatto seguito le istruzioni operative dell'Agenzia delle Entrate, viene meno ogni speranza per gli operatori che ritenevano l'invio del CVS un elemento meramente formale.

E la cosa non è di poco conto: perché magari a fronte di ingenti investimenti – effettivamente realizzati – svaniscono i benefici per la mancata trasmissione del modello CVS.

15 dicembre 2011

Francesco Buetto