

INVESTIMENTI in AREE SVANTAGGIATE

INVESTIMENTI nelle AREE SVANTAGGIATE: OMESSO o TARDIVO INVIO del MOD. CVS

Fruibilità del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate. I chiarimenti della C.M. 55/E/2009 in merito alla decadenza dall'agevolazione in caso di omessa o tardiva presentazione del modello Cvs.

di LUIGI FERRAJOLI

avvocato e dottore commercialista – Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo e Brescia

Con la C.M. 23 dicembre 2009, n. 55/E, l'Agenzia delle Entrate, attraverso un richiamo alla recente giurisprudenza di legittimità, chiarisce e ribadisce i principi correlati alla fruibilità del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate, istituito dall'art. 8, L. 23 dicembre 2000, n. 388 (Finanziaria 2001) [CFF 8405] ed al venir meno del beneficio fiscale in questione in caso di omessa o tardiva presentazione all'Agenzia delle Entrate del modello Cvs contenente i dati per la ricognizione degli investimenti effettuati.

NORMATIVA di RIFERIMENTO

Per comprendere meglio i termini della questione è opportuno tenere presente che l'iter della disciplina del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate è stato piuttosto travagliato.

Il beneficio, introdotto con l'art. 8, L. 388/2000, è una agevolazione di natura fiscale concessa sotto forma di credito d'imposta per l'occupazione e per gli investimenti effettuati nelle aree svantaggiate del territorio nazionale utilizzabile, secondo la previsione

iniziale, dal 14 marzo 2001 al 31 dicembre 2006.

È dunque, una opportunità concessa a tutti i contribuenti che dichiarano un reddito d'impresa e che promuovono investimenti nelle aree depresse del Paese attraverso l'utilizzo del *bonus fiscale* esclusivamente in compensazione con le somme a debito per oneri fiscali e tributari, a decorrere dalla data di sostenimento dei costi.

Successivamente è stata modificata la precedente normativa, stabilendo innanzitutto una restrizione delle tipologie di imprese aventi accesso al credito; è stata anche modificata la localizzazione degli investimenti. Infatti, con la modifica legislativa, il credito spetta a coloro che hanno dato luogo ad investimenti destinati ad unità produttive situate nelle aree svantaggiate del territorio italiano.

Tale modifica della disciplina ha avuto effetto a partire dall'8 luglio 2002 e riguarda gli investimenti avviati solo dopo tale data, intendendosi per investimento avviato la sottoscrizione di qualsiasi contratto, atto o documento, in uso nella pratica commerciale, purché impegnativo tra le parti e comprovante in modo non equivoco l'inizio della realizzazione dell'investimento avente per oggetto l'acquisto, la costruzione in economia o me-

INVESTIMENTI in AREE SVANTAGGIATE

dante appalto a terzi, o il leasing (purché nel contratto sia previsto il diritto di riscatto) di beni strumentali o immateriali nuovi.

Con la normativa sopravvenuta è stata anche modificata la modalità di presentazione dell'istanza. Infatti, se precedentemente occorreva solo fare gli investimenti, dopo la modifica si è resa necessaria la **presentazione preventiva** in via telematica di un'apposita istanza (a partire dal 25 luglio 2002) al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle Entrate.

I beneficiari che hanno conseguito il diritto al contributo anteriormente alla data dell'8 luglio 2002, hanno l'obbligo, pena la decadenza dall'agevolazione, di **comunicare** all'Agenzia delle Entrate i **dati** occorrenti per la ricognizione degli investimenti realizzati, entro un **termine perentorio** fissato inizialmente al 31 gennaio 2003 (D.L. 12 novembre 2002, n. 253) e slittato successivamente al 28 febbraio 2003 (art. 62, co. 1, lett. a), L. 27 dicembre 2002, n. 289 [CFF 8422d]), a seguito della mancata conversione del D.L. 253/2002.

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, co. 1 e 7, L. 289/2002.

Infine, con il Provvedimento Agenzia delle Entrate 24 gennaio 2003, è stato approvato il **modello Cvs**, relativo alla **comunicazione** di cui all'art. 62, co. 1, lett. a), L. 289/2002, 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'art. 8, L. 388/2000; inoltre, con il predetto Provvedimento è stato stabilito che *«le comunicazioni sono presentate, a pena di disconoscimento del beneficio, in via telematica all'Agenzia delle Entrate dal 31 gennaio 2003 al 28 febbraio 2003»*.

La norma che differisce al 28 febbraio 2003 il termine ultimo entro cui effettuare la comunicazione dei dati per la fruizione del credito d'imposta, ha superato più volte il **vaglio della Corte Costituzionale**. Più specificamente, la Consulta ha confermato la

legittimità della disposizione rispetto all'art. 3 (ordinanza 24 marzo 2006, n. 124) e agli artt. 24 e 97 della Costituzione (ordinanza 7 giugno 2007, n. 180).

In particolare, con l'ordinanza n. 124/2006, la Consulta ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale rispetto all'art. 3 della Costituzione, chiarendo 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»*.

Successivamente, con l'ordinanza n. 180/2007, la Consulta ha confermato la legittimità della norma in questione sia in riferimento all'art. 24 della Costituzione, sul presupposto che il **termine** fissato dall'art. 62, L. 289/2002, 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 **natura irretroattiva** della **norma censurata**.

Pertanto, da questo breve esame risulta evidente come la vicenda normativa e legislativa relativa al credito d'imposta abbia avuto nel tempo uno **sviluppo scoraggiante** per l'imprenditore-contribuente concretamente intenzionato ad avvalersi di tale **bonus**.

Il quadro si complica ulteriormente se si aggiungono i **problemi di compatibilità** che la nuova normativa presenta con i **principi** contenuti nello **Statuto del Contribuente** (L. 27 luglio 2000, n. 212); in particolare con il **principio di chiarezza e trasparenza** del contenuto delle disposizioni tributarie, di cui all'art. 2 [CFF 7120b] e con l'art. 10 dello Statuto del contribuente [CFF 7120l] che tutela il **principio di affidamento** e di **buona fede**.

AGEVOLAZIONI per INVESTIMENTI nelle AREE SVANTAGGIATE

L'art. 8, L. 388/2000 riguarda la concessione di agevolazioni di natura fiscale a soste-

INVESTIMENTI in AREE SVANTAGGIATE

gno degli investimenti realizzati in unità produttive ubicate nelle aree depresse del Paese. Sono esclusi dall'agevolazione gli enti non commerciali, anche se svolgono attività d'impresa. Sono altresì escluse le imprese in difficoltà.

Sono agevolabili gli investimenti effettuati dalle imprese per l'acquisto di beni strumentali nuovi, materiali ed immateriali, di cui agli artt. 67 e 68, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 [CFF ② 5167 e 5168], compresi quelli acquisiti mediante contratto di locazione finanziaria, destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono insediate nelle aree territoriali previste, anche per avviare nuove attività, tramite razionalizzazione, diversificazione o ammodernamento.

L'agevolazione consiste in un credito d'imposta, entro la misura massima consentita nel rispetto dei criteri e dei limiti di intensità di aiuto stabiliti dalla Commissione della Comunità europea.

L'ammontare dell'investimento rilevante ai fini della concessione dell'agevolazione (cd. investimento netto) è dato dal costo complessivo dei nuovi investimenti, a diverso titolo acquisiti, decurtato del costo non ammortizzato dei beni ceduti e dimessi, nonché degli ammortamenti dedotti, relativi ai beni appartenenti alla stessa struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento. Le cessioni, le dismissioni e gli ammortamenti relativi ai beni esclusi dall'agevolazione non rilevano ai fini della determinazione dell'investimento netto.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, assume rilevanza il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni, al netto delle spese di manutenzione. Per i beni acquisiti in locazione finanziaria, il beneficio viene meno nel caso in cui non venga esercitato il riscatto, ovvero venga ceduto il contratto.

Il termine per il riscatto deve essere indicato nel contratto e, pertanto, i contratti senza clausola di riscatto non consentono di fruire dell'agevolazione.

Un aspetto interessante riguarda la competenza territoriale del contenzioso tributario in materia di credito d'imposta. Infatti,

l'Ufficio competente è quello in cui ha sede il domicilio fiscale del contribuente in virtù dell'art. 4, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 [CFF ① 4655].

Tale disposizione stabilisce che se la controversia è proposta nei confronti di un centro di servizio è competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio al quale spettano le attribuzioni del tributo controverso.

Poiché il Centro operativo di Pescara è un centro di servizio, cioè un'Amministrazione demandata ad emettere alcuni particolari atti attribuiti dalla legge all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, la competenza a dirimere la controversia spetta alla Commissione tributaria provinciale che, a sua volta, si individua facendo riferimento all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate del domicilio fiscale del contribuente.

GIURISPRUDENZA
di LEGITTIMITÀ

Per quanto riguarda 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'art. 8, L. 388/2000.

In particolare, la Suprema Corte ha stabilito che l'inosservanza del termine del 28 febbraio 2003 comporta la mancata fruizione del beneficio «altrimenti nessun senso avrebbe potuto avere la previsione della decadenza, se esso avesse potuto essere eluso» (sent. 13 febbraio 2009, n. 3578).

Secondo i giudici, 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».

Tale orientamento è stato ribadito con un'altra pronuncia (sent. 11 settembre 2009, n. 19627) in cui è stato anche precisato che, ai fini della decadenza dall'agevolazione l'indi-

INVESTIMENTI in AREE SVANTAGGIATE

cazione del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi era del tutto irrilevante ai fini della fruizione del beneficio, in quanto quest'ultimo costituisce un **onere ulteriore** e **diverso** rispetto a quello della tempestiva comunicazione dei dati.

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 evidenziato come la previsione normativa riguardante l'onere di comunicazione dei dati entro il 28 febbraio 2009 rispetti il termine stabilito dall'art. 3 dello Statuto del Contribuente [CFF 7120c] che, regolando specificamente la successione di leggi nel tempo delle norme tributarie, sancisce che le **disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo**. La retroattività della legge incontra, infatti, il limite dell'**affidamento** del cittadino nella **sicurezza giuridica**.

Alla luce di ciò, è quasi d'obbligo riflettere sulla situazione di quei soggetti che hanno investito ai sensi della L. 388/2000 nella convinzione di ricevere un'agevolazione sta-

tale nella forma di credito d'imposta senza alcun limite né quantitativo, né qualitativo. Tali soggetti hanno indubbiamente confidato nella certezza del diritto, nel principio di affidamento e buona fede nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria e sicuramente nel principio di irretroattività delle norme fiscali ma, si sono visti, improvvisamente, «cambiare le regole del gioco».

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Con la C.M. 23 dicembre 2009, n. 55/E, l'Agenzia delle Entrate, attraverso un richiamo alla recente giurisprudenza di legittimità, ha chiarito che l'**omessa o tardiva presentazione del modello Cvs**, contenente i dati necessari per la fruibilità del credito d'imposta per gli investimenti effettuati nelle aree svantaggiate, comporta il **venir meno del beneficio fiscale**.

In conclusione, secondo i chiarimenti forniti dalla circolare, le strutture territoriali **proseguiranno con i contenziosi** aventi ad oggetto la decadenza dal credito d'imposta, in conseguenza dell'omesso o tardivo inoltro dei dati tramite modello Cvs concernenti investimenti in aree depresse.