

Sentenza del 24/07/2024 n. 20558 - Corte di Cassazione - Sezione/Collegio 5

Testo

Testo:

Previo p.v.c. della Direzione centrale accertamento - Ufficio centrale Antifrode, l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale II di Milano emetteva nei confronti di I.C.A.S.C.O. Spa avviso di accertamento con il quale recuperava, per l'anno 2010, l'Iva indebitamente detratta - oltre interessi e sanzione - in relazione a fatture passive di acquisto di quote di emissione di gas serra inquinanti (CO2) (EUA o "Quote") ritenute operazioni soggettivamente inesistenti, per essere risultata la contribuente società c.d. filtro nel mercato internazionale di EUA e dei "certificati verdi" nell'ambito di operazioni riportabili a c.d. frodi carosello, acquistando le quote da società estere rivelatesi fittizie (c.d. missing traders) agenti con lo scopo di comprare e rivendere i beni omettendo il versamento dell'Iva.

2. Avverso il suddetto avviso, la società contribuente proponeva ricorso dinanzi alla Commissione tributaria provinciale di Milano che lo rigettava con sentenza 4121/21/2016, confermata in sede di appello dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia con la sentenza indicata in epigrafe.

3. In punto di diritto la CTR, per quanto di interesse, ha osservato che: 1) era infondato il motivo di appello con cui si denunciava la carente motivazione della CTP circa la doglianza di difetto di motivazione dell'avviso in ragione del riferimento ad atti di procedimenti penali del tutto ignoti ed estranei alla società, atteso che l'atto era risultato "in concreto adeguato nel suo contenuto a procurare alla destinataria la cognizione degli elementi fondativi precipui della pretesa impositiva consentendone di predisporre una correlata efficace difesa (da parte della contribuente) nell'ambito giudiziale"; in particolare, la CTP aveva rilevato come il procedimento penale richiamato nell'avviso avesse visto indagato il legale rappresentante della società contribuente valutando l'accaduto come idoneo a smentire l'assunto di quest'ultima di non essere stata a conoscenza delle indagini svolte dal pubblico ministero; non era dato ravvisare quale concreto interesse, se non meramente strumentale, avesse la contribuente a ricevere copie di atti procedurali di tal genere (con riguardo ai quali la stessa non aveva peraltro indicato il possibile riflesso di elementi in essi contenuti) considerato che la motivazione dell'avviso aveva la funzione - nella specie assolta - di delimitare l'ambito delle contestazioni dell'Ufficio e di porre in condizioni la contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa; 2) infondato era anche il secondo motivo concernente l'assunta buona fede della contribuente nella vicenda contestata attesa che erano plurimi gli elementi presuntivi (prezzo di acquisto dei beni inferiore a quello di mercato; insolito utilizzo sistematico richiesto/imposto di conti correnti localizzati presso Paesi non collaborativi nello scambio di informazioni ed inseriti nella c.d. back list; identica sede sociale di alcune imprese fornitrici; costituzione di talune società ad opera dei

medesimi soggetti; utilizzo di conti correnti aperti presso banche estere dalla maggior parte delle società missing traders, ancorché aventi sede in Italia; apertura dei conti, in alcuni casi, presso un'unica dipendenza dell'ente creditizio estero; esistenza, come emerso dall'analisi della posta elettronica acquisita attraverso l'attività di indagine, di stretti rapporti tra le società con cui Icasco intratteneva rapporti sociali; omesso versamento Iva da parte delle società fornitrici) dai quali desumere la conoscibilità da parte della contribuente dell'accertato meccanismo fraudatorio; a fronte di tali svariate circostanze-indice della conoscibilità della frode da parte della contribuente non potevano valere come validi argomenti difensivi a sostegno della sua buona fede né la dedotta neocostituzione della detta società, considerato che una società appena inseritasi nel mercato non poteva certo per ciò solo rinunciare "a ponderare in via preventiva la consistenza e attendibilità delle controparti tanto più in un settore nuovo che si prestava all'incursione di soggetti alla ricerca di agevoli quanto abusive occasioni di profittabilità"; né la circostanza di essersi la società spontaneamente conformata ai criteri invalsi della buona prassi contrattuale e alle procedure KYC (Know Your Customer) non essendo emersi, avuto riguardo alle rilevate svariate circostanze -indice, risultati corrispondenti a siffatte intenzioni;

né la circostanza dei prezzi di mercato non "sensibilmente inferiori all'ordinario" e del conseguente margine di guadagno molto modesto (dell'1%) che non escludeva il conseguimento di un utile legato alla movimentazione "per così dire in compenso", di consistenti volumi di scambi in un arco temporale il più breve possibile che, di fatto, portavano la contribuente ad acquisire i beni particolari in oggetto da società rivelatasi fittizie agenti con lo scopo di acquistare e rivenderle i beni stessi omettendo il versamento dell'Iva; 3) quanto alle sanzioni irrogate, non poteva escludersi, alla luce delle considerazioni sopra svolte, una condizione di responsabilità per colpa della società, integrata dal "perdurato comportamento di voluta noncuranza" tenuto dalla stessa senza che sussistesse una qualche situazione di oggettiva incertezza sulla portata e interpretazione della normativa in materia; né con riguardo al quantum delle sanzioni erano, nella specie, ravvisabili quelle circostanze eccezionali che rendevano, ex art. 7, comma 4, dell' art. 7 del D.Lgs. n. 472/97 , vigente *ratione temporis*, manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferiva e la sanzione medesima.

4. Avverso la sentenza della CTR propone ricorso per cassazione la società con cinque motivi.

5. Resiste con controricorso l'Agenzia delle entrate.

6. La contribuente ha depositato memoria nella quale - premesso di avere ottenuto in pendenza di giudizio la sospensione dell'efficacia della sentenza di appello dapprima con decreto del 3 marzo 2017 del Presidente della Sez. XV della CTR della Lombardia e poi con ordinanza dell'11 aprile 2017 della Sez. XV della CTR della Lombardia - ha insistito per l'accoglimento del ricorso.

Motivi della decisione degli elementi probatori dedotti dalla società a confutazione della tesi presuntiva dell'Ufficio circa l'assenza di buona fede della contribuente e la sua consapevolezza del carattere fraudolento del meccanismo di acquisto di "quote" da società cedenti rivelatesi fittizie; in particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe omesso di considerare, mancando al riguardo qualsivoglia "prudente apprezzamento" non solo la memoria contenente

deduzioni difensive al p.v.c. ai sensi dell' art. 12 , comma 7, della legge n. 212/2000 , ma il contenuto di specifica documentazione prodotta in giudizio (ordinanza del GIP presso il Tribunale di Milano di rigetto della richiesta di applicazione di misure cautelari personali nei confronti del dott. A.A., legale rappresentante di Icasco Spa nella quale si evidenziava la circostanza che i prezzi di acquisto delle "quote" erano risultati di pochi centesimi inferiori ai prezzi medi giornalieri calcolati dal mercato Bluenext nonché l'irrilevanza dell'assenza in capo alle società fornitrici di una struttura aziendale complessa o di sedi operative sul territorio atteso che le compravendite avvenivano attraverso flussi informatici; scheda KYC Icasco nella quale si evidenziava come la procedura KYC fosse una procedura di censimento anagrafico solo successivamente ampliata nel tentativo di richiedere anche informazioni di natura fiscale alle controparti cedenti; invito a convegno organizzato da The Cube Energy presso la Camera dei deputati e scambi di corrispondenza email di A.A. dai quali si evinceva come la cedente New Trading International, poi risultata essere una cartiera, avesse soddisfatto i requisiti per l'ammissione alla piattaforma Nasdaq commodities;

estratto recante evidenza del permanere dell'iscrizione delle società fornitrici risultate c.d. missing traders nel registro autorizzativo tenuto dal Gestore del Mercato elettrico - GME; prospetto riepilogativo delle fatture attive e passive per l'annualità 2010 a dimostrazione dell'ampiezza del numero delle controparti commerciali - non in prevalenza fornitori fittizi - con le quali la società contribuente aveva intrattenuto relazioni commerciali).

2. Con il secondo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa degli artt. 2697 c.c., 2729 c.c. e 116 c.p.c. per avere la CTR confermato la legittimità dell'avviso in questione sulla base di elementi presuntivi privi dei requisiti di gravità, precisione e concordanza quali: 1) l'asserito conseguimento da parte della contribuente, pur essendo il margine di guadagno oggettivamente molto modesto (dell'1%), di un utile legato alla movimentazione di consistenti volumi di scambi in un breve arco di tempo sebbene fosse fisiologico sia lo scambio dei maggiori volumi possibili sia la realizzazione di un profitto, elemento essenziale a qualsiasi attività di impresa; 2) l'asserita mancanza con riguardo alle società fornitrici di strutture aziendali complesse e di sedi operative sul territorio sebbene - come si evinceva nell'ordinanza del GIP di rigetto della richiesta di applicazione di misura cautelare nei confronti del legale rappresentante della società contribuente - si trattasse di compravendite attraverso flussi informatici con conseguente irrilevanza della mancanza di strutture aziendali e/o di sedi operative in capo alle società cedenti; con ciò, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe avallato la tesi presuntiva formalizzata nell'avviso omettendo di valorizzare adeguatamente i plurimi elementi dedotti a contrario dalla società, in violazione anche dell' art. 116 c.p.c.

3. Con il terzo motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa dell' art. 19 del D.P.R. n. 633/72 per avere la CTR negato la detraibilità dell'Iva in relazione alle contestate fatture passive sebbene, in base alla giurisprudenza comunitaria, il diritto di detrazione dell'Iva assolta a monte relativamente ad una certa operazione non potesse essere pregiudicato dal carattere fraudolento di un'altra operazione della catena; in particolare, ad avviso della ricorrente, la CTR avrebbe - confermando la legittimità dell'avviso nonostante l'inadeguatezza delle presunzioni addotte dall'Ufficio al fine di provare lo stato soggettivo di

mala fede della società e senza considerare gli elementi probatori prodotti a discarico da Icasco Spa - disconosciuto erroneamente il diritto alla detrazione dell'Iva in capo alla società contribuente.

4. Con il quarto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 6, comma 1 e 2 del D.Lgs. n. 472/97, 10, comma 3, della legge n. 212/2000 , 8 del D.Lgs. n. 546/92 , 3, commi 2 e 3 del D.Lgs. n. 472/97 per avere la CTR ritenuto legittime le sanzioni irrogate nell'avviso, sebbene, nella specie, fosse ravvisabile la causa di non punibilità consistente: 1) nell'errore incolpevole sul fatto, avendo Icasco Spa esercitato il diritto alla detrazione Iva regolarmente assolta sugli acquisti di beni effettivamente esistenti poi ceduti a terzi, laddove il carattere fittizio delle società cedenti era emerso solo a seguito della verifica fiscale nei confronti della contribuente; 2) nell'errore sul diritto stante l'incertezza interpretativa e applicativa degli artt. 17 della Direttiva n. 77/388/CEE e 19 del D.P.R. n. 633/1972 testimoniata dalle numerose sentenze in materia della Corte di Giustizia e dei giudici nazionali. Peraltro, ad avviso della ricorrente, stante l'introduzione, a partire dal 1 gennaio 2015, del meccanismo del c.d. reverse charge in relazione alle cessioni di quote di emissione di CO2, il giudice di appello avrebbe dovuto rilevare l'illegittimità delle sanzioni irrogate in forza del principio del favor rei di cui all' art. 3 , commi 2 e 3 del D.Lgs. n. 472/97 .

5. Con il quinto motivo si denuncia, in relazione all' art. 360 , comma 1, n. 3 c.p.c., la violazione e falsa applicazione dell' art. 7 del D.Lgs. n. 472/97 per avere la CTR ritenuto legittima l'irrogazione delle sanzioni nella misura del 200% dell'imposta di cui era stato negato il diritto alla detrazione limitandosi ad affermare l'assenza di circostanze eccezionali atte a rendere manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo e la sanzione stessa sebbene, ai sensi dei commi primo e secondo dell'art. 7 cit., la gravità della violazione andasse desunta dalle caratteristiche della condotta tenendo presente altresì la personalità del trasgressore desunta anche dai suoi precedenti fiscali e il comma 4 dell'art. 7 cit. andasse applicato, in mancanza di specifiche eccezioni, anche al caso della frode carosello non ostandovi disposizioni comunitarie.

6. I primi tre motivi - da trattare congiuntamente per connessione- sono inammissibili il primo e il secondo, infondato il terzo.

6.1. In tema di operazioni soggettivamente inesistenti, sulla scia della giurisprudenza unionale (Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C277/14), questa Corte ha affermato il seguente principio di diritto: "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 onere 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, non assumendo rilievo, a tal fine,

né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi" (Cass. Sez. 5, n. 9851 del 20/04/2018 ; Sez. 5, n. 27566 del 30/10/2018; Cass, Sez. 5, 18 dicembre 2019, n. 33598 ; Cass. Sez. 5, Ord. n. 15369 del 20/07/2020 ; n. 28562 del 2021). Come chiarito da questa Corte (Cass., Sez. 5, 20/04/2018, n. 9851), la prova che deve essere fornita dall'Amministrazione in caso di operazioni soggettivamente inesistenti si incentra su due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale, ossia che il soggetto formale non è quello reale e che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione I.V.A. e, a tale ultimo fine, non è necessaria la prova della partecipazione all'evasione, ma è sufficiente e necessario che il contribuente avrebbe dovuto esserne consapevole.

6.2. Con riguardo a tale ultima circostanza, secondo il consolidato orientamento della Corte di Giustizia, deve essere soddisfatta l'esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, il quale non può essere sanzionato, con il diniego del diritto di detrazione, se non sapeva o non avrebbe potuto sapere che l'operazione si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte delle cessioni, precedente o successiva a quella da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'I.V.A. (Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C - 439/04 e C - 440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahageben e David, C - 80/11 e C - 142/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C - 277/14).

6.3. Con riguardo al "tipo" di prova incombente sull'Amministrazione si è precisato che essa può ritenersi raggiunta se quest'ultima fornisce attendibili indizi idonei ad integrare una presunzione semplice e, dunque, non occorre la prova "certa" e incontrovertibile di ogni operazione e dettaglio: l'Amministrazione può assolvere al suo onere probatorio anche mediante presunzioni, come prevede per l'I.V.A. il D.P.R. n. 633 del 1973, art. 54, comma 2, e mediante elementi indiziari (Cass., Sez. 5, 5/12/2014, n. 25778 ; Cass., Sez. 5, 24/09/2014, n. 20059 ; Cass., Sez. 6 - 5, 7/06/2017, n. 14237 ; Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C439/04 e C - 440/14; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahageben e David, C - 80/11 e C - 142/11) che il contribuente al momento in cui ha acquistato il bene o il servizio sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente, con l'emissione della relativa fattura, aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei a "porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente" (Corte di Giustizia, 6 dicembre 2012, Bonik, C - 285/11; Corte di Giustizia, Ppuh, C 277/14, par. 50).

6.4. La Corte di Giustizia, con riguardo alla prova sull'elemento soggettivo del cessionario, ha escluso la compatibilità con il diritto unionale di una previsione di legge nazionale che consideri inesistente, in base a criteri predeterminati, il soggetto emittente la fattura e, di conseguenza, neghi al destinatario il diritto a detrazione, sottolineando che "il criterio dell'esistenza del fornitore dei beni o del suo diritto ad emettere fatture... non figura tra le condizioni del diritto alla detrazione", rilevando esclusivamente che egli abbia "la qualità di soggetto passivo" (Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C - 277/14); ne consegue che spetta all'Amministrazione dimostrare, e al giudice verificare, "alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il suo diritto alla detrazione si iscriveva in

un'evasione dell'I.V.A." (Cass. n. 9851 del 2018 , cit.); ciò comporta che non è possibile fissare in via astratta e preventiva circostanze che ostino al riconoscimento del diritto alla detrazione (Corte di Giustizia 15 novembre 2017, Rochus e Finanzant, C - 374/16 e C - 375/16; Corte di Giustizia 7 settembre 2017, Equionn, C - 6/16, che ha precisato che "le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame complessivo dell'operazione interessata").

6.5. L'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario deve, dunque, essere ancorato al fatto che questi, in base ad elementi obbiettivi e specifici, che spetta all'Amministrazione individuare e contestare, conosceva o avrebbe dovuto conoscere che l'operazione si inseriva in un'evasione dell'I.V.A. e che tale conoscibilità era esigibile, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza, tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare (Cass. n. 9851 del 2018 , cit.; Cass., Sez. 5, 30/10/2018, n. 27566 ; Cass., Sez. 5, 20/07/2020, n. 15369). Pertanto, sebbene al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore, sorge, tuttavia, un obbligo di verifica, nei limiti dell'esigibile, in presenza di indici personali ed operativi anomali dell'operazione commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità ed ingenerare dubbi di una potenziale evasione, la cui rilevanza è tanto più significativa atteso il carattere strutturale e professionale della presenza dell'imprenditore nel settore del mercato in cui opera e l'aspettativa, fisiologica ed ordinaria, che i rapporti commerciali con gli altri operatori siano proficui e suscettibili di reiterazione nel tempo (Cass., Sez. 5, 2/12/2015, n. 24490).

6.6. Raggiunta tale prova, incombe sul contribuente l'onere di dimostrare, oltre all'effettività del cedente, la propria buona fede, ossia di "avere agito in assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto - secondo i criteri di ragionevolezza e di proporzionalità, in rapporto alle circostanze del caso concreto - al fine di evitare di essere coinvolto in una tale situazione, in presenza di indizi idonei a far insorgere il sospetto", stante la inesigibilità di ulteriori verifiche (Cass. Sez. U., 12/09/2017, n. 21105 ; Cass., Sez. 5, 30/10/2018, n. 27566 ; Cass., Sez. 5, 20/07/2020, n. 15369 ; Cass., Sez. 6 - 5, n. 13409 del 2021 ; Cass. Sez. 6 - 5, n. 30936 del 2022); il contribuente, in altri termini, può dimostrare sia l'anomalia degli elementi posti in evidenza dal Fisco, sia l'attività preventiva posta in essere da cui emergeva l'effettività ed operatività dell'impresa interposta. Risulta, invece, priva di rilievo tanto la prova sulla regolarità formale delle scritture e sulle evidenze contabili dei pagamenti, quanto sull'inesistenza di un dimostrato vantaggio, e ciò in quanto le prime circostanze sono già insite nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, mentre l'ultima si riferisce ad un dato di fatto esterno alla fattispecie, inidoneo di per sé a dimostrare l'estraneità alla frode (Cass., Sez. 5, 24/09/2014, n. 20059 ; Cass., Sez. 5, 14/01/2015, n. 428 ; Cass., Sez. 6 - 5, 5/12/2017, n. 29002 ; Cass., Sez. 6 - 5, n. 13409 del 2021 ; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C - 277/14, che afferma che "in circostanze del genere il soggetto passivo deve essere considerato... .partecipante a tale evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle").

6.7. Quanto al censurato malgoverno del materiale probatorio da parte del giudice di merito, è pacifico che compete alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, il controllo della corretta applicazione dei principi contenuti nell' art. 2729 c.c. alla fattispecie concreta, poiché se è devoluta al giudice di merito la valutazione della ricorrenza dei requisiti enucleabili dagli artt. 2727 e 2729 c.c., per valorizzare gli elementi di fatto quale fonte di presunzione, tale giudizio è soggetto al controllo di legittimità se risulti che, violando i criteri giuridici in tema di formazione della prova critica, il giudice non abbia fatto buon uso del materiale indiziario disponibile, negando o attribuendo valore a singoli elementi, senza una valutazione di sintesi (cfr. Cass., Sez. 5, ord. 19352 del 2018 , Cass., Sez. 6 - 5, n. 10973/2017 , Cass., Sez. 5, n. 1715/2007). Infatti, qualora il giudice di merito sussuma erroneamente sotto i tre caratteri individuatori della presunzione (gravità, precisione e concordanza) fatti concreti che non sono invece rispondenti a quei requisiti, il relativo ragionamento è censurabile in base all' art. 360 , n. 3, c.p.c. (e non già alla stregua del n. 5 dello stesso art. 360), competendo alla Corte di cassazione, nell'esercizio della funzione di nomofilachia, controllare se la norma dell' art. 2729 c.c., oltre ad essere applicata esattamente a livello di proclamazione astratta, lo sia stata anche sotto il profilo dell'applicazione a fattispecie concrete che effettivamente risultino ascrivibili alla fattispecie astratta (Sez. 3, Sentenza n. 19485 del 04/08/2017;

Sez. 3, Sentenza n. 17535 del 26/06/2008). Ebbene, in ordine all'utilizzo degli indizi, mentre la gravità, precisione e concordanza degli stessi permette di acquisire una prova presuntiva che, anche sola, è sufficiente nel processo tributario a sostenere i fatti fiscalmente rilevanti, accertati dalla amministrazione (Cass., sent. n. 1575/2007), quando manca tale convergenza qualificante è necessario disporre di ulteriori elementi per la costituzione della prova. La giurisprudenza di legittimità ha tracciato il corretto procedimento logico del giudice di merito nella valutazione degli indizi, affermando che la gravità, precisione e concordanza richiesti dalla legge vanno ricavati dal loro complessivo esame, in un giudizio globale e non atomistico di essi (ciascuno dei quali può essere insufficiente), ancorché preceduto dalla considerazione di ognuno per individuare quelli significativi, perché è necessaria la loro collocazione in un contesto articolato, nel quale un indizio rafforza e ad un tempo trae vigore dall'altro in vicendevolesse completamento (tra le più recenti cfr. Cass., sent. n. 12002/2017 ; Cass., ord. n. 5374/2017 ; Sez. 5, Ord. n. 37404 del 2021). Ciò che dunque rileva, in base a deduzioni logiche di ragionevole probabilità, non necessariamente certe, è che dalla valutazione complessiva emerga la sufficienza degli indizi, o anche di un solo significativo indizio, a supportare la presunzione semplice di fondatezza della pretesa, salvo l'ampio diritto del contribuente a fornire la prova contraria (Cass. Sez. 6 - 5, n. 30936 del 2022).

6.8. In tema di ricorso per cassazione, per dedurre la violazione dell' art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice, in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall' art. 116 c.p.c. La doglianza circa la violazione dell' art. 116 c.p.c. è poi ammissibile solo ove si allegghi che il giudice, nel valutare una prova o, comunque, una risultanza probatoria, non abbia operato - in assenza

di diversa indicazione normativa - secondo il suo "prudente apprezzamento", pretendendo di attribuirle un altro e diverso valore oppure il valore che il legislatore attribuisce ad una differente risultanza probatoria (come, ad esempio, valore di prova legale), oppure, qualora la prova sia soggetta ad una specifica regola di valutazione, abbia dichiarato di valutare la stessa secondo il suo prudente apprezzamento, mentre, ove si deduca che il giudice ha solamente male esercitato il proprio prudente apprezzamento della prova, la censura è ammissibile, ai sensi del novellato art. 360 , primo comma, n. 5, c.p.c., solo nei rigorosi limiti in cui esso ancora consente il sindacato di legittimità sui vizi di motivazione (Cass. Sez. U, Sentenza n. 20867 del 30/09/2020).

6.9. Peraltro, la violazione del precetto di cui all' art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella che ne è gravata secondo le regole dettate da quella norma, e non anche quando, a seguito di una incongrua valutazione delle acquisizioni istruttorie, il giudice abbia errato nel ritenere che la parte onerata abbia assolto tale onere, poiché in questo caso vi è soltanto un erroneo apprezzamento sull'esito della prova, sindacabile in sede di legittimità solo per il vizio di cui all' art. 360 n. 5 cod. proc. civ. (tra le altre, Cass. Sez. L., Sentenza n. 17313 del 19/08/2020;

Cass. 23518 del 2018 ; Cass. n. 571 del 2017 ; n. 19064 del 2006 , n. 15107 del 2013). In particolare, questa Corte ha precisato che "In tema di ricorso per cassazione, la violazione dell' art. 2697 c.c. si configura soltanto nell'ipotesi in cui il giudice abbia attribuito l'onere della prova ad una parte diversa da quella su cui esso avrebbe dovuto gravare secondo le regole di scomposizione delle fattispecie basate sulla differenza tra fatti costitutivi ed eccezioni mentre, per dedurre la violazione dell' art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice in contraddizione espressa o implicita con la prescrizione della norma, abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, ma disposte di sua iniziativa fuori dei poteri officiosi riconosciutigli (salvo il dovere di considerare i fatti non contestati e la possibilità di ricorrere al notorio), mentre è inammissibile la diversa doglianza che egli, nel valutare le prove proposte dalle parti, abbia attribuito maggior forza di convincimento ad alcune piuttosto che ad altre, essendo tale attività valutativa consentita dall' art. 116 c.p.c. (Sez. U., Sentenza n. 20867 del 30/09/2020; Sez. 5, Ordinanza n. 16016 del 09/06/2021).

6.10. Quanto al dedotto vizio di violazione di legge con il terzo motivo, nella sentenza impugnata, la CTR si è attenuta ai suddetti principi nel disconoscere la detraibilità dell'Iva in relazione alle contestate fatture passive di acquisto delle quote di emissione di CO2 avendo ritenuto - con un apprezzamento insindacabile in sede di legittimità - assolto l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione circa la conoscibilità da parte della ICASCO Spa del carattere fraudatorio delle operazioni - quale profilo oggetto di contestazione - alla luce di plurimi elementi obbiettivi e specifici (prezzi inferiori all'ordinario; insolito utilizzo sistematico richiesto/imposto di conti correnti localizzati presso Paesi non collaborativi nello scambio di informazioni ed inseriti nella c.d. back list; identica sede sociale di alcune imprese fornitrici;

costituzione di talune società ad opera dei medesimi soggetti; utilizzo di conti correnti aperti presso banche estere dalla maggior parte delle società missing traders, ancorché aventi sede in Italia; in alcuni casi apertura dei conti presso un'unica dipendenza dell'ente creditizio estero; esistenza, come emerso dall'analisi della posta elettronica acquisita attraverso l'attività di

indagine, di stretti rapporti tra le società con cui Icasco intratteneva rapporti sociali; omesso versamento dell'Iva da parte delle società fornitrici) indici, in via presuntiva, della conoscibilità da parte della contribuente dell'accertata frode ("una tal pratica commerciale... avrebbe giustificato più di un dubbio in quanto il coinvolgimento inconsapevole, di certo possibile a darsi, non poteva ridursi ad una trascurata attenzione circa l'altrui affidabilità in presenza di circostanze almeno inusuali"; l'apertura di conti presso un'unica dipendenza dell'ente creditizio estero costituiva "una coincidenza che sarebbe apparsa poco causale a qualsiasi operatore commerciale quale frutto obiettivamente facile ad intuirsi di una qualche concertazione, e quindi senz'altro meritevole di un certo sospetto"; è da escludere che, "a fronte di pur salienti anomalie connotanti i rapporti commerciali intrapresi (il cessionario) abbia per contro trascurato di trarne ragionevoli inferenze, preferendo di eludere l'implicito e forte segnale che ne emergeva dell'esigenza di una riflessione stringente sull'effettiva origine ultima delle singolarità registrate e reiterate");

a fronte di tali svariate circostanze - indice della conoscibilità della frode da parte della contribuente, la CTR ha ritenuto - con apprezzamento non sindacabile in sede di legittimità e senza violare i criteri distributivi dell'onere della prova - non assolto da parte della contribuente l'onere di dimostrare, la propria buona fede, non costituendo validi argomenti difensivi a contrario né la dedotta neocostituzione della società, considerato che una società appena inseritasi nel mercato non poteva certo per ciò solo rinunciare "a ponderare in via preventiva la consistenza e attendibilità delle controparti, forse prima sconosciute, tanto più in un settore nuovo che si prestava all'incursione di soggetti alla ricerca di agevoli quanto abusive occasioni di profittabilità";

né la circostanza di essersi la società spontaneamente conformata ai criteri invalsi della buona prassi contrattuale e alle procedure KYC (Know Your Customer) non essendo emersi, avuto riguardo alle rilevate circostanze - indice, risultati corrispondenti a siffatte intenzioni; né la circostanza dei prezzi di mercato non "sensibilmente inferiori all'ordinario" e del conseguente margine di guadagno molto modesto (dell'1%) che non escludevano "il conseguimento di un utile legato alla movimentazione, per così dire in compenso, di consistenti volumi di scambi in un arco temporale il più breve possibile... che, di fatto, portavano la società ricorrente/appellante ad acquisire i beni particolari in oggetto da società rivelatasi fittizie agenti con lo scopo di acquistare e rivenderle i beni stessi omettendo il versamento dell'Iva".

6.11. Inammissibile si profila la contestazione mossa con il primo motivo di ricorso circa la violazione e falsa applicazione degli artt. 115 e 116 c.p.c. in ordine all'assunta mancata disamina degli elementi probatori dedotti dalla società a confutazione della tesi presuntiva dell'Ufficio (ordinanza del GIP presso il Tribunale di Milano di rigetto della richiesta di applicazione di misure cautelari personali nei confronti del legale rappresentante di Icasco Spa; scheda KYC Icasco;

invito a convegno organizzato da The Cube Energy presso la Camera dei deputati e scambi di corrispondenza e-mail di A.A. dai quali si evinceva come la cedente New Trading International, poi risultata essere una cartiera, avesse soddisfatto i requisiti per l'ammissione alla piattaforma Nasdaq commodities; estratto recante evidenza del permanere dell'iscrizione delle società fornitrici risultate c.d. missing traders nel registro autorizzativo tenuto dal Gestore del Mercato

elettrico - GME; prospetto riepilogativo delle fatture attive e passive per l'annualità 2010 a dimostrazione dell'ampiezza del numero delle controparti commerciali - non in prevalenza fornitori fittizi - con le quali la società contribuente aveva intrattenuto relazioni commerciali) atteso che, in tema di valutazione delle prove, 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 del merito non configura un vizio di violazione o falsa applicazione di norme, bensì un errore di fatto, che deve essere censurato, tutt'al più, attraverso il corretto paradigma normativo del difetto di motivazione, e dunque, nei limiti consentiti dall' art. 360 , comma 1, n. 5 c.p.c., come riformulato dall' art. 54 del D.L. n. 83 del 2012 , conv., con modif., dalla L. n. 134 del 2012 (tra le altre v. Cass. n. 23940 del 2017 e n. 12634 del 2020); invero, la valutazione dei documenti e delle altre risultanze istruttorie, così come la scelta, tra le varie risultanze probatorie, di quelle ritenute più idonee a sorreggere la motivazione, involgono apprezzamenti di fatto riservati al giudice del merito, il quale, nel porre a fondamento della propria decisione una fonte di prova con esclusione di altre, non incontra altro limite che quello di indicare le ragioni del proprio convincimento, senza essere tenuto a discutere ogni singolo elemento o a confutare tutte le deduzioni difensive, dovendo ritenersi implicitamente disattesi tutti i rilievi e circostanze che, sebbene non menzionati specificamente, sono logicamente incompatibili con la decisione adottata (così, Sez. 5, n. 15266 del 2023; Cass. 2 agosto 2016, n. 16056 ; Cass. 21 luglio 2010, n. 17097). In particolare, con riguardo alla circostanza - evidenziata come si evince dal ricorso (pag. 7) proprio nella ordinanza del GIP - dell'inferiorità dei prezzi praticati di pochi centesimi a quelli medi giornalieri calcolati dal mercato Bluenext ("non sensibilmente inferiori all'ordinario") con un conseguente margine di guadagno oggettivamente assai modesto (dell'1%), la CTR ha ritenuto specificamente superabile tale rilievo avuto riguardo al "conseguimento di un utile legato alla movimentazione, per così dire in compenso, di consistenti volumi di scambi in un arco temporale il più breve possibile... che, di fatto, portavano la società ricorrente/appellante ad acquisire i beni particolari in oggetto da società rivelatasi fittizie agenti con lo scopo di acquistare e rivenderle i beni stessi omettendo il versamento dell'Iva". Ugualmente superata è stata implicitamente dalla CTR l'altra argomentazione difensiva - del pari evidenziata nell'ordinanza del GIP (v. pag. 7 del ricorso) - della irrilevanza della riscontrata mancanza in capo alle società fornitrici di una struttura aziendale complessa o di sedi operative sul territorio, stante la conclusione delle compravendite tramite flussi informatici, essendo risultata la rettifica basata su una serie di indici anomali delle operazioni commerciali (prezzi non di mercato; il sistematico utilizzo di conti correnti presso Paesi inseriti nella c.d. black list; identica sede sociale di alcune imprese fornitrici; costituzione di talune società ad opera dei medesimi soggetti;

utilizzo di conti correnti aperti presso banche estere dalla maggior parte delle società missing traders, ancorché aventi sede in Italia; in alcuni casi apertura dei conti presso un'unica dipendenza dell'ente creditizio estero; esistenza, come emerso dall'analisi della posta elettronica acquisita attraverso l'attività di indagine, di stretti rapporti tra le società con cui Icasco Spa intratteneva rapporti sociali; omesso versamento dell'Iva da parte delle apparenti fornitrici) idonei a fare sorgere l'obbligo di verifica in capo alla società contribuente operante nel mercato

del trading di quote di emissione di CO2 e dei certificati verdi, "doverosamente avveduta nella sua attività gestionale".

Nell'argomentato della sentenza impugnata risultano implicitamente disattesi anche gli altri argomenti difensivi sopra richiamati, adottati a contrario dalla contribuente, essendo logicamente incompatibili con la decisione adottata né essendo stato lamentato, sotto tale profilo, un vizio di motivazione ai sensi del novellato art. 360 , comma 1, n. 5 c.p.c.

6.12. Quanto alla denunciata violazione, con il secondo motivo, degli artt. 2697 c.c., 2729 c.c. e 116 c.p.c., la censura, da un lato, non coglie il decisum e, dall'altro, tende ad un'inammissibile una nuova interpretazione di questioni di merito, avendo la CTR ritenuto- con una valutazione in fatto non sindacabile dinanzi al giudice di legittimità - che l'acquisto dei beni in questione da parte della contribuente a prezzi anche se, "in assoluto, non sensibilmente inferiori all'ordinario" e, dunque, con margine di guadagno oggettivamente molto modesto (dell'1%) non costituissero una idonea argomentazione a contrario atta a dimostrare la buona fede di quest'ultima, atteso che non era escluso "il conseguimento di un utile legato alla movimentazione di consistenti volumi di scambi e in un arco temporale più breve possibile" che "di fatto portavano la società appellante ad acquisire i beni particolari in oggetto da società rivelatasi fittizie agenti con lo scopo di comprare e rivendere gli stessi omettendo il versamento Iva"; pertanto, il giudice di appello, facendo corretta applicazione dei principi in tema di formazione della prova presuntiva, ha desunto dall'elemento indiziario- unitamente ad altri sopra indicati - della pratica di acquisto a prezzi inferiori a quelli di mercato (sebbene "non sensibilmente inferiori all'ordinario") la conoscibilità da parte della contribuente dell'inserimento delle operazioni di acquisto in un meccanismo evasivo dell'Iva, con inidoneità a superare tale assunto dell'argomentazione difensiva a contrario della inferiorità dei detti prezzi di pochi centesimi a quelli di mercato, stante il rilevato conseguimento di un utile legato alla movimentazione di consistenti volumi di scambi posti in essere in un arco temporale molto breve che vedevano, di fatto, la società contribuente agire come soggetto "filtro" con riguardo all'attività di acquisto e rivendita dei detti beni da parte delle società fornitrici cartiere, evasori dell'imposta connessa alla relativa fatturazione. Non attinente al decisum è poi la censura con la quale si denuncia che la CTR avrebbe omesso di considerare l'argomentazione difensiva - contenuta nell'ordinanza del GIP - della irrilevanza della mancanza di una struttura aziendale complessa e di sedi operative in capo alle società fornitrici stante la conclusione delle compravendite tramite flussi informatici, atteso che, il giudice di appello, lungi dal fondare la ritenuta legittimità della ripresa sulla riscontrata assenza di strutture aziendali e sedi operative delle fornitrici di Icasco Spa, ha ritenuto che la contestazione dell'Amministrazione fosse basata su plurimi elementi indiziari (prezzi inferiori a quelli di mercato; il sistematico utilizzo di conti correnti presso Paesi inseriti nella c.d. black list; identica sede sociale di alcune imprese fornitrici; costituzione di talune società ad opera dei medesimi soggetti; utilizzo di conti correnti aperti presso banche estere dalla maggior parte delle società missing traders, ancorché aventi sede in Italia; in alcuni casi apertura dei conti presso un'unica dipendenza dell'ente creditizio estero; esistenza, come emerso dall'analisi della posta elettronica acquisita attraverso l'attività di indagine, di stretti rapporti tra le società con cui Icasco Spa intratteneva rapporti sociali; omesso versamento dell'Iva da parte delle apparenti fornitrici), idonei ad assurgere, in un giudizio globale e non atomistico di essi, a prova presuntiva non solo dell'oggettiva fittizietà delle fornitrici (c.d. cartiere), ma anche, considerate le "salienti anomalie

connotanti i rapporti commerciali intrapresi", della consapevolezza da parte della contribuente che le operazioni si inserivano in un meccanismo evasivo dell'Iva.

7. Il quarto motivo di ricorso è infondato.

7.1. Né è accoglibile il motivo ove invoca un errore sul fatto, ai sensi del D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 6 posto che la norma stabilisce che "Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa", circostanza invece positivamente ricostruita dalla CTR in chiave di "perdurato comportamento di voluta noncuranza tenutasi dalla società", avendo quest'ultima, "a fronte di salienti anomalie connotanti i rapporti commerciali intrapresi... trascurato di trarne ragionevoli inferenze preferendo eludere l'implicito e forte segnale che emergeva dall'esigenza di una riflessione stringente sull'effettiva origine ultima delle singolarità registrate e reiterate".

7.2. Ugualmente quanto al dedotto errore incolpevole di diritto, premesso che questa Corte ha precisato che "in tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, sussiste incertezza normativa oggettiva, causa di esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria ai sensi dell' art. 10 della L. n. 212 del 2000 e dell' art. 8 del D.Lgs. n. 546 del 1992 , quando è ravvisabile una condizione di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, riferita, non già ad un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata e neppure all'Ufficio finanziario, ma al giudice, unico soggetto dell'ordinamento a cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione" (Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 3108 del 01/02/2019), nella specie, la CTR, in ossequio al suddetto principio, ha escluso "una qualche situazione obiettiva di incertezza sulla portata e sull'interpretazione della normativa incidente nella materia ormai consolidatasi nella sua sostanza sul finire del precedente decennio" e che una società neocostituita doveva avere cura di conoscere al momento del suo ingresso nel mercato.

7.3. Infondata è anche la denuncia di violazione del principio del favor rei (per abolitio criminis) di cui all' art. 3 , commi 2 e 3 del D.Lgs. n. 472/97 atteso che, relativamente al regime d'inversione contabile questa Corte ha affermato (ord. 22532/2012, in operazione intra) che il disposto dell' art. 21 co. 7 del D.P.R. n. 633/72 , per un verso, incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio comunitario di cui all' art. 28-octies , par. 1, lett. d), dir. 1977/388/CE (ora art. 203 dir. 2006/112/CE). Per un altro verso, incide indirettamente, in combinato disposto con l'art. 19 co. 1 e l'art. 26 co. 3 D.Iva, pure sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta in carenza del suo presupposto (v. Cass. 12353/2005 , 2823/2008 , 24231/2011). Nel caso di operazioni inesistenti in regime d'inversione contabile, il cessionario è l'effettivo soggetto d'imposta e l'IVA integrata a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti è dovuta, in base al principio comunitario di cui all'art. 28-octies, anche quando si tratta di forniture inesistenti o diverse da quelle indicate in fattura. Ciò incide - per il combinato disposto degli artt. 21 co. 7, art. 19 co. 1 e 26 co. 3 cit. - sul destinatario della fattura medesima che non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta mancando il suo presupposto, ovvero sia la corrispondenza anche soggettiva dell'operazione fatturata con quella

in concreto realizzata (v. Cass. 13803/2014). Infatti "la presentazione di false fatture (...), alla pari di qualsiasi altra alterazione di prove, è (...) atta a compromettere il funzionamento del sistema comune dell'IVA" e "il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare l'emissione di fatture irregolari alla stregua di una frode fiscale e di negare l'esenzione in una siffatta ipotesi" (C. giust. 7.12.2010, C - 285/09, par. 48 e par. 49). La frode opera, dunque, come limite generale al principio fondamentale di neutralità dell'IVA (implicitamente C. giust., Ecotrade par. 70, e Cass. 5072/2015 par. D.6), ossia al principio secondo cui la detrazione dell'imposta è accordata se i requisiti sostanziali dell'operazione sono comunque soddisfatti (Idexx, par.38;

Ecotrade par. 63 - 66), intendendosi per tali che gli "acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili" (Idexx par. 43) (Cass., Sez. 5, n. 16679/2016).

8. Il quinto motivo è infondato.

8.1. Quanto alla misura della risposta punitiva, la Corte di giustizia osserva, da tempo, che l'importo della sanzione deve sempre essere graduabile e non può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione ed evitare l'evasione dell'imposizione sul valore aggiunto (Equoland, par. 44 e Rėdlihs, par.45 e da 50 a 52; cfr. EMS-Bulgaria Transport par. 75; sentenza C - 935/19 del 15 aprile 2021).

8.2. Questa Corte ha precisato che in tema di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie, l' art. 7 , comma 1, del D.Lgs. n. 472 del 1997 va interpretato nel senso che, per la determinazione della sanzione, deve farsi riferimento ai parametri normativi della gravità della violazione, dell'opera successivamente svolta dall'agente per eliminare o attenuarne le conseguenze, della personalità dello stesso (da desumersi, ai sensi del comma 2 del detto art. 7, anche dai suoi precedenti in ambito fiscale) e, infine, delle sue condizioni economico-sociali, sicché la gravità della violazione può essere desunta anche dalla gravità condotta dell'agente (Sez. 5, Ordinanza n. 4927 del 20/02/2019).

8.3. Inoltre, questa Corte (Cass. n. 5209 del 2011) ha condivisibilmente affermato che la disposizione contenuta nel D.Lgs. n. 472 del 1997 , art. 7 , comma 4 (nel testo vigente ante modifiche ex art. 16 , comma 1, lett. c) n. 2 D.Lgs. 24/09/2015, n. 158) - che consente di ridurre la sanzione fino alla metà del minimo, quando concorrono eccezionali circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione stessa - si applica, in mancanza di specifiche eccezioni, ad ogni genere di sanzioni, e dunque, anche al caso qui in rilievo della frode carosello, non ostandovi disposizioni comunitarie (Cass. Sez. 5 n. 8722 del 2013 ; per l'applicabilità dell'art. 7, comma 4, cit. ad ogni genere di sanzioni, v. anche Cass. Sez. 6 - 5, Ord. n. 29998 del 13/12/2017).

8.4. Da ultimo, con la sentenza n. 46 del 2023, la Corte costituzionale - investita in via incidentale delle questioni di legittimità costituzionale degli artt. 13 , comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e 1, comma 1, primo periodo, del D.Lgs. n. 471 del 1997 - ha affermato che, al fine di ricondurre le sanzioni in concreto irrogate entro limiti di proporzionalità e ragionevolezza, l'Amministrazione finanziaria e i giudici devono tenere conto delle potenzialità

offerte dall' art. 7 del D.Lgs. n. 472/1997 (nella versione post modifiche ex art. 16 , comma 1, lett. c) n. 2 D.Lgs. 24/09/2015, n. 158 che ha eliminato il riferimento alla eccezionalità delle circostanze) che, se interpretato in correlazione con l' art. 3 Cost., costituisce una opportuna valvola di decompressione del sistema sanzionatorio. Il comma 4 dell'art. 7 non va letto atomisticamente, ma in rapporto con il comma 1. Per la riduzione della sanzione fino alla metà non rileva quindi la sola sproporzione tra sanzione e tributo, ma assumono diretta rilevanza anche la condotta dell'agente e l'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze.

8.5. Nella sentenza impugnata la CTR si è attenuta ai suddetti principi in quanto ha ritenuto legittima la sanzione irrogata con l'avviso nella misura del 200% dell'imposta condividendo sostanzialmente la valutazione di merito già effettuata sul punto dalla CTP "risultando invero giustificata l'applicazione delle sanzioni nella misura massima stante la natura delle violazioni e l'ammontare delle imposte evase" (v. sentenza di primo grado trascritta nel controricorso); peraltro, quanto all' applicabilità del comma 4 dell'art. 7 cit.(nel testo vigente ante modifiche ex art. 16 , comma 1, lett. c) n. 2 D.Lgs. 24/09/2015, n. 158) il giudice di appello - con un apprezzamento in fatto non sindacabile in sede di legittimità - ha escluso che ricorressero, nella specie, circostanze "eccezionali" atte a rendere manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferiva e la sanzione stessa e a giustificare la riduzione fino alla metà del minimo.

9. In conclusione, il ricorso va rigettato.

10. Le spese del giudizio di legittimità seguono la soccombenza e vengono liquidate come in dispositivo.

P.Q.M. La Corte rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che si liquidano in Euro 44.000,00 per compensi oltre spese prenotate a debito;

Dà atto, ai sensi dell' art.13 comma 1-quater D.P.R. n.115/2002 , della sussistenza dei presupposti processuali per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello, ove dovuto, per il ricorso a norma del comma 1-bis dello stesso articolo 13.

Documenti citati



Documenti collegati

- Normativa
- Prassi
- Giurisprudenza