

***Bonus* fiscale per gli investimenti: va disapplicata per contrasto con lo Statuto del contribuente la disposizione che prevede la decadenza per il mancato invio del Modello CVS**

*Commissione Tributaria Provinciale di Messina - Sezione IX - Sentenza (CTP) n. 261
del 27 gennaio 2005*

Presidente: Lazzara, Relatore: Lazzara

AGEVOLAZIONI FISCALI - CONTENZIOSO TRIBUTARIO - Agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate - Art. 8, della L 23/12/2000, n. 388 - Modifiche alla disciplina - Art. 62, della L 27/12/2002, n. 289 - Avviso di recupero del credito di imposta - Atto che rientra fra quelli impugnabili previsti dall'art. 19 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546 - Atto che se non è impugnato comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo non più opponibile

AGEVOLAZIONI FISCALI - Agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate - Credito d'imposta - Art. 8, L 23/12/2002, n. 388 - Art. 62, comma 1, lett. a), della L 27/12/2002, n. 289 - Monitoraggio (Modello CVS) - Decadenza del credito per il mancato invio della comunicazione (CVS) - Insussistenza della decadenza per l'applicazione dell'istituto della disapplicazione di norme tributarie contrastanti lo statuto del contribuente

In massima

L'avviso di recupero del credito di imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate è un atto impugnabile ex art. 19 D.Lgs. 546/92. Infatti, la mancata impugnazione comporta una iscrizione a ruolo a titolo definitivo non più opponibile. (*Massima non ufficiale*)

La disposizione che prevede la decadenza del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate per il mancato invio della comunicazione (CVS) deve essere disapplicata in quanto emanata in palese violazione dei principi di ragionevolezza, irretroattività e termine minimo ad adempiere fissati nella L. 27/07/2000, n. 212 (Statuto del contribuente). (*Massima non ufficiale*)

Nel testo integrale

La Commissione Tributaria Provinciale di Messina, Sez. IX, riunita con l'intervento dei Signori: Lazzara Maria Pina (Presidente/Relatore), Natoli Salvatore, Siodoti Franco (Giudici), ha emesso la seguente

Sentenza

- sul ricorso n. --- depositato il 13.02.2004
- avverso Altro n. --- Assente 2002 Recupero Crediti

contro

Agenzia Entrate Ufficio Messina
proposto dal ricorrente: ---, Messina (ME)

In fatto e in diritto

Con ricorso del 13.02.2004, ---, opponeva l'atto di

recupero del credito relativo agli investimenti nelle aree svantaggiate - ex art. 8 della legge n. 388/2000 ammon-tante ad euro 5.731,00, emesso in conseguenza della mancata trasmissione da parte di essa ricorrente del modello CVS (in *“Finanza & Fisco” n. 3/2003, pag. 288*) entro il termine di decadenza all'uopo fissato dall'art. 62 della L. n. 289/2002 (in *“Finanza & Fisco” n. 2/2003, pag. 159*), alla data del 28.02.2003.

Evidenziava l'opponente che esso ricorrente, confidando nel vantaggio economico e finanziario derivante dall'agevolazione fiscale, nel corso dell'anno 2002, aveva adottato una precisa strategia aziendale, conseguendo il diritto alla fruizione automatica del credito d'imposta, ai sensi dell'art. 8 della legge n. 388/2000 (in *“Finanza & Fisco” n. 2/2003, pag. 161*) per gli investimenti a tal fine realizzati e consistenti nell'acquisto di un autoveicolo: l'organo verificatore peraltro non aveva mosso alcun appunto in ordine alla spettanza del credito, tant'è che l'unico elemento ritenuto irregolare dall'Ufficio era costituito dalla mancata comunicazione del Mod. CVS, comunicazione imposta successivamente alla norma vigente all'epoca dei realizzati investimenti.

Eccepiva, pertanto:

- a) l'irrazionalità della normativa dettata in materia;
- b) l'illegittimità dell'avviso di recupero adottato, trattandosi di atto non previsto da alcuna norma, emesso in assenza di un atto di accertamento, del quale non condivide i caratteri, e in applicazione di una sanzione di decadenza che non poteva essere applicata con efficacia retroattiva;
- c) la illegittimità costituzionale della comminata decadenza, per violazione del principio della irretroattività della legge e di quello dell'affidamento e suo contrasto con lo Statuto dei diritti del contribuente;
- d) la illegittimità del termine del 28.02.2002, fissato per la trasmissione del Mod. CVS dall'art. 62 della legge n. 289/2002, per contrasto con l'art. 3 dello Statuto del contribuente, che sancisce il principio della irretroattività delle norme tributarie;
- e) l'erroneità dell'avviso di recupero, avendo l'Ufficio provveduto a richiedere non solo la parte di credito effettivamente utilizzato, ma anche quella non utilizzata, in violazione di legge che prevede il recupero “della sola imposta indebitamente utilizzata”.

L'Ufficio costituendosi, eccepiva preliminarmente l'inammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, proposto non per vizi propri dell'atto, ma sollevando motivi di merito non eccepibili processualmente. Nel merito ribadiva la legittimità del suo operato, adottato in conformità ai principi e alle prescrizioni di cui alla legge n. 289/2002, che in quanto fonte di pari grado rispetto allo Statuto del contri-

bueno, bene ha potuto derogare ai principi in esso fissati.

All'udienza del 16.12.2004, in esito alla discussione orale, questa commissione decideva come da dispositivo.

Preliminarmente rileva questa Commissione che l'eccezione di inammissibilità del ricorso sollevata dall'Ufficio si appalesa infondata: invero, l'esame dell'atto impugnato porta a rilevare che oltre a richiedere le somme per l'ammontare del credito ritenuto indebitamente utilizzato, sono stati richiesti gli interessi maturati e sono state erogate le sanzioni, con la precisazione che in caso di mancato versamento diretto, si sarebbe provveduto alla riscossione delle somme complessivamente dovute, maggiorate degli ulteriori interessi maturati, mediante iscrizione a ruolo in via definitiva.

Appare evidente, quindi, che l'atto rientra tra quelli impugnabili previsti dall'art. 19 D.Lgs. n. 546/1992 e non è impugnabile solo «per vizi propri», come sostenuto dall'Ufficio: infatti, ove l'atto stesso non fosse stato opposto, ciò avrebbe comportato la iscrizione a ruolo a titolo definitivo non più opponibile.

Procedendo nella disamina delle questioni proposte, osserva questo collegio che parte ricorrente ha eccepito la illegittimità dell'adempimento introdotto dall'art. 62 della legge 27/12/2002 n. 289 il quale recita «i soggetti che hanno conseguito il diritto al contributo (ex art. 8 legge n. 388/2000) anteriormente alla data dell'8.07.2002 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 30 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, con il quale sono altresì approvati il modello di comunicazione e il termine per la sua effettuazione, **comunque non successivo al 28.02.2003.** (...)». Ha evidenziato il ricorrente che essendo la L. n. 289/2002 (in *G.U.* 31/12/2002) entrata in vigore **il 01.01.2003** ed essendo il provvedimento, del Direttore dell'Agenzia delle Entrate stato emesso il 24/01/2003 e in *G.U.* del 04/02/2003, la fissazione del termine ultimo per l'inoltro della comunicazione, per la data del 28.02.2003, risulterebbe illegittima:

A) perché in contrasto con l'art. 3 legge n. 212/2000 (c.d. statuto del contribuente che stabilisce «In ogni caso 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 ...»);

B) perché in contrasto sempre col richiamato art. 3 nella parte in cui prevede che «... le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo.»; laddove nella specie il termine decadenziale verrebbe ad incidere su diritti acquisiti.

Muovendo, poi, dalla considerazione che lo Statuto del contribuente violato recepisce principi costituzionalmente garantiti, parte ricorrente ha dedotto la illegittimità costituzionale del richiamato art. 62 legge 289/2002.

Pur prendendo atto questo Collegio della assoluta contrarietà di siffatta norma rispetto al principio dell'irretroattività sancito dall'art. 3 dello statuto del contribuente e con quell'altro che impone la *vacatio* di 60 giorni per l'ottemperanza ai nuovi adempimenti, sempre contemplato nell'ambito dello stesso art. 3, ciò nondimeno non ritiene di potere condividere i profili di illegittimità costituzionale prospettati.

L'eccezione appare, infatti, infondata, non assurgendo lo Statuto dei contribuenti al rango di legge costituzionale e non essendo i principi di ragionevolezza e dell'affidamento tutelati da una specifica norma costituzionale.

La questione a giudizio di questa Commissione non può essere risolta neanche con il ricorso a sofismi e sforzi interpretativi tesi a fare dire alla norma qualcosa di diverso rispetto a quello che essa con chiarezza e spregiudicata consapevolezza ha voluto dire (sforzo operato ad es. dalla commissione Tributaria di Avellino, sent. n. 225/2004 — in **“Finanza & Fisco” n. 20/2004, pag. 1615**, che piuttosto che baipassare giuridicamente la norma incriminata, ne ha operato una interpretazione letterale sganciando la sanzione della decadenza dal mancato adempimento imposto): l'art. 62 della legge 289/2002 siffatta decadenza ha voluto chiaramente riconnettere alla mancata trasmissione del modello e ciò ha fatto in totale ed contrasto con lo statuto del contribuente: la questione - a giudizio di questa commissione - va risolta muovendo dai principi regolatori della gerarchia delle fonti.

A tal fine è d'uopo rilevare — in conformità ad un recente orientamento della Suprema Corte (v. sentenza n. 7080/2004 della Corte di Cassazione - sez. tributaria — in **“Finanza & Fisco” n. 26/2004, pag. 2171**) che le norme contenute nello Statuto del contribuente — pur non avendo rilevanza costituzionale, assumono una rilevanza del tutto particolare nell'ambito della legislazione tributaria ed una sostanziale superiorità rispetto ad altre disposizioni vigenti in materia. **Ne discende il valore vincolante di siffatte norme che vengono a porsi in una posizione privilegiata nella gerarchia delle fonti che disciplinano la materia fiscale**, in quanto fissano i principi giuridici: e proprio nei principi giuridici è insita - come si desume dal 2° co. dell'art. 12 delle preleggi - la funzione di orientamento ermeneutico ed applicativo vincolante nell'interpretazione del diritto.

Tutto ciò significa che qualsiasi dubbio interpretativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione tributaria - che attenga ad ambiti materiali disciplinati

dalla legge n. 212 del 2000 - deve perciò essere risolto dall'interprete nel senso più conforme ai principi dello statuto del contribuente, cui la legislazione tributaria deve essere adeguata.

Chiaramente il problema si pone in presenza di norme - qual'è quella censurata - che con tutti gli sforzi non può essere interpretata in senso conforme a siffatti principi, proprio perché li contrasta espressamente.

A giudizio di questo Collegio il rimedio giuridico non può che essere fornito che dall'istituto della disapplicazione: la norma tributaria comune, contrastante con quelle a forza privilegiata dello statuto - appunto perché di rango inferiore nella gerarchia delle fonti - deve essere disapplicata, vale a dire il giudice chiamato a decidere una controversia nella quale il provvedimento impugnato in essa trovava legittimazione, deve decidere *tamquam non esset*, censurando e annullando il relativo provvedimento ove lo stesso risulti contrastare con i principi ispiratori dello Statuto del contribuente.

Infatti l'istituto della disapplicazione - che normalmente investe gli atti amministrativi - può legittimamente essere applicato al campo delle leggi.

Peraltro, pur non rinvenendosi precedenti giurisprudenziali specifici nella materia in trattazione e conformi all'enunciato principio, ritiene questa Commissione di potere mutuare lo strumento della disapplicazione reiteratamente applicato - con il vaglio favorevole della Suprema Corte - nei confronti di quelle leggi nazionali incompatibili con la disciplina comunitaria, contenente i principi fondamentali che debbono ispirare le singole normative interne (si veda ad es. sent. Cass. Civ. n. 3841/2002 in materia di monopolio statale sul collocamento; sent. n. 5505/2002, in materia di contratto di agenzia; sent. n. 7952/1996 in materia di iscrizione delle società nel registro delle imprese, ecc.).

Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, ritiene questa Commissione che debba essere disapplicata la norma che ha legittimato l'Amministrazione convenuta a recuperare il credito d'imposta in violazione dei principi di ragionevolezza, irretroattività e termine minimo ad adempiere fissati nello statuto del contribuente.

La novità della questione e la circostanza che l'operato dell'amministrazione era pur sempre assistito da una norma esistente nell'ordinamento, impongono la compensazione integrale delle spese processuali.

P.Q.M.

La Commissione

Accoglie il ricorso ed annulla l'atto impugnato. Spese compensate.