



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI BERGAMO

SEZIONE 1

riunita con l'intervento dei Signori:

- | | | |
|--------------------------|-------|------------|
| <input type="checkbox"/> | | Presidente |
| <input type="checkbox"/> | | Relatore |
| <input type="checkbox"/> | | Giudice |
| <input type="checkbox"/> | | |
| <input type="checkbox"/> | | |
| <input type="checkbox"/> | | |
| <input type="checkbox"/> | | |

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n.
depositato il

- avverso ATTO RECUPERO n°
contro:

REC.CREDITO.IMP 2015

proposto dal ricorrente:

difeso da:

- sul ricorso n.
depositato il

- avverso ATTO RECUPERO n°
contro:

REC.CREDITO.IMP 2014

proposto dal ricorrente:

difeso da:

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 20/2017 (riunificato)

UDIENZA DEL

28/04/2017 ore 09:00

N°

207

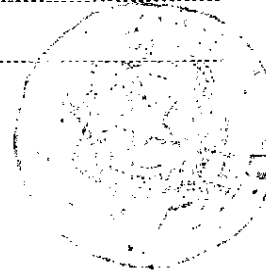
PRONUNCIATA IL:

28 APR. 2017

DEPOSITATA IN
SEGRETARIA IL

05 MAG. 2017

Il Segretario



IL SEGRETARIO
TRIBUTARIO
Giuseppe Callea

Svolgimento del processo

Con separati ricorsi, depositati il 17-1-2017 la società _____ ha impugnato gli atti di recupero crediti con cui l' Agenzia delle Entrate, qualificando inesistenti i crediti di imposta ceduti alla ricorrente da operatori tra loro connessi e riferibili a _____ (Compagnia _____, Fondazione _____,

_____), ha recuperato imposte indebitamente compensate negli anni di imposta 2014 e 2015, rispettivamente per € 398.251,95 e per € 140.620,48, oltre sanzioni, non riducibili, pari al 200% dell'importo dei crediti di imposta inesistenti (art.27, c.18, sec. periodo, DL n.185/2008).

A motivo dell'impugnazione, la società ricorrente ha addotto i seguenti motivi:

1. Difetto di motivazione e di prova, per mancata allegazione del materiale istruttorio;
2. Insussistenza dei presupposti oggettivi e soggettivi per l'irrogazione della sanzione;
3. Applicabilità, in relazione alla fattispecie (credito non spettante, in assenza di condotta fraudolenta) della sanzione pari al 30% prevista dall'art.13, comma 4, D.Lgs. n.471/97;
4. In subordine, applicabilità, per favor rei, delle disposizioni entrate in vigore dall'1-1-2016 con la riforma del sistema sanzionatorio (art.13, c.5, D.Lgs. n.471/97 come modificato dall'art.15, lett. o, DLgs n.158/15)

A corredo dell'atto, la società ricorrente ha prodotto documentazione relativa agli atti di cessione dei crediti e della loro utilizzazione nonché copia dell'avviso della conclusione indagini emesso dalla Procura della Repubblica presso il Tribunale di Modena in relazione alla vicenda in esame.

L'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio per resistere all'impugnazione, producendo copia del dettagliato processo verbale di constatazione che ha preceduto la notificazione dei provvedimenti impugnati nonché copia delle dichiarazioni dei redditi della società ricorrente per gli anni di imposta interessati.

All'udienza del 28 aprile 2017 la Commissione, all'esito della discussione, ha trattenuta la controversia in decisione.

Motivi della decisione

I

Con riferimento al primo motivo di impugnazione, relativo alla ravvisata nullità degli atti impositivi per difetto di motivazione, la Commissione rileva l'infondatezza della questione, osservando che gli stessi, oltre a contenere una precisa ricostruzione dei fatti e l'indicazione delle fonti -richiamate nei punti essenziali- espongono con chiarezza le somme addebitate e le rispettive causali, mettendo la parte intimata nella condizione di svolgere, come ha svolto, una articolata e puntuale attività difensiva.

II

In ordine al merito, in relazione alla fruibilità dei crediti di imposta, assume priorità il principio per cui i crediti maturati da un soggetto per incrementi occupazionali non configurano oggetto di libero commercio ma possono essere trasferiti solo in presenza di continuità aziendale (es. fusione di società o conferimento d'azienda) che, con il subentro nei rapporti di lavoro, garantisca il loro mantenimento, venendo altrimenti elusa la finalità del beneficio.

In tema la Suprema Corte insegna: *"In caso di cessione d'azienda, il credito d'imposta di cui alla L. n. 449 del 1997, art. 4, concesso per l'incremento della base occupazionale alle piccole e medie imprese, per la parte già maturata, ma non ancora utilizzata dal cedente l'azienda, è trasferibile alla società -qualora quest'ultima prosegua la stessa attività- succeduta nella titolarità della stessa azienda, verificandosi una continuità anche fiscale tra le due aziende, come previsto dall'art. 2559 cod. civ. e D.P.R. n. 917 del 1986, art. 58"* (Cass. civ. Sez. V, 12-02-2013, n. 3342; Cass. civ. Sez. V, 23-04-2014, n. 9124).

A poter prescindere da tale principio, occorre osservare che, nella specie, a fronte dei circostanziati rilievi esposti negli atti impositivi e delle specifiche risultanze del processo verbale prodotto in giudizio dall'Ufficio,

la ricorrente non offre alcun elemento inteso a dimostrare l'effettiva e concreta sussistenza dei crediti di imposta acquisiti da terzi.

In base al principio di non contestazione, deve darsi pertanto per accertato il fatto -dedotto dall'Ufficio- che i crediti di imposta prospettati dai cedenti non trovino idoneo giuridico fondamento, non essendo stato dimostrato il presupposto consistente nell'incremento del livello occupazionale.

Competeva alla ricorrente dimostrare la validità del titolo: a norma del principio generale ex art. 2697 c.c., mentre la prova dei redditi imponibili deve essere, infatti, data dall'ente impositore che vi fonda la maggiore pretesa tributaria, la prova degli elementi che darebbero titolo a detrazioni od agevolazioni è a carico di chi le invoca (ex multis: Cass. civ. Sez. VI - 5, 03-01-2013, n. 9; Cass. civ. SS.UU., 05-05-2006 n.10313).

In assenza di idonea prova del credito di imposta, la Commissione deve dichiarare la legittimità della ripresa fiscale.

III

In relazione alle sanzioni comminate, parte ricorrente, come già accennato, muove un doppio ordine di censure: la prima riguarda l'individuazione della norma (e della sanzione) applicabile; la seconda riguarda l'asserita insussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa.

In ordine alla prima questione ed ai profili "oggettivi" della fattispecie normativa riconoscibile nel caso concreto, va premesso che l'Amministrazione finanziaria ha applicato la sanzione pecuniaria amministrativa in misura "fissa" pari al 200% dell'importo degli insussistenti crediti di imposta, prevista dall'all'art. 27, comma 18, secondo periodo, DL n.185/2008 (conv. in L.n. 2/2009 13), vigente all'epoca dei fatti, che così recitava:

"L'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. E' punito con la sanzione del duecento per cento della misura dei crediti compensati chiunque utilizza i crediti di cui al primo periodo per il pagamento delle somme dovute per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun anno solare. Per le sanzioni

previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3 e 17, comma 2 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472".

La disciplina dell'“utilizzo in compensazione di crediti inesistenti” ha subito una modifica con la riforma del sistema sanzionatorio introdotta dall'1-1-2016; essa è stata infatti collocata nel comma 5 dell'art.13 del decreto legislativo n.471/97, che, nel testo sostituito dall'art. 15, comma 1, lett. o), D.Lgs. 24-9-2015, n. 158, attualmente prevede: “*Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante 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. 633".*

La novità più evidente riguarda l'entità della sanzione, che, anche nell'ipotesi di importi superiori a 50.000 euro, non è più prevista in misura fissa pari al 200% ma rientra nella previsione generale di una sanzione graduabile dal 100 al 200 per cento.

Per il caso che la Commissione ravvisi l'ipotesi di “utilizzo di crediti inesistenti”, parte ricorrente invoca, per “*favor rei*” (art. 3 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.472), l'applicazione retroattiva della disposizione, in quanto più favorevole.

Ma, in via principale, assume l'insussistenza della fattispecie normativa relativa alla “*compensazione di crediti inesistenti*”, sostenendo la configurabilità, nel caso concreto, della più vasta ipotesi di sanzionata dal comma 4 dell'art.13 D.Lgs. n.471/97 (nel testo ora vigente), che dispone: “*Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo*

previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato".

Ritiene la Commissione che, a norma dell'art. 3 D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.472, si debba far riferimento alle disposizioni più favorevoli ora contenute nell'art.13 D.Lgs. n.471/97.

Osserva peraltro che il caso esaminato non può farsi rientrare –come sostiene la ricorrente- nell'ipotesi, regolata dal comma 4, di utilizzo di "eccedenza" di crediti" o di "violazione di modalità di utilizzo".

Si deve riconoscere, infatti, nel caso concreto, il "quid pluris" che caratterizza l'ipotesi sanzionata nel comma 5:

- a) l'utilizzo in compensazione di crediti oggettivamente insussistenti, in quanto privi del "presupposto costitutivo";
- b) la non riscontrabilità del "presupposto" a mezzo di semplici controlli automatici, dato che, non essendo stato compilato il quadro RU del modello Unico, non era possibile il riscontro automatico e si sono rese necessarie apposite le indagini tributarie, documentate in atti.

Diversa questione è quella della verifica, in capo ai trasgressori, dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa, necessario per la punibilità dell'illecito.

A tal proposito, la Commissione osserva che si deve riconoscere una manifestazione della colpa (intesa come inosservanza delle normali regole di attenzione e di prudenza) il fatto, davvero inusuale, che una impresa possa acquistare ingenti crediti di imposta senza operare un preventivo ed attento controllo presso l'Amministrazione finanziaria, debitrice ceduta, limitandosi alla acquisizione di documenti predisposti dagli stessi cedenti interessati o di documenti inconferenti od insufficienti.

Non può ravvisarsi, poi, un legittimo affidamento del cessionario se questi omette di richiedere ai cedenti gli specifici "documenti probatori del credito" che gli stessi cedenti hanno l'obbligo di consegnare per un preciso obbligo di prassi e di legge (art.1262 c.c.), per consentire al cessionario di avere la certezza dei propri diritti, nonché di evitare o superare le eccezioni opponibili dal debitore ceduto (art.1264 c.c.).

In assenza di una prova del dolo, e dovendosi riconoscere la sola colpa, la Commissione ritiene applicabile la sanzione nella misura minima prevista dal 5° comma del citato art.13, pari al 100% dell'importo dei crediti risultati insussistenti.

IV

Le spese sono compensate in considerazione della reciproca soccombenza.

PQM

La Commissione, in parziale accoglimento dei ricorsi riuniti, ridetermina le sanzioni nella misura del 100% dell'importo dei supposti crediti di imposta, indebitamente utilizzati in compensazione; rigetta nel resto. Spese compensate.

Bergamo,

IL GIUDICE RELATORE

IL PRESIDENTE