



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di PADOVA Sezione 2, riunita in udienza il 12/06/2025 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

**APOSTOLI CAPPELLO ALESSANDRO**, Presidente  
**GUERRA MICHELE**, Relatore  
**DESTRO DELFINO**, Giudice

in data 12/06/2025 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 367/2024 depositato il 23/05/2024

**proposto da**

Sas

**Difeso da**

Francesco Moschetti  
Giovanni Moschetti  
Elena Picci

**Rappresentato da**

**ed elettivamente domiciliato presso**

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Padova

**elettivamente domiciliato presso** dp.padova@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- |                             |                |
|-----------------------------|----------------|
| - AVVISO DI ACCERTAMENTO n. | IVA-ALTRO 2017 |
| - AVVISO DI ACCERTAMENTO n. | IVA-ALTRO 2018 |
| - AVVISO DI ACCERTAMENTO n. | IVA-ALTRO 2019 |
| - AVVISO DI ACCERTAMENTO n. | IVA-ALTRO 2020 |
| - AVVISO DI ACCERTAMENTO n. | IVA-ALTRO 2021 |

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 250/2025 depositato il 12/06/2025

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società sas di , rappresentata e difesa come sopra indicato, impugna 5 avvisi di accertamento anni 2017,2018,2019,2020 e 2021 notificati in data 5/12/2023 dall'Agenzia delle Entrate. La Società commerciale materiale plastico con gestione affidata a e alla moglie . Con gli accertamenti impugnati l'Agenzia contesta alla Ricorrente l'indebita detrazione IVA oltre sanzioni; si tratta di fatture passive ricevute da in particolare dalla società srl, fatture ritenute soggettivamente inesistenti. I Verificatori hanno ritenuto soggettivamente inesistenti gli acquisti effettuati da non le successive rivendite. Negli accertamenti si legge che nell'ambito del procedimento penale n. presso la Procura di Padova è emerso che tutte le fatture attive e passive emesse da , devono ritenersi afferenti ad operazioni soggettivamente inesistenti in quanto relative a passaggi cartolari di merci ( pag.21 del PVC). Si legge nel PVC a carico di , che la società non aveva know how imprenditoriale ( rappresentante legale ) non aveva sede produttiva, non aveva un asset organizzativo e che tutte le fatture regolarmente registrate in contabilità sono relative a passaggi di mano meramente cartolari; la società era un filtro tra soggetti cedenti e soggetti cessionari. Alla pubblica udienza l'Ufficio afferma che il procedimento penale è ancora pendente.

Nel PVC a carico della ricorrente si legge che detta società era di fatto amministrata da che ha dichiarato di occuparsi delle vendite, degli acquisti, delle trattative sui prezzi e di tutti gli aspetti commerciali. Dichiarò che è una società puramente commerciale che gestisce fornitori di merce al fine di creare un profitto extra per la moglie amministratrice di diritto di Secondo i verificatori , al pari di , è una società filtro priva di un complesso aziendale preordinato all'esercizio di attività commerciale.

La Ricorrente eccepisce nel ricorso che non le sono stati forniti i controlli eseguiti verso i fornitori e con conseguente violazione del comma 5 bis dell'art.7 del dlgs.546/1992, che l'impianto accusatorio dell'Ufficio è di tipo assertivo: si descrive un teorema basato sulla cosiddetta frode carosello, ma non si prova l'esistenza di un accordo trilatero né la consapevolezza di di partecipare alla frode, che non è stato assolto dall'Agenzia l'onere della prova circa l'inesistenza soggettiva dei fornitori anche perchè alcuni sarebbero in fallimento ( srl e srl) e l'assoggettamento a procedura fallimentare, secondo la Ricorrente, sarebbe la prova dell'esistenza di detti soggetti, che non sono stati individuati i reali fornitori che hanno ceduto il materiale plastico, che la detrazione dell'IVA non spetta solo se il soggetto che si è avvalso della detrazione sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare ad una frode, che non poteva certo fare verifiche complesse nei confronti dei fornitori, che non sapeva dei controlli fiscali attuati nei confronti dei fornitori, che è necessaria la contestualità della consapevolezza che non può essere contestata dopo le verifiche fiscali ( Cass.4428/2020): la consapevolezza della partecipazione alla frode deve essere dimostrata al momento dell'acquisto del bene o servizio. Insiste poi la Ricorrente affermando che il ruolo di società filtro di sostenuto dall'Ufficio, è smentito dalla richiesta di archiviazione del processo penale a carico di proprio con riferimento agli acquisti effettuati dalla Ricorrente e ritenuti soggettivamente inesistenti ( doc.22 e 23 ).

Afferma ancora la Ricorrente che i Verificatori non hanno contestato i prezzi di acquisto di che sono in linea con il mercato ( doc.24 ).

La Ricorrente rileva poi la violazione della direttiva IVA della Corte di Giustizia Europea in merito al diritto alla detrazione dell'IVA e afferma che non esiste un obbligo normativo di diligenza dell'acquirente. Sempre la Ricorrente a pag.25 del ricorso chiede alla Corte di sottoporre alla Corte di Giustizia il quesito predisposto dalla stessa Ricorrente ( pag.27) affinché la Corte di Giustizia Europea dica quali sono gli elementi oggettivi dai quali desumere la consapevolezza che è fonte della mancata detrazione IVA..

Insiste ancora la Ricorrente sulla mancanza della prova di un accordo trilatero e richiama giurisprudenza di merito sul punto. Chiede ,quindi, la Ricorrente l'ammissione della prova testimoniale sui quesiti riportati a pag.29 del ricorso, quesiti da formulare ai legali rappresentanti dei fornitori. Infine eccepisce, in riferimento alle sanzioni applicate, la mancanza del requisito base della colpevolezza.

Conclude la Ricorrente con la richiesta di dichiarare illegittimi e annullare gli accertamenti impugnati, in via istruttoria di ammettere la prova testimoniale, il tutto con condanna alle spese.

Si costituisce l'Agenzia delle Entrate affermando che [redacted] ha avuto rapporti per acquisti di materie prime con una serie di società connotate da significativi indici di pericolosità fiscale come risulta dalle attività ispettive condotte dai Verificatori che hanno ritenuto [redacted] una società filtro in un rapporto di monocommittenza con le società riconducibili al contesto familiare di [redacted] ( [redacted] e [redacted] ).

Afferma l'Ufficio che sono stati già forniti alla Ricorrente tutti gli atti in proprio possesso richiamati nei PVC e relativi alla pericolosità dei fornitori. La documentazione non fornita è quella soggetta al segreto istruttorio. Rileva l'Agenzia che l'Ufficio può provare la sussistenza della frode e la consapevolezza della partecipazione alla stessa, anche con presunzioni e che, una volta fornita la prova anche indiziaria, spetta al cessionario fornire la prova del diritto alla detrazione. Gli elementi oggettivi su cui si basa l'Ufficio, delineati dalla giurisprudenza, sono la mancanza di personale e di mezzi idonei ad eseguire la prestazione. Afferma l'Agenzia che la Ricorrente non ha fornito alcuna prova della sua buona fede, né di aver effettuato controlli. Insiste sul fatto che la fornitrice [redacted] non aveva know how imprenditoriale, ha versato poche imposte e ha pendenze fiscali, è priva di un asset organizzativo. Insiste poi sul fatto che le società fornitrici di [redacted] erano cartiere. Evidenzia l'Ufficio che la stessa Ricorrente è una società filtro in quanto non è intestataria di utenze elettriche, non è proprietaria di beni immobili, non è titolare di contratti di locazione, non ha mai stipulato contratti di affitto per l'uso di capannoni e/o magazzini, non ha mai acquistato macchinari, attrezzature, auto, furgoni per l'attività. Detti elementi secondo l'Ufficio provano il ruolo di società filtro di [redacted]. Nelle controdeduzioni, da pag.20 in avanti, l'Ufficio riporta le incongruenze riscontrate nei confronti dei vari fornitori di [redacted]. Precisa l'Ufficio che la detrazione dell'IVA non viene concessa perché vi è difformità tra il soggetto che ha eseguito le prestazioni ed il soggetto che ha emesso le fatture, di tale difformità il soggetto acquirente poteva essere consapevole; non è sufficiente esibire solo la contabilità in quanto una contabilità regolare può essere strumentale per far apparire una operazione regolare, mentre è fittizia. Precisa che l'archiviazione disposta dal giudice penale riguarda [redacted] in qualità di legale rappresentante della [redacted] quale cliente di [redacted] e che non vi sono contestazioni in merito alle fatture emesse da [redacted] nei confronti di [redacted].

Precisa poi l'Ufficio che non vi è l'obbligo per l'Agenzia di fornire la prova dell'esistenza dell'accordo trilatero, che la prova testimoniale di [redacted] non può essere acquisita in quanto [redacted] ha interesse nella causa: manca la posizione di terzietà, per le altre testimonianze richieste l'Ufficio ritiene che non possono essere assunte in quanto vertono su circostanze già attestate nel PVC della Guardia di Finanza.

Sulle sanzioni l'Agenzia ricorda che si applicano quando vi è un comportamento negligente del contribuente.

Conclude l'Agenzia con la richiesta di respingere il ricorso e confermare gli accertamenti impugnati con vittoria di spese.

Alla pubblica udienza i Rappresentanti della parti intervenuti insistono nelle posizioni ampiamente svolte in atti.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Osserva la Corte che, secondo l'Agenzia, la situazione che emerge dai PVC elevati a carico di [redacted] e [redacted] è quella di una cosiddetta frode carousel nella quale sono coinvolte diverse società. Secondo i Verificatori, vi sarebbero delle società slovene e slovacche che immettono la merce sul mercato italiano fatturando a diverse società ( [redacted] srl, [redacted] srl e altre ) che girano solo documentalmente la merce ad altre società filtro come la [redacted] la quale cede fiscalmente al reale acquirente che sembra essere la società [redacted] che sembra essere il maggiore cliente e che dovrebbe conseguire il vantaggio dell'indebita detrazione IVA. Una delle società acquirenti di [redacted] è [redacted] alla quale l'Agenzia contesta l'indebita detrazione IVA sulle fatture passive ricevute, in parte maggiore da [redacted], appunto, ma anche in misura minore da altre società ritenute tutte società cartiere o società filtro. Nessuna contestazione è stata mossa ad [redacted] per le fatture attive.

In caso di presunte frodi fiscali, come quella delineata dall'Agenzia delle Entrate, il giudice tributario adito è chiamato ad esaminare l'efficacia probante del quadro indiziario fornito dall'Ufficio teso a dimostrare, con l'utilizzo di presunzioni semplici dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, gli elementi di fatto della frode attinenti il cedente ovvero la sua natura di cartiera ed, in secondo luogo, la connivenza nella frode da parte del cessionario, ovvero l'esistenza di elementi oggettivi tali da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto. In merito poi all'indetraibilità dell'IVA nelle ipotizzate frodi carousel, fondate sul mancato versamento dell'imposta IVA incassata dalla cartiera in seguito ad acquisti intracomunitari e successive rivendite attraverso l'interposizione di una o più società fittizie, il meccanismo dell'operazione e gli scopi ( acquisizione di materiale a prezzo contenuto per vendere a prezzi più bassi con alterazione del libero mercato) possono far presumere la conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all'accordo simulatorio del beneficiario fiscale con la conseguenza che l'IVA assolta dal beneficiario nelle operazioni con le società filtro non è detraibile anche se le operazioni sono state compiute e la contabilità è regolare.

La Corte di Cassazione ha più volte affermato (cfr. Cass. n.16469 del 21/06/2018) che in tema di riparto dell'onere probatorio nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti riconducibili alle c.d. frodi carousel, l'amministrazione finanziaria «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».

Sul punto la giurisprudenza comunitaria formatasi sulla nozione di "buona fede" del soggetto passivo, da intendersi quale ignoranza incolpevole in ordine agli accordi fraudolenti volti alla evasione dell'IVA intercorsi tra il soggetto cedente/commissionario che ha emesso la fattura ed i soggetti intervenuti nelle operazioni precedenti o successive, sulla quale è imperniato il principio fondamentale del sistema comune dell'IVA che riconosce il diritto alla detrazione IVA a tutti quei soggetti passivi che effettuino operazioni di cessione di beni e di prestazioni di servizi nell'esercizio di una attività economica (cfr. Corte giustizia 6.9.2012 causa C-324/11, Gabor Toth, punti 23-28; id. 21.6.2012 cause riunite C-80/11 e

C-142/11, Mahageben kft, e David), e che si sostanzia nel principio secondo cui "gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte della frode, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte" (cfr. Corte giustizia 11.5.2006, ni causa C-384/04, Federation of Technological Industries; id. sentenza 6.7.2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling sprl, punto 51). Come chiaramente è stato precisato dal Giudice di Lussemburgo, spetta alla Amministrazione finanziaria che contesti la inesistenza, anche soggettiva, delle operazioni fatturate, dimostrare (anche in via presuntiva) che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad una operazione che si iscriveva in una frode IVA, tanto potendo fare, sia dando la prova che tale soggetto era direttamente coinvolto nel fatto illecito (rimanendo in tal caso escluso il diritto alla detrazione, in base al principio di diritto comunitario secondo cui "gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente" dei diritti loro riconosciuti dall'ordinamento comunitario: Corte giustizia 6.7.2006, Kittel e Recolta, cit. punto 53 e 54), sia fornendo anche la prova indiretta della consapevolezza della frode, mediante indicazione di quegli elementi oggettivi che, avuto riguardo alle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore "eiusdem generis ac professionis" a sospettare della irregolarità della operazione, dovendo in tal caso considerarsi il soggetto passivo che "sapeva o avrebbe dovuto sapere" come "partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni".

Come sopra indicato, sulla questione vi sono stati pronunciamenti sia della Cassazione che della Corte di Giustizia Europea e, pertanto, non necessita formulare alla Corte di giustizia europea, come chiesto dalla Ricorrente, un nuovo quesito sulla questione, in quanto la Corte ha già detto che è possibile negare il diritto alla detrazione dell'IVA se vi è stato un comportamento del cessionario negligente ovvero colpevole in merito al fatto che stava acquistando la merce da un soggetto fittizio. La prova fornita dall'Ufficio può essere diretta, come nel caso di un accordo trilatero, ma può essere anche indiretta attraverso le presunzioni semplici, purchè gravi, precise e concordanti. Non è fondato, pertanto, quanto affermato dalla Ricorrente in merito al fatto che è necessario che la prova sia basata esclusivamente sull'accordo trilatero.

La questione si sposta quindi sull'esame degli elementi presuntivi adottati dall'Ufficio e sul fatto se gli stessi siano sufficienti a configurare una responsabilità per colpa del cessionario che con la normale diligenza avrebbe dovuto sapere che il soggetto cedente era una cartiera o società filtro. E' bene evidenziare che devono ricorrere entrambi i requisiti e cioè che siamo in presenza di un cedente soggettivamente inesistente e che il soggetto acquirente è consapevole o avrebbe dovuto essere consapevole che il soggetto cedente era fittizio.

Nel caso in esame l'Ufficio ritiene che \_\_\_\_\_ : e le altre società siano soggettivamente inesistenti in quanto non hanno un assetto organizzativo, l'imprenditore non ha il know how necessario, non ha una sede produttiva. Nel PVC si legge che \_\_\_\_\_ ha tenuto la regolare contabilità, che i controlli contabili su \_\_\_\_\_ ( maggiore fornitore di \_\_\_\_\_ ) hanno dato esito positivo ,che la società ha effettuato regolarmente le liquidazioni mensili IVA, almeno per una parte degli anni in esame, che ha presentato la dichiarazione IVA . Ora, anche ammettendo che le fornitrici di \_\_\_\_\_ siano società cartiere, ad avviso di questa Corte non risulta provato dall'Ufficio che \_\_\_\_\_ sapesse o avrebbe dovuto sapere che i fornitori erano cartiere. Sul punto l'Ufficio nulla prova, nemmeno presuntivamente, sulla consapevolezza di \_\_\_\_\_ di partecipare ad una frode carosello, limitandosi all'esame della posizione delle varie società filtro senza portare elementi sul collegamento tra dette società e \_\_\_\_\_ che possa corroborare la convinzione che vi sia stata una consapevolezza di partecipare alla frode o che non sia stata adoperata la dovuta diligenza nell'approcciarsi alle società ritenute soggettivamente inesistenti. Sul punto la Corte rileva che nel PVC elevato nei confronti di \_\_\_\_\_ nulla si dice in merito ai rapporti con \_\_\_\_\_ in relazione alle fatture passive ricevute dalla Ricorrente. Nulla dice l'Ufficio in merito ad un beneficio economico conseguito dalla Ricorrente, ad esempio attraverso la retrocessione dell'IVA, retrocessione tipica nelle frodi basate sull'emissione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Si legge nel PVC che \_\_\_\_\_ ha sempre regolarmente versato l'IVA delle fatture attive emesse per la cessione a terzi della merce acquisita dalle presunte cartiere, fatture attive che non vengono contestate. L'Ufficio non approfondisce nemmeno se, nel passaggio della merce tra i vari soggetti ritenuti cartiere, vi sia un vantaggio ed una distorsione del mercato per effetto di acquisti a prezzi vantaggiosi e successive rivendite a prezzi distorsivi della concorrenza. Vi è solo un timido riferimento a percentuali di ricarico che non sarebbero in linea con il mercato, ma senza alcun approfondimento sul punto. L'Ufficio si limita ad indicare lo studio di settore WM83U approvato con decreto ministeriale del 22/12/2016. Dall'esame delle tabelle di ricarico in atti risulta che \_\_\_\_\_ ha applicato un ricarico pari a 1,22% (2017) 1,62% (2018) 1,11% (2019) 4% (2020) e 4,55% (2021) e risulta anche, dalla dichiarazione di \_\_\_\_\_, che \_\_\_\_\_ era una società puramente commerciale che gestisce fornitori al fine di creare un profitto extra alla moglie \_\_\_\_\_ amministratrice di diritto. Ora, considerato che, sempre dalle dichiarazioni di \_\_\_\_\_ risulta che l'attività commerciale veniva svolta attraverso intese telefoniche con i fornitori per l'acquisto della merce senza impiego di particolari mezzi od organizzazione, il ricarico contenuto di cui sopra potrebbe risultare congruo se rapportato con la semplice attività di intesa telefonica indicata dal \_\_\_\_\_ che sostanzialmente acquisiva la merce con regolare fattura e la cedeva, sempre con regolare fattura, a terzi con un ricarico contenuto. Anche per quanto riguarda lo spostamento della merce agli atti ci sono i documenti di trasporto che provano come la merce sia stata movimentata dal fornitore \_\_\_\_\_ con la ditta \_\_\_\_\_ snc e \_\_\_\_\_ srl ( cfr allegato PVC \_\_\_\_\_ seconda parte).

Gli indizi sulla consapevolezza di \_\_\_\_\_ e/o sul fatto che avrebbe dovuto sapere che i fornitori erano cartiere ad avviso di questa Corte non sono gravi, precisi e concordanti tali da impedire ad Horizon il diritto alla detrazione IVA. Sul punto va anche ricordato che in sede penale con decreto di archiviazione il giudice penale ha dichiarato che non è provato che \_\_\_\_\_ sia una cartiera e che le fatture attive emesse da \_\_\_\_\_ nei confronti di \_\_\_\_\_ sono state regolarmente emesse, registrate e pagate e che \_\_\_\_\_ ha sostenuto il carico fiscale comportandosi non come una cartiera: le operazioni attive verso \_\_\_\_\_ non erano fittizie. Ora secondo questa Corte, anche per quanto sopra affermato, non si può ritenere, allo stato degli atti e degli elementi forniti dall'Ufficio, che \_\_\_\_\_ in relazione alle fatture passive per le quali ha esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA negli anni oggetto di contestazione, sia stata consapevole del carattere fittizio/ cartolare dei propri fornitori o che, sempre sulla base degli elementi forniti dall'Ufficio, avrebbe dovuto sapere con la diligenza del buon padre di famiglia di partecipare ad una frode.

Il ricorso va pertanto accolto con la condanna del pagamento delle spese a favore della Società ricorrente da parte dell'Agenzia resistente, spese che si determinano in complessivi euro 9.100,00 oltre cassa previdenza ed IVA se dovuti.

**P.Q.M.**

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Padova, accoglie il ricorso e determina le spese in Euro 9100,00 complessivi + IVA e CPA se dovuti.