

# QUEL PASTICCIACCIO CHIAMATO CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI

di Maurizio Villani\*

La normativa sul credito d'imposta per gli investimenti nel territorio nazionale ha subito, da un anno a questa parte, una sostanziale modifica che, oltre a snaturare la procedura di riconoscimento, ha fatto sprofondare nello sconforto i molti soggetti beneficiari dell'agevolazione. Quest'ultimi, dopo essersi visti sottrarre il diritto all'utilizzo del bonus per diversi mesi, adesso se lo vedono restituire con forme e modalità che, di fatto, stemperano di molto il beneficio fiscale ad esso collegato.

Infatti, gli imprenditori maggiormente penalizzati da tale situazione sono senz'altro coloro che, confidando in una legge dello Stato allora esistente, hanno investito molto e creato occupazione prima dell'8 luglio 2002 e che, oggi, con le strutturali modifiche in atto, rischiano il collasso finanziario, per non poter compensare subito il credito, come in precedenza era stato promesso ed assicurato.

Ciò premesso, è necessario soffermarsi sull'ingarbugliato quadro legislativo che disciplina il credito di imposta.

Il beneficio è stato introdotto con l'art. 8, 1° e 5° comma, della Legge n. 388 del 23 dicembre 2000 (Legge Finanziaria 2001), ed è una agevolazione di natura fiscale concessa, appunto, sotto forma di credito di imposta per l'occupazione e per gli investimenti effettuati nelle aree svantaggiate del territorio nazionale (utilizzabile dal 14 marzo 2001 al 31 dicembre 2006).

E', dunque, una opportunità che può essere sfruttata da tutti i con-

tribuenti che dichiarano un reddito di impresa e che promuovono investimenti nelle aree depresse del paese attraverso la compensazione del bonus fiscale con le somme a debito per oneri fiscali e tributari, ed oneri contributivi ed assistenziali dovuti.

La disposizione originaria non aveva alcun tetto massimo di spesa e di copertura da parte dello Stato, che, requisito fondamentale per beneficiare del credito, fosse effettuare nuovi investimenti, che i beneficiari potessero usufruire del credito di imposta dal momento dell'avviamento dell'investimento, senza dover preventivamente presentare alcuna istanza, che il credito di imposta fosse determinato con riguardo ai nuovi investimenti avviati in ciascun periodo di imposta e che la data di sostenimento dei costi fosse determinata in riferimento ai parametri dell'art. 75 T.U.I.R. (C.M. n. 41 del 18 aprile 2001) soltanto ai fini del periodo di

imposta di competenza.

Successivamente, è intervenuto il Decreto Legge n. 138 dell'8 Luglio 2002, che con l'art. 10 ha modifi-

cato drasticamente ed irrazionalmente la precedente normativa (art. 8 L. 388/2000), stabilendo, innanzitutto, una restrizione delle tipologie di imprese aventi accesso al credito. Di conseguenza, possono ottenere il beneficio solo le imprese che operano nei settori estrattivo e manifatturiero, dei servizi, del turismo, del commercio, delle costruzioni, della produzione e distribuzione di energia elettrica, vapore ed acqua calda, e della trasformazione dei prodotti della pesca e dell'acquacoltura.

È stata anche modificata la localizzazione degli investimenti. Infatti, con la modifica legislativa, il credito di imposta spetta, a coloro che hanno dato luogo ad investimenti destinati a unità produttive situate nelle aree svantaggiate del territorio italiani: Puglia, Basilicata, Campania, Calabria, Sardegna, Sicilia, Molise e Abruzzo.

Tale drastica ed inaspettata modifica della disciplina ha avuto effetto a partire dall'8 luglio 2002 e riguarda gli investimenti avviati solo dopo tale data.

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 necessa-



**GLI IMPRENDITORI  
MAGGIORMENTE  
PENALIZZATI SONO  
SENZ'ALTRO COLORO  
CHE, CONFIDANDO  
IN UNA LEGGE  
DELLO STATO ALLORA  
ESISTENTE,  
HANNO ESEGUITO  
CONSISTENTI  
INVESTIMENTI  
E CREATO  
OCCUPAZIONE**

ria 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 utilizzando il software "Credito 388".

Ulteriori ed aggravanti modifiche sono state introdotte con la Legge n. 178 dell'8 agosto 2002 (G. U. 187 del 10 agosto 2002), in quanto il legislatore ha, incomprensibilmente, esteso i benefici anche al Nord sebbene la Commissione Europea avesse autorizzato il credito di imposta investimenti solo per il Mezzogiorno.

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

L'ingarbugliata matassa legislativa si complica sempre di più se si aggiungono i seri problemi di compatibilità che la nuova normativa presenta con i principi contenuti nello Statuto del Contribuente.

In particolare, il principio di chiarezza e trasparenza del contenuto delle disposizioni tributarie, di cui all'art.2, che detta regole di tecnica legislativa da impiegare ed osservare nella futura predisposizione di testi normativi in materia tributaria. Infatti, l'art. 62 L. n. 178/2002 al comma 2 abroga il comma 1-quater dell'art. 8 della legge 388/2000, ma senza menzionare il contenuto sintetico della legge richiamata, ed ancora al comma 3 modifica le disposizioni dettate dall'art. 10 del decreto legge 138/2000 convertito in legge 178/2002 ma senza che sia indicato, almeno sinteticamente, il contenuto delle disposizioni modificate.

Tutto ciò manifesta l'estrema difficoltà per i contribuenti interessati ad identificare ed applicare le norme tributarie, celate tra disposizioni di diversa natura, in evidente dispregio dei principi generali dell'ordinamento tributario e dello statuto dei diritti del contribuente.

A ciò si aggiunga, poi, la totale disattenzione verso il disposto dell'art.

10 dello Statuto del contribuente che tutela il principio di affidamento e di buona fede, e dell'art. 11 delle disposizioni preliminari al codice civile, che, stabilendo che la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo, sancisce nel nostro ordinamento il fondamentale principio di irretroattività della legge.

Il medesimo significato deve, inoltre, attribuirsi all'art. 3 dello Statuto del contribuente che, regolando specificamente l'efficacia nel tempo delle norme tributarie, sancisce che "le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo". Quindi, dal combinato disposto dei

**GLI IMPRENDITORI  
MAGGIORMENTE  
PENALIZZATI SONO  
SENZ'ALTRO COLORO  
CHE, CONFIDANDO  
IN UNA LEGGE  
DELLO STATO ALLORA  
ESISTENTE,  
HANNO ESEGUITO  
CONSISTENTI  
INVESTIMENTI  
E CREATO  
OCCUPAZIONE**

due articoli indicati si evince che una nuova normativa non può regolare un fatto accaduto precedentemente. La retroattività di una legge incontra, infatti, il limite dell'affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica; la Corte Costituzionale afferma, infatti, che "il legislatore ordinario può emanare norme retroattive, purché esse però trovino un'adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si pongano in contrasto con altri valori ed interessi costituzionalmente protetti, così da incidere arbitrariamente sulle situazioni sostanziali poste in essere da leggi precedenti" (Corte Cost., 13 ottobre 2000, n. 419).

Alla luce di ciò, riflettiamo, dunque, sulla situazione di quei soggetti che hanno investito ai sensi della legge 388/2000, nella convinzione, per non dire certezza, di ricevere un'agevolazione statale 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 della buona fede nei rapporti con l'amministrazione finanziaria, e, sicuramente, anche nel principio di irretroattività delle norme fiscali ma, nella allettante

## SPAZIO ECONOMIA

prospettiva di fare nuovi investimenti e creare occupazione, si sono visti, improvvisamente, cambiare le regole del gioco e costretti ad affrontare seri rischi finanziari. Inoltre, la dotazione di risorse finanziarie messe a disposizione per il credito d'imposta era, fino a poco tempo fa, non solo inadeguata, ma anche irragionevole, visto

che era inferiore di oltre il 50 per cento rispetto alle entrate che lo Stato stesso aveva già incassato per effetto degli investimenti stessi.

Lo stanziamento in bilancio di soli 450 milioni di euro per il 2003, infatti, risultava inferiore alle entrate dirette, circa 1 miliardo di euro di Iva, che lo Stato aveva già incassato dagli investimenti realizzati al 31 dicembre 2002; l'agevolazione, quindi, si autofinanziava con le stesse entrate dirette maturate a seguito degli investimenti effettuati dalle aziende, evitando così di gravare sui conti pubblici. Probabilmente, un comportamento più ragionevole da parte dello Stato lo avrebbe indotto ad utilizzare almeno l'intero ammontare di 1 miliardo di euro per risanare una situazione di disparità di trattamento, causata dalla sua stessa noncuranza. Unica nota positiva, da

## GLI IMPRENDITORI MAGGIORMENTE PENALIZZATI SONO COLORO CHE, CONFIDAVANO IN UNA LEGGE DELLO STATO ALLORA ESISTENTE

poco, è il notevole innalzamento della percentuale di compensazione stabilito dal Cipe che dal 10 per cento passa a quasi il 49 per cento, a seguito dell'aumento a 1.578 milioni di euro della cassa a disposizione per il 2003.

Tale innalzamento è sicuramente dovuto al concorso di due fattori: l'utilizzo del Fondo Unico per il Mezzogiorno e la sensibile riduzione delle richieste di accesso al credito come conseguenza della campagna di controlli che la Guardia di Finanza e gli Uffici Finanziari stanno svolgendo in questi giorni. Un altro aspetto interessante è quello che riguarda la competenza territoriale del contenzioso tributario in materia di credito d'imposta. Infatti, l'Ufficio competente a riguardo è quello in cui ha sede il domicilio fiscale del contribuente in virtù dell'art. 4 del D.Lgs. 546/1992, primo comma secondo periodo. 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 sul 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'entrate, la competenza a dirimere tale controversia spetta alla Commissione tributaria provinciale che, a sua volta, si individua facendo riferimento all'ufficio delle entrate del domicilio fiscale del contribuente. L'ufficio delle Entrate pertinente è "quello al quale spettano le attribuzioni sul contributo controverso", cioè, quello che ha competenza per la gestione dell'ac-

certamento e della riscossione di quel particolare tributo, che, secondo la normativa in materia di accertamento sulle imposte sui redditi (D.P.R. 29/09/1973, n. 600) è quello in cui ha il domicilio fiscale il contribuente destinatario della pretesa tributaria. Tale conclusione è confermata dalla recentissima sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Taranto (n.347/4/03), con la quale si stabilisce che, come chiarito anche dalla Circ. Min. 14 ottobre 1998, n. 238/E, in ordine alle controversie proposte nei confronti di un Centro di Servizio, la regola è quella secondo la quale è competente la Commissione tributaria provinciale nella cui circoscrizione ha sede l'Ufficio al quale spettano le attribuzioni del tributo controverso cioè l'Ufficio delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del contribuente. Questa sentenza costituisce la prima ed importantissima occasione per far chiarezza sull'oscura vicenda dei crediti d'imposta, nel senso che viene affermato, in modo esplicito ed inequivocabile, la prevalenza del principio di diritto acquisito sul principio di discrezionalità amministrativa, in quanto viene sancito che la cancellazione dei diritti acquisiti è illegittima. Tirando le somme, questa situazione di estrema confusione non ha fatto altro che inasprire ancora di più i rapporti tra fisco, contribuente e professionisti, in quanto il comportamento del Legislatore e della Pubblica Amministrazione, tenuto in questo caso, ha messo in palese evidenza la carenza di collaborazione e di chiarezza.

E' auspicabile che i provvedimenti dell'Amministrazione Finanziaria siano sempre più trasparenti e facilmente comprensibili al fine di non rendere utopica la sempre più conclamata e desiderata collaborazione Fisco-Contribuente.

*\*Avvocato Tributarista, componente del Consiglio dell'Unione Nazionale delle Camere degli Avvocati Tributaristi*