

**ALLA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI ROMA**

Via Labicana, n. 123

00184 - Roma (RM)

\* \* \*

**Oggetto:** Ricorso avverso l'atto di recupero n. TJBCR0100006/2020 notificato in data 8 ottobre 2020 dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale del Lazio - Ufficio Grandi Contribuenti (in All. 1).

**Ricorrente:** Alma S.p.A. - Agenzia per il Lavoro.

**C.F./P.I.:** 01429440934

**Contro:** Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale del Lazio, in persona del Direttore *pro-tempore*.

\* \* \*

**Alma S.p.A. - Agenzia per il Lavoro** (di seguito, “Alma” o la “Società” o la “Ricorrente”), C.F. e P.I. 01429440934, con sede in Via Nuova Poggioreale n. 152 - 80143 Napoli, in persona dell'amministratore unico e legale rappresentante *pro-tempore* Dott. Andrea D'Ovidio (C.F. DVD NDR 62R13 H501V), nato a Roma il 13 ottobre 1962, rappresentata e difesa nel presente giudizio - giusta procura in allegato al presente atto (**All. 2**) - dal Dott. Paolo Serva, dottore commercialista, C.F. SRV PLA 77L05 H703A (indirizzo posta pec: p.serva@pec.it, fax 06/8419500) con studio in Roma, «Di Tanno Associati - Studio Legale e Tributario», via Crescenzo n. 14 - 00193, presso cui ha eletto domicilio ai fini del presente giudizio

**PREMESSO**

1. che, in data 29 luglio 2019, l'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale del Lazio - Ufficio Grandi Contribuenti (di seguito, l'“Ufficio”), all'esito

del controllo di liquidazione *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973 effettuato sulla Dichiarazione Modello Unico SC 2017 (anno d'imposta 2016), ha notificato alla Ricorrente una comunicazione d'irregolarità con la quale recuperava un importo complessivo pari ad Euro 11.770.264,76, di cui (i) Euro 10.211.490,00 a titolo di crediti IRES indebitamente compensati; (ii) Euro 1.021.149,00 a titolo di sanzioni; ed (iii) Euro 537.625,76 a titolo di interessi (di seguito, la “**Comunicazione di irregolarità**”, in **All. 3**);

2. che, conseguentemente, in data 5 marzo 2020, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha notificato alla Ricorrente la cartella di pagamento n. 09720200047599009000 (di seguito, la “**Cartella di pagamento**”, in **All. 4**) avente ad oggetto l'iscrizione a ruolo delle somme di cui alla Comunicazione di irregolarità, con applicazione delle sanzioni nella misura (corretta) del 30% ai sensi del comma 4 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997;
3. che la Cartella di pagamento non è stata impugnata sicché la relativa pretesa è divenuta definitiva;
4. che - sulla base dei rilievi contenuti in un Processo Verbale di Constatazione (di seguito, il “**PVC**”), notificato alla Società dall'Agenzia delle Entrate Divisione Contribuenti, Settore Contrasto Illeciti, Sezione Territoriale Sud in data 11 settembre 2019, nel quale, tra le molteplici violazioni fiscali rilevate, veniva contestato ad Alma, per il periodo d'imposta 2018, di aver posto in essere indebite compensazioni, avvalendosi dell'istituto dell'accollo e dell'utilizzo di crediti inesistenti - l'Ufficio, in data 8 ottobre 2020, ha notificato ad Alma l'atto di recupero n. TJBCR0100006/2020 (di seguito, l’“**Atto di Recupero**”, già in **All. 1**);
5. che, in particolare, con l'Atto di Recupero, l'Ufficio ha proceduto:

- (i) al recupero di (i) crediti IVA inesistenti, riconducibili a diverse società accollanti, per un importo complessivo pari ad Euro 29.942.405,00 (e interessi per Euro 3.064.789,73); e (ii) crediti IRES inesistenti per un importo complessivo pari ad Euro 21.443.548,00 (e interessi per Euro 1.750.733,51), in quanto indebitamente utilizzati in compensazione dalla Società in violazione dell'art. 17, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 241/1997;
  - (ii) all'irrogazione, con riferimento ad entrambi i crediti (IRES ed IVA) oggetto di recupero, della sanzione prevista dall'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 nella misura massima del 200% del credito, per un importo complessivo pari ad Euro 102.771.906,00 (di cui Euro 59.884.810,00, relativamente ai crediti IVA ed Euro 42.887.096,00, relativamente ai crediti IRES);
6. che la Società ha presentato all'Ufficio istanza di annullamento parziale in autotutela (in **Art. 5**) dell'Atto di Recupero rispetto alla quale non ha ricevuto alcun riscontro.

Tutto ciò premesso, la Società, come in epigrafe rappresentata e difesa, con il presente atto propone

### **RICORSO**

ai sensi dell'art. 18 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 avverso l'Atto di Recupero per i seguenti

### **MOTIVI**

- I. Illegittimità parziale dell'Atto di Recupero per parziale duplicazione della pretesa tributaria relativamente ai crediti IRES indebitamente utilizzati in compensazione.**

1. In primo luogo si rileva che l'Atto di Recupero è parzialmente illegittimo per parziale duplicazione della pretesa tributaria relativamente ai crediti IRES indebitamente utilizzati in compensazione.
2. Ed infatti, con l'Atto di Recupero, l'Ufficio ha proceduto a recuperare crediti IRES indebitamente compensati pari a complessivi Euro 21.443.548,00, come proposto nel PVC notificato alla Società in data 11 settembre 2019. Più precisamente, tale importo ripreso a tassazione nell'Atto di Recupero (a titolo di crediti IRES indebitamente compensati) coincide esattamente con quanto emerge dalla ricostruzione del debito tributario in capo ad Alma effettuata dai verificatori nell'allegato n. 88 al PVC medesimo (cfr. in particolare, il foglio di lavoro "IRES", colonna O, in **All. 6**).
3. Tuttavia, occorre rilevare che una parte di tale importo di Euro 21.443.548,00 - nello specifico, Euro 10.211.490,00 - **era già stato recuperato dal medesimo Ufficio con la Comunicazione d'irregolarità, notificata alla Società in data 29 luglio 2019.** L'importo di Euro 10.211.490,00, contestato nella predetta Comunicazione d'irregolarità quale credito IRES indebitamente utilizzato, coincide infatti, esattamente, con la somma delle compensazioni di cui alle prime 33 righe della già citata colonna O dell'allegato 88 al PVC (cfr. **All. 6**). Tale importo, come già evidenziato, è stato iscritto successivamente a ruolo e richiesto alla Società con della Cartella di pagamento notificata in data 5 marzo 2020 (cfr. **All. 4**) dando luogo ad una pretesa definitiva, attesa la mancata impugnazione della Cartella di pagamento.
4. È quindi evidente l'illegittimità parziale dell'Atto di Recupero per parziale duplicazione della pretesa tributaria: il medesimo importo di Euro 10.211.490,00 richiesto a titolo di indebite compensazioni dei

crediti IRES, è stato infatti recuperato due volte, una prima volta (e in via definitiva!), mediante la Comunicazione di irregolarità (che ha poi dato origine alla Cartella di pagamento) e, una seconda volta, mediante l'Atto di Recupero oggetto del presente giudizio.

5. A ciò si aggiunga che alla Società sono state notificate numerose Comunicazioni di irregolarità *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973 che non indicano minimamente la natura e il titolo degli importi che ne sono oggetto. Considerato che gli importi liquidati da tali comunicazioni non sono in nessun modo riconducibili ai debiti emergenti dalle relative dichiarazioni, è verosimile che l'Ufficio sia incorso in ulteriori analoghe duplicazioni che la Ricorrente si riserva di documentare nel corso del presente contenzioso. Sul punto l'Ufficio, pur sollecitato a chiarire i dettagli delle Comunicazioni di irregolarità, non ha ancora fornito alcuna indicazione, impedendo allo stato alla Ricorrente di rilevare eventuali ulteriori duplicazioni.

## **II. Illegittimità delle sanzioni irrogate nell'Atto di Recupero per violazione dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997.**

1. Le sanzioni irrogate nell'Atto di Recupero (nella misura del 200%) sono illegittime per violazione dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997.
2. Ed invero, nell'Atto di Recupero l'Ufficio ha irrogato alla Società le sanzioni previste dall'art. 13, **comma 5**, del D.Lgs. n. 471/1997, ai sensi del quale *“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”*.
3. Al riguardo occorre, tuttavia, considerare che la medesima disposizione specifica che *“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 (...)”.

4. Ebbene, nel caso di specie, le violazioni commesse dalla Società erano riscontrabili (e, quanto al credito IRES, sono state effettivamente riscontrate) in fase di controllo delle dichiarazioni ai sensi dell’art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973. Ne consegue, pertanto, che l’Ufficio avrebbe dovuto correttamente applicare la sanzione prevista dal **comma 4** del medesimo art. 13, a mente del quale *“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”*. E ciò vale tanto con riferimento alle compensazioni di crediti IVA quanto con riferimento alle compensazioni dei crediti IRES oggetto dell’Atto di Recupero.
5. La correttezza della tesi dianzi esposta trova espressa conferma nella prassi della medesima Agenzia delle Entrate. Ed infatti, nella Risoluzione n. 36/E/2018, la stessa Agenzia delle Entrate - nel commentare la nuova formulazione dell’art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, in seguito alle modifiche al sistema sanzionatorio introdotte con il D.Lgs. n. 158/2015 - rileva correttamente che il riferimento alle procedure automatizzate rappresenta *“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)”*.

6. L'indebita compensazione rilevabile dal controllo automatizzato della dichiarazione è, dunque, inidonea a integrare l'ipotesi di "inesistenza del credito" utilizzato in compensazione di cui al comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, per mancanza di insidiosità della condotta (insidiosità presente solo laddove la verifica dell'inesistenza del credito da parte dell'Amministrazione Finanziaria richieda specifici riscontri operati in sede di controllo sostanziale).
7. Del resto, nel caso di specie, la prova evidente della correttezza di tale conclusione si ricava dalla Cartella di pagamento n. 09720200047599009000, notificata alla Società in data 5 marzo 2020 a seguito del mancato versamento degli importi oggetto della Comunicazione di irregolarità del 29 luglio 2019.
8. Ed infatti, in tale Cartella di pagamento (oltre a recuperare i crediti IRES indebitamente compensati per complessivi Euro 10.211.490) **è stata applicata la sanzione nella corretta misura del 30% ai sensi dell'art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997 proprio in ragione della circostanza che la violazione fosse stata riscontrata mediante il controllo delle dichiarazioni ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973.**
9. Sempre a conferma della correttezza della tesi dianzi esposta, si rileva, che la sanzione nella misura corretta del 30% ai sensi dell'art. 13, comma 4 (e non già comma 5), del D.Lgs. n. 471/1997 è già stata applicata - con riferimento alla medesima fattispecie delle compensazioni con crediti inesistenti - da diversi Uffici dell'Agenzia delle Entrate in sede di liquidazione delle dichiarazioni di numerose società del gruppo Alma effettuata ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973.

10. E a ciò si aggiunga che anche l'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Venezia ha accolto le richieste di annullamento in autotutela formulate da altre società del Gruppo Alma (Athena S.r.l. ed Evo Recapiti S.r.l.) (i) annullando gli avvisi di accertamento con i quali originariamente era stata loro comminata la sanzione del 100% a titolo di indebita compensazione di crediti inesistenti, ai sensi dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 e (ii) rideterminando correttamente le sanzioni nella misura del 30% dei crediti compensati, ai sensi dell'art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997 (in **All. 7**).
11. E da ultimo si segnala che, con riferimento alle compensazioni attuate a seguito di accollo, la stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate ha espressamente chiarito che all'accollato (quale è l'odierna Ricorrente) può essere irrogata esclusivamente la sanzione del 30% (cfr. Ris. n. 140/E del 2017).
12. Alla luce di tutto quanto sopra esposto rileva l'illegittimità delle sanzioni irrogate dall'Ufficio per violazione dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997.

**III. Illegittimità della misura delle sanzioni irrogate nell'Atto di Recupero per violazione del principio di proporzionalità previsto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997.**

1. Anche nell'ipotesi in cui si volesse per mero tuziorismo ritenere corretta l'applicazione della sanzione di cui al comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, in luogo di quella prevista dal comma 4 del medesimo articolo, si deve rilevare che la misura del 200% irrogata dall'Ufficio appare illegittima in quanto ingiustificatamente sproporzionata.
2. Come noto, infatti, nell'ambito del regime sanzionatorio vige il principio di proporzionalità, previsto dall'art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997, in virtù del



quale la misura della sanzione dev'essere proporzionata alla gravità della violazione commessa, anche in ragione del concreto disvalore del comportamento posto in essere.

3. La centralità del suddetto principio è provata anche dalla previsione di cui all'art. 7, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997, il quale dispone che la sanzione possa essere ridotta fino alla metà del minimo qualora concorrano circostanze che rendano manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo, cui la violazione si riferisce, e la sanzione.
4. Nel caso di specie, anche alla luce della proposizione dell'istanza di transazione fiscale ex art. 182-ter L.F. (presentata dalla Ricorrente nell'ambito della procedura di concordato preventivo n. 8/2019 che ha ottenuto l'ammissione da parte del Tribunale di Napoli) e, quindi, della volontà di voler soddisfare almeno in parte il credito vantato dall'Erario attenuando le conseguenze delle violazioni commesse (art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997), si ritiene che, anche laddove si ritenesse applicabile la sanzione di cui al comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, essa avrebbe potuto essere al più irrogata nella misura minima pari al 100% del credito utilizzato e ciò tanto con riferimento alle compensazioni di crediti IVA quanto con riferimento alle compensazioni dei crediti IRES.
5. Ne consegue, pertanto, l'illegittimità delle sanzioni irrogate nell'Atto di Recupero nella misura del 200% in quanto ingiustificatamente sproporzionata.

**IV. Illegittimità della sanzione per mancata applicazione dell'istituto della continuazione in violazione dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997**

1. In via subordinata, si rileva che le sanzioni irrogate nell'Atto di Recupero sono illegittime per violazione dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n.

472/1997, ai sensi del quale “*Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi d’imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo*”.

2. Come noto, l’istituto della continuazione ha la funzione di attenuare la sanzione applicabile in capo al contribuente che abbia commesso violazioni della stessa indole per più periodi d’imposta, intendendosi per tali quelle che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell’azione, presentano profili di sostanziale identità.
3. Nel caso di specie, l’indebita compensazione dei crediti da parte della Società è stata riscontrata, come emerge anche dal PVC, con riferimento a diverse annualità e accertata mediante i seguenti distinti atti di recupero (tutti in **All. 8**) n. TJBCR0100003/2020 (per l’anno 2015), n. TJBCR0100004/2020 (per l’anno 2016), n. TJBCR0100005/2020 (per l’anno 2017) emessi dall’Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Lazio, Ufficio Grandi Contribuenti e n. TEBCRT100001/2020 (per l’anno 2019) emesso dall’Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Campania, Ufficio Grandi Contribuenti nonché mediante la Cartella di Pagamento (già in **All. 4**).
4. L’Ufficio **avrebbe dovuto**, quindi, **applicare**, ai fini della determinazione delle sanzioni da irrogare, **l’istituto della continuazione prescritto dall’art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997**. Esso ha, invece, viceversa, irrogato sanzioni autonome (nella misura piena del 200%) per ciascun periodo d’imposta.
5. Rileva, quindi, in modo palese, l’illegittimità delle sanzioni irrogate

nell'Atto di Recupero per mancata applicazione da parte dell'Ufficio dell'istituto della continuazione ai sensi dell'art. 12, comma 5, del D.Lgs. n. 472/1997.

**V. Illegittimità delle sanzioni irrogate nell'Atto di Recupero per violazione del principio del *ne bis in idem*.**

1. Fermo restando quanto sopra, si rileva che, in ogni caso, le sanzioni irrogate nell'Atto di Recupero sono altresì illegittime per violazione del principio del *ne bis in idem*.
2. Invero, il presente procedimento amministrativo si affianca e scaturisce da quello penale in quanto la vicenda qui in esame è oggetto della ordinanza di custodia cautelare n. 104/2019 emessa dal Tribunale di Napoli in data 20 febbraio 2019 nella quale viene contestato il reato di indebita compensazione ai sensi dell'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000. In relazione al procedimento penale è già stata emessa sentenza di condanna all'esito del primo grado di giudizio.
3. Le sanzioni amministrative irrogate sono quindi illegittime - per violazione del principio del *ne bis in idem* - in quanto aventi natura sostanzialmente penalistica e tese a punire i medesimi fatti oggetto di indagine nel procedimento penale in corso.
4. Invero, la Relazione Governativa di accompagnamento al D.Lgs. n. 472/1997, ha chiarito che con la riforma del sistema sanzionatorio si è inteso “*eliminare ogni equivoco circa la natura apertamente repressiva ed intimidatoria della risposta amministrativa apprestata dall'ordinamento alla violazione tributaria*”.

5. Ed infatti, la natura sostanzialmente penalistica delle sanzioni amministrative appare evidente laddove si consideri che il D.Lgs. n. 472/1997 codifica una “parte generale”, elaborandola sulla falsariga dei principi espressi nella L. n. 689/1981, in materia di illecito amministrativo *tout court*. Quest’ultimo, a sua volta, ricalca i principi della parte generale del codice penale, di ispirazione indubbiamente garantista. Il ricorso a tale stereotipo manifesta dunque già di per sé la consapevolezza legislativa in ordine al carattere para-penale delle suddette sanzioni amministrative.
6. Inoltre, l’accelerazione del processo di assimilazione dell’illecito amministrativo a quello penale è stata, peraltro, sollecitata dal sistema della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (di seguito, “CEDU”), che ha da tempo elaborato una nozione di “materia penale” (con riferimento agli artt. 6 e 7 della CEDU) ben più ampia rispetto a quella ritenuta valida nel nostro ordinamento interno. Secondo la sentenza CEDU 8 giugno 1976, *Engel e altri c. Olanda* (Serie A n. 22, par. 81), i criteri sulla base dei quali una materia va qualificata come penale sono:
- a) le indicazioni del diritto nazionale;
  - b) la natura della norma violata o del comportamento vietato (natura del fatto);
  - c) lo scopo e la severità della sanzione.
7. Un ruolo sempre più rilevante nell’economia delle decisioni è giocato dal terzo criterio (c), e cioè dallo scopo e dalla severità della sanzione che il Giudice europeo suole desumere dalla *gravità* nonché dalle *finalità di dissuasione e di repressione* della stessa.

8. Le pronunce della CEDU in materia depongono, quindi, a favore della riconducibilità delle sanzioni amministrative tributarie al paradigma della “materia penale”.
9. E’, quindi, possibile affermare che la giurisprudenza CEDU sia propensa a ritenere che le sanzioni amministrative pecuniarie comminate per le violazioni tributarie abbiano natura sostanzialmente penale valorizzando soprattutto la spiccata vocazione deterrente/repressiva delle sanzioni in parola.
10. Ciò posto, si deve rilevare che con la sentenza Grande Stevens e altri c. Italia del 2014, la CEDU - anche se in relazione a sanzioni amministrative non tributarie - ha ravvisato l’illegittimità del sistema legislativo italiano che applica il principio della doppia sanzione in relazione al doppio binario penale-amministrativo consacrando il principio del *ne bis in idem* previsto nell’art. 4 del protocollo 7 della Convenzione (ai sensi del quale “nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge ed alla procedura penale di tale Stato”).
11. Dal richiamato principio, pertanto, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 10475/2015, in tema di omesso versamento di ritenute certificate (art. 10-bis D.Lgs. n. 74/2000), ha affermato che esistono “*non irrilevanti dubbi di compatibilità con la normativa comunitaria (si veda a tale proposito quanto stabilito con la sentenza della CEDU del 4 marzo 2014 sul caso Grande Stevens contro Italia), che l’illecito amministrativo e*

*quello penale possano avere ad oggetto sostanzialmente il medesimo fatto, rendendo ingiustificata la duplicità di sanzioni in caso di ritenute che superino la soglia”.*

12. La Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emilia, con sentenza n. 406/2015, *“atteso che tale sentenza afferma che ciò che conta ai fini dell’applicazione del divieto del ne bis in idem convenzionale è l’identità del fatto naturalisticamente inteso, al di là di eventuali diversità di altri elementi costitutivi della fattispecie penale e di quella amministrativa”* ha fatto discendere la declaratoria di illegittimità del provvedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative nell’ipotesi di coesistenza del procedimento penale con quello amministrativo.
13. Ne discende, pertanto, nel caso di specie, il vincolo all’interpretazione *“convenzionalmente conforme”* del sistema interno che impone la declaratoria di illegittimità della sanzione ovvero, in caso contrario, che venga sollevata questione di costituzionalità della norma.
14. I medesimi principi, seppur delimitando i limiti della violazione del principio del *ne bis in idem* ad una valutazione *“caso per caso”* del giudice nazionale, sono stati espressi dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea (causa C-524/15). In particolare, secondo la Corte di Giustizia dell’Unione Europea *“spetta al giudice nazionale, accertare, tenuto conto del complesso delle circostanze del procedimento principale, che l’onere risultante concretamente per l’interessato dall’applicazione della normativa nazionale in discussione nel procedimento principale e dal cumulo dei procedimenti e della sanzioni non sia eccessivo rispetto alla gravità del reato commesso”.*

15. Ancora, la stessa Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 20675/2016 ha disposto il rinvio degli atti alla Corte di Giustizia UE chiedendo se la previsione di cui all'art. 4 del protocollo 7 della Convenzione "*osti alla possibilità di celebrare un procedimento amministrativo avente ad oggetto un fatto per cui il medesimo soggetto abbia riportato condanna penale irrevocabile*" e se il giudice nazionale possa applicare direttamente i principi unionali in relazione al principio del *ne bis in idem* come interpretato dalla giurisprudenza della CEDU.
16. Preme, infine, sottolineare che la necessità di ravvisare la coincidenza del fatto a prescindere dall'identità "naturalistica" dei destinatari della comminatoria "amministrativa" (*i.e.* la società) e della sanzione penale in senso stretto (*i.e.* la persona fisica) è stata già affrontata dalla CEDU nella sentenza del 10 febbraio 2015, *Kiiveri c. Finlandia* in cui la Corte ha statuito la necessità di verificare l'identità materiale e concreta dei fatti e non la condotta così come descritta dalle norme. In altri termini, se le norme - amministrativa e penale - sotto il profilo descrittivo regolano la medesima situazione è configurabile un medesimo "fatto".
17. Alla luce di quanto esposto emerge, in maniera evidente l'illegittimità delle sanzioni irrogate dall'Ufficio nell'Atto di Recupero per violazione del principio del *ne bis in idem*.

**VI. Illegittimità della pretesa avanzata con l'Atto di Recupero per assoluta carenza di prova.**

1. L'Atto di Recupero è altresì illegittimo per carenza di prova in violazione di quanto disposto dall'art. 2697 c.c. ai sensi del quale "*Chi vuole far*

*valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento”.*

2. Come noto, infatti, secondo l’insegnamento della Corte di Cassazione, *“L’Amministrazione finanziaria è attore sostanziale del processo tributario ed è tenuta ad assolvere l’onere probatorio circa la sussistenza degli elementi di fatto e di diritto a sostegno della fondatezza della pretesa fiscale fatta valere nei confronti del contribuente”* (Cass. sentenza n. 13201/2009) ed ancora più recentemente *“È ormai jus receptum nella giurisprudenza di questa Corte che, anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell’onere della prova dettata dall’art. 2697 c.c. e che, pertanto, in applicazione della stessa, l’amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa”* (Cass. sentenze n. 3978/2017 e n. 955/2016).
3. Ne consegue, pertanto, che, ai sensi dell’art. 2697 c.c., incombe sull’Ente impositore - parte attrice in senso sostanziale - l’onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa impositiva.
4. Ebbene, nel caso di specie, i fatti costitutivi della pretesa avanzata non appaiono provati dall’Ufficio.
5. Inoltre, occorre considerare che la pretesa avanzata con l’atto impugnato in questa sede è stata in parte recuperata con distinti atti impositivi o riscossivi, con conseguente illegittima duplicazione (almeno parziale) della pretesa impositiva (cfr. I Motivo di Ricorso). A ciò si aggiunga che altre duplicazioni potrebbero derivare anche da ulteriori atti impositivi o riscossivi in quanto alla Società sono state notificate numerose



Comunicazioni di irregolarità *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/1973 che non indicano minimamente la natura e il titolo degli importi che ne sono oggetto. Considerato che gli importi liquidati da tali comunicazioni non sono in nessun modo riconducibili ai debiti emergenti dalle relative dichiarazioni, è verosimile che l'Ufficio sia incorso in ulteriori analoghe duplicazioni che la Ricorrente si riserva di documentare nel corso del presente contenzioso. Sul punto l'Ufficio, pur sollecitato a chiarire i dettagli delle Comunicazioni di irregolarità, non ha ancora fornito alcuna indicazione, impedendo allo stato alla Ricorrente di rilevare eventuali ulteriori duplicazioni. Ci si riserva di dimostrare tale ulteriori duplicazioni nel corso del giudizio.

6. Rileva, pertanto, l'illegittimità della pretesa avanzata con l'Atto di Recupero.

\*\*\*

Per tutti i suesposti motivi e le considerazioni in fatto e in diritto, la Ricorrente

**CHIEDE**

che Codesta Onorevole Commissione Tributaria Provinciale, *contrariis reiectis* ed in accoglimento del presente ricorso, voglia dichiarare l'illegittimità (parziale) dell'Atto di Recupero n. TJBCR0100006/2020 per i motivi sopra esposti.

**CHIEDE**

inoltre, che la trattazione della controversia venga discussa in pubblica udienza, ai sensi e per gli effetti dell'art. 33 del D.Lgs. n. 546/1992.

*Salvis iuribus*, con riserva di presentare ulteriori documenti e memorie e con vittoria delle spese di giudizio.

\* \* \* \* \*

*Ai fini e per gli effetti dell'art. 13 del D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115 - e successive modificazioni - relativo al c.d. contributo unificato per le spese degli atti giudiziari, il sottoscritto difensore dichiara che il valore del procedimento, determinato ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 corrisponde ad Euro 51.385.953,00 e che il contributo unificato corrisponde ad Euro 1.500,00.*

\* \* \* \* \*

Si allegano:

- 1) copia dell'atto di recupero n. TJBCR0100006/2020;
- 2) procura rilasciata dal Dott. Andrea D'Ovidio in qualità di rappresentante legale di Alma al Dott. Paolo Serva;
- 3) copia della Comunicazione d'irregolarità, notificata in data 29 luglio 2019;
- 4) copia della cartella di pagamento n. 09720200047599009000;
- 5) copia dell'istanza di annullamento parziale in autotutela;
- 6) copia dell'Allegato n. 88, foglio "IRES", al PVC;
- 7) copia del provvedimento di autotutela emesso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale di Venezia;
- 8) copia degli atti di recupero n. TJBCR0100003/2020 (per l'anno 2015), n. TJBCR0100004/2020 (per l'anno 2016) e n. TJBCR0100005/2020 (per l'anno 2017) emessi dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale del Lazio, Ufficio Grandi Contribuenti e n. TEBCRT100001/2020 (per l'anno 2019) emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Regionale della Campania, Ufficio Grandi Contribuenti.

Roma, 7 dicembre 2020

Dott. Paolo Serva