

**Onorevole Commissione Tributaria Provinciale di \_\_\_\_\_**

**RICORSO**

Per \_\_\_\_\_, nella persona di \_\_\_\_\_ nat\_ a \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_) il \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_ - P.IVA \_\_\_\_\_ - C.F. \_\_\_\_\_, con sede in \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_) in via \_\_\_\_\_ - rappresentata e difesa, giusta procura a margine del presente ricorso, dal Dott. \_\_\_\_\_, elettivamente domiciliato presso lo studio \_\_\_\_\_ - C.A.P. \_\_\_\_\_ - alla via \_\_\_\_\_

**CONTRO**

**L'Agenzia delle Entrate - ufficio locale di \_\_\_\_\_ - Via \_\_\_\_\_.**

**PER L'IMPUGNATIVA**

dell'avviso di recupero del credito d'imposta previsto per investimenti in aree svantaggiate - articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 codice tributo 6734 - prot. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_, notificato a mezzo \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_ con \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_ (allegato 1).

**IN FATTO**

La \_\_\_\_\_, in data \_\_\_\_\_ ha utilizzato in compensazione l'importo di  \_\_\_\_\_, relativo al credito d'imposta maturato a fronte di investimenti realizzati nelle aree svantaggiate ai sensi dell'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 (allegato 2). A seguito della predetta compensazione, l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di \_\_\_\_\_ ha notificato l'avviso in contestazione, richiedendo la restituzione del credito d'imposta utilizzato nell'anno 2002 più sanzioni, interessi e spese secondo la tabella riportata di seguito.

Il recupero del credito d'imposta, secondo l'Ufficio Finanziario, trova la sua motivazione nel mancato rispetto di quanto previsto dall'art. 1 del D.L.

Studio \_\_\_\_\_  
Delego a rappresentarmi ed assistermi in ogni ordine, fase o grado del presente giudizio, disgiuntamente il Dott. \_\_\_\_\_, iscritto all'ordine dei Dottori Commercialisti di \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_), il Dott. \_\_\_\_\_, iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti di \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_), cui conferisco ogni più ampia facoltà e potere, compresi quelli di rinunciare e conciliare giudizialmente nonché, tra gli altri, quelli inerenti le attività di cui agli artt. 16, 17, 25, 37 e 38 del Decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, eleggendo domicilio presso lo Studio \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_) - Cap \_\_\_\_\_ - Via \_\_\_\_\_.

In Fede

Firma cliente

\_\_\_\_\_(\_\_\_\_), \_\_\_\_\_

**Visto per autentica**

12.11.2002 n. 253 (soppresso per mancata conversione del D.L.) e dell'art. 62 della L. 27.12.2002 n. 289. Infatti, secondo il dettato delle predette norme, l'utilizzo del credito d'imposta è sospeso nel periodo tra il 13.11.2002 ed il 09.04.2003. Diversamente, la ricorrente ha effettuato la compensazione di imposte dovute durante tale periodo di sospensione.

data utilizzo  
Imposte e contributi compensati  
Importo  
□

Interessi

Sanzioni

Spese di notifica

**TOTALE**

In data \_\_\_\_\_ la ricorrente, attraverso il Mod. F24 (allegato 3), ha effettuato la restituzione del credito d'imposta utilizzato nel periodo di sospensione.

**IN DIRITTO**

La Direzione Centrale Accertamento dell'Agenzia delle Entrate ha emanato -

in data 8 luglio 2003 - la circolare n. 35/E, avente ad oggetto: *“Crediti d’imposta per l’incremento dell’occupazione e per gli investimenti nelle aree svantaggiate. Attività di controllo nei confronti dei soggetti che hanno usufruito delle agevolazioni fiscali”*. In particolare, l’attività di controllo che la circolare ha regolamentato concerne anche la fruizione dei crediti d’imposta per le aree svantaggiate e per le nuove assunzioni, indicando agli uffici periferici di seguire - nelle fasi di controllo - le seguenti linee di condotta:

1. verifica dell’esistenza dei presupposti e delle condizioni fissate dalla legge per usufruire delle agevolazioni;
2. determinazione dell’esatto ammontare del credito spettante, qualora ricorrano le condizioni di legge per usufruire dell’agevolazione;
3. riscontro dell’effettivo ammontare del credito utilizzato.

Il documento di prassi ministeriale prevede, inoltre, che nel caso si riscontri, in una delle predette fasi, un indebito utilizzo del credito da parte del contribuente, gli Uffici Locali dovranno procedere a notificare un *“apposito **atto di recupero**, contenete l’invito a versare le complessive somme dovute (credito indebitamente utilizzato, interessi e sanzioni) entro sessanta giorni dalla data di notifica”*. La circolare, al punto 4, definisce anche le modalità di recupero dei crediti indebitamente utilizzati, esemplificando due schemi di provvedimento per il recupero degli stessi.

L’atto oggetto del presente ricorso è stato redatto seguendo lo schema n. 2 (allegato 7 alla circolare). In esso si sostanzia:

- **P’avviso di recupero** del credito d’imposta;
- **P’invito a provvedere** al pagamento delle complessive somme contestate entro 60 giorni dalla notifica dell’atto;
- la previsione che, in caso di mancato versamento diretto delle somme richieste, **P’ufficio provvederà alla riscossione mediante P’iscrizione a ruolo in via definitiva.**

La struttura del provvedimento – già come descritta nella circolare n. 35/E – evidenzia un vizio insanabile del medesimo da ritenersi – agli effetti

amministrativi – nullo. Il documento, infatti, non è direttamente riconducibile a nessuno degli atti tipici previsti dal nostro ordinamento nell'ambito del DPR n. 600/73 (recante la disciplina dell'accertamento in materia di imposte dirette). Di fatti, la pedissequa riproduzione dello schema predisposto dall'Amministrazione finanziaria non integra, di per se stessa, il rispetto delle condizioni procedurali e formali dettate dalla norma avendo, la prassi ministeriale, solo una funzione di indirizzo, con l'impossibilità di porre alcun vincolo sia al contribuente sia al giudice di merito.

Nella sostanza, i vizi procedurali che si contestano attengono:

#### **IN VIA PREGIUDIZIALE**

1. **L'assenza di uno specifico riferimento normativo in grado di qualificare l'atto.** Infatti, il provvedimento "naturale" per addivenire all'eventuale recupero dell'imposta indebitamente compensata è quello previsto dal comma 2, lettera d, dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, con il quale gli Uffici periferici dell'Amministrazione Finanziaria procedono, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione, al controllo formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, determinando i crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalle dichiarazioni e dai documenti richiesti ai contribuenti.
2. **L'irritualità della contestazione.** Gli uffici finanziari, al di fuori del controllo formale delle dichiarazioni di cui al punto precedente, per poter contestare ai contribuenti eventuali irregolarità relative all'utilizzo in compensazione di un credito d'imposta sono tenuti ad utilizzare l'Avviso di Accertamento, ex art. 42 del D.P.R. n. 600/73.
3. **La non impugnabilità diretta dell'atto,** che esula da quelli descritti ex art. 19 del D.Lgs. n. 546/92.
4. Il provvedimento impugnato, inoltre, prevede che nel caso di mancato versamento diretto, si proceda all'iscrizione a ruolo in via definitiva,

anziché in via provvisoria ai sensi dell' art. 68 del D.lgs 546/92

### NEL MERITO

L'atto di "recupero del credito d'imposta" viola diversi principi fondamentali previsti dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212 - **Satuto dei diritti del contribuente**.

In particolare:

- a. violazione dei principi in materia di efficacia temporale delle norme tributarie (art. 3);
- b. violazione del diritto all'informazione del contribuente (art. 5);
- c. obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (art. 10).

L'articolo 3 del citato statuto del contribuente prevede, infatti, che *"... 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"*. Nel caso di specie, non solo l'amministrazione finanziaria ha disatteso la *ratio* della norma, il cui spirito è quello di evitare "improvvisi" fronteggiamenti di versamenti pecuniari a carico del contribuente, ma si è mostrata noncurante dei vincoli derivanti dall'articolo 5 dello stesso statuto, in base al quale *"l'amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore. L'amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tale da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendola a disposizione gratuita dei contribuenti ... l'amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti"*. In effetti, nel caso della ricorrente, l'amministrazione, con un solo giorno di preavviso, ha costretto la stessa a dover far fronte ad un versamento che, fino al giorno precedente, non era nemmeno

previsto, con tutte difficoltà connesse alla immediatezza di tali previsioni.

Per quanto attiene, poi, al D.Lgs. 472/1997:

- a. violazione del principio di colpevolezza, per carenza dell'elemento soggettivo (art. 5, comma 1);
- b. violazione del principio di colpevolezza, sussistendo l'esimente dell'obiettiva incertezza normativa (art. 6, comma 2);
- c. violazione del principio di colpevolezza, sussistendo l'esimente dell'ignoranza inevitabile (art. 6, comma 4).

Costituisce un principio del diritto sanzionatorio, anche tributario, che la sanzione sia in concreto irrogabile solo allorché sia legittimo formulare un giudizio di riprovevolezza a carico dell'autore della violazione. Ebbene, nel caso in esame è evidente come manchino le condizioni minime perché un tale giudizio possa essere formulato ove solo si consideri che la diligenza e la perizia

- il cui difetto integra, a norma dell'art. 5 citato, l'ipotesi di colpa punibile – richiesti all'imprenditore non possono certo essere superiori a quelle richieste all'Amministrazione finanziaria, che non ha tempestivamente recepito il decreto legge citato bloccando i codici tributo (6734 e 6742) da utilizzare per la compensazione. Peraltro, il decreto legge citato è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale proprio il giorno in cui è stata commessa la violazione o poco prima e, quindi, tenuto conto dei tempi e dei luoghi di distribuzione delle Gazzette Ufficiali, l'ignoranza del decreto legge, nel caso di specie, non poteva in alcun modo essere evitata, giacché probabilmente nel giorno di commissione della violazione non sarebbe stato possibile per il ricorrente reperire la Gazzetta Ufficiale. E ciò, a norma dell'art. 6 citato, anche a prescindere dalle altre considerazioni che precedono e che seguono, rende la violazione non punibile. Infine, appare evidente come nel caso di specie, la difficoltà di applicazione della norma sia tale da travalicare l'ambito soggettivo del singolo agente e divenga oggettivo, nel senso che l'incertezza della norma sia tale per qualunque soggetto.

In più di un'occasione, del resto, la giurisprudenza ha affermato che l'instabilità legislativa, ossia il continuo succedersi di disposizioni tributarie negli ambiti settoriali più diversi, la ristrettezza dei termini per adempiere agli obblighi fiscali introdotti dalle nuove disposizioni nonché il laborioso iter delle leggi di conversione dei decreti legge, legittima l'esistenza di un'obiettiva incertezza che, a norma dell'art. 6, comma 2, citato, rende la violazione non punibile (Comm. Trib. di I grado di Milano, Sez. 46, 16.03.1990 e Comm. Trib. di I grado di Belluno, 5.9.1989, n. 145).

#### **CONCLUSIONI**

Si ritiene, in primo luogo, che l'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate di ..... - attenendosi alle direttive fornite dalla circolare n. 35 del 8 luglio 2003 - abbia emanato un atto da ritenere inesistente in diritto, in quanto non espressamente riconducibile a nessuno degli atti tipici di accertamento, con l'aggravante di aver previsto la riscossione delle somme mediante l'iscrizione a ruolo in via definitiva anziché in via provvisoria. Nel merito, il provvedimento deve ritenersi palesemente in contrasto con i principi stabiliti dalla legge 212/00.

Tutto quanto avanti premesso, ed in relazione ai motivi sopra esposti, si

#### **CHIEDE**

che l'On.le Commissione Tributaria Provinciale adita voglia dichiarare la nullità del provvedimento in questione per i motivi esposti. In subordine, voglia codesta On.le Commissione Tributaria Provinciale annullare l'atto in ragione delle violazioni allo statuto dei diritti del contribuente o dichiarare non applicabili le sanzioni in ragione dei principi riportati all'art. 10 della legge n. 212/00.

Con vittoria per spese, competenze ed onorari, oltre ad IVA e contributo per la Cassa previdenza.

Si formula, inoltre,

## ISTANZA

- **per la fissazione della data di trattazione del ricorso** ai sensi dell'art. 30 D.Lgs. n. 546/1992;
- **per la discussione in pubblica udienza** ai sensi dell'art. 33, comma 1, D.Lgs. n. 546/1992.

Con osservanza.

Costituendosi depositerà:

- a) copia del presente atto che **il sottoscritto difensore attesta conforme all'originale**, corredato di fotocopia della ricevuta di spedizione;
- b) dell'**avviso di recupero del credito d'imposta** previsto per investimenti in aree svantaggiate - articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388 codice tributo 6734 - prot. \_\_\_\_\_ del \_\_\_\_\_, notificato a mezzo \_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_ con \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_\_(allegato 1);
- c) copia del **mod. F/24** utilizzato in data \_\_\_\_\_ per effettuare la compensazione (allegato n. 2);
- d) copia del **mod. F/24** utilizzato in data \_\_\_\_\_ per effettuare la restituzione del credito utilizzato (allegato n. 3);

\_\_\_\_\_, li \_\_\_\_\_ .

Firma del difensore

( Le parti evidenziate sono da inserire solo se l'impresa ha restituito il credito )

