
Il condono non copre il credito d'imposta illegittimamente utilizzato

di [Gianfranco Antico](#)

Publicato il 28 Marzo 2015

la Cassazione ha confermato che la procedura di condono, L. 289/2002, non copre l'utilizzo illegittimo di crediti d'imposta ex L. 388/2000, da parte del contribuente: la tesi della dottrina, la tesi dell'Amministrazione finanziaria, il pensiero della giurisprudenza

Con la sentenza n. 964 del 21 gennaio 2015 (ud. 9 ottobre 2014) la Corte di Cassazione ha confermato che il condono fiscale non copre le contestazioni sul credito d'imposta ex art. 8 della legge n. 388/2000.

Il fatto

Una società ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della CTR della Toscana, sezione staccata di Livorno, con la quale, rigettando l'appello della contribuente, è stata confermata la legittimità dell'avviso di recupero del credito d'imposta previsto dall'art. 8, della L. n. 388 del 2000, per nuovi investimenti in aree svantaggiate. In particolare, l'Ufficio aveva rilevato che alcune spese effettuate dalla società per la costruzione di un capannone, tra cui quella per l'acquisto del terreno, erano state sostenute anteriormente al 13 marzo 2001, data di approvazione del regime di aiuti da parte della Commissione europea. Il giudice d'appello ha ritenuto che nell'ipotesi, come quella di specie, di esecuzione dell'investimento tramite appalto, i costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione, oppure, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi. La contribuente non aveva, però, fornito nè la prova dello stato di avanzamento lavori nè l'esistenza di un contratto di appalto. Ha poi escluso che l'adesione al condono di cui alla L. n. 289 del 2002, art. 9, precludesse il disconoscimento di crediti d'imposta.

La sentenza della Suprema Corte

Osserva la Corte che *“il condono della L. 27 dicembre 2002, n. 289, ex art. 9, elide i debiti del contribuente verso l'erario, ma non opera sui suoi eventuali crediti fiscali, dovendo la previsione del comma 9 del citato articolo, secondo cui 'la definizione automatica non modifica l'importo degli eventuali rimborsi e crediti derivanti dalle dichiarazioni presentate', interpretarsi nel senso che tale definizione non sottrae all'ufficio il potere di contestare il credito esposto dal contribuente (nella fattispecie, analoga*

a quella del presente giudizio, la Corte ha cassato la sentenza impugnata, che aveva ritenuto precluse, per effetto del condono, le contestazioni dell'amministrazione finanziaria e quindi accolto il ricorso del contribuente avverso un avviso di recupero del credito di imposta di cui alla L. n. 388 del 2000, art. 8), (Cass. n. 2597 del 2014; in generale sull'art. 9, comma 9, cit., cfr., in senso conforme, Cass. nn. 375 del 2009, 20433 del 2014)".

LA PROBLEMATICHE DEL CONDONO

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 tesi della dottrina

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 quella della presunta caducazione del provvedimento nel caso di presentazione di condono di cui alla legge n. 289/02 .

In ordine a tale punto si fa rilevare ² che in presenza di condono tombale, ex art. 9 c. 9 L. 289/2002, (secondo cui 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, arrivano 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.

Secondo tale interpretazione, la stessa procedura adottata dall'Amministrazione Finanziaria (accesso, processo verbale di constatazione, emissione dell'avviso) lascia 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*").

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 precisato 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.

Il pensiero della giurisprudenza

La sentenza 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^o 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”*.

Ricordiamo ancora che, al di là delle pronunce in senso conforme richiamate nella sentenza che si annota, la Suprema Corte, con l'ordinanza n. 12337 del 7 giugno 2011 (ud. del 20 aprile 2011) ha confermato che il condono fiscale non salva il credito d'imposta ex art. 8 della legge n.388/2000, illegittimamente utilizzato. Osserva 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)".

28 marzo 2015

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.