

LE OPERAZIONI SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI, LA DETRAZIONE IVA E L'ONERE DELLA PROVA

SOMMARIO: – 1. Nozione di “operazioni inesistenti” – 2. L’uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2) la differenza con le operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate (art. 3) nel d.lgs. n. 74/2000 – 3. Le operazioni soggettivamente inesistenti, l’interposizione reale e fittizia e la c.d. frode carosello – 4. La detrazione IVA, l’onere probatorio e la buona fede nell’ottica della Giurisprudenza nazionale e comunitaria.

1. – Nozione di “operazioni inesistenti”.

Le operazioni soggettivamente inesistenti, con riguardo a divergenze in tema di onere probatorio e diritto alla detraibilità dell’imposta sul valore aggiunto¹, rientrano oggi in accesi dibattiti causati dalle copiose interpretazioni fornite dalla Corte di Giustizia e dalla Suprema Corte di legittimità, portando talvolta gli operatori del diritto all’esame di eventuali contrasti tra norme comunitarie e di diritto interno.

In particolare, come si evince dall’ art. 2 d.lgs. n. 74/2000, *“è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.*

Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.”

È chiaro il punto assai rilevante che nel delitto di frode fiscale assumono le operazioni inesistenti, tanto che in tale contesto è utile specificare come il termine “operazioni” sia riferito a qualsiasi rapporto avente contenuto economico rilevante ai fini delle imposte dirette o indirette secondo la normativa tributaria.

La lett. a) dell’art. 1, d.lgs. 10 Marzo 2000, n. 74², norma definitoria di matrice penale, classifica tre ipotesi di falsificazione collegate al *genus* delle

¹ Imposta sul valore aggiunto, di seguito anche “IVA”.

² Di seguito anche “d.lgs. n. 74/2000”.

operazioni inesistenti indicando quelle:

- i) non realmente effettuate in tutto o in parte (oggettivamente inesistenti);
- ii) che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale (ipotesi di sovrapposizione);
- iii) che riferiscono l'operazione a soggetti in tutto o in parte diversi da quelli effettivi (soggettivamente inesistenti).

2. – *L'uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2) la differenza con le operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate (art. 3) nel d.lgs. n. 74/2000*

Le modifiche apportate all'art. 3. d.lgs. n. 74/2000³ – frode realizzata mediante operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate – sollevano molti dubbi circa i maldestri rapporti con l'art. 2 del medesimo decreto – frode realizzata mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti – ed eventuale ipotesi di estensione applicativa e sovrapposizione delle due differenti condotte incriminatrici.

A scapito di quanto sostenuto dalla dottrina più autorevole⁴, il discrimine tra le due disposizioni legislative risulta essere dato, a modesto avviso della scrivente, proprio dal loro comune denominatore: il rapporto *genus a species*.

A conferma di ciò affermato è chiara la Giurisprudenza di legittimità⁵ nel sostenere che “è l'efficacia probatoria, in base alle norme tributarie, del documento utilizzato per la dichiarazione fraudolenta l'elemento essenziale che qualifica tale fattispecie criminosa e la distingue da quella di cui all'art. 3 del medesimo decreto legislativo della dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”. Elemento specializzante è l'utilizzazione (art. 2) o meno (art. 3) di fatture o altri documenti ad esse parificati, costruendo il *range* di applicazione normativa nell'uno e nell'altro caso.

Ipotesi che sono d'aiuto per rappresentare meglio il ragionamento appena

³ Intervenute a seguito del d.lgs. n. 158/2015.

⁴ IMPERATO L., *Commento agli artt. 1 e 2*, cit., 69 ss.

⁵ Cass. pen., Sez. III, 2011/46785.

descritto sono quelle operazioni inesistenti riferite a soggetti diversi da quelli effettivi e che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale. Le fatture (o altri documenti parificati) permettono di restare fuori del perimetro applicativo di cui all'art. 3 poiché la loro presenza raffigura – come rinvenibile sin dal titolo stesso della rubrica – lo strumento imprescindibile attraverso cui sono compiute proprio le ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti richiamate dal disposto di cui all'art. 2.

3. – Le operazioni soggettivamente inesistenti, l'interposizione reale e fittizia e la c.d. Frode Carosello

Concentrandoci sull'ipotesi *sub iii) – par. 1* – è chiaro che tali operazioni possono definirsi come economiche realmente avvenute, ma tra individui differenti rispetto a quelli indicati nei documenti fiscali. In altre parole, l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni presume che il soggetto formale non sia quello reale.

La differenza tra le ipotesi *sub i)* e *sub iii)* è data dalla diversa condotta che, nel primo caso, è legata ad una fittizia operazione tra individui reali e, nel secondo, si ha un'inversione in cui la fittizietà viene legata non alla operazione – realmente avvenuta – ma al rapporto intersoggettivo delle parti contraenti.

Nonostante la modifica apportata dal legislatore all'ambito applicativo delle norme afferenti all'inesistenza soggettiva dell'operazione⁶, potrà parlarsi di tale ipotesi solo quando sia impossibile risalire, attraverso l'uso di fatture o altri documenti, all'identità dei soggetti effettivi.

Contra resta escluso dal suddetto ambito, applicandosi l'art. 8 d.lgs. 74/2000⁷, il caso della falsa indicazione nominativa del cedente/prestatore del bene/servizio.

Per la migliore comprensione delle operazioni in esame è imprescindibile soffermarsi sulla nozione di interposizione. In generale, per quest'ultima può

⁶ Precedentemente al d.lgs. n. 74/2000, ai fini dell'integrazione del reato in oggetto, l'art. 4, n. 5, legge n. 516/1982, non si prevedeva infatti la possibilità di identificazione soggettiva dell'individuo.

⁷ Recante "Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti".

intendersi qualsiasi circostanza nella quale vengono meno dalla situazione giuridica – legale o sostanziale – di un individuo uno o più suoi elementi costitutivi a causa di un intervento esterno.

L'interposizione fittizia è primariamente caratterizzata dall'intervento di un soggetto interposto che, nella veste di "schermo", o meglio ancora di *nuntius*⁸, simula⁹ quanto realmente operato dal soggetto interponente.

L'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/72 dispone che "*se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*".

Ciò che ne discende – precisa autorevole dottrina¹⁰ – è lo "scollamento tra realtà effettuale ed economica dell'operazione e l'immagine che di tale realtà viene data a soggetti estranei all'operazione".

Noto è sicuramente al lettore – per gravità così come per immediata diffusione – l'esempio più classico di tale struttura evasiva, meglio conosciuta come "frode carousel"¹¹. La struttura che nella prassi viene utilizzata maggiormente è quella formata dall'incontro (sebbene non nella totalità dei casi¹²) di tre volontà: un fornitore, residente in uno stato comunitario diverso dall'Italia, un cessionario interposto (c.d. *missing trader*) ed un cessionario effettivo interponente (c.d. *broker*) entrambi residenti in Italia.

In tal caso, il contratto reale risulta essere tra il fornitore ed il *broker*, quest'ultimo è colui che acquista realmente mentre il fornitore, prima dell'invio

⁸ L. NANNI, *L'interposizione di persona*, CEDAM, 1990.

⁹ In questo senso la dottrina è propensa ad inquadrare l'istituto come simulazione relativa soggettiva.

¹⁰ A.PERINI, "Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario" in "Diritto penale e processo".

¹¹ Per un approfondimento A. ALBANO, nota a "Corte di Giustizia, Grande Sezione, 8 settembre 2015, Causa C-105/14, Pres. Skouris, Rel. Berger" in "Rivista diritto tributario", 2016 n. 2.

¹² Fornitore e cliente potrebbero essere in accordo tra loro come anche non esserlo. Da qui la delicata tematica afferente alla legittima o meno detrazione dell'imposta da parte del cliente e della sua relativa buona fede, v. par.

della merce, riceve l'accettazione dell'offerta posta al *missing trader* nei medesimi termini del contratto concluso con il *broker*. Il contratto effettivo viene quindi dissimulato.

Risulta chiara l'inesistenza legata alla società cartiera e quest'ultima, seppur partecipa all'operazione, altro non è che una mera presenza fittizia differente da quella espressamente indicata in fattura.

È indispensabile ai fini di comprensione del meccanismo di funzionamento il riferimento alla "fatturazione per operazioni inesistenti" e – con particolare riguardo al profilo soggettivo – le distinte ipotesi che ne potrebbero discendere:

- i) emittente indicato con nominativo falso non corrispondente ad alcun soggetto reale;
- ii) emittente non individuato come soggetto passivo IVA;
- iii) emittente che, seppur reale e soggetto passivo IVA, non è colui che ha eseguito l'operazione presente in fattura.

Le fatture soggettivamente inesistenti, sono dunque ricondotte ad un'operazione realmente esistita ma posta da soggetti diversi rispetto a quelli indicati nel documento. La Giurisprudenza italiana¹³ – Sent. Cass. Pen., III Sez., n. 1476/2006 e n. 13244/2006 – è chiara nel ritenere che *“la nozione di operazione soggettivamente inesistente presuppone, da un lato, l'effettività dell'acquisto dei beni entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture e, dall'altro, la simulazione soggettiva, ossia la provenienza della merce da ditta diversa da quella figurante sulle fatture medesime. L'emissione della fattura da parte di un soggetto diverso da quello che ha effettuato la cessione o la prestazione va qualificata, quindi, come fatturazione di un'operazione soggettivamente inesistente, per la quale deve essere versata la relativa imposta ai sensi dell'art. 21, comma 7, d.p.r. 633/72.”*

Il comma 7 del richiamato art. 21, assoggetta a responsabilità per il pagamento dell'imposta il soggetto che materialmente provvede all'emissione, anche se diverso dal soggetto indicato nel documento come emittente. Colui il quale in concreto emette la fattura è poi responsabile anche *ex art. 8, d.lgs. 74/2000*, per *“emissione di fattura per operazioni inesistenti”*, ove sia ravvisabile

¹³ Di seguito, anche *“Giurisp. It.”*

il dolo specifico di consentire l'evasione di terzi.

È ulteriormente necessaria per la Suprema Corte di Cass.¹⁴ l'“*intersoggettività richiesta per integrare il fine di assicurare a terzi l'evasione*” nel caso di riconducibilità al medesimo soggetto delle società *missing trader* e *broker*, integrando l'art. 8 d.lgs. 74/2000.¹⁵

L'elemento su cui si fonda l'impianto della frode carosello è rappresentato dall'omesso versamento dell'imposta da parte del *missing trader*, in *primis*, poiché mancando tale omissione l'operazione non sarebbe vantaggiosa (in quanto l'acquisto da parte della società broker di beni o servizi a prezzi vantaggiosi corrisponderebbe ad una vendita sottocosto da parte della società interposta), in *secundis*, in quanto decadrebbe anche l'evasione fiscale (in quanto alla detrazione beneficiata dall'interponente corrisponderebbe il versamento corrisposto dal *missing trader*).

Differentemente da quanto appena detto a proposito dell'interposizione fittizia, quella definita come “reale” è invece caratterizzata dalla posizione di effettivo contraente assunta dall'interposto e con essa – oltre i diritti derivanti dal contratto – l'impegno a ritrasferirli all'interponente con un atto ulteriore ed essenziale in ragione della sua estraneità rispetto al rapporto principale.

In tal caso, ciò che viene a mancare è l'accordo simulatorio e solo successivamente ad un ulteriore negozio traslativo gli effetti si produrranno in favore dell'altro soggetto.

L'unico accordo esistente è dunque quello bilaterale che viene a crearsi tra interponente ed interposto, con esclusione del terzo contraente

Sebbene la dottrina abbia ritenuto essenziale operare una distinzione tra fenomeni di interposizione fittizia e di interposizione reale, riconducendo solo i primi ad un fenomeno simulatorio¹⁶, la Cass. – con la eccezione di una pronuncia

¹⁴ Sent. Cass. Pen., III Sez., n. 1476/2006 e n. 13244/2006

¹⁵ G. IZZO, *Strategie di contrasto delle frodi carosello*, in *Fisco*, 2006, n. 40.

¹⁶ Il riferimento civilistico è dato dall'art. 1414 e ss. c.c. rubricato “*effetti della simulazione fra le parti*”.

isolata¹⁷ – ha ritenuto entrambe le ipotesi idonee a poter integrare il reato di frode fiscale ex art. 2 d.lgs. 74/2000.

4. – *La detrazione IVA, l'onere probatorio e la buona fede nell'ottica della Giurisprudenza nazionale e comunitaria*

In linea generale, la regola sostanziale di riparto “*dell'onus probandi ei incubit qui agit non qui negat*” è posta dal parametro normativo di cui all'art. 2697 c.c. per il quale “*chi vuole far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*”. Le disposizioni fiscali non pongono divieti espressi o taciti all'applicazione nella materia tributaria – seppur collocata nel quadro di specialità che ne caratterizza il settore – dell'art. 2697 c.c..

Ergo, l'Amministrazione finanziaria non potrà non ricoprire il ruolo di “attore sostanziale” poiché portatrice di una pretesa formalizzata in un provvedimento amministrativo. Invero, quest'ultimo sarà motivato dai presupposti di fatto e di diritto che ne hanno posto il fondamento; *contra*, la produzione di un atto amministrativo con mera finalità di “*provocatio ad opponendum*” violerebbe i principi costituzionali di buon andamento e imparzialità (art. 97 Cost.), oltre che il diritto al buon andamento dell'Amministrazione (art. 41, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea).

Anche solo in via preliminare, risulta già chiaro quello *ius receptum* – Cass., Sez. V, Sent. n. 905/2006 – attraverso cui discende l'onere (per l'Amministrazione) di selezionare i fatti e valutare la profondità dell'elemento volitivo concernente l'azione posta dal contribuente, ossia il *quantum* dell'onere probatorio che l'ente impositore è chiamato ad assolvere.

Ed è evidente che spetterà al contribuente provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi della pretesa erariale in via residuale o anche solo “preventiva”.

Le prime conseguenze derivanti dalla contestazione delle fatture false

¹⁷In tal caso era trascurata la distinzione tra interposizione reale e fittizia, assimilando le due figure qualora non si potesse identificare il reale interponente. Cass. pen., Sez III, n. 3203/2008 in *Riv. Dir. Trib.*, 2009.

permettono l'applicazione del comma 7, art. 21 e in caso di frode, dell'art. 60-bis, del d.p.r. n. 633/1972.

Premesso quanto già detto in merito al comma 7, art. 21 d.p.r. 633/1972, l'art. 60-bis dispone che “1. *Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i beni per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3.*

2. *In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta.*

3. *L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta”.*

Il tema centrale, attorno a cui ruotano le maggiori questioni, attiene al diritto alla detrazione ed alla sua contestazione valutando la legittimità o meno per l'acquirente di poter esercitare tale diritto – in funzione del suo stato di consapevolezza della frode in essere – poiché risulterebbe impossibile, stante l'inesistenza delle operazioni, generare il meccanismo istituyente l'IVA.

Proprio gli ultimi interventi della Suprema Corte in *subiecta materia*¹⁸ si sono nuovamente soffermati su tali principi sulla scia delle decisioni della Corte giust. Europea¹⁹, confermando la granitica direzione verso cui la Giurisp. it. di legittimità è orientata.

In particolare, qualora l'Amministrazione contesti la fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti in ambito di IVA – prescindendo dalla presenza meno di una c.d. frode carosello – grava su di essa la dimostrazione della

¹⁸ Cass. n. 20298/2018; v. anche similmente n. 30148/2017 e *Id.* n. 30874/2018.

¹⁹ Per approfondimenti v. M. DAMIANI, “*Indebita detrazione delle fatture ai fini IVA e delle imposte dirette: ripartito l'onere della prova – Operazioni inesistenti – Distribuzione dell'onere della prova nelle operazioni soggettivamente inesistenti*”, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 5/2018.

oggettiva fittizietà del fornitore e la consapevolezza del destinatario circa l'intrinseca struttura evasiva dell'operazione. Nondimeno deve essere provato, anche presuntivamente sulla base di elementi oggettivi e specifici, la consapevolezza (o quantomeno la supposta conoscenza attraverso l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta) della sostanziale inesistenza del contraente²⁰.

In caso di scrutinio positivo di tale onere istruttorio, la dimostrazione della propria buona fede – mediante incolpevole conoscenza del contesto di frode in cui si inserisce l'operazione fatturata – trasmigrerà sul contribuente che intende esercitare la detrazione.

Peraltro, è lo stesso orientamento giurisprudenziale comunitario²¹ a statuire – seppur indirettamente – una limitazione al principio di neutralità negando la detrazione IVA e affermando che *“un soggetto non può avvalersi delle norme del diritto UE quando nell'ambito di una frode fiscale, sapeva (o avrebbe potuto sapere) di partecipare ad una frode e, quindi, non può essere ritenuto incolpevole quel contribuente che non avesse adottato tutte le misure ragionevolmente idonee per evitare la propria partecipazione ad un danno erariale²²”*.

Per completezza di informazione appare utile evidenziare che, diversamente da quanto accade nel procedimento penale²³, dal punto di vista tributario il costo ripartito nelle fatture oggettivamente inesistenti risulterà indeducibile ma con previsioni sanzionatorie aggravate²⁴, mentre l'IVA sarà sicuramente indetraibile poiché afferente ad operazioni fittizie per le quali manca

²⁰ Cass., Sez. trib., n. 27566/2018. V. *ex multis* Cass. n. 9851/2018; Cass. n. 10120/2017; Cass. n. 30148/2017; Cass. n. 17818/2016.

²¹ Avallato dalla Giurisp. nazionale, v. Sent. n. 5984/2016.

²² In applicazione dei principi europei la Giurisp. di legittimità, si ved. soprattutto le Sent. n. 21740/2017 e *Id.* n. 24426/2013; n. 2609/2016; n. 23560/2012.

²³ In tal caso è indifferente aver utilizzato fatture soggettivamente o oggettivamente inesistenti, poiché la predetta pena detentiva resta invariata.

²⁴ L'infedele dichiarazione – ordinariamente prevista dal 90% al 180 % dell'imposta evasa è aumentata della metà per le violazioni di falsa fatturazione, *ex art. 5, comma 4-bis, d.lgs. n. 471/1997*. Conseguentemente, la sanzione irrogata diventerà quindi dal 135% al 270% dell'imposta.

il requisito della certezza.

Attenendoci invece all'analisi interessata dalla presente trattazione, il costo per le fatture soggettivamente inesistenti, se effettivamente sostenuto ed inerente all'attività posta, è deducibile per espressa previsione normativa²⁵.

Contra, l'IVA non sarebbe detraibile neppure in questo caso in quanto il tributo sarebbe versato nei confronti di un soggetto non legittimato a poter eseguire la rivalsa, né risulta obbligato al pagamento dell'imposta.

Tale versamento genera la possibilità per il fisco di contestare l'indebita detrazione di un tributo evaso dall'emittente delle fatture soggettivamente false, ma permettendo all'acquirente, se incolpevole, di fornire la buona fede e quegli elementi probatori che evitino il pagamento di un'imposta²⁶ – potenzialmente non dovuta – oltre che le conseguenze connesse ad un procedimento penale.

Per essere più chiari, l'indeducibilità dei costi derivanti da un'attività illegale del contribuente non promana da un accertamento *ope legis* del difetto di inerenza, ma dal carattere *contra legem* dell'attività d'impresa posta mediante costi diretti ad un profitto illecito.

Peraltro, l'Amministrazione ricollega all'indeducibilità dell'IVA versata al fornitore – quest'ultima causata dalla contestazione per l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti – il disconoscimento alla deduzione del relativo costo sulla base di quanto disposto dall'art. 99 t.u.i.r.²⁷.

Ciò nonostante, di recente si sono succedute numerosi commenti dottrinali ove è sostenuto che l'IVA – indetraibile in conseguenza della contestazione di utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti – assumerebbe le vesti di “onere accessorio” del bene/servizio acquistato e dunque risulterebbe ammessa in deduzione dalle imposte dei redditi, così come normalmente avviene per il costo d'acquisto del bene/ servizio.

Quanto appena descritto merita un opportuno riepilogo esemplificativo della tematica considerando il ciclico allineamento/disallineamento degli orientamenti

²⁵ Art. 8, comma 1, del d.l. n. 16/2012.

²⁶ Cass. n. 428/; Cass. n. 28683/2015; Cass. n. 12802/2011.

²⁷ Prevedendo l'indeducibilità delle imposte sui redditi e di quelle per le quali sia prevista rivalsa anche facoltativa.

di legittimità e della Corte giust..

Ricostruendo le doglianze che investono la tematica della detraibilità IVA in ambito di fatturazione per operazioni inesistenti, presupposto è l'esistenza di una fattura²⁸ adeguata ai canoni formali e sostanziali richiesti dalla lettera degli artt. 21 d.p.r. n. 633/1972 (normativa nazionale) e 22, par. 3, Sesta Direttiva (normativa comunitaria).

La riconoscibilità del diritto alla detrazione è fondata sulla veridicità di tale documento, pena l'esclusione dall'esercizio di tale diritto.

A seguito della direttiva 2006/112, è specificato che il beneficiario del diritto alla detrazione IVA dovrà essere soggetto passivo ai sensi di tale direttiva e che i beni/servizi invocati siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e, a monte, che gli stessi beni o servizi siano stati procurati da altro soggetto passivo²⁹.

Da qui, si prospettano le ipotesi di operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti³⁰ e su quest' ultime – come già detto – ai fini del riparto dell'onere probatorio la denegata detrazione rappresenta un'eccezione al principio di neutralità dell'IVA che tale diritto costituisce.

La prova fornita dall'Amministrazione in tal caso è fondata su due circostanze costitutive rispetto alla pretesa erariale:

- i) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni (discrepanza soggettiva tra soggetto formale e reale), *ergo*, elemento probatorio dell'evasione fiscale è, anche solo presuntivamente, la qualifica di “interposto” del soggetto emittente le fatture.
- ii) consapevolezza da parte del cessionario del meccanismo posto alla base dell'operazione evasiva.

La circostanza *sub ii)* ci introduce all'orientamento della Corte giust. secondo cui l'evasione scaturita dall'operazione fraudolenta non comporta ineludibilmente la perdita, per il cessionario, del diritto di detrazione.

²⁸ Essa costituisce titolo per il contribuente ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA.

²⁹ V. *ex multis* Corte giust. 2012, Tóth, C-324/11; Corte giust. 2015, Ppuh, C-277/14; Corte giust. 2017, SC Paper Consult, C-101/16.

³⁰ V. quanto già detto su tali nozioni al par. 3.

Seguendo un piccolo *excursus* storico, in un primo momento la Corte di Cass. – Cass., n. 1727/2007; Cass n. 13211/2009 – riteneva che fosse il contribuente onerato dal provare la sua buona fede per poter usufruire del proprio diritto alla detrazione dell'IVA.

In seguito la situazione muta profondamente allorché la Corte giust. dell'Unione Europea³¹ si espresse sul punto in senso diametralmente opposto alla Giurisp. interna.

Opponendosi a questa, la Corte giust. statuì che il diritto alla detrazione è un principio fondamentale e spetta all'Amministrazione una dimostrazione adeguata circa gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione era ascritta ad un impianto evasivo.

Difatti, nelle operazioni soggettivamente inesistenti, si scontrano due esigenze contrapposte: da un lato si vuole evitare che a tale meccanismo consegua un effetto distorsivo sulla concorrenza con un danno erariale, dall'altro quella di effettività del diritto alla detrazione IVA, fondamentale principio dell'Unione Europea.

In ordine alla soddisfazione di tali esigenze, è stata introdotta la nozione di buona fede permettendo di bipartire la categoria dei soggetti coinvolti in una frode incolpevolmente, da quella in cui invece erano stati coinvolti per negligenza, imprudenza o imperizia o addirittura vi avevano partecipato volontariamente.

Un orientamento conforme a quello comunitario da parte della Giurisp. nazionale, tutt'ora vigente e condivisibile, si otterrà solo nel 2015 individuando il principio astratto secondo cui la mala fede del contribuente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, dovrà essere dimostrata dall'Amministrazione finanziaria – seppur ritenendosi soddisfatta qualora presenti elementi probatori idonei ad integrare una presunzione semplice, non occorrendo indizi incontrovertibili per ogni singola operazione – e stabilendo in concreto quali siano gli elementi sintomatici dell'esistenza o della mancanza di buona fede. In questo modo si riduce la distanza tra principio astratto e applicazione dello stesso al caso concreto attraverso un elenco di ipotesi tipiche in cui la mala fede del contribuente

³¹ Sent. 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11; Sent. 2012, causa C-285/11.

deve presumersi, rendendo la decisione del giudice – nei limiti del possibile – meno soggetta a discrezionalità.

Dello stesso avviso anche la Giurisp. di merito sostenendo che *“in assenza di assolvimento dell’onere della prova da parte dell’Ufficio circa la conoscenza o anche la sola conoscibilità della supposta inesistenza soggettiva delle operazioni in capo alla società accertata, la circostanza che il fornitore di quest’ultima non abbia provveduto al versamento dell’Iva non può avere effetti nei confronti della stessa”*³².

La tutela della buona fede del soggetto passivo garantirà l’esercizio del diritto alla detrazione qualora quest’ultimo *“non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l’operazione interessata si collocava nell’ambito di un’evasione commessa dal fornitore o che un’altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell’IVA”*³³.

Benché la prova della buona fede sotto il profilo della colpa riguardi un criterio tendenzialmente oggettivo come quello appena indicato, non viene escluso in assoluto che a soggetti particolarmente qualificati possa essere richiesta una diligenza superiore a quella pretesa da un normale operatore economico.

E come peraltro già sottolineato dalla Suprema Corte³⁴, spetta al contribuente la prova contraria di aver agito in assenza della propria incolpevole conoscenza alla partecipazione di un’evasione fiscale e di aver adoperato, per evitare un suo personale coinvolgimento, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilevanza nè la regolarità della contabilità e dei pagamenti, nè la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi e *“seppur al destinatario non compete 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 od operativi anomali dell’operazione*

³² Comm. trib. Reg. Lombardia, Sez. 1, Sent. n. 1207/2017, Pres. Chindemi, Estens. Aondi.

³³ V. Corte giust. 2006, Kittel, C-439/04 e C-440/04; 2012, Mahagében e David, C-80/11 e C-142/11.

³⁴ Cass. n. 24490/2015.

commerciale ovvero delle scelte dallo stesso effettuate ovvero tali da evidenziare irregolarità e 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 di 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”.

Tra tali elementi potrebbe rilevare l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore di mercato; la presenza di una varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella fatturazione; la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato – esigendo una più attenta e approfondita valutazione dell'effettività dei propri interlocutori – non rilevando in tal caso la giustificata esigenza di accelerazione o di margini produttivi; la tempistica dei pagamenti e se operati su conti esteri ovvero se effettuati cash; la qualità, il numero o la durata delle operazioni, in specie a fronte di rapporti contigui e frequentazioni reiterate con i titolari della cartiera, ovvero nel caso in cui il contribuente abbia rapporti commerciali con una pluralità di soggetti aventi la quantità di cartiera.

All'Amministrazione basterà provare che l'operazione contestata include due o più degli elementi indicati per poter ribaltare l'onere probatorio sul contribuente e che dovrà indicare i motivi che l'hanno spinto a concludere l'operazione, nonostante la presenza di questi segnali di allarme.

Distinta è invece l'ipotesi concernente un ulteriore elemento di sospetto³⁵: la mancanza di una adeguata attrezzatura strumentale e personale rispetto alle prestazioni fatturate dal soggetto cedente il bene/fornitore del servizio.

La valenza probatoria di questo elemento si declina infatti a seconda del differente assetto dell'operazione soggettivamente inesistente oggetto della decisione del giudice. Ad esempio, qualora si presenti una struttura di tipo triangolare, questa sarà caratterizzata dall'interposizione fittizia³⁶ di un soggetto italiano nell'acquisto di beni tra un reale cedente (soggetto comunitario) ed un reale acquirente (altro soggetto italiano).

³⁵ *Ex multis* Cass. n. 8643/2015; *Id.*, n. 20683/2015; *Id.*, n. 967/2016; *Id.*, n. 5406/2016; *Id.*, n. 58357/2016; *Id.*, n. 8805/2016; *Id.*, n. 18688/2016; *Id.*, n. 10/2010.

³⁶ V. par. 4.

La sola sussistenza di questo elemento è ritenuta sufficiente ad assolvere l'onere probatorio sulla mala fede del contribuente per l'immediatezza dei rapporti tra i soggetti coinvolti. A questo punto il contribuente per evitare il recupero da parte dell'amministrazione dell'iva detratta sarà onerato di fornire la prova contraria, dimostrando che la dotazione personale e strumentale era idonea nel fornire la prestazione fatturata ovvero provando che vi erano altri elementi che lo avevano indotto legittimamente ad intrattenere rapporti con tale società.

Se invece la frode IVA fosse caratterizzata dalla presenza plurima di operatori di mercato, la non immediatezza dei rapporti tra contribuente e la c.d. "cartiera" renderebbe l'assenza di personale solo uno degli indizi riconducibili alla malafede del contribuente³⁷ e – per poter ribaltare l'onere probatorio in capo a quest'ultimo – dovrà essere fortificata dalla presenza di altri elementi.

In altre parole, la presenza di evasione a seguito di accertamento eseguito nei confronti di un soggetto sprovvisto di una struttura è causa dell'illegittima detrazione eseguita dal cliente a valle, presupponendo che quest'ultimo non agiva nella incolpevole conoscenza del contesto criminoso in cui era inserito.

Il semplicistico approccio appena descritto, dovrebbe lasciare il passo alla più attenta valutazione circa l'esistenza di un'adeguata struttura organizzativa rispetto al mercato in cui la società opera. Al riguardo concordano diverse pronunce³⁸ in cui i giudici di merito, appurando l'esistenza della struttura idonea del fornitore, giudicano infondata la pretesa fiscale.

Contra, divergono decisioni³⁹ nelle quali è invece statuito che l'assenza "di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata" rilevarebbe solo quando sia incoerente con le esigenze funzionali connesse all'attività e – sulla base della Giurisp. di legittimità⁴⁰ –

³⁷ In tal caso, l'onere probatorio dell'Amministrazione finanziaria non è quindi assolto, così come dovrà essere dimostrata la buona fede da parte del contribuente.

³⁸ V. Ctr Lombardia, Sent. n. 469/2018.

³⁹ V. Ctr Lombardia, Sent. n. 738/2018

⁴⁰ V. Corte Cass., Sent. n. 24426/2013.

giustificherebbero quindi la validità degli elementi probatori fornite dall'Amministrazione⁴¹.

Da ultimo, così come da un lato non può non indicarsi la sfasatura tra l'iniziale posizione assunta dalla Corte di Cass. e dalla Corte di giust. – solo in seguito parzialmente ricomposta – dall'altro bisogna sottolineare come l'avvicinamento degli orientamenti, soprattutto della lotta alle frodi IVA, rilancia il tema della cooperazione amministrativa, *ergo*, le amministrazioni non dovranno più concentrarsi alla parte delle operazioni – solitamente le transazioni finali – evolutisi in ambito domestico, ma ricostruire l'insieme ordinato delle componenti soggettive legate all'evasione.

Ciononostante, seppur su differenti metodi interpretativi, le due Corti giungono a medesimi obiettivi e l'iniziale *revirement* europeo – accompagnato dal momentaneo *status* di incertezza sul soggetto che avrebbe dovuto dimostrare l'onere di provare la buona fede del contribuente in caso di operazioni soggettivamente inesistenti – lascia il posto all'evoluzione nomofilattica che è recentemente giunta a stabilire chi fosse gravato da una simile prova – l'Amministrazione finanziaria – e quali fossero gli elementi idonei a ritenere questo onere assolto.

⁴¹ Sul punto v. anche Ctr di Roma, Sent. n. 374/22/16, e Ctr di Bologna, Sent. n. 1126/7/16.

BIBLIOGRAFIA

FONTI LEGISLATIVE:

- *Costituzione italiana*;
- *Direttiva n. 2006/12/CE*
- *Direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE*;
- *Codice Civile*;
- *d.p.r. 1972, n. 633*;
- *d.lgs. 1997, n. 471*;
- *d.lgs. 2000, n. 74*;
- *d.lgs.2015, n. 158*.

GIURISPRUDENZA

Comunitaria:

- *Corte giust. 2006, Kittel., C-439/04 e C-440/04*;
- *Corte giust. 2012, Mahagében e David, C-80/11 e C-142/11*;
- *Corte giust., 2012, C-80/11 e C-142/11*;
- *Corte giust.,2012, C-285/11*;
- *Corte giust. 2012, Tóth, C-324/11*;
- *Corte giust., Grande Sez., 8 settembre 2015, Causa C-105/14, Pres. Skouris, Rel. Berger” con nota di A. Albano in “Rivista diritto tributario”, 2016, n. 2*;
- *Corte giust. 2015, Ppuh, C-277/14*;
- *Corte giust. 2017, SC Paper Consult, C-101/16*.

Nazionale di legittimità:

- *Massimari Cassazione Civile.*;

- *Massimari Cassazione Penale*;
- *Cass. Civ-Trib., Sez. V, 2006, n. 905*;
- *Cass. Pen., Sez III, 2006, n. 1476*;
- *Cass. Pen., Sez III, 2006, n. 13244*;
- *Cass., 2009, n. 13211*;
- *Cass. Pen., Sez III, 2008, n. 3203, in Riv. Dir. Trib., 2009*;
- *Cass., 2010, n. 10*;
- *Cass. Pen., Sez. III, 19 dicembre 2011, n. 46785*;
- *Cass., 2012, n. 23560*;
- *Cass., 2013, n. 24426*;
- *Cass., 2013, n. 24426*;
- *Cass., 2015, n. 24490*;
- *Cass. Pen., Sez. III, 2015, n. 5703*;
- *Cass., 2015, n. 8643*;
- *Cass., 2015, n. 20683*;
- *Cass., 2016, n. 967*;
- *Cass., 2016, n. 5406*;
- *Cass., 2016, n. 58357*;
- *Cass., 2016, n. 8805*;
- *Cass., 2016, n. 8688*;
- *Cass. Civ-Trib., Sez.V, 2016, n. 17818*;
- *Cass., 2016, n. 2609*;
- *Cass. Civ-Trib., Sez.V, 2016, n. 5984*;
- *Cass., 2017, n. 21740*;
- *Cass. Civ-Trib., Sez.V, 2017, n. 10120*;

- *Cass. Civ-Trib., Sez.V, 2017, n. 30148;*
- *Cass. Civ-Trib., Sez.V, 2018, n. 27566;*
- *Cass. Civ-Trib., Sez.V, 2018, n. 9851;*
- *Cass., 2017, n. 1727;*
- *Cass., 2017, n. 30148;*
- *Cass., 2018, n. 20298;*
- *Cass., 2018, n. 30874.*

Nazionale di merito:

- *Tr di Roma, Sent. 2016, n. 374;*
- *Tr di Bologna, Sent. 2016, n. 1126;*
- *Comm. trib. Reg. Lombardia, Sez. 1, Sent. 2017, n. 1207, Pres. Chindemi, Estens. Aondi;*
- *Tr Lombardia, Sent.2018, n. 469;*
- *Tr Lombardia, Sent. 2018, n. 738.*

DOTTRINA:

- L. NANNI, *L'interposizione di persona*, CEDAM, 1990;
- A. FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, UTET, 2004;
- G. IZZO, *Strategie di contrasto delle frodi carosello*, in *Fisco*, 2006, n. 40.
- L. IMPERATO, *Commento agli artt.1 e 2, d.lgs. n. 74/2000*, modificato dal *d.lgs. n. 158/2015*, in L. Caraccioli (a cura di), *I nuovi reati tributari*, Milano, 2016;
- A. PERINI, “*Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario*” in “*Diritto penale e processo*”;
- A. GIARDA – A. PERINI – G. VARRASO, (a cura di), *La nuova giustizia penale tributaria*, Padova, CEDAM, 2016;
- A. D’AVIRRO - M. GIGLIOLI -M. D’AVIRRO, *Reati tributari e istema normativo europeo*, CEDAM, 2017;

- A. LANZI - P. ALDOVRANDI, Seconda edizione, Padova, CEDAM, 2017;
- M. DAMIANI, “*Indebita detrazione delle fatture ai fini IVA e delle imposte dirette: ripartito l’onere della prova – Operazioni inesistenti – Distribuzione dell’onere della prova nelle operazioni soggettivamente inesistenti*”, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 5/2018;
- G. MELIS, *Lezioni di Diritto Tributario*, Torino, Giappichelli, 2018;
- G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, parte speciale, il sistema delle imposte in Italia*, Padova, CEDAM, 2018;
- F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario - Parte speciale*, Torino, UTET, 2018.

RIVISTE

- *Bollettino Tributario*;
- *Corriere Tributario*;
- *Diritto e Pratica Tributaria*;
- *Diritto e pratica tributaria*;
- *Il Fisco*;
- *Il Sole24Ore - Norme e Tributi*;
- *Rassegna tributaria*;
- *Rivista di diritto tributario*.

PRASSI

- *Agenzia delle Entrate Circolare 2013 n., 35/E. IVA pagata a seguito di accertamento. Rivalsa e detrazione - Art. 60, settimo comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*;
- *Circolare 2018, n. 1 - Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*⁴².

BANCHE DATI

⁴² Emanata dal Comando generale della Guardia di Finanza, III Reparto operazioni - Ufficio tutela entrate.

- <http://pluris-cedam.utetgiuridica.it>;
- <http://www.abicloud.it>;
- <http://www.assonime.it>;
- http://www.giappichelli.it/la_mia_libreria;
- <http://www.giurisprudenzaimposte.it>;
- <http://www.italiaoggi.it>;
- <http://www.rgs.mef.gov.it/VERSIONE-I>;
- www.bollettinotributario.it.
- www.eutekne.it;
- www.fiscoediritto.it;
- www.giurisprudenza.it;
- www.ilsole24ore.it;
- www.ipsoa.it.