



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MILANO Sezione 15, riunita in udienza il 06/10/2023 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

MAININI ELISABETTA, Presidente
D'ARCANGELO FABRIZIO, Relatore
MAZZOTTA GIOVANNI, Giudice

in data 06/10/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2223/2023 depositato il 22/05/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

Rappresentato da

Rappresentante difeso da
Pietro Antonio Giuse Traini

ed elettivamente domiciliato presso

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano

elettivamente domiciliato presso dp.1milano@pec.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9B061202206-2022 IVA-ALTRO 2016

- sul ricorso n. 2224/2023 depositato il 22/05/2023

proposto da

S3plus Technologies Sa Rappresentata Da Italian Partner Srl E Dom.c/o Difensori - 99999999999

Difeso da

Michele Pederzini - PDRMHL67E28F205Z
Pietro Antonio Giuse Traini - TRNPRN47C12F205H

Rappresentato da Alberto Salpietro Presso Difensori Di Fiducia - SLPLRT78M17F205S

Rappresentante difeso da
Pietro Antonio Giuse Traini - TRNPRN47C12F205H

ed elettivamente domiciliato presso pietro.traini@milano.pecavvocati.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano

elettivamente domiciliato presso dp.1milano@pec.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9B061203251-2022 IVA-ALTRO 2017

- sul ricorso n. 2380/2023 depositato il 01/06/2023

proposto da

Difeso da

Rappresentato da
Rappresentante difeso da

ed elettivamente domiciliato presso

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano

elettivamente domiciliato presso dp.1milano@pec.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9B061203368-2022 IVA-ALTRO 2018

- sul ricorso n. 2381/2023 depositato il 01/06/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

Rappresentato

[REDACTED]

Rappresentante difeso da

[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso

[REDACTED]

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano

elettivamente domiciliato presso dp.1milano@pec.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. T9B061203432-2022 IVA-ALTRO 2019

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

La parte ricorrente ha chiesto l'accoglimento dei ricorsi riuniti, con vittoria di spese.
La parte resistente ha chiesto il rigetto dei ricorsi riuniti, con vittoria di spese.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

[REDACTED], in persona del legale rappresentante pro tempore, con ricorso ritualmente proposto e iscritto al n. 2223/23 R.G., ha impugnato l'avviso di accertamento n. T9B061202206-2022, con il quale l'Agenzia delle Entrate ha richiesto il pagamento dell'importo di € 1.775.455,00 a titolo di Iva illegittimamente detratta nell'anno di imposta 2016, oltre a sanzioni e interessi, e ne ha chiesto l'annullamento, con vittoria di spese.

L'atto impugnato ha tratto origine dalle indagini svolte nel procedimento penale nr. 2044/2019 R.G.N.R. aperto dal Pubblico Ministero presso il Tribunale di Como, nel quale è stata riscontrata la commissione di plurimi delitti di frode fiscale, mediante un complesso e articolato sistema di sottrazione dell'imposta sul valore aggiunto attraverso l'emissione e/o l'annotazione di fatture per operazioni inesistenti, sostanzialmente riconducibile al meccanismo evasivo noto come "frode carosello a circuito chiuso".

Le attività d'indagine svolte hanno consentito di accertare l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti nel settore del commercio di prodotti elettronici; in particolare, la frode carosello "a circuito chiuso" è stata realizzata mediante la compravendita, a prezzi elevatissimi, di ingenti quantitativi di merci, risultate prive di valore commerciale ovvero dal valore nettamente inferiore rispetto a quello esposto in fattura

Al termine di questi scambi fraudolenti, l'acquirente finale (identificato nelle cosiddette società broker) si trovava nelle condizioni di poter portare in detrazione l'I.V.A. illegittimamente pagata alla società "filtro", mentre l'operatore fittizio "cartiera" si accollava un ingente debito da versare all'Erario che, a seguito di omessa presentazione delle previste dichiarazioni fiscali, immancabilmente non versava.

In questo contesto fraudolento, la [REDACTED] avrebbe assunto il ruolo di società filtro (buffer), avendo contabilizzato I.V.A a credito, che risulta essere documentata da fatture formalmente emesse da società "cartiere", ed I.V.A a debito, che al contempo scaturisce dalle cessioni della "filtro" medesima nei confronti dell'utilizzatore finale.

L'Agenzia delle Entrate ha, dunque, accertato che la ricorrente nell'anno di imposta 2016 ha utilizzato fatture per operazioni inesistenti emesse dalle società filtro [REDACTED] per un totale imponibile di euro 8.070.248,00, di cui IVA per euro 1.775.454,56, detraendo illegittimamente l'IVA per l'importo di euro 1.775.454,56, e ha emesso false fatture nei confronti delle società broker Centro Commerciale Marino s.r.l. e Bellanti s.p.a. per un ammontare di euro 8.272.349,50 oltre ad Iva di euro 1.819.916,89;

La parte ricorrente ha dedotto l'illegittimità dell'atto impugnato e, segnatamente:

- 1) il vizio di motivazione e la carenza di prova in ordine all'addebito formulato di aver partecipato ad una "frode carosello" ai fini IVA nell'ambito del commercio di prodotti elettronici;
- 2) la violazione della disciplina in termini di evasione impositiva indiretta;
- 3) l'infondatezza nel merito dell'avviso di accertamento, stante l'erronea qualificazione come operazioni oggettivamente inesistenti di tutte le operazioni svolte dalla ricorrente, in violazione dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità e del principio di capacità contributiva;
- 4) l'illegittimità delle sanzioni irrogate per violazione del principio di proporzionalità.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, deducendo la fondatezza dei rilievi svolti nell'atto impugnato, e ne ha chiesto il rigetto del ricorso, con vittoria di spese.

La rappresentanza fiscale conferita in data 16 gennaio 2020, dunque, era ancora efficace all'atto della notifica degli avvisi di accertamento relativi agli anni di imposta 2018 e 2019.

La notifica di tali atti, peraltro, ha raggiunto lo scopo, in quanto il legale rappresentante della società ne ha avuto conoscenza e ha ritualmente impugnato gli stessi.

3. Con il primo motivo dei ricorsi iscritti ai nn. 2222/23 R.G. e 2224/23 R.G. e il secondo dei ricorsi iscritti ai n. 2380/23 R.G. e n. 2381/23 R.G., la ricorrente ha eccepito il difetto di motivazione degli atti impugnati.

Negli atti impugnati, infatti, l'Agenzia delle Entrate non avrebbe indicato i presupposti, fattuali e giuridici, della pretesa impositiva azionata. L'agenzia delle Entrate, peraltro, si sarebbe riferita al coacervo dei fornitori e delle operazioni contestate, senza motivare specificamente sulle specifiche contestazioni mosse alla ricorrente in ciascun periodo di imposta. Infondata sarebbe, peraltro, la prospettazione dell'Agenzia delle Entrate, in quanto sfornita di prova.

3.1. Le censure di difetto di motivazione degli atti impugnati sono infondate.

L'asserita infondatezza della motivazione posta a fondamento dell'atto impugnato, infatti, non comporta l'assenza della stessa o il suo carattere meramente apparente.

La giurisprudenza di legittimità, inoltre, costantemente ribadisce che l'obbligo di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore deve ritenersi adempiuto mediante l'enunciazione del criterio astratto in base al quale è stato rilevato, con le specificazioni in concreto necessarie per consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa e per delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa, nella quale l'Amministrazione ha l'onere di provare l'effettiva sussistenza dei presupposti per l'applicazione del criterio prescelto ed il contribuente la possibilità di contrapporre altri elementi sulla base del medesimo criterio o di altri parametri (ex plurimis: Cass., Sez. 6 - 5, n. 11270 del 09/05/2017, Rv. 644166 - 01).

Declinando tali consolidati principi nel caso di specie, deve rilevarsi che l'Agenzia delle Entrate ha compiutamente motivato gli atti impugnati, in quanto ha indicato i presupposti fattuali e giuridici delle pretese azionate nei confronti della società ricorrente, richiamando anche per relationem l'ampio e dettagliato processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza – Nucleo di Polizia economico-finanziaria di Como – redatto in data 12 luglio 2022.

Proprio il tenore delle censure proposte dimostra come la parte ricorrente, per effetto della motivazione degli atti impugnati, abbia avuto piena contezza delle ragioni dell'atto impositivo.

4. La parte ricorrente, con le ulteriori censure proposte, ha, inoltre, contestato la carenza di prova in ordine agli addebiti formulati.

La ricorrente deduce, infatti, di non aver mai concluso direttamente operazioni di acquisto o di vendita con controparti qualificate dagli organi accertatori come società fittizie/cartiere, bensì solo con società esistenti, operative e strutturate.

La ricorrente, inoltre, non avrebbe beneficiato direttamente, né contribuito a far ottenere in capo alle predette società fittizie/cartiere né alle società qualificate come broker/utilizzatrici alcuna diretta utilità fraudolenta, non potendosi pertanto attribuire alcuna responsabilità "oggettiva" alla stessa per eventuali operazioni

fraudolente avvenute a monte o a valle di quelle effettuate.

La ricorrente, dunque, non ha «beneficiario di alcun “salto di imposta” in relazione alle operazioni dalla stessa effettuate, avendo regolarmente assolto l'Iva sugli acquisti e versato l'Iva sulle vendite e adempiuto ai propri obblighi di fatturazione e dichiarativi, senza alcuna partecipazione attiva alla presunta frode né consapevolezza della medesima».

L'annualità 2015 peraltro, è stata oggetto di un diverso accertamento per operazioni soggettivamente inesistenti, impugnato dalla ricorrente e oggetto di contenzioso ancora in corso.

4.1. Il motivo è infondato.

4.2. Occorre rilevare, in via preliminare, come siano irrilevanti nel caso di specie le contestazioni mosse alla ricorrente dall'amministrazione fiscale in relazione all'anno 2015, in ragione dell'autonomia di ciascun periodo di imposta.

4.3. Dagli atti impugnati e dal processo verbale di constatazione acquisito agli atti risulta che la frode fiscale accertata è stata attuata mediante la compravendita, a prezzi elevatissimi, di ingenti quantitativi di merci, risultati prive di valore commerciale e, comunque, dal valore nettamente inferiore rispetto a quello esposto in fattura.

Il sistema prevedeva:

- l'introduzione della merce in territorio nazionale, proveniente da aziende residenti in Paesi terzi e/o membri dell'Unione Europea, senza l'effettuazione, da parte delle cartiere nazionali, delle prescritte richieste, agli uffici finanziari, d'inclusione nell'archivio Vies (VAT information exchange system) per l'effettuazione di acquisti comunitari;

- una serie di cessioni nazionali che hanno visto coinvolte: imprese cartiere, filtro e broker aderenti al circuito chiuso;

- la cessione della merce alle società conduit estere da parte delle broker nazionali;

- vari passaggi della merce tra le conduit estere (organiche al sistema) e la sua successiva reintroduzione in territorio nazionale, in modo da garantire la ripartenza del “giro” fraudolento.

4.4. Dal processo verbale di constatazione del 12 luglio 2022, inoltre, risulta che in data 29 aprile 2019, la ricorrente, società di diritto elvetico che esercita l'attività di «commercio all'ingrosso di computer e software», ha stipulato un contratto di locazione di immobile ad uso diverso da quello abitativo con la società [redacted], di Grandate (CO), via Leopardi 10.

La stipulazione di tale contratto di locazione è, peraltro, stata pressoché contestuale all'avvenuta dismissione del luogo di esercizio della società filtro (controllata integralmente dalla ricorrente) [redacted] avvenuta in data 31 marzo 2019, a seguito del trasferimento di quest'ultima nella sede di Desio (MB), via Caravaggio, 28/A. La ricorrente, dunque, non ha dismesso la disponibilità di tali locali, mutando solo il soggetto giuridico che figurava come locatore.

La ricorrente, peraltro, non ha mai provveduto a denunciare l'unità locale di Grandate (CO) agli uffici finanziari.

In data 23 ottobre 2019, la Guardia di Finanza nei locali locati dalla ricorrente in Grandate, ha rinvenuto e sottoposto a sequestro un numero considerevole di memorie informatiche, utilizzate per perpetrare la frode, senza che le stesse fossero accompagnate da documentazione contabile giustificativa.

Il materiale informatico sequestrato è stato esaminato da parte del consulente tecnico del Pubblico Ministero, [redacted] che lo ha considerato "fasullo"; la merce rinvenuta e sequestrata era, infatti, contraffatta e nella maggior parte dei casi obsoleta, tanto da non essere oggettivamente commerciabile, in quanto priva di valore reale.

L'assenza di valore commerciale di tale merce rende implausibile la circostanza che la stessa sia stata acquistata e rivenduta nell'ambito di regolari cessioni; assolutamente inverosimile, inoltre, alla stregua dell'id quod plerumque accidit è che la ricorrente, quale acquirente, e le successive società cessionarie, non abbiano sollevassero contestazioni in ordine alla qualità dei beni acquistati.

La ricorrente, per lo meno per le operazioni contestate, peraltro, ha operato in un "mercato chiuso", composto solo dalle società partecipi della frode fiscale.

Dall'analisi della documentazione contabile, è, inoltre, risultato che la ricorrente ha applicato sistematicamente margini di ricarico irrisori alle operazioni di compravendita poste in essere e che la merce acquistata dalla stessa veniva rivenduto solo alle broker nazionali organiche alla frode.

In data 23 ottobre 2019, in sede di accesso da parte della Guardia di finanza, presso la sede legale dell'allora rappresentante fiscale in Italia della ricorrente, la [redacted], non sono stati rinvenuti né dati né informazioni sulla [redacted]

4.5. Estremamente significativi sono, inoltre, risultati gli esiti degli accertamenti della polizia giudiziaria, che ha dimostrato, quanto ai fornitori della ricorrente, che:

[redacted] acquistava la merce esclusivamente da due cartiere [redacted] importatrici inadempienti all'obbligo di versamento dell'IVA) e rivendeva esclusivamente alla Sec Distribuzione s.r.l. e alla ricorrente, applicando margini di ricarico irrisori.

La merce, acquistata in regime di non imponibilità, veniva successivamente venduta sul mercato italiano con addebito di Iva, determinando l'innescio della frode carosello. La merce, peraltro, in alcuni casi non transitava neppure dai magazzini della Ventiottanta;

- la [redacted] è risultata priva di magazzino e di costi per il personale pur a fronte di acquisti per un valore di 17 milioni di euro solo nel 2016; tale società acquistava e rivendeva solo a società partecipi del sistema di frode, praticando margini irrisori sul commercio all'ingrosso di prodotti elettronici e non si è opposta alle contestazioni di tali illeciti da parte della Agenzia delle Entrate.

- la [redacted] s.r.l., in sede di accesso della polizia giudiziaria presso la sede sociale e le unità locali riconducibili alla stessa, è risultata priva di scritture contabili e di documentazione commerciale relativa alle ingenti negoziazioni poste in essere; nessun rappresentante della società o dipendente è stato rinvenuto in loco. Non è stata, inoltre, rinvenuta traccia alcuna delle fatture emesse e ricevute dalla Distet s.r.l.

La ricorrente – società riconducibile ad A [redacted] – ha detenuto in [redacted] una partecipazione (minoritaria) sino alla data del 19.03.2019. Tuttavia, il Salpietro ha di fatto continuato, pur in assenza di legami partecipativi ed amministrativi, ad intervenire nelle dinamiche finanziarie e commerciali della [redacted] quanto la documentazione individuata nel computer in uso alla dipendente A [redacted] è riferita ad un periodo temporale successivo alla cessione della quota. Nello specifico le operazioni individuate, abbracciano un periodo temporale che va dal mese di febbraio al mese di luglio 2019, ben al di là della data di cessione quote avvenuta il 19 marzo 2019.

Nel corso delle operazioni di P.G. eseguite in data 23 ottobre 2019, [redacted] è stato trovato in possesso tra l'altro di:

- nr. 1 chiavetta home banking recante la dicitura "W2352715159410X1! 2019.DISTET";

- nr. 1 carta di credito American Express intestata a [redacted] l'ultimo rappresentante della Distet s.r.l.

- il materiale sequestrato presso la società broker [redacted] ricevuto dalla [redacted], con il DDT nr. 67 del 27.09.2019, è risultato essere privo di valore commerciale.

L'esame delle fatture emesse dalla [redacted] evidenziato l'esiguità del margine applicato alle vendite, tale da evidenziare l'antieconomicità dell'attività svolta, funzionale esclusivamente alla realizzazione del circuito e all'abbattimento dell'IVA in capo alle società broker.

- la Maxtel s.r.l. è risultata priva di locali nell'indirizzo indicato all'amministrazione fiscale quale sede legale e luogo di esercizio della propria attività di commercio.

Anche questa società ha applicato un margine assai esiguo alle vendite, tale da evidenziare l'antieconomicità dell'attività svolta, funzionale esclusivamente alla realizzazione del circuito e all'abbattimento dell'IVA in capo alle società broker; tutta la merce acquistata e venduta dalla [redacted] fornita dalla [redacted] e ceduta alle società broker sopra elencate, non è mai uscita dal sistema fraudolento di fatturazione di operazioni oggettivamente e inesistenti

I fornitori della ricorrente, peraltro, non erano soggetti autorizzati a commercializzare i beni dei marchi rinvenuti nel deposito della ricorrente.

4.6. Quanto alle clienti della ricorrente, gli accertatori hanno significativamente rilevato che la società [redacted] non ha mai reso la merce obsoleta venduta alla ricorrente, dimostrando, dunque, una condotta estranea da ogni logica commerciale.

Dalle dichiarazioni di Fabrizio Del Serra, amministratore unico della [redacted] e della dipendente Deborah Checconi è risultato che gli acquisti avvenivano sul venduto e le operazioni commerciali di fornitura e cessione si concretizzano tramite un mero scambio di mail e sporadici contatti telefonici. Nel fornire tali spiegazioni l'amministratore unico non ha fatto alcun riferimento a eventuali problematiche connesse alla commercializzazione dei beni, tra le quali potrebbe rientrare un normale reso dei beni da parte del cliente, soprattutto alla luce della notevole massa di operazioni realizzate.

Dagli accertamenti eseguiti è, inoltre, risultato che altra cliente della ricorrente, la [redacted] incassava il corrispettivo della rivendita della merce acquistata dalla [redacted] prima ancora dell'invio della stessa da parte del fornitore.

Ciò rendeva l'operazione completamente priva di rischio d'impresa a carico della broker italiana, che incassava dal cliente prima di pagare i propri fornitori. Questa circostanza è, del resto, anomala in ragione del fatto che la cessione è stata attuata senza attendere il verificarsi delle classiche condizioni di reciproca fiducia tra il fornitore ed il cliente, che, solitamente, si consolidano con il passare del tempo e non per una sola operazione.

Marco Becattini, responsabile amministrativo della [redacted], nel riferire notizie sul conto delle società filtro [redacted] (fornitore [redacted]), ha dichiarato di averle conosciute entrambe solo via e-mail e, soprattutto, che i rapporti commerciali con le stesse si sono conclusi proprio in concomitanza con le attività di verifica fiscale intraprese dall'Agenzia delle Entrate, nei confronti della [redacted] p.a.

L'interruzione dei rapporti si è, dunque, accompagnata alla certa consapevolezza che le compravendite poste in essere non sono state regolari. Significative sono, inoltre, la totale carenza di rapporti diretti con i

responsabili delle società fornitrici e una contestuale assenza di informazioni sull'identità degli stessi.

Nella sede della Dist3bution s.r.l. in Grandate, integralmente controllata dalla ricorrente, sono stati rinvenuti prospetti di raccordo vari e di mail/chat, nonché il rinvenimento di documentazione contabile e non riconducibile ad imprese totalmente estranee alla sfera giuridica dei sodali.

Tutta la merce acquistata e venduta dalla Dist3bution s.r.l., fornita dalle predette società filtro e ceduta alle società broker e conduit sopra elencate, non è mai uscita dal sistema fraudolento di fatturazione di operazioni oggettivamente inesistenti.

Anche in tal caso non risulta mai essere stato eseguito il reso della merce, pur a fronte della ingente mole di merce commercializzata negli anni dal 2015 al 2017 per oltre sei milioni di euro.

Dall'esame di tutta la documentazione acquisita dalle società fornite dalla ricorrente (anche della Logic Italia s.r.l. e della De Angeli s.r.l., peraltro controllata dal fratello di Alberto Salpietro ed esercente l'attività di commercio all'ingrosso di vino) non si sono mai verificati resi di merce sia in acquisto e sia in vendita, nonostante la particolare tipologia di materiale compravenduto (prodotti elettronici che per loro natura sono enormemente sensibili agli eventi atmosferici e alle inevitabili sollecitazioni dovute ai trasporti)

Dagli accertamenti eseguiti è, dunque, risultato che la ricorrente:

- nell'anno di imposta 2016 ha utilizzato fatture per operazioni inesistenti emesse dalle società filtro Ventiottanta s.r.l. e Sec Distribuzione s.r.l., per un totale imponibile di euro 8.070.248,00, di cui IVA per euro 1.775.454,56, detraendo illegittimamente l'IVA per l'importo di euro 1.775.454,56 e ha emesso false fatture nei confronti delle società broker Centro Commerciale Marino s.r.l. e Bellanti s.p.a. per un ammontare pari ad euro 8.272.349,50 oltre ad Iva di euro 1.819.916,89;

- nell'anno di imposta 2017, ha utilizzato fatture per operazioni inesistenti emesse dalle società filtro Ventiottanta s.r.l., Sec Distribuzione s.r.l., Distet s.r.l. e Maxtel s.r.l., per un totale imponibile di euro 13.626.826,70, detraendo illegittimamente l'IVA per l'importo di euro 2.997.901,47 e ha emesso false fatture nei confronti delle società broker Centro Commerciale Marino s.r.l., Bellanti s.p.a., Dist3bution s.r.l., De Angeli s.r.l. e Logicom s.r.l. per un ammontare pari ad € 12.359.899,65 oltre ad Iva di euro 2.715.854,61;

- nell'anno di imposta 2018 ha utilizzato fatture per operazioni inesistenti emesse dalle società filtro [redacted] per un totale imponibile di euro 13.466.312,10, detraendo illegittimamente l'IVA per l'importo di euro 2.962.588,06 e ha emesso false fatture nei confronti delle società broker [redacted] s.r.l. per un ammontare pari ad euro 12.597.777,50 oltre ad Iva di euro 2.771.511,05;

- nell'anno di imposta 2019 ha utilizzato fatture per operazioni inesistenti emesse dalle società filtro [redacted] per un imponibile di euro 872.157,00 detraendo illegittimamente l'IVA per l'importo di euro 872.157,00 e ha emesso false fatture nei confronti delle società broker [redacted] s.p.a. per un ammontare pari ad euro 872.157,00 ed IVA di euro 872.157,00.

4.7. Sussistono, dunque, indizi gravi, precisi e concordati che consentono di ritenere dimostrata la contestazione mossa dall'Agenzia delle Entrate secondo la quale la società ricorrente abbia assunto nell'ambito del circuito di frode il ruolo di società "filtro/broker", interponendosi tra altra filtro e le società broker.

La ricorrente ha eccepito di aver regolarmente assolto l'Iva sugli acquisti e versato l'Iva sulle vendite, adempiuto ai propri obblighi di fatturazione e dichiarativi, ma le sue operazioni, in quanto prive di plausibili ragioni economiche, nel contesto sopra descritto, sono state funzionali ad allungare la catena commerciale così da ostacolare eventuali indagini o accertamenti e a pareggiare sostanzialmente il saldo I.V.A.

La società "filtro" è, infatti, quella che contabilizza un'I.V.A a credito, che risulta essere documentata da fatture formalmente emesse da società "cartiere", ed un'I.V.A a debito che al contempo scaturisce dalle cessioni della "filtro" medesima nei confronti dell'utilizzatore finale.

Scopo principale della ricorrente è stato, dunque, quello di aggiungere, all'interno del circuito fraudolento, un ulteriore passaggio fittizio utile ad ostacolare l'attività investigativa ed impedire l'accertamento delle imposte evase.

5. Con gli ulteriori motivi proposti in ordine alla pretesa erariale, la società deduce la nullità degli avvisi di accertamento per violazione della disciplina in termini di evasione impositiva indiretta e l'erronea qualificazione come operazioni oggettivamente inesistenti di tutte le operazioni svolte dalla ricorrente, in violazione dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità e del principio di capacità contributiva.

La ricorrente ha eccepito l'infondatezza delle conclusioni dell'Ufficio, secondo cui i fornitori della ricorrente sarebbero società filtro, dal momento che queste, a suo dire, sarebbero in realtà aziende presenti da anni sul mercato e con un fatturato ben superiore a quello della stessa [redacted] e consegue che in mancanza di indizi di irregolarità o evasione, l'Ufficio non avrebbe potuto negare il diritto alla detrazione IVA alla ricorrente.

5.1. Tali censure sono infondate.

La ricorrente non ha dimostrato che la merce sequestrata presso i locali utilizzati in locazione fosse estranea alle operazioni contestate.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, persuasivamente dimostrato come le operazioni contestate poste in essere dalla ricorrente fossero destinate a creare una mera parvenza di regolarità legale e fiscale complessiva della filiera, con l'intento di allungare artificiosamente il numero dei passaggi e giri attraverso cui la merce viene fittiziamente fatta circolare e ostacolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria.

La ricorrente era, del resto, consapevole di applicare un ricarico di vendita minimo, non seguendo una ordinaria logica di profitto volto alla massimizzazione degli utili societari, ma dalla spartizione, con gli altri partecipanti alla frode, dell'imposta complessivamente evasa (i.e. profitto illecito della frode carosello).

L'eventuale esistenza del salto di imposta in capo ad un singolo soggetto piuttosto che ad un altro/i, non consente a questi ultimi di esimersi dalle responsabilità conseguenti alla partecipazione alla frode fiscale mediante utilizzo/emissione di fatture per operazioni inesistenti, rendendo legittimo il disconoscimento, da parte del Fisco, della detrazione dell'IVA.

L'Amministrazione finanziaria ha, dunque, legittimamente negato il diritto alla detrazione (giusto il disposto di cui all'art. 19 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 63) dell'IVA assolta sugli acquisti di merce indicata in fatture per operazioni inesistenti (soggettivamente, oggettivamente o entrambe) in quanto emesse da società cartiere e/o da società filtro, senza alcuna distinzione.

L'insorgenza del diritto alla detrazione dell'IVA è, del resto, subordinato alla condizione che le operazioni corrispondenti siano state effettivamente realizzate e non realizzate sul piano esclusivamente cartolare.

5.2. La ricorrente, del resto, a fronte delle contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate e degli ampi e specifici elementi probatori offerti a sostegno delle stesse, non ha minimamente assolto al proprio onere di dimostrare che le operazioni contestate fossero regolari ed effettive.

Non vi è, infatti, prova alcuna del fabbisogno di approvvigionamento della merce, della qualità di questa, dell'effettività e genuinità degli scambi.

La ricorrente, inoltre, non ha dimostrato le ricerche effettuate in merito all'affidabilità ed alla scelta dello specifico fornitore né le modalità con le quali sarebbe venuta in contatto con i propri fornitori, la notorietà o meno di questi, la presenza di un sito internet, l'esistenza di prezzi competitivi; estremamente significativa risulta, inoltre, l'assenza di documentazione atta a dimostrare la dialettica delle contrattazioni, lo scambio di preventivi in relazione agli ordini, la trattativa in ordine all'applicazione della scontistica, il tragitto del trasporto merce (e, segnatamente, il luogo specifico di provenienza e la sua destinazione).

Tutti tali elementi ulteriormente corroborano la conclusione logica che si sia trattato di operazioni puramente cartolari, finalizzate al riciclo continuo mediante il circuito chiuso accertato e aventi ad oggetto contraffatta, obsoleta e non commercializzabile.

5.3. Infondate sono, inoltre, le argomentazioni svolte dalla ricorrente e volte a confutare il carattere irrisorio dei margini applicati nel giro di fatturazioni.

La ricorrente ha, infatti, allegato agli atti i bilanci di tre grandi società che operano nella distribuzione di prodotti informatici, ma che hanno un volume d'affari decisamente superiore alla società accertata (oltre 600 milioni di euro) e, pertanto, non comparabili.

I dati presentati dalla ricorrente sono, inoltre, inerenti all'anno d'imposta 2021 e, irrelati rispetto agli anni di imposta oggetto di verifica ed accertamento. Nessuna prova è, peraltro, stata fornita in ordine al valore reale delle merci su cui il margine irrisorio veniva applicato.

6. Con l'ultimo motivo di ciascun ricorso la ricorrente deduce l'illegittimità delle sanzioni per violazione del principio di proporzionalità.

6.1. Questi motivi sono fondati.

L'Agenzia delle Entrate ha eccepito di aver irrogato in ciascun avviso di accertamento impugnato una sanzione amministrativa pecuniaria unica, determinata nella misura minima e risultante dal cumulo giuridico relativo alle violazioni di «illegittima detrazione dell'imposta» e di «dichiarazione con imposta inferiore a quella dovuta».

Tali atti, tuttavia, non hanno fatto corretta applicazione del disposto dell'art. 12, comma 5, del D. lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che prevede l'applicazione di un'unica e complessiva sanzione per tutti gli anni di imposta accertati in presenza di continuazione tributaria per «violazioni della stessa indole commesse in periodi di imposta diversi».

Posto, infatti, che le violazioni contestate risultano della stessa indole in relazione agli anni di imposta contestati nel presente giudizio (2016-2019), l'amministrazione finanziaria dovrà determinare la sanzione unitariamente, secondo il regime del cumulo giuridico, in luogo dell'applicazione di una separata sanzione per ogni anno di imposta.

7. In ragione della soccombenza reciproca tra le parti, le spese di lite devono essere compensate.

P.Q.M.

La Corte annulla gli atti impugnati limitatamente al profilo delle sanzioni irrogate. Rigetta nel resto i ricorsi riuniti. Compensa tra le parti le spese di lite.

Milano, 6 ottobre 2023.

L'estensore

Dott. Fabrizio D'Arcangelo

Il Presidente

Dott.ssa Elisabetta Mainini