

GIURISPRUDENZA | *Corte di Giustizia Tributaria*

Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado | LOMBARDIA - Milano | Sezione 4 |
Sentenza | 23 ottobre 2024 | **n. 2763**

Data udienza 23 luglio 2024

Integrale

Accertamento e riscossione - Accertamento - Iva - Atto di recupero - Crediti inesistenti - Utilizzo in compensazione di crediti fiscali vantati da un altro soggetto - Insussistenza

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 4, riunita in udienza il 23/07/2024 alle ore 14:00 con la seguente composizione collegiale:

SERVETTI GLORIA, Presidente

CAVALLARO MARIO, Relatore

GALLINA CARMELA, Giudice

in data 23/07/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 1937/2023 depositato il 26/06/2023

proposto da

(...)

Difeso da

(...) ed elettivamente domiciliato presso (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Brescia

elettivamente domiciliato presso dp.brescia@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 9/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado BRESCIA sez. 3 e pubblicata il 17/01/2023

Atti impositivi:

- ATTO DI RECUPER n. (...) IVA-ALTRO 2016

a seguito di discussione in pubblica udienza Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante:

Chiede a codesta Onorevole Corte di Giustizia Tributaria di II Grado, in accoglimento del presente appello, in via principale e nel merito, di riformare la sentenza impugnata; in via subordinata e nel rito di dichiarare non manifestatamente infondata la questione di illegittimità costituzionale degli [artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, c. 1, l. n. 212/2000, attesa la violazione degli [artt. 3 e 111 della Costituzione](#), nonché dell'art. 6 e 13 CEDU nella parte in cui i suddetti [artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, c. 1, l. n. 212/2000 vietano al contribuente di potersi compiutamente difendere in quanto è impedita la possibilità di conoscere gli elementi su cui si fonda l'atto impositivo senza l'attività "filtro" dell'Amministrazione finanziaria e, conseguentemente, sospendere il procedimento e rimettere alla Corte Costituzionale la relativa questione di legittimità costituzionale. o accertare e dichiarare l'incompatibilità della disciplina recata dagli [artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, c. 1, l. n. 212/2000 per palese violazione dell'art. 47 Carta di Nizza e degli artt. 6 e 13 CEDU per palese violazione dell'art. 41, par. 2, primo alinea Carta di Nizza in combinato disposto con l'art. 6, c. 1, TFUE, con conseguente disapplicazione della normativa interna e, in via di subordine, sospendere il presente procedimento per sottoporre la seguente questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia CE: "Se le disposizioni dell'art. 47 Carta di Nizza devono essere interpretate nel senso che ostano ad una normativa - come quella controversa di cui agli [artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, c. 1, l. n. 212/2000 - secondo la quale l'Amministrazione finanziaria avrebbe il potere di fondare la pretesa impositiva su atti sconosciuti al contribuente dandogli la possibilità di apprendere il contenuto solo in via indiretta sulla base di quanto la stessa Amministrazione finanziaria decide di riassumere all'interno dell'atto impositivo".

In ogni caso, condannare controparte al pagamento delle spese di lite di entrambi i gradi di giudizio.

Resistente/Appellato:

Voglia Codesta On. Corte di giustizia Tributaria di secondo grado:

in via principale, dichiarare respinto il ricorso, rigettare le richieste di rinvio pregiudiziale e confermare la legittimità, in fatto e in diritto dell'operato dell'Ufficio, e, per l'effetto, confermare la sentenza di primo grado impugnata; in ogni caso, con condanna del ricorrente al pagamento delle spese, diritti ed onorari di causa di entrambi i gradi ai sensi dell'[art. 15 D.Lgs. n. 546/1992](#)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Il contribuente (...) ha proposto appello, iscritto al R.G.A. 001937/2023, chiedendo la riforma della sentenza n. 9/03/23 emessa il 26 maggio 2022 e depositata il 17 gennaio 2023 dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Brescia (già Commissione tributaria provinciale).

L'atto impugnato in primo grado era l'atto di recupero AA18 RECUP. CRED. IMPOSTA N. (...) - 2021, notificato in data 31/03/2021 Periodo d'imposta: 2016 - 2017 Tributo: II.DD. + I.V.A., di crediti inesistenti e utilizzati in compensazione con IVA dovuta ai sensi dell'[art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997](#), per l'anno d'imposta 2016.

Con la citata sentenza il Giudice di primo grado rigettava il ricorso, con condanna alle spese di lite.

In fatto, il recupero faceva seguito all'istruttoria svolta dall'Ufficio Controlli della DP di Brescia, dalla quale era emerso che il (...) aveva eseguito il pagamento dei propri debiti tributari, per l'ammontare complessivo di Euro 123.540,67=, utilizzando in compensazione crediti fiscali asseritamente vantati nei confronti dell'Erario da un ulteriore soggetto, la società crediti risultati inesistenti e come tali considerati dall'Ufficio.

Il Collegio preliminarmente procedeva a valutare se si trattasse di motivazione dell'atto per relationem o fondata su prove, in quanto gli elementi utilizzati sono tratti da dichiarata attività istruttoria svolta presso terzi, anche attraverso l'utilizzo di dati tratti dalle banche dati (Anagrafe Tributaria), di cui vi è solo un richiamo di contenuto ma senza allegazione documentale al momento della notifica.

Analizzando le norme specifiche di riferimento delle singole imposte, il Giudice di prime cure rilevava che l'obbligatorietà della motivazione nella disciplina dell'IVA, a differenza di quella attinente alle imposte sul reddito, richiede espressamente con l'[art. 56, comma 2, del D.P.R. n. 633/72](#) l'indicazione della stessa insieme agli "errori, omissioni e false o inesatte indicazioni" su cui è fondata la notifica, anche (dei) "...relativi elementi probatori".

Con riferimento alle imposte dirette, l'[art. 42 del D.P.R. 600/73](#) non prevede la necessità di una specifica evidenziazione probatoria per il riferimento ... "a quanto stabilito dalle disposizioni di cui ai precedenti articoli...", individuando e (solo) indicando i singoli elementi giustificativi valutati in via diretta, ovvero, mediata da presunzioni, per rivendicare una diversa (maggior) imposta liquidata. Posto che l'atto impugnato si basa su una motivazione caratterizzata da diversi elementi, l'unica possibilità, non più esclusivamente di natura interpretativa, è data dall'applicazione dell'[art. 3 della Legge n. 241 del 1990](#), attuabile anche in ambito tributario per come stabilito dall'[art. 13, comma 2, della legge richiamata](#) il quale afferma come inapplicabili solo le disposizioni contenute nel capo III e non quelle contenute nel capo II ove alligna l'[art. 3 cit.](#); non resta in disparte, alla medesima stregua, l'[art. 7, Legge n. 212/2000](#) che espressamente lo richiama.

L'Agenzia delle Entrate, nel momento della costituzione in giudizio, depositava la documentazione richiamata nell'atto notificato, che costituiva la conferma di quanto allegato nella motivazione primaria e di ingresso senza nulla aggiungere a quanto già enunciato. Detta circostanza, che in termini fattuali non è controversa deve, di necessità quanto alla sua rilevanza, essere calata nella normativa di riferimento.

In tema di motivazione degli avvisi di accertamento e di recupero delle imposte, l'obbligo dell'Ufficio di allegare tutti gli atti citati nell'atto ([art. 7 L. n. 212/2000](#)) deve essere inteso in necessaria correlazione con una finalità di tipo "integrativo" delle tesi per le quali l'Amministrazione finanziaria intende sorreggere l'atto d'autorità secondo quanto dispone l'[art. 3, comma 3 della Legge 241/90](#) e cioè nel senso che, avendo il destinatario dell'avviso diritto di conoscere il contenuto degli atti integralmente richiamati nell'atto notificato, esso deve essere di mero valore "narrativo", che non sarebbe rispettato laddove il richiamo all'atto, successivamente prodotto dall'Ufficio, avesse contenuto, natura, tipologia e ragione diversa rispetto a quanto allegato. Da ciò discende che non è sufficiente che il contribuente denunci l'assenza dell'atto richiamato per domandarne la nullità, in quanto occorre che il medesimo fornisca prova che una parte del contenuto di quegli atti - non riportata nell'atto impositivo - sia necessaria ad integrarne la motivazione (cfr., in tal senso, [Cass. n. 28756 del 2020](#), nonché [Cass. n. 11866 del 2018](#)).

Gli atti depositati dall'Agenzia delle Entrate rispecchiano quanto indicato nell'atto di recupero notificato e quindi, sotto questo profilo, la proposta doglianza è stata dal primo giudice respinta.

L'ulteriore censura sul difetto del contraddittorio è stata del pari respinta, in considerazione del fatto che nell'ordinamento tributario è assente una norma che stabilisca l'obbligatorietà, in via generale ed assoluta, del contraddittorio endoprocedimentale; il rispetto di tale principio è previsto all'[art. 10, comma 3 bis della L. 146/98](#) (accertamenti standardizzati); [artt. 36 bis, comma 3 del D.P.R. 600/73](#) e [54 bis, comma 3 D.P.R. 633/72](#) e quindi dall'[art. 6, comma 5, L. 212/600](#); dall'[art. 36 ter, comma 4 del D.P.R. 600/73](#); [art. 10 bis, comma 6 L. 212/2000](#) e quindi dall'[art. 11, comma 4 bis del D.Lgs. 374/90](#) in materia doganale.

Lo snodo della vicenda contenziosa risiede, secondo la Corte di primo grado, nel diritto o meno di porre in compensazione, previo accollo da parte di un terzo, i debiti d'imposta propri con crediti in capo a terzi, questione che, a sua volta, richiama due istituti tra loro diversi ma speculari nel contesto. L'accollo del debito, che determina un mutamento soggettivo - passivo dell'obbligazione secondo due forme di modificazione: il nuovo debitore, che si inserisce nel rapporto preesistente e si aggiunge al vecchio debitore, oppure entra

in liberazione di quest'ultimo e quello, con altro istituto, della compensazione dei crediti che, come noto, è un modo di estinzione di una obbligazione diverso dall'adempimento solo quando vi è stretta relazione tra credito e debito che, nella compensazione legale quanto al titolo, devono congiuntamente essere omogenei, liquidi (certezza di esistenza) ed esigibili cioè non sottoposti né a termine iniziale né a condizione sospensiva e non derivanti, infine, da obbligazioni naturali.

In ambito tributario l'accesso alla compensazione è disciplinato dall'[art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997](#) che trova applicazione quando lo stesso soggetto passivo, ricorrendone i presupposti, si trovi contemporaneamente debitore e creditore d'imposta; di contro l'accollo del debito, che è altro e distinto istituto, è stato recepito dall'ordinamento giuridico in virtù dell'[art. 8 comma 2 della Legge 212/2000](#) il quale, tuttavia, esclude la liberazione del contribuente originario laddove fosse individuata una inesistenza del credito da compensare. Il Legislatore, per la sua concreta attuazione, ha tuttavia subordinato, per il suo tangibile concreto divenire, l'emanazione di un decreto ministeriale di attuazione che ad oggi non esiste e non è mai esistito, con la conseguenza che il debitore accollante non acquisisce il diritto alla solutio nei confronti dell'Erario e legittimamente l'Ufficio può rivolgersi al debitore principale domandandogli il pagamento delle imposte. Non è possibile - soggiunge il Giudicante - pervenire ad una soluzione condivisa con l'assetto critico prospettato dalla difesa del contribuente per due ordini di motivi.

Il primo dovuto all'assenza di una normazione secondaria di attuazione volta a fissare modalità e termini per l'accettazione dell'accollo da parte dell'Amministrazione Finanziaria: è indubitabile che la norma civilistica rappresenta l'estrinsecazione di un principio a natura generale relativo ad ogni ipotesi di assunzione convenzionale o legale di debiti; il secondo si incentra sull'assenza dell'adattamento dello schema civilistico all'obbligazione tributaria che, per natura, ha caratteristiche proprie di indisponibilità e l'inderogabilità dei debiti/crediti sconosciute in ambito privatistico. L'[art. 8 della Legge n. 212/2000](#), che riconosce la legittimità dell'accollo in ambito tributario, prevede solo l'aggiunta di un altro soggetto al debitore originario e non la sua sostituzione: il terzo accollante, detto in altri termini, non assume la qualifica di soggetto passivo del tributo, ma solo quella del co-debitore d'imposta poiché in ambito tributario non vi è alcuna norma specifica e, sotto il profilo civile, alcuna adesione del "creditore" ex [art. 1273 secondo comma cod. civ.](#) allo schema voluto dalle parti per come emerge dagli atti del processo. Se, quindi, dal punto di vista giuridico le censure mosse non possono trovare favorevole approdo, resta il fatto, in termini più concreti, dell'esistenza o meno del credito "certificato" con il c.d. visto di conformità che avrebbe secondo il contribuente sicura affidabilità circa la legittima esistenza del credito, pur non essendo stato chiarito quale sia stata l'attività di verifica svolta dal professionista incaricato del rilascio e nemmeno essendo noti come e in base a quale approccio contrattuale si siano svolte le trattative in ordine alla cessione-accollo compensazione con la società tale da avvalorare l'esistenza del credito stesso, non essendo sufficiente porre a sostegno dell'esistenza e della spettanza del credito censure meramente formali, prive di qualsiasi riferimento fattuale concreto: inesistenza e non spettanza, pur dando atto della infelice qualificazione usata dall'Ufficio, può essere superata solo dal Contribuente attraverso la prova del come il credito si sia formato in capo alla La sanzione che è stata comunque irrogata è del 30% per come previsto nelle ipotesi della non spettanza del credito. La sentenza termina con la condanna alle spese liquidate nella complessiva misura di Euro. 4.775,00.

Con ordinanza n. 1248/2023 del 18.8.2023 la Corte di secondo grado, della Lombardia, decidendo sull'apposita istanza di sospensione proposta dal contribuente in sede di gravame, la accoglieva in toto e con decorrenza immediata, espressamente riferendosi all'applicazione della disposizione del novellato art. 47, c.8-bis, D.Lgs. n. 546/92.

L'appello del (...) si fonda su seguenti motivi:

1 Nullità della sentenza per violazione degli [artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, c. 1, l. n. [212/2000](#); nonché dell'art. 47 Carta di Nizza e degli artt. 6 e 13 CEDU, in combinato disposto con l'[art. 7, c. 5-bis, D.Lgs. n. 546/1992](#) e l'[art. 654 c.p.p.](#) (con riferimento al motivo n. 1 del ricorso di primo grado)

La sentenza avrebbe violato, in estrema sintesi rispetto alla lunga dissertazione dell'appellante, l'obbligo di motivazione degli atti impositivi anche mediante allegazione degli atti presupposti e il raccordo con la disciplina sull'onere della prova anche nel caso di assoluzione penale nel merito.

Particolare rilievo è dato alla decisione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza 16 ottobre 2019, C-189/18, caso Glencore, che, nel pronunciarsi su una fattispecie definita identica a quello che si discute - ossia un atto impositivo fondato su elementi di prova ottenuti nell'ambito di procedimenti penali e amministrativi avviati nei confronti di soggetti terzi rispetto alla Ricorrente, che erano riprodotti solo per stralcio - ha stabilito l'obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di allegare all'accertamento tutti gli elementi probatori raccolti, compresi quelli non utilizzati per fondare la pretesa in quanto gli stessi potrebbero essere stati scientemente esclusi per corroborare maggiormente la ripresa a tassazione, ma sarebbero fondamentali per raffigurare una situazione fattuale diversa da quella rappresentata (cfr., in tal senso, anche CGUE, sentenza 13 settembre 2018, C-358/16).

Con la sentenza 25 gennaio 2022, n. 2039, i Giudici di legittimità hanno precisato che l'Agenzia delle Entrate non può produrre per la prima volta, durante il processo tributario, gli atti a sostegno della ripresa erariale. Questo in quanto la motivazione è un requisito intrinseco dell'atto impositivo che presuppone che gli elementi di prova facciano riferimento a presupposti impositivi già indicati nell'atto e la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di produrre in giudizio elementi di prova ulteriori non consente comunque di superare il divieto di motivazione postuma.

Ancora, con la [sentenza 02 aprile 2020, n. 7649, la Corte di cassazione](#) ha chiarito che se l'Ufficio integra i documenti nel corso del giudizio, dopo aver ommesso di allegarli o riportarli nell'iniziale accertamento, l'atto impositivo è nullo, non potendo far riferimento alla previsione secondo cui le parti processuali possono produrre liberamente i documenti.

A seguito dell'introduzione dell'art. 7, c. 5-bis, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'Agenzia delle Entrate deve "dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni".

Da ciò deriverebbe che le prove meramente indiziarie sono ammesse solo nel caso in cui sono espressamente previste dalle disposizioni tributarie (vale a dire nel caso del ricorso alla metodologia c.d. "induttiva pura" [ex art. 39, c. 2, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#); del c.d. "redditometro" di cui all'[art. 38, D.P.R. n. 600/1973](#); o dei rapporti commerciali con soggetti residenti in paesi a fiscalità privilegiata disciplinati dall'[art. 110, cc. 9-bis - 9-quinquies, D.P.R. 22](#)

[dicembre 1986, n. 917](#) - Testo Unico delle Imposte sul Reddito o T.U.I.R.) e tra queste non rientrano le contestazioni in materia di indebita compensazione.

Pertanto, qualora l'Ufficio avesse voluto contestare l'indebita compensazione dell'IVA, l'avrebbe dovuto provare "in modo circostanziato e puntuale" e, quindi, non basandosi su meri indizi o, peggio, ricopiando la segnalazione pervenuta da altra Direzione Provinciale riferita ad un soggetto diverso dal contribuente accertato.

Inoltre, secondo l'[art. 654 c.p.p.](#), l'eventuale assoluzione (o condanna) ha efficacia di c.d. "giudicato esterno" nel parallelo procedimento amministrativo, "purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale".

Tali principi sono stati recentemente ribaditi dalla Corte di [cassazione con ordinanza 22 settembre 2021, n. 25632](#), laddove è stato precisato "I giudici di secondo grado hanno osservato che "i fatti contestati dalla Guardia di Finanza e le relative risultanze del verbale di constatazione ... sono i medesimi su cui si è pronunciato il giudice penale con la formula assoluta 'perché il fatto non sussiste', non si può non ritenere l'autorità di cosa giudicata, di detta sentenza irrevocabile (...) nei confronti del processo tributario". Non ci troviamo pertanto in presenza di una "automatica" ed acritica estensione del giudicato penale, bensì della esplicita valutazione (...) che i fatti in ordine ai quali si è pronunciato il giudice penale, con sentenza irrevocabile, sono i medesimi su cui si controverte in sede tributaria. Non si confronta con questa specifica ratio decidendi l'Agenzia delle Entrate, non ne critica il fondamento, non illustra come abbia contestato e provato che i fatti su cui si sono fondati gli accertamenti, penale e tributario, non sono gli stessi".

La sussistenza del c.d. "doppio binario" tra giudizio penale e tributario sarebbe finalizzato a evitare effetti distorsivi in tutti quei casi in cui l'assoluzione del contribuente derivi da questioni eminentemente procedurali, quale può essere, a titolo di esempio, l'intervenuta prescrizione del reato, oppure il mancato superamento delle soglie di punibilità: tali fattispecie hanno carattere di totale autonomia e non possono in alcun modo influenzare il giudizio tributario, che soggiace a termini di decadenza diversi e non contempla in alcun caso una soglia entro cui la violazione è considerata "scusabile".

Al contrario, gli esiti del giudizio penale incidono su quello tributario qualora si pervenga ad una decisione in punto di merito: nel caso, come quello di specie, in cui si controverte sull'effettività e spettanza del credito, non sarebbe possibile che, a fronte delle medesime risultanze istruttorie, la Corte Tributaria possa disconoscere la sussistenza di fatti acclarati dal giudice di merito.

Diversamente opinando, ossia qualora si ammettesse che il giudice amministrativo può ignorare le circostanze fattuali accertate dal giudice penale in ragione dell'ammissibilità della c.d. "prova per presunzioni" prevista dall'ordinamento tributario, si avrebbe una lesione del principio di capacità contributiva ex art. 53, c. 1, Costituzione.

L'inversione dell'onus probandi in ambito fiscale è stata introdotta dal Legislatore per fare fronte alla c.d. "inferiorità conoscitiva" dell'Amministrazione finanziaria (che non è dotata dei poteri, ben più pervasivi, dell'Autorità Giudiziaria in sede inquirente) rispetto al contribuente. Quando, al contrario, tale difetto di conoscenza non sussiste proprio perché gli Uffici impositori - e i Giudici Tributari - hanno la piena disponibilità delle prove raccolte in ambito penale, è di tutta evidenza che gli stessi non possono ignorarle solo perché non depongono alla pretesa impositiva di carattere eminentemente presuntivo.

E invero, la [Corte di cassazione, con la sentenza 20 dicembre 2017, n. 30564](#), ha riconosciuto che l'intervenuta sentenza penale di assoluzione nel merito costituisce, ex se, motivo di revocazione della sentenza tributaria.

Nel caso di specie, il vizio di motivazione appena delineato si sarebbe verificato con riguardo a tutte le attività di indagine esperite nei confronti dei soggetti terzi al contribuente, vale a dire l'asserita attività di

verifica fiscale effettuata dalla Direzione Provinciale di Catanzaro nei confronti della (...).

L'atto di recupero si limiterebbe alla menzione di alcune attività istruttorie condotte nei confronti di soggetti totalmente estranei all'odierno appellante, le quali non sono allegate.

Tale circostanza sarebbe stata chiaramente confermata dallo stesso funzionario della Direzione Provinciale di Brescia che ha materialmente predisposto l'atto oggetto del presente contenzioso laddove afferma: "Non è stato effettuato questo tipo di riscontro (...) l'Ufficio di Brescia ha chiesto a Catanzaro, appunto, in merito alla spettanza di questo credito di circa 1.000.000 euro dichiarato dalla società in relazione all'anno 2016 (...) Catanzaro comunicava l'irreperibilità sostanzialmente della società" (cfr. p. 5 (suddetto doc. 9)).

Quindi, per stessa ammissione dell'Ufficio, l'atto oggetto del presente contenzioso si basa esclusivamente sulla circostanza che la DP di Catanzaro, nel 2021, non è riuscita a contattare le per avviare l'istruttoria riferita al periodo d'imposta 2016.

Sicché, i documenti prodotti dall'Ufficio in contenzioso, a differenza di quanto affermato dal primo giudice, non hanno confermato le risultanze dell'atto di recupero, bensì rappresenterebbero solamente il tentativo di sanare ex post il vizio commesso.

La circostanza sarebbe ulteriormente dimostrata dal fatto che, solo dopo la notifica dell'atto di recupero in epigrafe, la Direzione Provinciale di Brescia domandava la produzione dei documenti necessari per accertare la posizione del (...).

2 Sulla incompatibilità costituzionale degli [artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, c. 1, l. n. 212/2000, per violazione degli [artt. 3 e 111 della Costituzione](#), nonché degli artt. 6 e 13 CEDU.

Ha l'appellante eccepito, qualora l'Ufficio dovesse intendersi legittimato a citare solo gli elementi a favore della tesi accertativa omettendo quelli favorevoli all'appellante, l'incostituzionalità degli

artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973 e 7, c. 1, l. n. 212/2000 con gli artt. 3 e 111 Cost., nonché con gli artt. 6 e 13 CEDU.

Difatti, gli appena citati articoli della Costituzione e della CEDU introducono, come diretta derivazione del c.d. "principio di uguaglianza", il diritto alla c.d. "parità processuale delle parti" che può essere garantita esclusivamente nel caso in cui tutte le parti processuali abbiano accesso ai medesimi documenti su cui si è fondata l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria. Se, al contrario, si ammettesse la possibilità per la parte pubblica di secretare le prove che depongono a favore del contribuente, si porrebbe un gravissimo problema di ordine costituzionale in quanto, di fatto, sarebbe ostacolato l'esercizio del diritto di difesa del contribuente. In subordine, si solleva perciò anche tale eccezione.

3 Illegittimità degli artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973 e 7, c. 1, l. n. 212/2000 per palese violazione dell'art. 47 Carta di Nizza e degli artt. 6 e 13 CEDU e, in subordine, nell'ipotesi in cui Codesta On. Le Corte di Giustizia Tributaria lo ritenesse opportuno, si richiede di voler disporre rinvio pregiudiziale, ai sensi dell'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, perché si pronunci sulla corretta interpretazione dell'art. 47 Carta di Nizza e degli artt. 6 e 13 CEDU

Sempre nel caso in cui si ritenesse l'atto impugnato legittimo sotto il profilo motivazionale, l'appellante ha eccepito che siffatta interpretazione degli artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973 e 7, c. 1, l. n. 212/2000, contrasta con l'art. 47 Carta di Nizza e gli artt. 6 e 13 CEDU, che altro non sarebbero che la trasposizione comunitaria dei principi costituzionali del giusto processo e della parità delle parti, così come è stato precisato dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea con la già citata sentenza n. C-189/18 (caso Glencore) in cui ha stigmatizzato l'operato dell'Amministrazione finanziaria laddove si è limitata a comunicare per stralcio - esattamente come nel caso in esame - alcuni elementi raccolti nei confronti di soggetti terzi al contribuente accertato secondo un criterio discrezionale.

Il (...) ha, poi, eccepito la nullità della sentenza per difetto di motivazione e violazione delle disposizioni comunitarie in materia di cd. contraddittorio preventivo, in spregio di quanto previsto dal consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità e dell'Unione Europea in materia di cd. "tributi armonizzati", tra cui rientra, pacificamente, l'IVA.

Non ha mancato l'appellante di dolersi della sentenza per difetto di motivazione, travisamento dei fatti di causa e violazione dell'art. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973, art. 56, D.P.R. n. 633/1972 e dell'art. 7, c. 1, l. n. 212/2000, in combinato disposto con l'art. 13, cc. 4 e 5, D.Lgs. n. 471/1997, l'art. 34, c. 3, lett. c), D.Lgs. n. 241/1997 e gli artt. 2697 e 2727 c.c. (con riferimento al secondo, quarto e quinto motivo del ricorso introduttivo).

Con distinti motivi il (...) si duole, anzitutto, della circostanza che non era dato comprendere se la contestazione elevata dall'Ufficio si riferisse a presunti crediti inesistenti o alla diversa categoria dei crediti non spettanti; inoltre, rileva che nessuna delle anzidette fattispecie si è integrata nel caso concreto in quanto il credito era certamente esistente e spettante, ciò anche in ragione del cd.

"Visto di conformità" che assisteva il suddetto credito: la Corte di primo grado non è entrata, secondo l'appellante, nella questione della differenza tra i crediti inesistenti e crediti non spettanti.

Sussiste secondo l'appellante una rilevante differenza tra il credito c.d. "inesistente" e quello "non spettante", tanto è vero che le due fattispecie sono disciplinate da disposizioni normative diverse con una differente modalità accertativa e trattamento sanzionatorio: il "credito inesistente" prevede una sanzione dal 100% al 200%, così come espressamente previsto dall'[art. 13, c. 5, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471](#); mentre quello "non spettante" punito con la sanzione del 30% ex [art. 13, c. 4, D.Lgs. n. 471/1997](#).

Vi sarebbe contraddizione, dunque fra la definizione di credito non spettante e credito inesistente e spetterebbe in ogni caso all'Amministrazione finanziaria la prova dell'inesistenza o non spettanza del medesimo.

In altri termini, per poter contestare l'inesistenza del credito, l'Agenzia delle Entrate sarebbe tenuta a dimostrare l'intento fraudolento del contribuente, volta a raggirare, anche con artifici, l'Erario, così che in caso di contestazione dell'inesistenza del credito, deve essere dimostrata l'adozione, da parte del contribuente, di un comportamento particolarmente insidioso e finalizzato a raggirare gli accertatori: in caso contrario, tale fattispecie non può essere contestata e, nella specie, il (...) non ha adottato alcun comportamento fraudolento.

Quand'anche la Direzione Provinciale di Brescia avesse voluto contestare la "non spettanza" del credito portato in compensazione dal (...) questi ben poteva ricorrere all'istituto del cd. "accollo" ex [art. 8, l. 27 luglio 2000, n. 212](#) (cd. "Statuto dei diritti del contribuente") e, in ogni caso sarebbe esonerato da qualsiasi responsabilità di carattere tributario in ragione dell'apposizione del c.d. "visto di conformità" da parte di professionista abilitato.

Poiché il Giudice avrebbe fatto propri i principi espressi dall'[Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 15 novembre 2017, n. 140/E](#) che, sovvertendo la prassi seguita fino alla sua emanazione, ha negato la possibilità di estinguere il debito accollato mediante compensazione con i crediti dell'accollante poiché la fattispecie oggetto di contestazione si è verificata in epoca anteriore all'emanazione dell'appena citato documento di prassi, essa non avrebbe alcuna portata vincolante per il contribuente.

Inoltre, la possibilità di procedere al pagamento dell'imposta mediante compensazione con i crediti dell'accollante è stata espressamente esclusa solo dall'[art. 1, c. 2, D.L. 26 ottobre 2019, n. 124](#), e, quindi, con efficacia ex tunc, non trattandosi di disposizione interpretativa, mentre il c.d. "visto di conformità", introdotto nell'ordinamento tributario con l'[art. 34, c. 3, lett. c\), D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241](#) avrebbe - in quanto emesso sotto la responsabilità del professionista ed in difetto della prova del dolo o frode - pieno valore quanto all'esistenza del credito visto.

Secondo l'appellante, inoltre, nel periodo d'imposta 2016 era possibile provvedere all'accollo dei debiti tributari pur in assenza della denunciata assenza della normativa secondaria citata dal

giudice di prime cure.

Nell'eccepire altresì la nullità della sentenza per omessa pronuncia con riguardo alla dedotta illegittimità dell'atto di accertamento attese le plurime violazioni di carattere procedurale attuate nel corso della fase istruttoria (con riferimento al sesto motivo del ricorso introduttivo), l'appellante si è riferito alla violazione dei fondamentali doveri di lealtà e correttezza dell'azione amministrativa.

Difatti, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad adottare una condotta collaborativa con il contribuente, in forza di quanto espressamente previsto dall'[art. 97 della Costituzione](#), nonché dall'[art. 10, c. 1, l. n. 212/2000](#).

Come ampiamente riportato in precedenza, l'Ufficio avrebbe elevato la contestazione nei confronti del Ramera in assenza qualsiasi prova e limitandosi a recepire quanto notificato dalla DP di Catanzaro nonché cercando di integrare gli elementi probatori solo in sede contenziosa ed evitando qualsiasi forma di contraddittorio preventivo.

Quanto al censurato trattamento sanzionatorio (Euro 37.062,20=, pari al 30% del credito utilizzato in compensazione), l'appellante ha invocato, in via subordinata all'annullamento, l'applicazione della causa di non punibilità [ex art. 6, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472](#).

Si è costituito nel grado l'Ufficio, svolgendo le controdeduzioni per singoli punti del gravame che si sintetizzano come in appresso.

Premessa sul giudizio penale e sull'onere probatorio. Supposta nullità della sentenza per violazione degli artt. 7, comma 5-bis del D.Lgs. n. 546/1992 e 654 c.p.p.

Nell'ambito del motivo di impugnazione n. 1, l'appellante ha richiamato la sentenza n. 795/2023 di assoluzione del giudice penale nei propri confronti, lamentando - con nuove argomentazioni in diritto - la violazione dell'[art. 7, comma 5-bis del D.Lgs. n. 546/1992](#) e l'[art. 654 c.p.p.](#), senza peraltro distinguere l'onere motivazionale da quello probatorio: sul punto, precisa l'Ufficio che sostenere un difetto di motivazione per "carezza di prova" è un errore interpretativo che nasce, nel caso di specie, da una palese confusione tra l'onere motivazionale e l'onus probandi.

Quest'ultimo (chiaramente diverso dall'onere di motivare l'atto) può essere assolto anche in sede contenziosa e, di conseguenza, l'atto impugnato non può annullarsi solo in considerazione di una presunta carezza probatoria dello stesso, peraltro non ravvisabile nell'odierno atto impugnato.

Secondo l'appellato Ufficio, deve essere ricordato che con la riforma del 2000, l'[art. 20, D.Lgs. n. 74/2000](#) ha confermato il sistema del doppio binario e ha revocato l'autorità di giudicato "esterno" anche alle sentenze penali di condanna e assoluzione in precedenza previsto dall'[art. 12, D.L. n. 429/1982](#), mentre l'evocazione dell'[art. 654 c.p.p.](#) sarebbe inconferente, sia perché ha implicitamente abrogato il previgente art. 12, L. 516/1982, che accordava valore di cosa giudicata alla sentenza penale dibattimentale passata in giudicato, sia perché comunque la norma del

codice di rito prevede due presupposti necessari (uno soggettivo e l'altro oggettivo) perché una sentenza emessa in sede penale possa produrre effetti vincolanti in un altro dominio processuale.

Dal punto di vista soggettivo, è necessario che la sentenza sia emessa nei confronti dell'imputato, del responsabile civile e della parte civile, con la conseguenza che, ai fini tributari, occorrerebbe la partecipazione dell'Amministrazione finanziaria quale parte civile nel processo penale; dal punto di vista oggettivo non devono inoltre sussistere, nella legge del rito extra-penale, limitazioni di ordine probatorio con riguardo alla posizione giuridica controversa.

In sostanza, sul punto l'Ufficio rafforza anche con citazioni giurisprudenziali (Cass. ordinanza del 27.11.2019, n. 30941, Sez. 6 - 5, Ordinanza n. 16262 del 28/06/2017, Cass. n. 27814 del 2020, Cass. n. 35919 del 7 dicembre 2022) il noto principio del doppio binario e dell'assoluta indipendenza, almeno in riferimento alla fattispecie, dei due procedimenti.

Il fatto materiale nel caso di specie è costituito dal mancato pagamento di imposte proprie e dalla pretesa compensazione di un debito proprio con un credito altrui: tali circostanze non sono in contestazione. Il debitore non è liberato ai fini della responsabilità fiscale per espressa previsione legislativa, mentre l'elemento soggettivo del reato non rileva a fini fiscali.

Ai fini valutativi del caso l'Ufficio ha stimato utile richiamare la parte della sentenza penale in cui, ai fini assolutori, si osserva che: "Non può farsi onere all'imputato di fornire in questa sede la prova dell'esistenza e della spettanza del credito portato in compensazione, di talché, pur a fronte della totale assenza di produzioni documentali difensive, già sotto il profilo della materialità del fatto deve pervenirsi a pronuncia assolutoria, perché il fatto non sussiste. ...sul piano dell'elemento soggettivo ... anche a voler dare per scontata l'oggettiva inesistenza del credito IVA portato in compensazione da (...), appare comunque arduo inferire la consapevolezza dell'imputato in ordine a tale supposta inesistenza, nessun elemento di prova essendo stato sul punto articolato dall'accusa".

Si richiama altresì il non meno noto principio che il regime probatorio nel processo tributario è completamente diverso da quello penale: la prova relativa alla spettanza di agevolazioni, esenzioni o esimenti spetta, secondo la giurisprudenza consolidata, al contribuente (v. ex multis, [Cass. 7 marzo 2019, n. 6634](#); [Cass. 13 marzo 2015, n. 5058](#); sul diritto dello Stato membro di esigere dal contribuente le prove necessarie per valutare se siano soddisfatti i presupposti per la concessione di un'agevolazione fiscale v. Corte di Giustizia UE 4.10.2018 n. 416/17).

Sta al contribuente che vanti il diritto di avvalersi di un credito da lui non dichiarato, dimostrare di avere i requisiti previsti dalla legge per poter compensare un debito proprio (Corte di Cassazione, ordinanza n. 30865/2021) e nel giudizio non è stata data alcuna prova di contratto di acollo o altro negozio di trasferimento dell'onere di pagamento del debito tributario.

Non pertinente sarebbe anche il riferimento al nuovo art. 7, comma 5-bis del D.Lgs. n. 546/1992 introdotto dalla L. n. 130/2022 che, disciplinando l'onere della prova, nulla ha cambiato nella sostanza rispetto al regime previgente ([Cass. n. 31878 del 27 ottobre 2022](#)).

Ad ogni buon conto, l'AF dichiara di aver fornito tutti gli elementi di fatto e di diritto utili a dimostrare il mancato pagamento di imposte proprie (non in contestazione) e l'illegittimità della compensazione per mancato rispetto delle previsioni legislative come sarà di seguito esposto.

In relazione alla pretesa nullità della sentenza per violazione degli [artt. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, c. 1, [L. n. 212/2000](#); nonché dell'art. 47 Carta di Nizza e degli artt. 6 e 13 CEDU.

Sul punto secondo l'Ufficio la giurisprudenza è ormai unanime nel ritenere che sia ammissibile una motivazione per relationem, purché sia assicurata la funzione della motivazione, in quanto l'atto cui si fa rinvio contenga effettivamente le necessarie informazioni integrative o sia conosciuto dal contribuente. Ex multis si richiama la sentenza della Suprema Corte di Cassazione n. 1906 del 29 gennaio 2008 che in tema di difetto di motivazione dell'avviso di accertamento testualmente recita: "La motivazione del provvedimento amministrativo d'imposizione tributaria deve essere tale da garantire la conoscibilità dell'iter logico seguito dall'ente impositore: perciò, ove essa sia redatta con rinvio ad un'altra dichiarazione amministrativa: a) questa dev'essere allegata, oppure b) della dichiarazione richiamata e non allegata si devono riprodurre gli elementi (oggetto, contenuto e destinatari) - necessari e sufficienti (cioè essenziali) per la motivazione del provvedimento rinviante. Nel primo caso, ove l'atto sia eccedente rispetto alla decisione e la sua dimensione e la sua articolazione siano tali da impedire alla motivazione di svolgere la sua funzione garantistica di pubblicità dell'azione amministrativa, l'autorità procedente deve fornire al contribuente una "guida alla lettura" dell'atto richiamato; in caso contrario, l'atto sarà invalido per "insufficienza di motivazione per eccesso di motivazione" in quanto può non essere idoneo allo scopo dell'economicità dell'azione amministrativa richiamare indiscriminatamente tutto l'atto, anziché le sue parti rilevanti. Nel secondo caso, debbono essere riprodotte nella decisione amministrativa tributaria tutte quelle parti della documentazione richiamata che sono necessarie e sufficienti per sostenere il contenuto della decisione adottata. Ciò significa che, se è necessario, si devono riprodurre non solo il contenuto in senso tecnico, ma anche quelle parti che riguardano l'oggetto, i destinatari e il contenuto, statico e dinamico, della motivazione della documentazione richiamata".

L'orientamento sarebbe, secondo l'Ufficio appellato, suffragato anche dalla più recente giurisprudenza di legittimità (cfr. [Cass. n. 5798 del 03.03.2020](#)), persino dalla [sentenza citata dall'appellante, Cass. n. 2039 del 25 gennaio 2022](#).

Si conferma inoltre l'applicazione della [Circolare n. 77/E/2001](#), che autorizza, quando l'atto richiamato non sia stato notificato o comunicato al contribuente, gli uffici ad allegare in copia lo stesso o riprodurre nella motivazione il contenuto essenziale, inteso come indicazione degli elementi che assumono rilevanza ai fini dell'accertamento.

Non pertinente è anche il richiamo alla [sentenza della Corte di Giustizia UE del 16 ottobre 2019 \(causa C-189/18, caso Glencore\)](#) a pag. 6 dell'atto di appello, riproposto nuovamente ai fini di una presunta violazione della Carta di Nizza (pag. 11 dell'atto di appello), in quanto al contribuente sarebbero stati messi a disposizione, diversamente dal caso trattato dalla Corte europea, tutti gli elementi necessari ad una idonea difesa.

Peraltro, il contribuente non ha mai presentato richiesta di accesso agli atti, condizione, questa, indicata dai Giudici UE per poter configurare una presunta lesione del diritto di difesa.

Infine, dopo aver sottolineato l'asserito comportamento illegittimo dell'Ufficio per mancato rispetto degli [artt. 42, comma 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, comma 1, [Legge n. 212/2000](#), l'appellante eccepisce - nuovamente - l'incostituzionalità delle stesse norme ritenute violate, (chiedendo prima alla C.T.P. e ora alla Corte di Giustizia di secondo grado di non dichiarare manifestamente infondata la relativa questione) "nella parte in cui sarebbe consentito all'Agenzia delle entrate di fondare la propria pretesa sulla base di atti sconosciuti al contribuente e, di converso, vieterebbe al contribuente di esercitare compiutamente il proprio diritto di difesa nel rispetto delle parità delle parti" (cfr. pag. 6 del ricorso).

Nella specie, le predette disposizioni normative violerebbero tanto gli artt. 3 (che stabilisce l'uguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge) e 111 (che detta prescrizioni al fine di assicurare un giusto processo) della Costituzione, quanto gli artt. 6 ("Diritto a un equo processo") e 13 ("Diritto a un ricorso effettivo") della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo.

Inoltre, i medesimi [artt. 42, comma 2, D.P.R. n. 600/1973](#) e 7, comma 1, [Legge n. 212/2000](#) sarebbero stati erroneamente interpretati alla luce dell'art. 47 della Carta di Nizza ("Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale").

Secondo l'Ufficio difetta la ratio della presunta incostituzionalità. Nello specifico, non si comprende come norme dettate in tema di motivazione degli atti impositivi, volte ad assicurare al contribuente la conoscenza delle ragioni poste a loro fondamento (anche attraverso la c.d. motivazione per relationem), possano violare i principi costituzionali e comunitari che garantiscono al soggetto il diritto a un giusto processo e in condizioni di parità con la P.A., nonché quello a un ricorso effettivo e a un Giudice terzo e imparziale, sì che la richiesta non potrà che essere disattesa per manifesta infondatezza.

Circa la supposta nullità della sentenza per difetto di motivazione e violazione delle disposizioni sul contraddittorio preventivo tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Sul punto l'Ufficio ha richiamato la [sentenza della Cassazione a Sezioni Unite del 9 dicembre 2015, n. 24823](#) che ha statuito il principio secondo cui per i tributi non armonizzati l'obbligo del contraddittorio deriva solo da eventuali apposite disposizioni di legge degli ordinamenti nazionali. (conformi tra tante Ordinanza n. 14944 del 15 giugno 2017; Ordinanza n. 13101 del 24 maggio 2017; Ordinanza n. 12130 del 16 maggio 2017; Ordinanza n. 13957 del 5 giugno 2017; Cassazione n. 06/07/2018, n. 17806; Cass. civ. ordinanza 04/06/2019, n. 15233).

Nel caso in esame i crediti indebitamente utilizzati in compensazione sono effettivamente crediti Iva, ma il ricorrente non ha minimamente provato una concreta lesione del proprio diritto di difesa; non ha, cioè, dimostrato a quale diverso risultato sostanziale, a sé più favorevole, avrebbe condotto l'instaurazione del contraddittorio preventivo.

Peraltro, sul presupposto che l'atto di recupero sia "un controllo a tavolino", la Suprema Corte ha escluso la necessità di instaurare un contraddittorio preventivo ([Cassazione 14 marzo 2018, n. 6347](#)).

Con riguardo all'eccezione di nullità della sentenza per violazione dell'[art. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#), dell'[art. 56, D.P.R. n. 633/1972](#) e dell'[art. 7, c. 1, L. n. 212/2000](#) (difetto di motivazione) nonché violazione e/o falsa applicazione dell'[art. 13, c. 5, D.Lgs. n. 471/1997](#) in combinato disposto con gli [artt. 2697 e 2727 c.c.](#)

Il ricorrente lamenta violazione dell'[art. 42, c. 2, D.P.R. n. 600/1973](#), dell'[art. 56, D.P.R. n. 633/1972](#) e dell'[art. 7, c. 1, L. n. 212/2000](#) per motivazione contraddittoria. In particolare, l'Ufficio avrebbe fatto confusione qualificando il credito vantato dalla (...) come inesistente, ma avrebbe irrogato la sanzione per l'ipotesi

di credito non spettante ai sensi dell'[art. 13, comma 4 del D.Lgs. n. 471/1997](#) pari al 30% dell'importo dei crediti indebitamente utilizzati.

Secondo l'Ufficio, nessuna contraddizione sussiste nel caso di specie: infatti, il 5 comma dell'[articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997](#) dà la definizione di credito inesistente ai fini della sanzione del 100%: il credito "deve essere privo del presupposto costitutivo e non deve essere riscontrabile mediante i controlli di cui agli [articoli 36 bis e 36 ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600](#) e all'[articolo 54 bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 533](#)". Solo in questo caso si commina la sanzione del 100% (fino al 200%) della misura dei crediti stessi.

Si citano a sostegno Cass. n. 34444 e 34445, del 16 novembre 2021, da cui si desume che si può individuare un'inesistenza sostanziale (intesa come mancanza del presupposto costitutivo) che comporta comunque la sanzione del 30% in quanto la violazione può essere riscontrata mediante controlli automatizzati.

Il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta, quindi, una condizione ulteriore rispetto a quella dell'esistenza sostanziale del credito ed è volta a evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, fruito in compensazione indebitamente, possa comunque essere "intercettato" mediante controlli automatizzati (circostanza, questa, che priva la condotta del contribuente di quella lesività idonea a giustificare la più grave misura sanzionatoria).

In sintesi, per poter qualificare un credito come inesistente è necessario che lo stesso sia ancorato ad una situazione non reale o non vera, "ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenzia" e, contemporaneamente, non sia rilevabile attraverso l'attività di controllo automatizzato o formale, in conseguenza del confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti conservati ed esibiti dal contribuente; perché il credito sia non spettante è necessario, invece, che la non sussistenza dei presupposti costitutivi del credito (inesistenza sostanziale) possa essere intercettabile in sede di controllo automatizzato

o formale. Tale principio è stato recepito anche dalla [Cassazione penale con la sentenza n. 7615 del 3 marzo 2022](#).

L'Ufficio ha recuperato i versamenti indebitamente effettuati con crediti non utilizzabili e privi dei presupposti costitutivi, applicando la sanzione nella misura del 30% degli importi indebitamente compensati, in quanto tali versamenti avrebbero potuto essere intercettati tramite comunicazioni di irregolarità e sono stati utilizzati dal debitore in violazione delle modalità di utilizzo previste dalla legge.

Nessuna violazione neppure delle regole sull'onere della prova di cui agli [artt. 2697 e 2727 del c.c.](#), relativamente all'inesistenza del credito e alla compartecipazione del ricorrente nella frode. Peraltro, il credito utilizzato in compensazione sarebbe "assistito" dal visto di conformità del commercialista (...).

L'Ufficio contesta la doglianza, osservando che gli elementi raccolti a fondamento dell'inesistenza del credito -dal punto di vista del presupposto costitutivo - sono sufficienti ai fini del disconoscimento dei crediti dichiarati dalla società accollante, anche se non sono stati sufficienti in sede penale per effetto del diverso regime probatorio che lo assiste.

Relativamente al periodo d'imposta 2016, la società (...) SRL ha presentato la dichiarazione IVA compilando unicamente i quadri VA, VL e VX, riportando un credito d'imposta pari ad Euro 1.093.468,00 e recante il visto di conformità di (...), commercialista iscritto al n. 1196 dell'albo dell'ODCED di Modena, ma attualmente sospeso dall'attività professionale dall'ordine di appartenenza.

Dalle interrogazioni effettuate nella sezione Riscossioni - Versamenti per conto terzi, è emerso che la SRL, a partire dal, 18.07.2017, tramite diversi intermediari abilitati al servizio Entratel, ha trasmesso telematicamente n. 53 deleghe di pagamento Mod. F24, utilizzando propri crediti d'imposta per pagare obbligazioni tributarie e previdenziali di soggetti terzi, per un ammontare complessivo di Euro. 1.133.327,68.

Fra i crediti della (...) che sono stati oggetto di compensazione, vi è un credito IVA annuale (codice tributo "6099"), riferito all'anno 2016, per un ammontare complessivo di Euro 1.088.443,76.

Al fine di appurare l'esistenza del credito IVA indicato nelle dichiarazioni annuali presentate, l'Ufficio delle Entrate della Direzione Provinciale di Catanzaro inviava alla società (...) apposito invito, il quale tuttavia veniva esitato negativamente in quanto, da riscontri diretti effettuati sul territorio, il Messo notificatore del Comune di Badolato comunicava che l'indirizzo indicato quale sede legale della società (...) (via (...)) non esisteva; esisteva invece nel predetto Comune un indirizzo molto simile, via (...), ma tale abitazione risultava da tempo disabitata.

Pertanto, l'Ufficio delle Entrate della Direzione Provinciale di Catanzaro disconosceva la sede legale della società (...) in quanto mai esistita.

In mancanza delle fatture di acquisto, non è stato possibile effettuare alcun controllo sostanziale in merito alla spettanza del credito IVA di Euro 1.093.468,00 esposto nel quadro VX della dichiarazione Modello IVA/2017 relativa al periodo d'imposta 2016, che pertanto è stato disconosciuto.

Per quanto sopra esposto, il credito Iva vantato dalla (...) "riferito all'anno 2016, compensato nel 2017 dal (...) con modello di pagamento F24 utilizzando il codice tributo "6099" e indicando il codice identificativo 62, è risultato inesistente.

L'appellato ha altresì segnalato come non sia dato sapere se e quali dei documenti richiesti siano stati effettivamente trasmessi al consulente dalla (...), sottolineando peraltro che l'apposizione del visto di conformità è necessaria, al fine di evitare che la dichiarazione venga "scartata" dal Sistema, ogni qualvolta nella dichiarazione Iva vengano chiesti a compensazione importi superiori ad Euro 5.000,00: ciò porta a concludere che il visto di conformità ha una valenza solamente formale e certamente non consente di stabilire se il credito indicato in compensazione nella dichiarazione sia effettivamente sussistente.

L'Amministrazione, in sintesi, non discute che la compensazione sia un principio immanente dell'ordinamento tributario, ma osserva che essa non può essere esercitata oltre i requisiti fissati dalla norma che la prevede (l'[art. 17, D.Lgs. n. 471/1997](#)), la quale non la consente se non tra i "medesimi soggetti", principio confermato da univoco indirizzo della Cassazione (si citano Cass. Sent. n. 29870 del 3 luglio 2018; n.13638 del 30 maggio 2018; n. 6945 del 13 febbraio 2018; n. 1999 del 18 gennaio 2018; n. 1538 del 20 gennaio 2017).

Già nelle [sentenze nn. 14874 e 18788 del 2016](#), la [Suprema Corte](#) ha rimarcato che, in materia tributaria, la compensazione è ammessa - in deroga alle comuni disposizioni civilistiche - solo nei casi espressamente previsti, essendo il versamento, la riscossione, il rimborso e le deduzioni regolati da specifiche ed inderogabili norme di legge; né tale criterio può ritenersi superato dalla [L. n. 212/2000](#) ("Statuto dei diritti del contribuente"), art. 8, comma 1, il quale, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, ha lasciato ferme, in via transitoria, le disposizioni vigenti, demandando ad appositi regolamenti l'estensione di tale istituto ai tributi per i quali non era contemplato, a decorrere dall'anno d'imposta [2002](#) ([Cass. nn. 15123/06, 12262/07, 17001/13; n. 11423/15; n. 2925/2018](#)).

Alla luce di tale orientamento, l'Agenzia ha quindi negato che il debito oggetto di accollo possa essere estinto utilizzando in compensazione di crediti vantati dall'accollante nei confronti dell'Erario.

Peraltro, conformemente a tale impostazione, ha evidenziato il recente intervento normativo del D.L. 124 del 26 ottobre 2019 all'articolo 1, secondo cui non è possibile utilizzare in compensazione crediti dell'accollante e i relativi versamenti si considerano come non avvenuti.

Circa la supposta illegittimità dell'avviso di accertamento per violazioni di carattere procedurale attuate nel corso della fase istruttoria: violazione e/o falsa applicazione dell'[art. 10, c. 1, L. n.](#)

[212/2000](#).

Sul punto delle irregolarità procedurali preprocessuali il Giudice di prime cure non si sarebbe pronunciato, ma deve escludersi il vizio di omessa pronuncia, secondo la giurisprudenza di legittimità, quando, nonostante la mancanza di espressa statuizione sul punto, la decisione adottata si traduca in una statuizione implicita di rigetto sul medesimo (v. Cass, [10636/2007](#) e [Cass. 772/2011](#)).

In ogni caso non si rinverrebbero concrete e specifiche violazioni, mentre di contro sarebbe stato semmai proprio il contribuente a tenere una condotta come minimo non prudente e diligente sull'opportunità della compensazione e dell'accollo.

In ordine alla dedotta illegittimità con riguardo alle sanzioni irrogate.

Secondo l'appellante non sarebbe dovuta la sanzione del 30% del credito indebitamente utilizzato ed inoltre troverebbe applicazione "la causa di non punibilità [ex art. 6 D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472](#)", mentre in via subordinata ha invocato la rideterminazione della sanzione nella misura della metà del minimo ai sensi dell'[art. 7, comma 4, D.Lgs. n. 472/1997](#).

A tale riguardo ha osservato l'Ufficio che, ai fini fiscali, il contribuente ha consapevolmente evitato il pagamento di imposte proprie compensando con crediti altrui in violazione dell'[art. 17, L. n. 241/1997](#), sicché il Giudice di prime cure ha correttamente respinto l'eccezione.

In ogni caso, l'applicazione delle sanzioni è esclusa espressamente dalla legge solo nelle ipotesi previste dall'[art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997](#) relativo all'errore, all'ignoranza inevitabile o alle obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle norme, né sussistono condizioni per una attenuazione della misura.

Dopo gli atti di costituzione nel grado, l'appellante ha prodotto ulteriore documentazione e depositato memoria contenente motivi aggiunti nonché, infine, ulteriore memoria in vista dell'udienza.

All'esito dell'odierna udienza di trattazione, sulle istanze tutte rispettivamente dalle parti avanzate, il Collegio si è riservato la decisione.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Appare opportuno in via preliminare ricordare che, per consolidata giurisprudenza della Suprema Corte, il giudice, nel motivare "concisamente" la sentenza secondo i dettami di cui all'[art. 118 disp. att. c.p.c.](#), non è tenuto a esaminare specificamente e analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi il medesimo limitare alla trattazione delle sole questioni, in fatto e in diritto, considerate rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata: ne consegue che quelle residue, non affrontate in modo esplicito in corso di motivazione, non devono necessariamente essere ritenute come omesse, per effetto di error in procedendo, ben potendo

esse risultare semplicemente assorbite (ovvero superate) per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato.

Alla luce di quanto appena sottolineato, si deve quindi precisare che la trattazione sarà in questa sede limitata all'approfondimento delle sole questioni rilevanti e dirimenti ai fini del decidere, ritenendosi quindi assorbite tutte le altre eccezioni e questioni, in applicazione del principio della cosiddetta 'ragione più liquida' desumibile dagli artt. 24 e 111 Cost., ulteriormente valorizzato e confermato dalla Suprema Corte (Cass. S. U. n. 24883/2008, [Cass. n. 26242/2014](#) e Cass. n. 9936/2014).

Tanto premesso, sono stati in narrativa esaurientemente e in dettaglio riportati tutti gli elementi di fatto che hanno dato origine all'atto impositivo nonché le contrapposte tesi avanzate dalle parti, in particolare alla stregua della disciplina sostanziale e processuale vigente in corso di causa, e a tale completa enunciazione è qui sufficiente fare rinvio.

Efficacia dirimente assume, nondimeno, la recente entrata in vigore (in data 29.06.2024) del [D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87](#), che (in esecuzione della delega conferita al Governo dall'art. 20 della legge n. 111 del 2023) modificando il [D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74](#), ha introdotto l'innovativa disposizione di cui all'art. 21-bis (Efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione) prevedendo al comma 1 che "La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi".

Il [D.Lgs. n. 87/2024](#) è, quindi, intervenuto sul rapporto tra processo penale e processo tributario, in attuazione del criterio della legge delega che prevedeva la razionalizzazione del sistema sanzionatorio amministrativo e penale, anche attraverso una maggiore integrazione tra i diversi tipi di sanzione, ai fini del completo adeguamento al principio del ne bis in idem sostanziale.

Risulta di tutta evidenza che proprio in applicazione dei criteri di delega il comma 1-bis dell'art. 20 e il nuovo art. 21-bis hanno introdotto un'importante deroga al consolidato sistema del cosiddetto "doppio binario": infatti, in base alla prima disposizione le sentenze tributarie divenute irrevocabili nonché gli atti di accertamento delle imposte divenuti definitivi, anche a seguito di adesione, possono essere acquisiti nel processo penale ai fini della prova del fatto in essi accertato, nel mentre l'art. 21-bis introduce la citata nuova disposizione sull'efficacia delle sentenze penali nel processo tributario e nel processo di Cassazione.

Com'è noto, con la locuzione "doppio binario" si intende la totale autonomia tra il processo penale (nel quale sono trattati i reati tributari di cui al [D.Lgs. n. 74/2000](#)) e il processo tributario (nel quale sono trattate le sanzioni amministrative tributarie previste dalle diverse leggi d'imposta), quand'anche la fattispecie oggetto di accertamento sia la medesima.

In particolare, sono state introdotte nuove eccezioni al regime del "doppio binario" tributario-penale, in senso procedimentale e sostanziale, al fine di adeguare il sistema sanzionatorio tributario al principio del ne bis in idem sostanziale, sancito dal diritto europeo (art. 4 del Protocollo Addizionale n. 7 alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, art. 50 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea).

La Corte di legittimità, con la recentissima ordinanza n. 23570/2024, ha inoltre chiarito uno dei principali dubbi interpretativi profilatisi già nell'immediatezza dell'entrata in vigore dell'art. 21-bis in esame, statuendo che "Tale ius superveniens si applica anche ai casi (come quello per cui è causa) in cui la sentenza penale dibattimentale di assoluzione sia divenuta irrevocabile prima dell'entrata in vigore del citato [decreto legislativo n. 87 del 2024](#), purché, alla data di entrata in vigore del D.Lgs., sia ancora pendente il giudizio di cassazione contro la sentenza tributaria d'appello che ha condannato il contribuente in relazione ai medesimi fatti, rilevanti penalmente, dai quali egli sia stato irrevocabilmente assolto, in esito a giudizio dibattimentale, con una delle formule "di merito" previste dal codice di rito penale (perché il fatto non sussiste o perché l'imputato non l'ha commesso)".

Il principio di retroattività della norma nell'ambito dei processi ancora pendenti, così come enunciato dalla (...).

Corte di legittimità, deve necessariamente stimarsi viepiù applicabile nel caso in cui, come nel presente giudizio, il procedimento sia pendente innanzi al giudice del merito e sia documentata l'irrevocabilità della sentenza penale assolutoria, ancorché integratasi anteriormente al 29 giugno 2024.

La norma di nuovo conio e gli inerenti ampi confini applicativi riconosciuti dalla Suprema Corte impongono il riesame degli elementi acquisiti al processo, al fine di verificare se si siano o meno integrati i presupposti partitamente previsti dall'art. 21-bis, applicabile ratione temporis nel presente giudizio.

Nella fattispecie, il contribuente (...) risulta essere stato chiamato a rispondere, innanzi al Tribunale ordinario di Brescia, "Del reato previsto e punito dall'[art. 10 quater, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000](#) perché, quale titolare della ditta individuale "(...)", con sede in Lograto (BS), non versava nel corso dell'anno 2017, somme dovute dalla società per Euro 123.540,67 utilizzando in compensazione, ai sensi dell'[articolo 17 del Decreto Legislativo 9 luglio 1997, n. 241](#), crediti inesistenti di una terza società": poiché vi è totale coincidenza (per ammontare del debito erariale, anno d'imposta e descrizione del fatto posto alla base della contestazione penale e tributaria) tra il capo di imputazione e l'atto di recupero in questa sede impugnato, non può essere revocato in dubbio che il procedimento penale e quello tributario abbiano ad oggetto i medesimi "fatti".

Il Tribunale ordinario, con sentenza n. 795 resa in data 22 febbraio - 21 marzo 2023 all'esito di dibattimento, ha assolto ai sensi dell'[art. 530 c.p.p.](#) il (...) dal reato ascrittogli "perché il fatto non sussiste", e tale sentenza ha fatto passaggio in giudicato dal 24.06.2023 (come da certificazione prodotta dall'appellante il 14.06.2024), in data quindi antecedente all'entrata in vigore del D.Lgs.

n. 87 e attestata con allegazione agli atti del processo anteriore all'udienza di trattazione dell'impugnazione.

Nessun rilievo assume la circostanza che, a fronte di tale produzione e dei motivi aggiunti all'appello, ne abbia l'Ufficio eccetto l'inammissibilità (1), atteso che già negli anteriori atti difensivi era stata riferita l'irrevocabilità della sentenza penale, senza alcuna contestazione di controparte.

La formula assolutoria terminativa adottata dal giudice ordinario è, dunque, una di quelle tassativamente indicate dall'art. 21-bis in esame, e tale conformità al dettato legislativo non è inficiata dall'aver il Tribunale, nella parte conclusiva della motivazione, aggiunto una breve considerazione (in verità affatto necessaria e presumibilmente inserita a mero scopo rafforzativo) in ordine all'ulteriore e concorrente mancanza di prova dell'elemento soggettivo del reato.

La motivazione della sentenza consente di avere piena contezza sia dell'identità del fatto contestato in relazione alla norma incriminatrice con quanto oggetto dell'atto impositivo emesso dall'Ufficio, sia delle ragioni che hanno indotto il Giudicante a pronunciarsi per la sua insussistenza, sì che l'assoluzione è intervenuta a mente dell'art. 530 c.p.p., quanto a dire senza riferimento al comma 2 per quanto, in ipotesi, possa assumere rilievo.

Risultando, per tale ordine di considerazioni, la fattispecie pienamente conforme alla previsione di cui all'art. 21-bis comma 1, non resta alla Corte che procedere all'integrale riforma della sentenza di primo grado in applicazione della norma sopravvenuta, con consequenziale annullamento dell'atto impositivo in origine impugnato, senza far luogo ad alcuna ulteriore disamina delle doglianze avanzate in quanto assorbite e/o superate in forza di detta conclusione.

La peculiarità della controversia e le esposte ragioni della decisione costituiscono motivi eccezionali ai fini della compensazione delle spese processuali del doppio grado.

(1) Cfr. Memoria della A.E. depositata il 4.07.2024, in cui si legge: "Infine, dirimente a riguardo è la circostanza che la sentenza penale che la parte pone a fondamento delle proprie addizioni è stata emessa in data 22 febbraio 2023, depositata il 21 marzo 2023 e divenuta definitiva il 24 giugno 2023 (come attestato nello stesso documento prodotto da controparte), ovvero 1 anno fa, tanto è vero che è stata già citata nell'atto di appello notificato in data 26 giugno 2023 quando la sentenza era già diventata definitiva. Peraltro, il sig. (...) in sede penale era difeso dagli stessi avvocati del giudizio tributario che conoscevano approfonditamente la questione e hanno direttamente ricevuto i biglietti di cancelleria e la notifica della sentenza. Irrilevante anche la circostanza che sia stata rilasciata la formula della definitività della sentenza in data 27 maggio 2024 in quanto controparte ben dovrebbe sapere che le sentenze penali diventano definitive se non impugunate entro i termini di legge (cfr. 648 c.p.p.) e che la attestazione di irrevocabilità della sentenza può essere richiesta in qualsiasi momento dalla Parte. Pertanto, la stessa è stata richiesta dopo un anno dalla sua irrevocabilità al solo fine di dare una parvenza di giustificabilità all'illegittima introduzione di motivi aggiunti inammissibili".

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia,

in riforma dell'impugnata sentenza, accoglie il ricorso del contribuente per le ragioni di cui in motivazione e, per l'effetto, annulla l'atto impositivo.

Spese del doppio grado compensate.

Così deciso in Milano, in camera di consiglio, il 23 luglio 2024.