



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di I grado di FORLI' Sezione 1, riunita in udienza il 12/12/2022 alle ore 12:00 con la seguente composizione collegiale:

RISPOLI GUIDO, Presidente e Relatore

PLAZZI MORENA, Giudice

ARDIGO' LUCIO, Giudice

in data 12/12/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 116/2022 depositato il 07/05/2022

proposto da

Difeso da

Fabio Falcone - FLCFBA75P22E456V

ed elettivamente domiciliato presso fabio.falcone@ordineavvocatirimini.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Forli' - Cesena

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO RECUPERO n. 111/2017 2021 REC.CREDITO.IMP 2017

- ATTO RECUPERO n. 111/2018 . REC.CREDITO.IMP 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: come da ricorso introduttivo di data 10.01.2022;

Resistente/Appellato: come da controdeduzioni dell'Ufficio di data 27.05.2022;

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società **COOPERATIVA AGRICOLA "S. ANTONIO"**, con sede legale in **Forlì** (FC), in persona del socio amministratore **...**, difesa e rappresentata dall'avvocato Fabio Falcone del foro di Rimini ed elettivamente domiciliata ai fini del presente giudizio presso lo studio del medesimo sito in Rimini via Flaminia numero 134/N, ricorre contro l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Forlì Cesena per l'annullamento dell'atto di recupero numero **...** 2021, notificatole in data 10 novembre 2021, con il quale veniva contestato, con riferimento all'anno d'imposta 2018, l'utilizzo in compensazione di un credito fiscale Iva di un soggetto terzo, vale a dire la **...**

Con il detto atto di recupero veniva recuperato a tassazione l'intero importo usato in compensazione, pari a 45.335,00 €, oltre all'applicazione di interessi e sanzioni per l'importo complessivo di 13.600,50 €.

L'Ufficio sosteneva che il detto credito Iva usato in compensazione fosse inesistente e, comunque, che l'accollo d'imposta mediante compensazione non sarebbe stato più possibile come chiarito dalla Risoluzione n. 140/E di data 15.11.2017 dell'Amministrazione Finanziaria e successivamente affermato dall'art. 1 D.L. n. 124/2019.

La ricorrente deduce i seguenti motivi:

In via preliminare, innanzitutto, rileva la mancata attivazione del preventivo contraddittorio con la contribuente, previsto a pena di nullità dall'art. 6, comma 2, legge 212/2000 e come obbligatorio anche dall'art. 5 ter, comma 4, decreto legislativo n. 218/1997.

L'articolo 6, comma 2, legge 212/2000 prevede testualmente in tema di crediti di imposta e del loro utilizzo che: "l'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppur parziale, di un credito".

Analogamente disciplina l'art. 5 ter, comma 4, decreto legislativo n. 218/1997 applicabile anche rispetto agli atti di recupero disciplinati dal comma 421 dell'art. 1 legge 311/2004.

Ove il contraddittorio fosse stato attivato la contribuente avrebbe potuto rilevare ed opporre la legittimità e la validità della compensazione oggetto di contestazione ed anche interloquire sulle sanzioni, come da motivi sviluppati nel merito.

Sempre in via preliminare, contesta il difetto di motivazione dell'atto opposto, posto che l'affermazione dell'Ufficio circa il coinvolgimento della **...** in un giro di crediti inesistenti è priva di qualsivoglia riscontro.

Nel merito sostiene, da una parte, l'illegittimità del recupero in contestazione stante la validità e la utilizzabilità del credito compensato poiché in precedenza già recuperato e, dall'altra, la non recuperabilità di un credito "al limite" usato in maniera diversa rispetto alle modalità previste dalla legge.

Secondo la ricorrente, infatti, il credito utilizzato è stato, verosimilmente, già contestato e recuperato nei

confronti delle _____, rendendone pertanto valido e legittimo il successivo utilizzo; la Risoluzione n. 36/E/2018 ha infatti precisato che, una volta recuperato il credito, con le procedure di rettifica della dichiarazione, la compensazione che fa uso di quel credito diventa a tutti gli effetti legittima.

Inoltre, per la ricorrente, la corretta interpretazione ed applicazione dell'art. 8, comma 1, legge 212/2000, che fissa il principio generale, di natura precettiva e non solo programmatica, secondo cui: "l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione" non prevedeva alcun impedimento per l'accollante di compensare i debiti dell'accollato, prima del divieto introdotto dall'art. 1 D.L. n. 124/2019.

Questo contrariamente all'impostazione dell'Ufficio che nella Risoluzione del 15.11.2017 n. 140/E, richiamata dall'atto impugnato, sostiene che ancor prima della detta modifica normativa doveva escludersi per l'accollante la possibilità di ricorrere alla compensazione posto che: a) la volontaria assunzione di adempiere il debito altrui non determina alcuna modificazione soggettiva nel rapporto giuridico tributario, atteso che l'accollante acquista soltanto la qualità di obbligato in virtù di un titolo negoziale; b) la perdurante mancanza dei regolamenti attuativi di cui all'articolo 8, comma 8, dello Statuto, comporta che la compensazione tributaria può essere applicata solo nei limiti delle disposizioni vigenti che la regolano; l'unica norma utilizzabile sarebbe dunque stata quella di cui all'articolo 17, comma 1, D. Lgs. n.241/1997 che ammette la compensazione "solo per i debiti e i contrapposti crediti in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi".

E comunque, per la ricorrente, anche ove si volesse ritenere che per l'assetto normativo antecedente al detto art. 1 D.L. n. 124/2019 non sarebbe stato possibile per l'accollante provvedere al pagamento delle imposte mediante la compensazione, per le ragioni anzidette il pagamento dei debiti della ricorrente sarebbe comunque risultato valido, con tutt'al più l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 13, comma 4, decreto legislativo n. 471 del 1997, nella parte in cui punisce l'utilizzo, che resta comunque incontestato, di un credito esistente in maniera tuttavia non conforme alla modalità prescritta dalla legge (senza disconoscere in toto il pagamento che rimane valido).

Da ultimo, quanto alla sanzione applicata, la ricorrente ne deduce, innanzitutto, l'illegittimità per l'assunta infondatezza della pretesa erariale; in secondo luogo, invoca l'applicazione dell'esimente di cui all'articolo 6, comma 1, decreto legislativo n. 472 del 1997 per aver agito in buona fede; in terzo luogo, chiede l'applicazione dell'esimente di cui all'articolo 6, comma 2, decreto legislativo n. 472/1997 per la profonda incertezza interpretativa delle relative norme da applicare; in estremo subordine ne chiede la riduzione ai sensi dell'articolo 7, comma 4, decreto legislativo numero 472 del 1997.

L'Ufficio si costituisce in giudizio e svolge le seguenti controdeduzioni:

In relazione alla dedotta nullità e/o invalidità dell'atto di recupero per violazione del contraddittorio preventivo, replica che l'art. 5 ter decreto legislativo n. 218/1997 si riferisce all'avviso di accertamento e non ad un atto di recupero del credito indebitamente compensato ex art. 1, comma 421, legge n. 311/2004, mentre l'art. 6 legge 212/2000, non solo riguarda il diverso ambito della correzione della dichiarazione errata (e non di modelli F24 come nel caso in esame), ma anche non può trovare applicazione allorché non si dimostri che il contraddittorio preventivo avrebbe condotto all'adozione di un atto impositivo diverso o addirittura alla sua non adozione, cosa che non è nel caso di specie anche per quanto concerne il profilo sanzionatorio.

In relazione al presunto difetto di motivazione dell'atto di recupero, osserva che l'atto di recupero non si basa sull'inesistenza del credito, ma sulla illegittimità stessa di effettuare compensazioni fiscali utilizzando crediti altrui. Secondo l'Ufficio, infatti, il divieto non origina dall'art. 1 D.L. n. 124/2019, convertito con modificazioni dalla legge n. 157/2019, in quanto tale divieto era già immanente nell'ordinamento siccome presente in nuce nel disposto dell'art. 8 l. n. 212/2000 che, se ammette l'estinzione delle obbligazioni tributarie tramite compensazione (comma 1), stabilisce anche che l'accollo del debito d'imposta altrui non consente la liberazione del contribuente originario (comma 2), dal che dovendosi ricavare che sotto il profilo tributario all'accollo non viene riconosciuta alcuna efficacia estintiva dell'obbligazione tributaria e che lo stesso non risulta opponibile all'Amministrazione finanziaria, in quanto il debito permane in capo al soggetto

giuridicamente tenuto a soddisfarlo, cioè l'accollato. Impostazione che poi ha trovato esplicita espressione normativa con l'art. 1 D.L. n. 124/2019. Inoltre, per l'Ufficio, stante la mancata emanazione dei regolamenti previsti dal comma 8 dell'art. 8 l. n. 212/2000, l'estinzione del debito per compensazione può comunque trovare applicazione solo in forza di una specifica disposizione normativa che espressamente la preveda e, quindi, solo per i debiti e i contrapposti crediti in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi, così come stabilito dall'art. 17, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997.

In relazione alla presunta illegittimità dell'atto di recupero per la validità e l'utilizzabilità del credito compensato deduce che il credito d'imposta di 720.000 € indicato dalla _____, sia nel Modello IVA 2018, che nel Modello IVA TR riferito al 3° trimestre 2017, deve ritenersi inesistente in quanto: 1. La cooperativa dal 2012 non ha presentato alcuna dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto e non vi sono elementi riconducibili all'esercizio di alcuna attività d'impresa; 2. Non è mai stato rinvenuto dall'Ufficio, né fornito dall'interessata, alcun elemento utile a giustificare l'esistenza del credito d'imposta indicato nel Modello IVA 2018.

In relazione alla richiesta di disapplicazione o riduzione delle sanzioni osserva che l'esimente di cui all'art. 6, comma 1, D. Lgs. n. 472/1997 non è applicabile nel caso di specie, in quanto si eccipisce un errore di diritto e non un errore sul fatto, così come non può trovare applicazione neppure l'esimente di cui al comma 2 del detto art. 6 D. Lgs. n. 472/1997, in quanto, da una parte, la contribuente non ha spiegato, così come richiesto dalla giurisprudenza di legittimità, perché la disciplina normativa da applicare sarebbe connotata da "una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento appaia concettualmente difficoltoso" e, dall'altra, non ha spiegato perché vi sarebbe una situazione di incertezza normativa oggettiva, essendosi limitata a fare genericamente riferimento all'esistenza di un dibattito dottrinale sull'argomento. Rispetto, infine, alla richiesta di riduzione delle sanzioni alla metà del minimo ai sensi dell'art. 7, comma 4, D. Lgs. n. 472/1997, l'Ufficio osserva che nel caso specifico la vicenda è del tutto piana e che per l'unica violazione contestata (l'utilizzo indebito in compensazione di crediti tributari inesistenti) è stata irrogata un'unica sanzione, peraltro al 30%, anziché al 100%, senza che la contribuente abbia specificato quali sarebbero le "eccezionali circostanze" che renderebbero "manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione".

All'odierna udienza la causa è stata discussa e quindi trattenuta in decisione in camera di consiglio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Seguendo l'ordine dei motivi dedotti, la Corte rileva, dapprima, che quelli fatti valere in via preliminare risultano infondati.

Se è infatti vero che la parte dell'atto di recupero credito - oggetto d'impugnazione - dedicata alla motivazione della assunta inesistenza dei crediti della _____ è assolutamente mancante, è altrettanto vero che il detto atto è, in realtà, incentrato sulla illegittimità stessa di effettuare compensazioni fiscali utilizzando crediti altrui, anche esistenti, e che sotto tale profilo l'atto risulta esaurientemente motivato.

Quanto all'omesso contraddittorio preventivo, l'Ufficio osserva efficacemente che, anche qualora dovesse ritenersi che sarebbe stato doveroso, il suo esperimento non avrebbe in ogni caso portato alla non adozione dell'atto impositivo ovvero all'adozione di un atto impositivo diverso, corrispondendo la linea interpretativa adottata nel caso di specie dall'Ufficio a quella dettata in via generale dall'Amministrazione finanziaria nella Risoluzione n. 140/E del 15.11.2017.

Venendo al merito, la Corte ritiene che il ricorso sia fondato e vada accolto.

Stante l'assunto che i crediti della _____ utilizzati in compensazione dalla ricorrente non possono essere considerati inesistenti perché sul punto, come detto, nell'atto impugnato difetta

l'indicazione di qualsivoglia elemento a sostegno e di qualsivoglia motivazione, ne consegue che si debba valutare se le compensazioni effettuate nel caso in esame possano considerarsi legittime alla stregua della legislazione all'epoca vigente, e quindi prima dell'introduzione del divieto per l'accollante di pagare debiti d'imposta altrui utilizzando in compensazione propri crediti, così come introdotto dall'art. 1 D.L. n. 124/2019 convertito dalla L. n. 157/2019.

Secondo il Collegio a tale interrogativo deve darsi risposta affermativa, potendo trovare applicazione il disposto dell'art. 17, comma 1, D. Lgs. n. 241/1997 che all'epoca consentiva, anche nell'ipotesi dell'accollo, la compensazione per i debiti e i contrapposti crediti in essere tra i medesimi soggetti e non tra soggetti diversi. Ora, nel caso in esame, poiché non può disconoscersi la validità del contratto di accollo per illiceità della causa, non essendo stata in alcun modo provata, come detto, l'inesistenza dei crediti della contribuente utilizzati in compensazione, ne discende che vi è stata piena coincidenza tra il soggetto titolare dei debiti e quello titolare dei crediti d'imposta utilizzati in compensazione, posto che con la conclusione del detto contratto di accollo l'accollante è divenuto giuridicamente titolare dei debiti dell'accollato.

Senza che neppure possa in alcun modo invocarsi l'applicazione del disposto del comma 2 dell'art. 8 L. n. 212/2000, atteso che in assenza di prova dell'inesistenza dei crediti dell'accollante non può sostenersi che non si sia realizzata la liberazione del contribuente originario dai debiti d'imposta assunti dall'accollante.

Di qui l'accoglimento nel merito del ricorso.

Quanto alle spese, le stesse devono essere integralmente compensate tra le Parti, tenuto conto che l'estrema complessità della interpretazione degli aspetti giuridici sottostanti alla controversia, impone di ritenere sussistenti quelle "gravi ed eccezionali ragioni" che l'art. 15 D. Lgs. n. 546/1992 richiede perché possa disporsi la compensazione delle spese di lite.

P.Q.M.

la Commissione Tributaria di I grado di Forlì – Sezione 1

ACCOGLIE

il ricorso della contribuente e per l'effetto annulla l'atto di recupero impugnato;

DICHIARA

interamente compensate le spese di lite.

Così deciso in Forlì il 12 dicembre 2022

IL PRESIDENTE ESTENSORE

Dr. Guido RISPOLI

