



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MILANO Sezione 13, riunita in udienza il 24/11/2025 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

FARANDA PIETRO VINCENZO, Presidente

CLERICI MAURO, Relatore

ALBERTINI BRUNA, Giudice

in data 24/11/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 3833/2025 depositato il 04/09/2025

proposto da

Ricorrente_1 S.r.l. - P_IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

Difensore_3 - CF_Difensore_3

Difensore_4 - CF_Difensore_4

Rappresentato da Rappresentante_1 - CF_Rappresentante_1

Rappresentante difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

Difensore_2 - CF_Difensore_2

Difensore_3 - CF_Difensore_3

Difensore_4 - CF_Difensore_4

ed elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Ii Di Milano

elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO RECUPERO n. T9DCRR500229/2025 REC.CREDITO.IMP 2023

- ATTO RECUPERO n. T9DCRR500229/2025 REC.CREDITO.IMP 2024

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 4536/2025 depositato il 05/12/2025

Richieste delle parti:

Come in atti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Ricorrente_1 srl ha impugnato l'atto di recupero n. T9DCRR500229/2025, notificato il 29 maggio 2025 per indebito utilizzo in compensazione, nei periodi di imposta 2023 e 2024, di crediti di imposta per l'importo complessivo di € 207.366,57, oltre a interessi, e sanzione di pari importo.

Premette che la società aveva dato riscontro al questionario dell'Ufficio relativo a crediti ex art. 19, terzo comma, d.l. 25 maggio 2021, n. 73, convertito dalla l. 23 luglio 2021, n. 106, cd. Crediti Super ACE, allegando tra l'altro contratto di acquisto di un portafoglio di crediti dell'importo complessivo di € 1.980.000 da parte della propria controllante; che l'Ufficio ciononostante ha contestato l'indebito utilizzo in compensazione di crediti ritenuti inesistenti perché provenienti da soggetti privi dei necessari requisiti, per un ammontare complessivo pari a € 207.366,57.

Formula i seguenti motivi di ricorso afferenti vizi delle cartelle presupposte:

- illegittimità dell'atto di recupero impugnato, per difetto di motivazione e comunque per insussistenza dei presupposti per procedere al recupero dei crediti in capo al cessionario: deduce che secondo la legge i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto; da qui la carenza assoluta di motivazione dell'atto impugnato, sia con riferimento ai presupposti giuridici che legittimerebbero il recupero dei Crediti super ACE in capo al cessionario, sia rispetto alla dimostrazione della falsità dei crediti in sé; ciò anche considerato: che non ha efficacia retroattiva la novella legislativa che ha introdotto, a decorrere dal 30 marzo 2024, la responsabilità solidale del cessionario per imposte e interessi in caso di concorso nella violazione; che il sistema di cessione avveniva su piattaforma gestita dall'Amministrazione Finanziaria senza possibilità di controllo da parte degli utenti; da qui la buona fede della ricorrente;

- in via subordinata, illegittimità integrale della sanzione irrogata e degli interessi richiesti a mezzo dell'atto di recupero impugnato, per le ragioni sopra esposte;

- in ulteriore subordine: sopravvenuta illegittimità parziale della pretesa sanzionatoria a seguito delle modifiche introdotte al d.lgs. n. 471 ad opera del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87, per cui la sanzione prevista per indebito utilizzo in compensazione di un credito d'imposta "inesistente", sino ad ora compresa tra il 100 e il 200 per cento della misura del credito utilizzato in compensazione, è stata sostituita con una sanzione del 70 per cento; sebbene la norma di cui all'art. 5, d.lgs. n. 87 citato, abbia previsto che la novella normativa in commento si applichi dalle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, la novella va ritenuta applicabile previa interpretazione adeguatrice – per conformarla al principio del "favor rei" - ai principi di uguaglianza (art. 3, Cost.), legalità (art. 25, Cost., art. 49, primo paragrafo, Carta dei Diritti Fondamentali della Unione Europea, art. 7, Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali e art. 15, Patto Internazionale sui Diritti Civili e Politici), proporzionalità (art. 3, Cost. e art. 49, terzo paragrafo, Carta dei Diritti Fondamentali della Unione Europea), rispetto degli accordi internazionali (art. 117, primo comma, Cost.) e delegazione legislativa (art. 76 Cost.).

Chiede di annullare l'atto di recupero impugnato; in subordine, di rideterminare la sanzione irrogata, previa rimessione ove ritenuto necessario degli atti alla Corte Costituzionale o alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea; con vittoria di spese.

Si è costituito l'Ufficio convenuto, deducendo: che la cd. super ACE, che si affianca a quella ordinaria, si applica esclusivamente agli aumenti di capitale proprio avvenuti nel 2021 e, comunque, per aumenti fino ad un determinato importo; che la Società_1 da cui la ricorrente ha acquistato i crediti de quibus era un anello di una catena dedita all'utilizzo fraudolento di crediti d'imposta; che la cedente menzionata, tra il 09/01/2024 ed il 10/01/2024, ha ceduto i crediti ai seguenti soggetti: Soggetto_1 S.R.L. per 450.000 €, Soggetto_2 S.P.A. per 150.000,00 €, Soggetto_3 Srl per 300.000,00 €, Soggetto_4 S.R.L. per 150.000 €, Soggetto_5 S.R.L. per 150.000, Ricorrente_1 S.R.L. per 150.000,00 €, Soggetto_6 S.R.L. per 300.000,00 €; tutti soggetti controllati al 100% da Soggetto_2 spa, che avevano già, nel corso del 2023, acquistato ed utilizzato in compensazione ulteriori crediti Super ACE per un ammontare complessivo di € 1.330.806,25. E' quindi emerso che le società del gruppo Soggetto_2 hanno acquistato crediti d'imposta ACE, per un valore complessivo di € 4.000.000,00, dalla Società_1, pattuendo un corrispettivo pari al 72% del valore nominale dei crediti ceduti e con prezzo da pagarsi con bonifico bancario entro un giorno dal consolidamento del credito ceduto presso il Cassetto Fiscale della cessionaria: condizioni inconsuete e inverosimilmente favorevoli per l'acquirente. Risultava inoltre che erano già state bloccate compensazioni effettuate della Società_1 di crediti risultati inesistenti, per gli anni 2021 e 2022.

Ciò premesso, l'Ufficio oppone che tutti i motivi formulati dalla ricorrente presuppongono l'esistenza di un contratto di cessione di crediti effettivi; che ciò era evidenziato nella contestazione alla società; che la stessa nulla deduceva in merito ma indicava solo una serie di atti di cessione che non permettevano di risalire all'effettiva origine, talché non veniva individuato l'oggetto del contratto con conseguente nullità dello stesso.

Cita a sostegno della propria posizione le pronunce della Corte di Cassazione nn. 40867/2022 e 44627/2022.

Sostiene che la piattaforma dell'Agenzia delle Entrate rappresenta un mero strumento tecnico per la comunicazione delle cessioni, ragion per cui: l'impiego della stessa non risulta in alcun modo indicativo del riconoscimento dei crediti da parte dell'Agenzia.

Per gli stessi motivi insiste sulla legittimità delle sanzioni applicate.

Chiede il rigetto del ricorso con vittoria di spese.

Con successiva memoria la ricorrente insiste sui motivi già svolti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'atto impugnato appare adeguatamente motivato, il motivo del contendere risulta assolutamente chiaro; nel merito il ricorso è infondato.

In compendio, la ripresa si fonda sulla inesistenza del credito utilizzato in compensazione dalla ricorrente. Al riguardo, oltre una serie congruente e univoca di elementi indiziari che rendono altresì poco verosimile la buona fede della ricorrente (su cui oltre), risulta decisivo quanto contestato dall'Ufficio, ovvero che non è mai stata indicata l'origine del credito, ma solo una serie di atti di cessione (successivi) dello stesso. In altri termini, la documentazione allegata dalla ricorrente non ha permesso di individuare esattamente il credito ceduto né sono stati forniti i documenti che ne attestano

l'origine per permettere al cessionario di esercitare il diritto a riscuoterlo nei confronti del debitore originario.

Le limitazioni di responsabilità a favore dei cessionari del credito previste dalla normativa relativa al cd. Super ACE invocate dalla ricorrente presuppongono ovviamente che il credito esista e sia individuabile, e non possono assistere fattispecie radicalmente nulle o fraudolente.

Quanto sopra è conforme ai principi elementari dell'ordinamento e comunque confermato, in termini, dalla Suprema Corte – con le pronunce indicate dall'Ufficio: 40867/2022 e 44627/2022 – che ha escluso che (puranche) la buona fede del cessionario possa consentire a quest'ultimo di poter fruire di un credito "inesistente" portandolo in compensazione in danno all'Erario.

La ricorrente deduce a sostegno della sua tesi l'utilizzo della piattaforma telematica per cessione dei crediti gestita direttamente dall'amministrazione finanziaria, che in tal modo ne garantirebbe la genuinità e conformità. Al riguardo appare senz'altro più fondata la prospettazione dell'Ufficio secondo cui la piattaforma è un mero strumento tecnico per la comunicazione delle cessioni e non incide sulla regolarità dei negozi sottostanti.

D'altra parte, nella "Guida all'utilizzo cessione crediti" telematica, relativa a Tax crediti, bonus edilizi, crediti d'imposta ACE, si legge in premessa: a prescindere dalla terminologia utilizzata per semplicità espositiva, si precisa che le operazioni effettuate tramite la Piattaforma non costituiscono, né sostituiscono, le transazioni, i relativi documenti e gli atti di cessione dei crediti intervenuti tra le parti, ma rappresentano le comunicazioni e le accettazioni delle transazioni già avvenute, affinché siano efficaci ai fini fiscali nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e i crediti possano essere utilizzati in compensazione tramite modello F24, oppure ulteriormente ceduti ad altri soggetti (nei casi previsti). La presenza dei crediti sulla Piattaforma non significa che i crediti stessi siano stati certificati dall'Agenzia come certi, liquidi ed esigibili. Ai sensi delle vigenti disposizioni, l'Agenzia si riserva di controllare in capo al titolare originario del credito o della detrazione l'esistenza dei relativi presupposti."

Infine e in via ulteriore, come già accennato l'Ufficio ha dedotto una convincente piattaforma indiziaria relativa all'ipotesi di un utilizzo fraudolento di crediti inesistenti, tale per cui il credito super ACE in questione, ceduto dalla Società_1, è stato generato nell'ambito una cessione a catena finalizzata ad ostacolare l'identificazione del soggetto originario su cui si sarebbe formato il presupposto costitutivo del credito, catena che vede coinvolti numerosi soggetti che appaiono sprovvisti delle risorse finanziarie adeguate.

La ricorrente appartiene al gruppo Soggetto_2, la cui controllante ha acquistato crediti d'imposta ACE, per un valore complessivo di € 4.000.000 dalla menzionata Società_1 tra il 09/01/2024 ed il 10/01/2024, cedendo poi i crediti pro quota alle controllate: Soggetto_1 S.R.L. per 450.000 €, Soggetto_2 S.P.A. per 150.000,00 €, Soggetto_3 Srl per 300.000,00 €, Soggetto_4 S.R.L. per 150.000 €, Soggetto_5 S.R.L. per 150.000, Ricorrente_1 S.R.L. per 150.000,00 €, Soggetto_6 S.R.L. per 300.000,00 €; tutti soggetti che avevano già, nel corso del 2023, acquistato ed utilizzato in compensazione ulteriori crediti Super ACE per un ammontare complessivo di € 1.330.806,25.

Le sanzioni, infine, appaiono correttamente applicate secondo la normativa pro tempore. Quanto appena descritto in ordine alla concreta fattispecie esclude infatti in radice la non addebitabilità della condotta

della ricorrente. La limitazione temporale in ordine alla applicabilità della normativa sanzionatoria più favorevole, che la ricorrente ritiene contraria al principio del favor rei, è stata stabilita in via primaria dal legislatore, né risulta contrastante con la normativa costituzionale o comunitaria, non involvendo affezioni di valenza penale.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in euro 5.000,00.-