

28088.22



REPUBBLICA ITALIANA
LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE
QUINTA SEZIONE CIVILE

Fatture per operazioni
soggettivamente inesistenti-
Frodi carosello-IVA-
Detraibilità-Esclusione.

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

- Enrico Manzon -Presidente-
 - Giovanni La Rocca -Consigliere-
 - Tania Hmeljak -Consigliere-
 - Giacomo Maria Nonno -Consigliere-
 - Andrea Antonio Salemme -Consigliere rel.-
- ha pronunciato la seguente

R.G.N. 11813/2020
Cron. 28088
C.C. 08/06/2022

ORDINANZA

2065
2022

sul ricorso iscritto al n. 11813/2020 R.G. proposto da
Agenzia delle entrate, rappresentata e difesa dall'Avvocatura
generale dello Stato, presso la quale è domiciliata a Roma, Via dei
Portoghesi, n. 12

- ricorrente -

contro

(omissis) **S.P.A. IN LIQUIDAZIONE**, in persona del l.g.
p.t., rappresentata e difesa dall'Avv. (omissis) del foro di
Bergamo ed elettivamente domiciliata a (omissis)
domicilio in Roma, presso la Cancelleria della
Corte di Cassazione - controricorrente -
e contro

(omissis) **S.P.A.**

FALLIMENTO (omissis) **S.P.A.**

- intimati -

avverso la sentenza della **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 5597/16/18, depositata il 21 dicembre 2018;**

udita la relazione svolta nella camera di consiglio dell'8 giugno 2022 dal Consigliere Andrea Antonio Salemme;

RILEVATO CHE

1. Alla stregua di quanto riportato nel ricorso, nel controricorso e nella sentenza impugnata, i fatti di causa possono essere sinteticamente riassunti come segue.

Con avvisi di accertamento notificati nel 2010, l'Ufficio di Bergamo dell'Agenzia delle entrate rettificava le dichiarazioni presentate ai fini IRPEF, IRAP ed IVA, per gli anni d'imposta 2004 e 2005, da (omissis) S.P.A. e da (omissis) S.P.A., attive nel commercio all'ingrosso di polimeri, in quanto, da indagini condotte dalla Guardia di Finanza di Bergamo (attraverso l'esame dei libri contabili, richieste di informazioni alle Autorità fiscali estere ed alle società interessate, interPELLI alle persone fisiche coinvolte ed intercettazioni telefoniche di cui le Autorità penali aveva autorizzato l'uso in sede tributaria), indagini i cui i risultati erano compendiate in processi verbali di contestazione notificati nel 2009, era risultato che le stesse, unitamente ad altre società, denominate dagli operanti nei suddetti pp.vv.cc. "destinatari finali", sotto la regia di un unico gruppo di persone (tali (omissis), (omissis), (omissis), (omissis), (omissis), (omissis), (omissis), (omissis) ed i fratelli (omissis)), avevano acquistato merci da società "filtro" di diritto inglese e svizzero, medesimamente costituite dal suddetto gruppo, le quali a loro volta si erano approvvigionate da fornitori esteri operanti nel commercio internazionale, ma contemporaneamente avevano registrato e dichiarato fatture, di importo pari al valore degli acquisti, emesse nei loro confronti con IVA detraibile, non dai suddetti fornitori esteri, bensì da società qualificate come "cartiere", ossia società formalmente costituite nelle (omissis) (omissis), che, non identificate in Italia ai fini IVA,



fraudolentemente utilizzavano in fattura numeri di partita IVA di soggetti IVA nazionali (imprese individuali di soggetti ignari o compiacenti o società italiane costituite dai medesimi titolari delle "cartiere"). Ad avviso della G.d.F. e di poi dell'Amministrazione, l'addebito IVA operato dalle filtro nelle fatture di vendita alle destinatarie finali, tra cui (omissis) e (omissis), aveva come unico scopo quello di consentire loro di detrarre l'IVA, riducendo il debito IVA che si formava a carico delle stesse. La rivendita alle destinatarie finali avveniva per corrispettivi sostanzialmente pari a quelli ai quali le filtro avevano apparentemente acquistato la merce dalle cartiere, in maniera tale da evitare che le filtro stesse incorressero nella formazione di IVA a debito. Le merci, dal canto loro, risultavano spedite direttamente dai fornitori esteri agli acquirenti dalle destinatarie finali.

In sostanza, secondo la tesi sostenuta dall'Amministrazione negli avvisi (che replicano quelli notificati ad altre destinatarie finali partecipi del medesimo meccanismo fraudolento), le fatture emesse dalle cartiere alle filtro e da queste alle destinatarie finali dovevano considerarsi soggettivamente false, poiché non vi era alcuna ragione tecnica per interporre tra i fornitori esteri e le destinatarie finali le cartiere e le filtro e poiché la consegna delle merci era sempre avvenuta direttamente dai suddetti fornitori esteri agli acquirenti dalle destinatarie finali.

(omissis) e (omissis) (al pari delle altre società attinte dalle indagini della G.d.F.) avevano impugnato l'avviso, sostenendo di essere mere società di "trading".

2. Con la sentenza n. 137/02/12, depositata il 17 dicembre 2012, la Commissione Tributaria Provinciale di Bergamo aveva accolto parzialmente i ricorsi, ritenendo che le operazioni riferibili alle fatture contestate fossero soggettivamente inesistenti e che non fossero stati contestati dall'Ufficio i requisiti di effettività, inerenza, competenza, certezza e determinatezza necessari alla deducibilità dei costi.

3. L'Agenzia delle entrate aveva proposto appello, cui avevano resistito (omissis) e (omissis), altresì proponendo appello incidentale.

3.1. Peraltro, con atto in data 14 dicembre 2016, l'Agenzia delle entrate aveva rinunciato all'appello, avendo parzialmente annullato in autotutela gli avvisi.

4. Con la sentenza impugnata, la CTR dichiarava parzialmente estinto il giudizio in relazione alla rinuncia all'appello dell'Agenzia delle entrate e, "nel resto, in riforma della sentenza impugnata, accoglie[va] i ricorsi introduttivi", con le statuizioni consequenziali.

4.1. Per quanto di interesse nella presente sede, la CTR osservava che:

- il recupero ai fini dell'IVA "deve essere annullato anche in base a quanto statuito dalla Commissione Tributaria Regionale di Milano, con la sentenza n 7935/2014 del 19/12/2014, la quale aveva stabilito l'illegittimità di tutti gli avvisi d'accertamento - notificati dall'Agenzia delle entrate-Direzione Provinciale (omissis), alla (omissis) ed alla (omissis) [...], per le annualità 2006, 2007, 2008 - recanti recuperi impositivi discendenti dai medesimi rilievi, su cui si fondano gli atti impugnati nella presente causa";

- "la Commissione condivide quanto statuito in quest'ultima sentenza, laddove si legge[:]' Ritiene questo Collegio giudicante che i soggetti (dai fornitori ai clienti finali, incluse le società di trasporto) e l'oggetto (prezzi di mercato, spedizione che regolamento delle transazioni) descritti provano che si era in presenza di un ciclo commerciale effettivamente esistente e coerente con le regole e gli indici di mercato [e] che i versamenti IVA fossero stati effettuati [...]. Il principio di neutralità [...] deve potersi realizzare in ogni singolo anello della catena commerciale [...]';

- "l'imposta 'de qua' era stata versata dalle società ai propri fornitori, quindi, sotto questo aspetto, non è stata commessa alcuna evasione tributaria", considerato che "la pretesa dell'Ufficio



insta non in una violazione degli obblighi tributari [...] ma nella consapevolezza [...] delle società circa il meccanismo fraudolento”;

- i soggetti inadempienti all’obbligo di versamento dell’IVA “erano esclusivamente fornitori inglesi e svizzeri”;

- “gli Uffici finanziari territorialmente competenti hanno proceduto a notificare anche ai soggetti inglesi e svizzeri avvisi d’accertamento del tutto simili a quelli di cui alla fattispecie [...]. Pertanto [...] sussiste un legame di illecito per duplicazione di imposta, che si avrebbe laddove l'erario riscuotesse l'IVA sia dalle società che dai loro fornitori esteri e, per di più, il pretendere il pagamento dell'imposta equivarrebbe a negare alle società il diritto di detrazione, da queste legittimamente esercitato, con conseguente violazione del principio di neutralità fiscale dell'IVA”;

- le intercettazioni telefoniche ed ambientali, dedotte dall'Ufficio, non assurgono “al rango di prove, ma hanno un mero valore indiziario, come del resto è stato giustamente osservato nella sentenza n. 7035/2014 [...]. Di conseguenza la consapevolezza della frode, sostenuta dall'Ufficio in capo alle società, non risulta provata con dati ed elementi certi”.

5. Avverso la suddetta sentenza della CTR, l’Agenzia delle entrate propone due distinti ricorsi per cassazione: il primo nei confronti di (omissis) e (omissis); il secondo, in tutto identico al primo, nei confronti di FALLIMENTO (omissis) S.P.A.

5.1. I ricorsi sono affidati a quattro motivi.

5.2. Italtel resiste con articolato atto di controdeduzioni, ribadite con memoria in data 18 maggio 2022, depositata telematicamente il 23 successivo.

5.3. (omissis) e Fallimento (omissis) rimangono intimati.

CONSIDERATO CHE

1. Acquisisce rilievo pregiudiziale, in quanto potenzialmente dirimente, l’eccezione d’inammissibilità dell’intero ricorso per cassazione, sollevata da (omissis) al par. VIII, p. 29, del controricorso e reiterata al par. VI, p. 7, della memoria, per non

avere l'Agenzia delle entrate impugnato la statuizione, autonomamente sufficiente a sorreggere la decisione, secondo cui, risultando essere stato attivato il recupero delle imposte anche nei confronti dei "soggetti inglesi e svizzeri", in ragione dei medesimi rilievi su cui fondano gli avvisi di accertamento oggetto di giudizio, qualora venisse confermata la legittimità di questi, si verserebbe in ipotesi di indebita duplicazione dell'esazione della medesima imposta in favore dell'erario.

Ad avviso della controricorrente, proprio l'aver la CTR ravvisato siffatto profilo di duplicazione "inficia pregiudizialmente, in punto di validità, gli atti di imposizione impugnati". Esso è di per sé in grado di sorreggere la sentenza impugnata, assumendo valenza pregiudiziale rispetto all'esercizio della pretesa erariale.

Prosegue la medesima sostenendo che l'osservazione dell'Agenzia delle entrate a p. 65 del ricorso, secondo cui l'IVA indebitamente detratta dal soggetto in malafede sarebbe "fuori conto", non realizza un'effettiva contestazione né processuale né sostanziale, in quanto è priva della capacità di devolvere all'esame del giudice il "thema decidendum" e, perciò, rende inammissibile il ricorso nella sua integralità per difetto di interesse ad agire.

1.1. L'eccezione di cui si tratta è manifestamente infondata.

1.1.1. È la stessa controricorrente a dedurre, al fine di illustrarne i contenuti, che, "nei precedenti gradi di giudizio", aveva rilevato "come il diritto alla detrazione sia parte integrante del meccanismo dell'IVA e garantisca il principio di neutralità che, essendo il cardine dell'imposta, deve potersi realizzare in ogni singolo anello della catena commerciale" (p. 32 del controricorso).

Un semplice raffronto testuale con la sentenza impugnata consente di agevolmente rilevare come finanche le esatte parole usate dalla controricorrente siano condivise dalla medesima, laddove richiama una parte della motivazione della sentenza della CTR della Lombardia n. 7035/34/14, depositata il 19 dicembre 2014 (cfr. il sesto rigo di p. 6).

A mente di tale considerazione, non v'è ombra di dubbio che l'Agenzia delle entrate abbia, nel ricorso, sia nel primo motivo che poi "principaliter" nel terzo e, per quanto di ragione, nel quarto, svolto espresse censure in direzione della sentenza impugnata sia per il fatto in sé di aver recepito (acriticamente, nella sua prospettiva) la suddetta sentenza n. 7035/34/14, che, ad ogni modo, per aver ritenuto che l'effettività degli acquisti delle destinatarie finali e la regolarità, anche fiscale, delle transazioni escludessero "a priori" il disconoscimento della detraibilità dell'IVA.

1.1.2. Oltretutto, la ricorrente, in conclusione del terzo motivo, formula persino un'esplicita censura in riferimento all'affermazione che la controricorrente, invece, assume non impugnata.

Prima, infatti, di compiere l'accento, su cui soltanto è polarizzata l'eccezione della controricorrente, all'IVA "da considerare 'fuori conto' dell'imposta", la ricorrente - illustrate le ragioni per cui è erronea la sentenza impugnata, avendo "finito per riconoscere un diritto a detrazione che, nelle circostanze illustrate [di soggettiva inesistenza delle fatture], non poteva spettare[,] giusta i noti principi secondo i quali il cessionario che sia [...] consapevole della commissione a monte di una frode [...] perde il diritto a detrarre l'IVA addebitatagli dal cedente, anche se questa sia stata effettivamente pagata e l'operazione sia stata eseguita" - testualmente così scrive: "La violazione dell'art. 19 [del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, pertinentemente richiamato anche nella rubrica del motivo] si coglie nel punto in cui la CTR afferma che il recupero dell'IVA in capo alle resistenti avrebbe costituito una doppia imposizione [...]".

Donde completamente destituito di fondamento si palesa l'assunto della controricorrente che il ricorso non sarebbe vertito anche sul "thema" della "doppia imposizione".

1.1.3. Peraltro, per completezza, osservasi che detto assunto si palesa tale anche sotto un diverso angolo di visuale.

La predetta osservazione di cui al terzo motivo circa la qualificabilità, in termini non propriamente tecnici ma comunque evocativi, come "fuori conto" o, secondo altra dizione, "fuori sacco" dell'IVA in ipotesi di partecipazione a meccanismi di cd. "frodi carosello" o "a catena", contemplanti, secondo uno schema ricorrente nella specie, l'emissione e l'utilizzo giust'appunto "a catena" di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, afferisce in via immediata e diretta alla questione della legittimità del recupero, pacificamente oggetto delle devoluzioni agenziali nel terzo e ancora nel quarto motivo di ricorso, di cui detta osservazione costituisce, in verità, un profilo ancillare.

1.1.3.1. Più precisamente, in ipotesi come quelle in disamina, a venire in linea di conto non è "sic et simpliciter" il pur dovuto ossequio al principio di neutralità, in guisa tale da doversi parametrare la legittimità del recupero solo a questo, ma altresì il rischio di perdita del gettito fiscale, idoneo, non solo a giustificare, ma viepiù, in una prospettiva unionale, a rendere doveroso il recupero.

Ciò è quanto messo in luce dalla Sezione Prima della Corte di giustizia dell'Unione europea nella recente sentenza 8 maggio 2019, EN.S.A. s.r.l., causa C-712-17, la quale – in riferimento ad una fattispecie di mera circolarità delle cessioni, con conseguente assenza di danno erariale (fattispecie perciò analoga ma al contempo diversa rispetto a quella che ne occupa, perché questa ha in comune con quella l'ingiustificata continuità delle cessioni, ma, nella prospettiva della parte pubblica, è finanche più grave, essendo finalizzata, a differenza di quella, a realizzare una frode al fisco) – ha avuto modo di rilevare:

"30. È vero che il meccanismo di detrazione dell'IVA, quale previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA [ossia la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto], mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o

assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche, purché esse siano soggette all'IVA. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, a condizione che tali attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA [...].

31 Tuttavia, anche la lotta contro la frode, l'evasione fiscale ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C642/11, EU:C:2013:54, punto 46). Orbene, il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in linea di principio, eliminato completamente fintantoché il destinatario di una fattura che indica un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di ottenere la detrazione di tale imposta (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C642/11, EU:C:2013:54, punto 31). 32 In quest'ottica, l'obbligo di cui all'articolo 203 di tale direttiva mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione (sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C642/11, EU:C:2013:54, punto 32)".

1.1.4. Talché, concludendo, l'eccezione d'inammissibilità della controricorrente deve essere disattesa.

2. Può dunque procedersi alla disamina del ricorso.

3. Con il primo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ.

3.1. Rileva la ricorrente, "a mo' di introduzione", che le Sezioni unite penali della Corte di cassazione, con sentenza in data 28 ottobre 2010-19 gennaio 2011, n. 1235, hanno già esaminato il compendio indiziario sotteso ai pp.vv.cc. utilizzato anche ai fini del recupero fiscale di cui all'avviso di accertamento per cui è causa, confermandone la piena attendibilità.

Indi la ricorrente osserva avere la CTR ritenuto che le società coinvolte nel meccanismo descritto nei pp.vv.cc. fossero tutte, comprese le cartiere e le filtro, presso le quali ultime le destinatarie



finali, ed (omissis) e (omissis) tra esse, si approvvigionavano, regolari società di "trading" internazionale di polimeri. È da questa affermazione di fondo che discendono le scorrette conclusioni raggiunte dalla CTR: se, infatti, si era in presenza di un regolare "trading" internazionale, non era anomalo che le società non disponessero di strutture materiali e si limitassero all'intermediazione, la realtà del loro intervento nel passaggio delle merci venendo confermata dai trasporti delle stesse, effettivamente avvenuti.

Nondimeno - ad avviso della ricorrente - nell'attribuire alle cartiere ed alle filtro la qualità di imprese effettivamente operanti nel "trading" internazionale di polimeri, anziché di meri soggetti fittiziamente interposti allo scopo di far maturare alle destinatarie finali indebiti crediti IVA su acquisti che dovevano considerarsi soggettivamente inesistenti, la CTR ha violato gli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., facendo inopinatamente proprie le tesi patrocinata da (omissis) e (omissis) nei propri atti.

La CTR, in particolare, non ha considerato una serie di fatti pacifici, siccome non contestati, consistenti in ciò: che tutte le società, comprese le filtro e le cartiere, risultavano collegate tra loro, per la partecipazione ad esse, o come soci o come amministratori di fatto o come promotori, dei medesimi soggetti, altresì titolari delle destinatarie finali, e si avvalevano dell'assistenza dei medesimi professionisti; che le filtro trattenevano rapporti con le cartiere non altrimenti spiegati, nel senso che non avevano risposto alle richieste di chiarimenti inviate dall'Amministrazione durante la verifica ed anzi erano risultate del tutto irreperibili; che le filtro non applicavano ricarichi sostanziali nel rivendere la merce alle destinatarie finali, così riuscendo ad annullare il proprio debito IVA grazie alle detrazioni di pari importo derivanti dalle fatture con IVA emesse nei loro confronti dalle cartiere; che le destinatarie finali, per effetto del complessivo meccanismo, erano in grado di ricavare ingentissimi crediti IVA.



La CTR, se avesse posto a base della propria decisione i superiori fatti non contestati (art. 115 cod. proc. civ.) e li avesse valutati con prudente apprezzamento (art. 116 cod. proc. civ.), non avrebbe potuto concludere che ci si trovava di fronte ad una normale pratica di commercio internazionale su materie prime.

3.2. Il motivo - come correttamente rilevato della controricorrente - è inammissibile, e comunque infondato, poiché volto a dedurre, in realtà, attraverso la denuncia di violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ., l'effettuazione dell'"apprezzamento" compiuto dalla CTR sulla selezione del materiale probatorio ritenuto rilevante in termini "non prudenti" e perciò conducenti ad un risultato erroneo.

In tal guisa, tuttavia, detta denuncia si palesa solo strumentale, essendo rivolta ad ottenere da questa Suprema Corte sia una diversa selezione dei dati di fatto rilevanti ai fini della decisione sia una "più prudente" rivalutazione in sé degli stessi e più in generale dell'intero compendio probatorio, totalmente al di fuori, tuttavia, dei canoni propri del giudizio di cassazione, quale momento di controllo della mera legittimità degli atti impugnati (cfr., per tutte, Sez. 3, n. 15276 del 01/06/2021, Rv. 661628-01).

3.2.1. In effetti, la giurisprudenza di legittimità ha già avuto modo di recentemente affermare, alla stregua di principi cui il Collegio intende dare continuità,

- da un lato, che "il principio del libero convincimento, posto a fondamento degli artt. 115 e 116 c.p.c., opera interamente sul piano dell'apprezzamento di merito, insindacabile in sede di legittimità, sicché la denuncia della violazione delle predette regole da parte del giudice di merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme processuali, sussumibile nella fattispecie di cui all'art. 360, comma 1, n. 4, c.p.c., bensì [eventualmente] un errore di fatto che va censurato nei limiti consentiti dall'art. 360, comma 1, n. 5, c.p.c." (Sez. 6-2, n. 27847 del 12/10/2021, Rv. 662803-01);

- dall'altro lato, che "il potere del giudice di valutazione della prova non è sindacabile in sede di legittimità sotto il profilo della violazione dell'art. 116 c.p.c., quale apprezzamento riferito ad un astratto e generale parametro non prudente della prova, posto che l'utilizzo [in detto articolo] del pronome 'suo' è estrinsecazione dello specifico prudente apprezzamento del giudice della causa, a garanzia dell'autonomia del giudizio in ordine ai fatti relativi, salvo il limite che 'la legge disponga altrimenti'" (Sez. 3, n. 34786 del 17/11/2021, Rv. 663118-01).

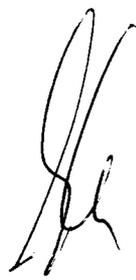
Donde, in definitiva, "in tema di ricorso per cassazione, una censura relativa alla violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. non può porsi per una erronea valutazione del materiale istruttorio compiuta dal giudice di merito, ma solo se si allegghi che quest'ultimo abbia posto a base della decisione prove non dedotte dalle parti, ovvero disposte d'ufficio al di fuori dei limiti legali, o abbia disatteso, valutandole secondo il suo prudente apprezzamento, delle prove legali, ovvero abbia considerato come facenti piena prova, recependoli senza apprezzamento critico, elementi di prova soggetti invece a valutazione" (Sez. 1, n. 6774 del 01/03/2022, Rv. 664106-02).

3.2.2. Non essendo paventata dal motivo in disamina, e comunque non apprezzandosi dalla lettura delle ragioni in fatto ed in diritto che lo sorreggono, alcuna di siffatte evenienze, il motivo, come anticipato, è votato al rigetto.

4. I restanti motivi possono essere illustrati ed esaminati congiuntamente in ragione della comunanza delle censure.

5. Con il secondo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 4, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione dell'art. 36, comma 2, n. 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 del 1992, per omissione totale di motivazione.

5.1. La sentenza impugnata contiene una motivazione del tutto apparente, compendiante un acritico rinvio alla sentenza della CTR n. 7035 del 2014.



6. Con il terzo motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3, cod. proc. civ., violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 e 2729 cod. civ. e dell'art. 19 d.P.R. n. 633 del 1972.

6.1. La ricorrente, richiamata la ricostruzione del meccanismo d'evasione dell'IVA in cui (omissis) e (omissis) erano inserite, recrimina aver la CTR violato le disposizioni indicate in rubrica, allorché ha ritenuto, diversamente dalle Sezioni unite penali della Corte di cassazione nella sentenza innanzi emarginata, non provata l'esistenza di una frode carosello e la consapevolezza di essa da parte di (omissis) e (omissis), reputando invece sussistente un normale "ciclo commerciale" di "trading", riguardante le stesse ed in generale le destinatarie finali. La CTR ha valorizzato circostanze, come l'effettiva consegna delle merci e l'effettiva esecuzione dei pagamenti, che, per pacifica giurisprudenza, sono inidonee ad escludere l'esistenza della frode: pertanto ha violato l'art. 2697 cod. civ., perché ha ritenuto che (omissis) e (omissis) avessero fornito una valida controprova, mentre gli elementi invocati - consegne e pagamenti - non potevano servire allo scopo. Né essa ha tenuto conto del complesso dei fatti attestanti il meccanismo fraudolento, con particolare riguardo all'afferenza di tutte le società - cartiere, filtro e destinatarie finali - al medesimo gruppo di persone fisiche; all'avvenuta costituzione od attivazione in Italia delle filtro lo stesso giorno o in periodi comunque ravvicinati, con l'intervento dei medesimi professionisti; alla mancata applicazione, da parte delle filtro, di significativi ricarichi nei confronti delle destinatarie finali; all'assenza di una valida ragione economica dell'interposizione delle filtro tra i fornitori esteri e le destinatarie finali; all'irreperibilità delle filtro nelle sedi estere da loro dichiarate al fisco italiano.

7. Con il quarto motivo si denuncia, ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 5, cod. proc. civ., omesso esame di punti di fatto decisivi e controversi tra le parti.

7.1. La ricorrente osserva che il fatto decisivo da provare era l'esistenza della frode carosello e la consapevolezza di essa in capo ad (omissis) e (omissis). Ciò rendeva imprescindibile l'esame di tutti i fatti secondari atti a costituire la presunzione dimostrativa del fatto principale. La CTR, nel ritenere la sussistenza di un normale "ciclo commerciale" di "trading" internazionale, ha dato rilievo a fatti solo estrinseci e formali, ma non ha esaminato l'architettura complessiva delle operazioni in esame alla luce del canone dell'"id quod plerumque accidit".

8. Tutti e tre i motivi sono fondati, alla stregua di quel che ci si accinge, più partitamente, ad illustrare.

8.1. Lo è, anzitutto, il secondo, atteso che la motivazione della sentenza impugnata, alla stregua dei passaggi in principio testualmente riprodotti, si esaurisce,

- da un lato, in un mero richiamo alla sentenza della CTR della Lombardia n. 7035/34/14, citata alla lettera in un breve stralcio ed ulteriormente seguita, pur in difetto di citazioni letterali, nelle parti in cui si osserva che l'IVA "era stata versata dalle società ai propri fornitori" e che, non costituendo le intercettazioni disposte nei paralleli procedimenti penali prove, ma meri indizi, l'Agenzia delle entrate ha mancato di assolvere all'onere della prova sulla stessa incombente, a fronte della regolarità delle transazioni riguardanti (omissis) e (omissis);

- dall'altro lato, nell'assunto, poc'anzi esaminato, che il recupero dell'imposta nei confronti di queste ultime ne determinerebbe un'indebita duplicazione.

Più nel dettaglio,

- il richiamo della sentenza n. 7035/34/14, oltretutto neppure assistita dall'irrevocabilità conseguente al giudicato, non si conforma, nonostante le citazioni letterale ed indirette, alla giurisprudenza di legittimità in materia di motivazione "per relationem", a termini della quale "la sentenza d'appello non può ritenersi legittimamente resa 'per relationem', in assenza di un

comprensibile richiamo ai contenuti degli atti cui si rinvia, ai fatti allegati dall'appellante e alle ragioni del gravame, così da risolversi in una acritica adesione ad un provvedimento solo menzionato, senza che emerga una effettiva valutazione, propria del giudice di appello, della infondatezza dei motivi del gravame" (in siffatti termini, da ultimo, Sez. 3, n. 2397 del 03/02/2021, Rv. 660394-01): in effetti, la sentenza impugnata si spoglia del dovere motivazionale in ragione di un'assertiva dichiarazione di adesione a quanto affermato nella sentenza n. 7035/34/14, su cui si appiattisce anche per le considerazioni che formalmente presenta come autonome;

- l'argomento dell'effettiva corresponsione dell'IVA ai fornitori e, con esso, quello della duplicazione dell'imposta appaiono, oltreché erronei per le ragioni che in parte si sono già illustrate ed in altra parte si illustreranno ancora di seguito, finì a se stessi, siccome meramente consequenziali rispetto alla tesi, predicata nella sentenza n. 7035/34/14, della "presenza di un ciclo commerciale effettivamente esistente", tesi a sua volta oggetto del superiore acritico recepimento;

- la degradazione "sic et simpliciter" degli esiti dimostrativi dell'attività tecnica svolta in sede di indagini penali, aprioristicamente non esaminata e "a fortiori" non valutata perché integrante un mero indizio e non una vera e propria prova, si pone in totale dispregio del principio secondo cui, "in caso di operazioni soggettivamente inesistenti incluse in una frode carosello, il giudice tributario, nel verificare se il contribuente fosse consapevole dell'inserimento dell'operazione in un'evasione di imposta, non può riferirsi alle sole risultanze del processo penale, ancorché riguardanti i medesimi fatti, ma, nell'esercizio dei suoi poteri, è tenuto a" - "i.e." ha il dovere di - "valutare tali circostanze sulla base del complessivo materiale probatorio acquisito nel giudizio tributario" (Sez. 5, n. 27814 del 04/12/2020, Rv. 659817-01).

8.2. Anche i restanti due motivi sono, come anticipato, fondati.



8.2.1. Preliminarmente deve osservarsi, quanto specificamente al quarto, che non coglie nel segno l'eccezione d'inammissibilità formulata da (omissis) nel par. VII, p. 21, del controricorso.

8.2.1.1. Ad avviso della controricorrente, poiché il ricorso erroneamente fa riferimento ad avvisi di accertamento emessi dalla Direzione Provinciale (omissis) dell'Agenzia delle entrate e ad una sentenza emessa dalla CTP di Milano, quando invece gli avvisi per cui è causa promanano dall'Ufficio bergamasco e parimenti la sentenza di primo grado dalla CTP bergamasca, il motivo sarebbe privo di autosufficienza, siccome non eterointegrabile "aliunde" (cfr. in part. p. 22).

8.2.1.2. Siffatta eccezione omette di considerare che gli erronei riferimenti alle autorità amministrativa e giudiziaria milanesi da parte del ricorso costituiscono semplici refusi, non determinanti alcuna incertezza né sugli avvisi oggetto originariamente di ricorso né, soprattutto, sulla sentenza della CTR, dalla quale si ricavano agevolmente i dati relativi così agli avvisi come alla sentenza di primo grado.

Ne consegue che il quarto motivo non soffre della denunciata inammissibilità.

Non ne soffre neppure sotto il profilo della pretesa mancata allegazione dei fatti non esaminati (cfr. in part. par. V, p. 6, della memoria della controricorrente), atteso che, a fronte delle circostanze fattuali (inerenti i cd. fatti secondari) dedotte come non esaminate nell'elenco di p. 67 del ricorso, a p. 66 viene svolto espresso richiamo alle "trascrizioni già operate in narrativa e nei precedenti motivi", con riguardo, dunque, anche agli atti, rispettivamente, di primo (p. 32) e secondo (p. 42) grado.

8.2.2. Detto ciò, in riferimento, "funditus", ad entrambi il terzo e quarto motivo di ricorso, che ne occupano, mette conto di rilevare che, in un coerente quadro d'insieme, la giurisprudenza unionale e quella interna hanno ormai fatto chiarezza sul riparto

degli oneri probatori tra Amministrazione e contribuente in caso di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti.

L'insegnamento della prima – a termini della quale, dinanzi ad operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione è tenuta a provare che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione dell'IVA, ma non anche la partecipazione all'evasione stessa (cfr. Corte Giust Ppuh, C-277/14; Corte Giust. Bonik, C-285/11) – è invero recepito dalla seconda, in seno alla quale trovasi costantemente ripetuto il principio secondo cui, "in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto" (Sez. 5, n. 15369 del 20/07/2020, Rv. 658429-01, cui "adde", da ultimo, in ipotesi di "reverse charge", Sez. 5, n. 4250 del 10/02/2022, Rv. 663882-01).

La prova gravante sull'Amministrazione ben può consistere in attendibili indizi, anche tratti da indagini penali, siccome idonei ad integrare finanche una presunzione semplice, in conformità a quanto, per l'IVA, espressamente prevede l'art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633 del 1972 (cfr., da un lato, Corte Giust. Mahagèben e David, C-80/11 e C-142/11 e Corte Giust. Kittel, C-439/04;

dall'altro, "ex multis", Sez. 6-5, n. 14237 del 07/06/2017, Rv. 644435-01).

8.2.3. La CTR, nella sentenza impugnata, ha fatto evidente mal governo dei superiori principi.

In modo sostanzialmente apodittico, essa ha, viepiù senza una "propria" motivazione, ritenuto che il meccanismo descritto nei pp.vv.cc. e negli avvisi costituisse l'estrinsecazione "normale" di un ciclo commerciale di importazione di polimeri da parte di (omissis) e di (omissis), aventi titolo, per l'effetto, alla detraibilità dell'IVA versata, in nome del principio di neutralità.

Nondimeno, al fine di giungere a siffatta conclusione, essa,

- per un verso, ha obnubilato il ruolo delle società a monte di (omissis) e (omissis) nella filiera delle cessioni, con riguardo sia alle cartiere, aventi, secondo la prospettazione dell'Agenzia, la sola funzione di precostituire le fatture da immettere in circolo per il tramite delle filtro, sia di queste, considerate mere società di "trading", realmente operative, ad onta invece di indici fattuali, evidenziati dall'Agenzia medesima, di sostanziale inesistenza;

- per altro verso ancora, ha illogicamente ritenuto l'assenza di alcuna deviazione dalla prassi commerciale in ragione dell'effettivo trasferimento della merce, del tutto ingiustificatamente "parcellizzando" il materiale probatorio, che invece era tenuta ad esaminare per intero, compreso in particolare il ruolo di bare fiscali attribuito - nella prospettazione agenziale - alle cartiere, con conseguente istradamento dell'intera "filiera" dell'importazione dei polimeri sui binari della soggettiva inesistenza.

L'immotivata esclusione "a priori" delle cartiere dall'ambito di rilevanza della "filiera" ha impedito, finanche in radice, alla CTR di adottare alcun approccio di concreta verifica della tesi dell'Agenzia imperniata sull'utilizzo, a valle, da parte di (omissis) e di (omissis), come delle altre destinatarie finali, di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, siccome, "a monte", mettenti capo alle cartiere medesime: società, queste ultime,

formalmente costituite nelle BVI e non identificate in Italia ai fini IVA, che, onde poter emettere le fatture stesse, si avvalevano di numeri di partita IVA di soggetti o ignari o persino compiacenti.

8.2.4. Siffatta omissione – sicuramente rilevante agli effetti delle violazioni denunciate in tutti i motivi che ne occupano – pare essere tanto più grave in quanto si accompagna ad un'ulteriore omissione, riguardante il parallelo "filone" relativo agli acquisti della merce.

È ben vero, infatti, come osserva la CTR, che le filtro acquistavano la merce, ma lo facevano – secondo la tesi prospettata dall'Agenzia e non adeguatamente vagliata dalla CTR – non già dalle cartiere, bensì dagli "effettivi" (ossia "reali") fornitori esteri. In tale prospettiva, l'avere la CTR valorizzato l'"effettività" in sé e per sé degli "acquisti" da parte di (omissis) e (omissis) – in guisa oltretutto da ritenere ossequiato, da parte loro, l'onere di controprova a fronte dell'allegazione e dell'offerta di prova, da parte dell'Agenzia, dell'oggettiva fittizietà, e dunque sostanziale inesistenza, delle cartiere quali apparenti fornitori delle filtro e per il tramite di queste di (omissis) e (omissis) – contravviene al principio, ormai invalso in giurisprudenza, per cui "è precluso al cessionario dei beni il diritto alla detrazione [dell'IVA] nel caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti anche solo sotto il profilo soggettivo, nonostante [che] i beni siano entrati effettivamente nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice, poiché l'indicazione mendace di uno dei soggetti del rapporto determina l'evasione del tributo relativo alla diversa operazione effettivamente realizzata tra altri soggetti" (Sez. 5, n. 20060 del 07/10/2015, Rv. 636663-01; cfr. anche Sez. 5, n. 15044 del 02/07/2014, Rv. 631542-01).

8.2.5. Ulteriormente la CTR, nella misura in cui ha considerato – o, meglio, parrebbe aver implicitamente considerato – le filtro (inglesi e svizzere) effettive intermediarie pur prive di strutture operative, ha omesso di valutare come le stesse non applicassero

sulla merce sostanziali margini di ricarico e si siano infine rivelate irreperibili finanche negli stessi luoghi comunicati alle Autorità italiane.

Siffatta ulteriore omissione in cui la CTR è incorsa si palesa idonea ad intaccare "ab imis" gli snodi argomentativi della sentenza impugnata, poiché le filtro, a differenza delle cartiere, intrattenevano rapporti commerciali "diretti" con (omissis) e (omissis), ragion per cui, finanche alla stregua del non condivisibile argomentare "parcellizzato" dalla CTR nella sentenza impugnata, avrebbero dovuto esser fatte segno di fondamentale considerazione, onde valutare "a cascata" l'obiettivo operatività di (omissis) e (omissis).

8.2.6. Da ultimo, in uno sguardo d'insieme, consta oltretutto completamente pretermessa dalla CTR l'analisi del dato portante della tesi dell'Agenzia, concernente l'essere tutta la "filiera" delle società interessate nel fenomeno descritto nei pp.vv.cc. e negli avvisi - dalle cartiere, alle filtro, alle destinatarie finali - avvinte in uno schema operativo unitario rispondente alle direttive di un manipolo di soggetti che - nelle qualità sia di soci ed amministratori di diritto e di fatto di tali società sia per vero anche di professionisti impegnati al loro servizio - perseguivano l'obiettivo di far maturare alle destinatarie finali, tra cui (omissis) e (omissis), "a valle" della "filiera" stessa, ingenti crediti IVA.

Il profilo in disamina - meritevole di specifico approfondimento attraverso la verifica incrociata delle risultanze documentali e del compendio intercettativo provenienti dai procedimenti penali (i cui atti, come visto, entrano "a far parte, a pieno titolo, del materiale probatorio che il giudice tributario di merito deve valutare, così come previsto dall'art. 63 del d.P.R. n. 633 del 1972": così, espressamente, Sez. 5, n. 2916 del 07/02/2013, Rv. 625254-01) - acquisisce rilievo su un duplice essenziale piano:

- non solo quello della ricostruzione in sé del meccanismo finalizzato, secondo l'Agenzia, all'evasione dell'imposta;

- ma altresì quello della verifica della consapevolezza, alla luce del criterio della normale diligenza, in capo a (omissis) e (omissis), della propria partecipazione al meccanismo stesso.

8.3. In definitiva, in accoglimento del secondo, terzo e quarto motivo, la sentenza impugnata deve essere annullata con rinvio alla CTR della Lombardia, in diversa composizione, affinché proceda a nuovo esame, pronunciandosi, all'esito, anche sulle spese del presente giudizio di legittimità (ancorché in relazione alla sola posizione di (omissis) , in quanto unica controricorrente).

P.Q.M.

Rigetta il primo motivo di ricorso.

Accoglie il secondo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso e, con riferimento ad essi, annulla e cassa la sentenza impugnata con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio di legittimità.

Così deciso a Roma, lì 8 giugno 2022.

Il Presidente
Enrico Marzon

