



**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

**OPERAZIONI IVA SOGGETTIVAMENTE
INESISTENTI.**

**RIPARTIZIONE DELL'ONERE PROBATORIO
TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E
CONTRIBUENTE E CONSEGUENZE AI FINI
DELLE IMPOSTE DIRETTE.**

Documento del 15 giugno 2015



Indice

Prefazione	II
SEZIONE I	1
IMPOSTE INDIRETTE	1
1. Ripartizione dell'onere probatorio e detrazione IVA	2
1.1 Premessa	2
1.2 La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'U.E.	2
1.3 La giurisprudenza nazionale: l'orientamento della Corte di legittimità	5
1.4 Considerazioni conclusive	7
2. Ripartizione dell'onere probatorio e detrazione IVA	9
2.1 Premessa	9
2.2 La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'U. E.	15
2.3 La giurisprudenza nazionale: l'orientamento della Corte di legittimità	18
2.4 Considerazioni conclusive	21
SEZIONE II	24
IMPOSTE DIRETTE	24
3. Effetti nell'imposizione diretta	25
3.1. La disciplina positiva della deducibilità dei costi da reato	25
3.2. L'applicabilità ai casi di operazioni IVA soggettivamente inesistenti	26
3.3. Un confronto con la disciplina IVA	28
3.4. Considerazioni conclusive	29
4. Effetti nell'imposizione diretta	31
4.1 La disciplina positiva della deducibilità dei costi da reato	31
4.2 L'applicabilità ai casi di operazioni IVA soggettivamente inesistenti	34
4.3 Un confronto con la disciplina IVA	36
4.4 Considerazioni conclusive	38



PREFAZIONE

In seno al Comitato Scientifico della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, è nato questo progetto culturale di mettere a confronto l'interpretazione di alcuni frequentatori del Corso Superiore della Scuola di Polizia Tributaria della GdF, con le riflessioni della Fondazione.

Sono così stati individuati ufficiali della Guardia di Finanza e ricercatori della Fondazione Nazionale dei Commercialisti i quali, pur elaborando separatamente ed autonomamente i loro lavori, stilano insieme preventivamente l'indice dello studio, strutturandolo in modo che il lettore possa facilmente confrontare i diversi punti di vista.

Il primo lavoro che presentiamo ha per argomento:

“Operazioni IVA soggettivamente inesistenti – Onere della prova e riflessi sulle imposte dirette”.

L'utilizzo di fatture (o documenti di analoga rilevanza probatoria) relative a operazioni non effettuate tra i soggetti indicati è una condotta esaminata da giurisprudenza e dottrina sotto profili molteplici. A fronte della apparente semplicità nozionistica che caratterizza il fenomeno, corrisponde l'intersecarsi di una pluralità di problematiche quali, tra le altre:

- *riparto dell'onere probatorio tra Amministrazione e contribuente nei procedimenti e processi tributari per l'esercizio legittimo del diritto di detrazione IVA da parte del cessionario; coordinamento con la responsabilità solidale introdotta dall'art.60-bis del d.P.R. n. 633/1972;*
- *responsabilità dei cedenti fittizi e l'IVA dovuta ai sensi dell'art. 21, co. 7, d.P.R. n. 633/72;*
- *funzionamento dell'IVA e della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri dell'Unione: lotta alle frodi carousel alla luce dei referenziali orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione;*
- *principi di imposizione sui redditi: tassazione dei proventi illeciti e deducibilità dei “costi da reato”;*
- *sistema sanzionatorio penale: inesistenza e fittizietà delle componenti passive di reddito anche alla luce dei progetti di riforma per l'esecuzione della delega fiscale.*

In questo lavoro sono stati presi in considerazione, principalmente, tre dei punti suindicati: il riparto dell'onere probatorio; il legittimo esercizio del diritto a detrazione; la deducibilità dei “costi da reato”.

Al di là del pregiudizio per cui Commercialisti e “Fiamme Gialle” si troverebbero assai di rado sulla stessa posizione interpretativa, dobbiamo constatare, positivamente, che le conclusioni dei quattro studiosi convergono in larghissima parte, anche se le vie per giungervi sono piuttosto differenti. E verosimilmente non poteva essere diverso, dal momento che i punti di partenza e i relativi background sono diversi. Questa diversità, che in principio potrebbe rendere sospettosi, in realtà rappresenta esattamente la riuscita dell'intento del progetto e questo primo lavoro “congiunto” permette al lettore (il quale pazienterà per alcune ripetizioni) di avere sottomano un documento che tratta l'argomento da differenti punti di osservazione, sia in un'ottica puramente teorica che in un'ottica squisitamente pratica, in modo intelligente ed equidistante. Naturalmente, le argomentazioni degli ufficiali rientrano nella dottrina e non impegnano l'Amministrazione Finanziaria.

Roma, 15 giugno 2015

Giovanni Castellani
(Direttore Scientifico FNC)

Carlo Ricozzi
(Comandante Scuola Polizia Tributaria della GdF)



Documento del 15 giugno 2015

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

SEZIONE I

IMPOSTE INDIRETTE

Ripartizione dell'onere probatorio e detrazione IVA

L'argomento è trattato a cura di:

Par. 1 – *Francesco Ruis - Tenente Colonnello della Guardia di Finanza, frequentatore del 43° Corso Superiore di Polizia Tributaria.*

Par. 2 – *Simone Carunchio - Ricercatore area fiscale Fondazione Nazionale dei Commercialisti*



1. RIPARTIZIONE DELL'ONERE PROBATORIO E DETRAZIONE IVA

A cura di Francesco Ruis, Tenente Colonnello della Guardia di Finanza, frequentatore del 43° Corso Superiore di Polizia Tributaria.

1.1 Premessa

In linea generale, i principi dell'onere probatorio applicabili anche alle obbligazioni tributarie trovano il loro parametro normativo nell'art. 2697 del codice civile per il quale "chi vuole far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento". Pur collocandoci nel quadro di specialità che caratterizza il settore tributario, l'Amministrazione finanziaria non può "fuggire" dal suo ruolo di "attore sostanziale" in quanto portatrice di una pretesa formalizzata in un provvedimento amministrativo.

Ciò vuole dire che l'atto amministrativo dovrà essere motivato in relazione ai presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato; in altre parole, la produzione di un atto amministrativo che abbia la funzione di mera "*provocatio ad opponendum*" violerebbe il principio costituzionale di buon andamento e imparzialità (art. 97, Cost.) e il diritto a una buona amministrazione (art. 41, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea).

Stabilito il ruolo che compete all'Amministrazione, resta da stabilire **la selezione dei fatti** (profilo oggettivo) e **la profondità dell'elemento volitivo** attribuibili all'azione del contribuente, ossia la misura dell'onere probatorio che l'ente impositore è chiamato ad assolvere.

È evidente che, in via residuale o anche solo "preventiva", spetterà al contribuente provare i fatti impeditivi, modificativi o estintivi la pretesa erariale.

Il tema che qui ci occupa, documenti attestanti operazioni soggettivamente fittizie e riflessi sull'applicazione dell'IVA, ha visto un ciclico allineamento/disallineamento tra gli orientamenti assunti dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di legittimità.

Il tema centrale è costituito dalla **legittimità o meno dell'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta indiretta** da parte dell'acquirente in funzione del suo stato di consapevolezza della frode in essere.

La frode carosello all'IVA rappresenta un sistema ben più articolato del compimento di una mera operazione soggettivamente fittizia: essa sfrutta il regime transitorio dell'imposta (principio della tassazione nel Paese di destinazione) e si caratterizza anche per il ricorrere di un flusso cartolare della movimentazione di beni e servizi non corrispondenti a quello fisico e/o giuridico e può realizzarsi anche attraverso operazioni esistenti e senza l'avallo di tutti gli operatori commerciali coinvolti.

1.2 La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'U.E.

In via volutamente semplificativa, si può dire che i valori comunitari tutelati dalla Corte di Giustizia sono prioritariamente riconducibili alla protezione del mercato comune e della neutralità dell'imposizione, alla tutela dell'affidamento e della certezza del diritto nonché al rispetto del divieto di abuso della norma comunitaria e del



principio di proporzionalità. A questa prospettiva corrisponde una visione nazionale incentrata prevalentemente sul principio della capacità contributiva pur nel rispetto “incidentale” della legalità e della libera iniziativa economica. Questa duplicità di visuali ha, e non solo nel nostro settore d’interesse, dato linfa a disallineamenti giurisprudenziali non privi di conseguenze pratiche.

Nell’applicazione della Direttiva 2006/112/Ce la Corte europea si è sempre preoccupata di ribadire la prevalenza del profilo “sostanziale” su quello “formale” tanto sotto l’aspetto oggettivo quanto quello soggettivo; in altre parole, la mera indicazione in fattura dell’imposta corredata da tutti i previsti adempimenti formali è condizione necessaria ma non sufficiente per il legittimo esercizio della detrazione¹.

Nello specifico la Corte è stata chiamata a valutare l’ipotesi di indetraibilità in relazione a operazioni realmente effettuate ma la cui documentazione è emessa da un prestanome e, va aggiunto, in situazioni nelle quali i cessionari proclamano la loro buona fede. La rilevanza o meno dello stato soggettivo, sul solo piano obbligatorio, incide direttamente sull’onere probatorio che deve alimentare la pretesa fiscale.

Tradizionalmente, nella giurisprudenza della Corte lussemburghese, l’elemento psicologico ha assunto una funzione discriminante solo per il momento sanzionatorio poiché una sua rilevanza anche ai fini dell’indetraibilità dell’imposta avrebbe potuto pericolosamente incentivare le frodi.

L’anno del mutamento è il 2006,² momento in cui i giudici europei giunsero ad affermare che le operazioni che non siano di per sé inficiate da frodi e che soddisfino i requisiti per l’inclusione nel campo di applicazione dell’IVA devono essere assoggettate a imposta indipendentemente dalle fraudolenti intenzioni di un operatore diverso dal soggetto passivo (cessionario) intervenuto nella medesima catena di cessioni. Ciò è vero nella misura in cui il cessionario (titolare del diritto di detrazione) **non sapeva o non poteva sapere** dell’alterità soggettiva o della fittizietà di un’altra operazione, precedente o successiva alla transazione che lo riguarda. Per la Corte, cioè, si ammette la tendenziale legittima detraibilità dell’imposta, eccezion fatta per il caso dell’acquirente consapevole o colpevolmente non cosciente del suo concorso alla frode.

Nella causa Optigen, tra le operazioni oggetto di censura dell’Erario vi è il caso di un operatore che ha utilizzato un numero IVA abusivo ovvero a lui non appartenente; in tale controversia, l’amministrazione finanziaria ritiene illegittima la detrazione d’imposta anche se l’operatore che ne chiede l’esercizio “non era in alcun modo coinvolto nell’inadempimento o nell’abuso del numero IVA contestati all’altro operatore, e non aveva conoscenza di essi”. Ciò che rileva per l’Erario è la certificata disonestà fiscale del cedente e su questi fatti è incentrato il materiale probatorio presentato in giudizio e sugli stessi si regge la motivazione del provvedimento impositivo.

¹ Corte di Giustizia Ce, 13 dicembre 1989, C-342/87, in Racc., 4226.

² Corte di Giustizia Ce, sent. 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen, Fulcrum e Bond House*.



Detto che, in presenza di un ciclo di operazioni commerciali, ogni singola transazione deve essere apprezzata singolarmente e il giudizio non può essere automaticamente condizionato da eventi antecedenti o successivi, l'Amministrazione, per contestare l'indebita detrazione d'imposta, è chiamata a fornire elementi di prova sulla consapevolezza o colpevole incoscienza del cessionario.

Il principio secondo cui il diritto alla detrazione dell'IVA, afferente fatture soggettivamente inesistenti, non spetta solo quando il cessionario sia consapevole della natura soggettivamente inesistente dell'operazione intercorsa ovvero, usando la propria diligenza, avrebbe potuto ragionevolmente avvedersene (Corte Giust. UE, 6 settembre 2012, C-324/11) può, oggi, senz'altro considerarsi consolidato. Lungo questa logica il disconoscimento della detrazione d'imposta, ritenuta una deroga al principio generale della neutralità dell'IVA, attribuisce all'ente impositore la competenza di provare, anche per la via di presunzioni gravi, precise e concordanti, che il contribuente, utilizzatore delle fatture soggettivamente inesistenti, sia stato consapevole, o avrebbe potuto esserlo in base all'ordinaria diligenza dell'operatore economico (cfr. Corte Giust. UE, 21 giugno 2012, C-80/11 e C-142/11). Ciò vuol dire che ove l'accertamento non possa essere in tal senso motivato, il diritto alla detrazione dovrebbe essere riconosciuto, perché "l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (cfr. Corte di Giust. UE, 21 giugno 2012, C-80/11).

La giurisprudenza comunitaria, dunque, privilegia un sistema garantista del riconoscimento il diritto alla detrazione rispetto alla possibilità di prevedere meccanismi di contrasto oggettivo delle frodi.

Nella vertenza C-80/11 (sentenza del 21 giugno 2012), si affronta il caso di una società nei cui confronti l'Amministrazione riteneva illegittima la detrazione IVA con la motivazione che il soggetto passivo non si era assicurato che l'emittente della fattura avesse la qualità di soggetto passivo, disponesse dei beni in transazione e fosse, al pari, in grado di fornirli.

Secondo la Corte, gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di un'evasione devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti. Inoltre, le misure che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'art. 273 della Dir. n. 2006/112/UE, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi e quindi non possono essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto di detrazione e, pertanto, la neutralità dell'IVA, principio fondamentale del sistema comune dell'imposta generale sugli scambi.

È pur vero che, qualora sussistano indizi che portino a sospettare l'esistenza di irregolarità, un operatore diligente, secondo le circostanze del caso di specie, è tenuto ad assumere informazioni sull'operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o



servizi, al fine di testarne la sua affidabilità. Questo non significa però che l'Amministrazione possa pretendere, in via generale ed estesa, che il soggetto cessionario, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità a monte della sua transazione, effettui un controllo che possa essere in toto equiparato a un'indagine amministrativa.

Ciò vuol dire che non è esigibile dal contribuente una diligenza non misurata sugli ordinari canoni della prassi commerciale; sarebbe come trasferire *in toto* all'operatore la funzione ispettiva riservata alle autorità fiscali. Ciò nonostante la Corte del Lussemburgo attribuisce al contribuente un dovere di diligenza fiscale, un ruolo attivo nel dispositivo di contrasto delle frodi: non possono riconoscersi tutele all'operatore sprovveduto che non ha adottato le misure ragionevoli richieste da una normale *ratio* commerciale.

La posizione della Corte di Giustizia (tra le altre, le sentenze 6 dicembre 2012, causa C-285/11; 31 gennaio 2013, C-642/11) può considerarsi giunta a un approdo sicuro: il potere impositivo deve tener conto, sin dalla fase amministrativa, dell'ampiezza dello spettro probatorio che è chiamato ad assolvere. La buona fede dell'operatore è presunta e può essere incrinata e rimessa in gioco dall'Amministrazione finanziaria con l'indicazione di elementi probatori che oltre a dimostrare la fittizietà soggettiva della transazione mettano, quanto meno, in discussione la diligenza osservata dal cessionario.

In conclusione, i principi di diritto affermati dalla Corte lussemburghese sono così riassumibili:

- spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare che il soggetto passivo era o avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'esistenza di un'evasione;
- gli elementi di prova devono essere obiettivi e non possono ricondursi a connotazioni circa lo stato soggettivo del soggetto che fattura l'operazione (mancata presentazione di dichiarazioni o bilanci, omissione del versamento delle imposte, non disponibilità di magazzini o di personale sufficientemente adeguato); tali circostanze, afferenti ad elementi soggettivi del fornitore, non configurano elementi obiettivi di prova (eccezion fatta, ovviamente, per il caso di una evidente e manifesta inesistenza del fornitore);
- il contribuente non può essere gravato di una attività investigativa di "supplenza" dell'Amministrazione.

1.3 La giurisprudenza nazionale: l'orientamento della Corte di legittimità

La Corte di Cassazione, dopo impervio cammino, pare avere recepito i principi comunitari compiutamente enunciati dalla Corte di Giustizia UE, in materia di diritto alla detrazione dell'IVA in caso di contestazioni relative a utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti.

Come già accennato, se in sede comunitaria il punto di partenza è dato dalla generale detraibilità dell'imposta in nome del principio di neutralità, in ambito domestico la



nostra Corte di legittimità è stata chiamata a muoversi da un lido opposto, quello della generale indetraibilità dell'IVA versata a fronte di operazioni soggettivamente simulate.

Anche la Corte di legittimità tradizionalmente parte dall'assoluta convinzione che "l'elemento soggettivo della conoscenza della circostanza relativa alla illegalità o illiceità degli accordi esistenti tra le società variamente interessate alle vendite non viene in rilievo agli effetti del rapporto tributario" e che "l'infrazione fiscale si configura, infatti, per il solo fatto oggettivo che il contribuente, con il proprio comportamento, doloso o colposo che sia, abbia determinato il rischio per l'Amministrazione di non conseguire il pagamento dell'imposta effettivamente dovuta" (Cfr. Cassaz., sez.V, 5 giugno 2003, n. 8959). Si giunge ad affermare che ove pure il contribuente dimostrasse di non essere partecipe degli accordi fraudolenti "la circostanza sarebbe stata egualmente irrilevante agli effetti dell'iter decisionale della controversia fiscale".

Per la giurisprudenza di legittimità il dare rilievo agli stati soggettivi, in difetto di specifiche disposizioni di legge, determinerebbe, stante la complessità del meccanismo di compensazione dell'IVA, il mancato funzionamento del sistema impositivo e una clamorosa apertura alle frodi fiscali (cit. Cass. n. 8959).

Ancora nel 2011, (sentenza 21 gennaio, n.1364) i giudici di legittimità, pur prendendo atto dei principi comunitari della causa Optigen e riconoscendo la centralità dello stato soggettivo del destinatario, avallano un avviso di accertamento imperniato sulla presunzione di conoscenza e partecipazione dell'acquirente al meccanismo fraudolento messo in atto da altri soggetti. Tenuto conto che per le operazioni soggettivamente fittizie è dovuta l'IVA dal fornitore fittizio e risulta indetraibile l'IVA assolta dall'acquirente (Cass. n. 5719 del 2007) qualora l'Amministrazione riesca a fornire "validi elementi di prova per affermare che alcune fatture sono state emesse per operazioni inesistenti, è **onere del contribuente dimostrare** l'effettiva esistenza delle operazioni". Certo è che "l'Amministrazione non può limitarsi ad una generale ed apodittica non accettazione della documentazione del contribuente, essendo suo onere quello di indicare specificamente gli elementi, **anche indiziali**, sui quali si basa la contestazione". Il contribuente committente – cessionario ha il diritto di detrarre l'IVA se, indifferentemente dal pagamento dell'imposta, dimostra che non sapeva e non poteva sapere di partecipare a una operazione che si iscriveva in una frode all'imposta (Cass. 5 febbraio 2009, n. 2779; n. 8132, 11 aprile 2011).

È possibile, dunque, cogliere la profonda diversità di approccio del giudice nazionale che differentemente da quello comunitario – per il quale la caducazione del diritto di detrazione si configura per effetto della violazione del generale dovere di diligenza fiscale – riconduce la perdita della detrazione al divieto di scomputare il tributo corrisposto a soggetti diversi dal vero cedente. L'onere di diligenza viene così ad atteggiarsi quale semplice circostanza "esimente" e in mancanza di un atteggiamento attivo di rottura della catena fraudolenta, il cessionario si vedrà attribuito un concorso passivo nella frode. Il disallineamento tra le due giurisdizioni è emblematico nel punto



in cui il giudice interno (Cass. n. 19530/2011) ritiene che nelle frodi carosello il meccanismo criminale come concepito è tale da far “presumere la piena conoscenza della frode e la consapevole partecipazione all’accordo simulatorio del beneficiario finale”.

Il riavvicinamento degli orientamenti giurisprudenziali deve attendere il 2014 per assurgere a dato quasi incontestabile (cfr., tra le ultime, Cass., sez.V, sentenza 5 dicembre 2014, n. 25779).

In particolare, i giudici di legittimità sottolineano il differente atteggiarsi dell’onere probatorio a seconda che si tratti di un’operazione soggettivamente fittizia di tipo triangolare, non particolarmente sofisticata, o di una serie complessa di transazioni fittizie coordinate in una frode carosello. Per le prime l’onere probatorio può esaurirsi, vista l’immediatezza dei rapporti, nella prova che il soggetto interposto è, tra l’altro, privo di dotazione personale; per i casi più complessi, contraddistinti da una catena di passaggi in cui sono riscontrabili fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, con strumentali interposizioni anche di società “filtro”, occorrerà dimostrare non solo gli elementi di fatto caratterizzanti la frode (ovvero l’inesistenza di una autonoma struttura operativa del cedente, il mancato pagamento dell’IVA come modalità preordinata al conseguimento fraudolento di un utile da parte della c.d. cartiera, il divario di prezzo tra quelli praticati e quelli di mercato, la particolarità dei legami economici, personali e/o giuridici), ma anche **la consapevolezza da parte del cessionario**, e quindi, la sua connivenza nella frode, anche attraverso presunzioni semplici purché munite dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Non va dimenticato che la realizzazione di una frode carosello non necessariamente deve implicare il compimento di operazioni inesistenti o il coinvolgimento del cessionario finale; in questo caso, fuori dal nostro tema, per completezza, va rilevato che la legittimità della detrazione IVA sarebbe ancorata esclusivamente alla buona fede del cliente non venendo in gioco profili di inesistenza.

Tuttavia quest’ultimo dato ha avuto l’effetto di attrarre l’attenzione dei giudici di legittimità sul solo elemento della consapevolezza della frode altrui; quest’ultimo ha assunto la dote di requisito autosufficiente per l’ammissione della detrazione d’imposta consentendo agli operatori del diritto di fuggire dalla multiforme categoria dell’inesistenza e di uniformare le contestazioni per le operazioni simulate soggettive e le frodi all’IVA.

1.4 Considerazioni conclusive

Il percorso intrapreso dal giudice nazionale di “recepimento” dei principi di diritto elaborati dalla Corte di Giustizia deve ritenersi senz’altro avanzato ma non può ancora essere dichiarato ultimato.

Da un lato, le pronunce richiamate tradiscono un malcelato tentativo di perpetuare un *favor* (probatorio) per il Fisco chiamato a un onere dimostrativo più esteso, comprensivo del *consilium fraudis* e della obiettività degli elementi presupposto, solo



per gli schemi simulatori più complessi. Infatti, nelle ipotesi di semplici simulazioni soggettive coinvolgenti tre soggetti (fornitore, interposto e cliente), l'inconsapevolezza del cessionario è qualificata "caso di scuola" e l'azione amministrativa di accertamento potrà centrarsi quasi esclusivamente sull'inesistenza della transazione.

Dall'altro lato bisogna sottolineare come l'avvicinamento degli orientamenti, specie ai fini del contrasto delle frodi all'IVA, rilancia forte il tema della cooperazione amministrativa e il pronunciato bisogno di "capitalizzare" gli strumenti investigativi sovranazionali concepiti dal Regolamento n. 904/2010. Infatti, le amministrazioni nazionali sono chiamate non più ad accontentarsi della visione limitata del fenomeno che si manifesta in ambito domestico – dove spesso si concentra solo la parte finale del ciclo delle transazioni – ma sono sempre più obbligate ad apprezzare lo stato di inconsapevolezza del cessionario nel coinvolgimento illecito. Questo renderà, di fatto, indispensabile ricostruire, il più diffusamente possibile, l'intera catena fraudolenta tentando di rintracciare gli elementi soggettivi di connessione criminale. A tal fine i controlli simultanei e le partecipazioni a indagini amministrative in altri Stati membri³ possono rappresentare delle metodologie decisive per l'acquisizione di quel materiale probatorio ormai pacificamente richiesto dai giudici comunitario e nazionale.

³ La Commissione "si augura" che questi strumenti vengano utilizzati più frequentemente (Relazione Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, COM 2014 71 final).



2. RIPARTIZIONE DELL'ONERE PROBATORIO E DETRAZIONE IVA

A cura di Simone Carunchio, Dottore di Ricerca in formazione del diritto europeo, Ricercatore area fiscale Fondazione Nazionale dei Commercialisti

2.1 Premessa

Per quanto qui interessa - vale a dire la ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, nell'ambito tributario italiano, per quanto concerne le cosiddette operazioni IVA soggettivamente inesistenti -, tralasciando gli aspetti sanzionatori, sia amministrativi che penali,⁴ tra le prime conseguenze derivanti dalla contestazione delle fatture false si hanno quelle dell'applicazione dell'art. 21, in particolare del suo comma 7, e, in caso di frode, dell'art. 60-bis, del d.P.R. n. 633/1972 (di seguito D.IVA).

Il primo articolo, al relativo comma indicato, così recita: "Se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".

L'art. 60-bis in tal modo dispone: "1. Con decreto⁵ 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

⁴ Le conseguenze sanzionatorie previste sono innumerevoli. In prospettiva penale, sono le seguenti: I) D. Lgs. n. 74/2000, art. 8: Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; II) D. Lgs. n. 74/2000, art. 10-ter: Omesso versamento di Iva; III) D. Lgs. n. 74/2000, art. 2: Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti; IV) D. Lgs. n. 74/2000, art. 10-quater: Indebita compensazione. Se i primi due reati sono contestati normalmente a carico del soggetto inesistente, i seguenti due sono normalmente a carico dell'acquirente. Si applica anche la confisca per equivalente ex Legge n. 244/2007, art. 1, comma 143; e ex Legge n. 146/2006, art. 11. Sempre in campo penale si discute se possano essere applicate le seguenti norme, soprattutto nel caso di 'frodi carosello': C. P., art. 416: associazione per delinquere; e art. 640, comma 2, n. 1): truffa ai danni dello Stato. In prospettiva amministrativa le sanzioni che interessano sono quelle previste nel D. Lgs. n. 471/1997, art. 6: Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni; e art. 5: Violazioni relative alla dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto e ai rimborsi. I rapporti tra i due ambiti, come noto, sono regolati secondo il principio di specialità previsto nell'art. 19 del D. Lgs. n. 74/2000, in base al quale, se un fatto è punito sia con una sanzione penale che con una sanzione amministrativa, si applicherà quella penale in quanto speciale rispetto alle altre.

⁵ D. M. 22 dicembre 2005. Le categorie di beni sono le seguenti: a) autoveicoli, motoveicoli e rimorchi; b) prodotti di telefonia e loro accessori; c) personal computer, componenti ed accessori; d) animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche; d-bis) pneumatici nuovi, di gomma; pneumatici rigenerati o usati, di gomma; gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici o protettori (flaps), di gomma.



stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge o che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta".

Un'ulteriore conseguenza della contestazione di fatture false riferibili a operazioni soggettivamente inesistenti è il disconoscimento, da parte dell'Amministrazione, della detrazione eventualmente effettuata dal cessionario, in quanto tali operazioni, essendo inesistenti, non possono generare il funzionamento del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto ed in particolare viene contestato il diritto a detrazione. Come più oltre si specificherà, le maggiori questioni attengono proprio a questo diritto alla detrazione⁶ e alla sua contestazione. È su questo tema infatti che sarà possibile confrontare la posizione della giurisprudenza nazionale italiana con quella europea, in particolare in merito all'inversione dell'onere probatorio.

Per inquadrare nel miglior modo possibile la ripartizione dell'onere probatorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente in merito alla contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti e in merito alle 'frodi carosello', si reputa necessario inquadrare brevemente tale tematica dell'onere probatorio nei suoi aspetti più generali, come prevista nell'ordinamento italiano (tema non riscontrabile nell'ordinamento unionale perché al di fuori della sua competenza).

Dal momento che lo smascheramento di tali operazioni inesistenti avviene attraverso la contestazione di documenti contabili, in particolare delle fatture che attestano, falsamente, l'esistenza dell'operazione e/o del soggetto che opera, o, meglio, attestano, per quanto qui interessa, l'esistenza di un soggetto inesistente - elemento centrale per la sussistenza di un'operazione rientrante nel campo dell'imposta sul valore aggiunto, oltre l'elemento oggettivo e l'elemento territoriale -; occorre in prima istanza domandarsi quale sia il valore probatorio (l'efficacia probatoria) di una fattura, a mente del principio della cartolarità del procedimento e del processo tributario, in modo da individuare quali siano, conseguentemente, gli elementi che l'Amministrazione deve produrre per contestare le fatture e provocare in tale maniera l'inversione dell'onere probatorio.

Per individuare l'efficacia probatoria di una fattura (la quale dà prova sia dell'operazione, comprendendo in tale nozione anche i soggetti coinvolti, sia dei rapporti creditizi e debitori che ne derivano), occorre domandarsi della natura di tale documento. Come noto la fattura, che non è definita espressamente nel testo normativo all'art. 21 del D. IVA, è il documento centrale per il corretto funzionamento del sistema di rivalsa e detrazione dell'imposta sul valore aggiunto; essa è un atto giuridico recettizio a formazione unilaterale e rappresenta una dichiarazione di scienza e presupposto dell'imposizione tributaria. "È fuori dubbio che non si possa ritenere la

⁶ Cfr., tra le altre (Cass. n. 14337/2002, n. 12353/2005, n. 20968/2008), Cass. n. 10505/2008: "Il contribuente non è ammesso a fruire della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta sugli acquisti in presenza di operazioni delle quali sia contestata l'esistenza e la corretta identificazione del soggetto cedente".



fattura un atto con valore probatorio assoluto in relazione all'esistenza del credito in essa indicato".⁷ Dunque la fattura ha un valore probatorio relativo.

Questa relatività si manifesta già nella fase di accertamento dell'Amministrazione finanziaria. A seguito di indagini bancarie, accertamenti analitici e induttivi,⁸ è infatti possibile contestare la veridicità della fattura.

Orbene, è evidente che la fattura falsa, indicante dunque un'operazione che non si è realizzata (inesistenza oggettiva) o non si è verificata (inesistenza soggettiva), può far riferimento alle più diverse fattispecie (si evidenzia che per ognuna di esse si potrebbe verificare una sovrapposizione di inesistenza oggettiva e di inesistenza soggettiva). Tentando di categorizzare queste evenienze, è possibile affermare che una prima ricorre quando un soggetto ha necessità di far uscire ricchezza dall'impresa e redige (o fa redigere ed emettere) delle fatture fittizie che egli stesso utilizzerà, le quali potrebbero indicare come fornitore uno completamente inventato ovvero un'agente reale (i quali potrebbero essere in accordo come anche no – e da ciò dipende il diritto a detrazione del cliente, come più oltre si esplicherà). Una seconda fattispecie ricorre quando cliente e fornitore si accordano per una sovrapposizione (inesistenza parziale). Sia nella prima che nella seconda fattispecie il comportamento degli agenti mira in particolare a creare costi fittizi in capo al cliente. Una terza fattispecie è invece indirizzata specificamente all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto. Si tratta delle famose 'frodi carosello'⁹, che ricorrono decisamente più spesso nella pratica rispetto alle altre due fattispecie perché con esse si evitano, se tale è la costruzione dell'intento fraudolento, rapporti tra il fornitore e il cliente, i quali, appunto, potrebbero essere in accordo tra loro come anche non esserlo. Da ciò scaturisce la problematica della legittima detrazione dell'imposta da parte del cliente e della sua relativa buona fede. L'analisi che segue prenderà in considerazione solo la prima e la terza ipotesi.

Queste distinzioni, che all'apparenza potrebbero risultare astratte e oziose, in realtà sono di estrema importanza perché fanno variare, almeno nell'attuale ordinamento

⁷ Logozzo, *Sub art. 21*, in Marongiu (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo 4: imposta sul valore aggiunto e imposte sui trasferimenti*, Padova 2011.

⁸ Cfr. Agenzia delle entrate, *Circolare 271/E/1997* e *Circolare 25/E/2014*.

⁹ Nella sentenza della Corte di Giustizia Europea relativa alle cause C-354/03, C-355/03 e C-484/03 del 2006 è possibile rinvenire una definizione di 'frode carosello': "Una società (A) stabilita in uno Stato membro vende determinate merci ad una società (B) stabilita in un secondo Stato membro. - La società B, che è l'operatore inadempiente o che utilizza un numero IVA abusivo, rivende questi beni sottocosto ad una società intermediaria (C), stabilita in questo secondo Stato membro. Le vendite ulteriori possono così essere fatte con profitto. La società B è debitrice dell'IVA sull'acquisto dei detti beni, ma, avendo utilizzato i medesimi beni per operazioni imponibili, beneficia anch'essa del diritto di dedurre la detta IVA in quanto tassa a monte. Per contro, essa è debitrice dell'imposta fatturata a valle alla società C, ma scompare prima di versarne l'importo all'Erario. - La società C rivende a sua volta le merci di cui trattasi ad un'altra società intermediaria (D) nel secondo Stato membro, che versa l'IVA fatturata a valle all'Erario dopo aver dedotto da essa l'IVA pagata a monte, e così di seguito, fino a che una società, nel secondo Stato membro, esporta questi beni verso un altro Stato membro. La detta esportazione è esente dall'IVA, ma la società esportatrice ha nondimeno il diritto di chiedere il rimborso dell'IVA pagata a monte sull'acquisto delle dette merci. Quando l'acquirente è la società A, si tratta di una vera frode di tipo «carosello». - Il procedimento può essere ripetuto".



italiano, la prospettiva della contestazione e dunque degli elementi da provare. Infatti - anticipando -, se dall'Amministrazione vengono contestate operazioni soggettivamente inesistenti 'pure' (le prime di cui sopra), allora il tema è quello della volontà simulatoria dei soggetti: l'Amministrazione deve provare l'inesistenza dell'operazione e il contribuente/cliente la sua propria inconsapevolezza che il fornitore fosse fittizio; mentre se si tratta di 'frode carosello', mantenendo la prospettiva del cliente, ciò che deve (dovrebbe - ma è appunto questa la questione controversa) essere provato dall'amministrazione è, ovviamente, come nel primo caso, l'inesistenza dell'operazione rappresentata in fattura¹⁰ e, in più rispetto alla fattispecie precedente, la consapevolezza del contribuente della partecipazione alla frode, in modo da poter rettamente negare il diritto alla detrazione o meno. Ne consegue dunque un diverso riparto dell'onere della prova a seconda della fattispecie. Ed inoltre ne conseguiva che all'Amministrazione conveniva sempre contestare un'operazione inesistente perché, anticipando, la giurisprudenza di legittimità, in maggioranza, affermava che per tale contestazione è sufficiente una prova indiziaria; mentre per la contestazione di una frode è necessaria una prova piena; attualmente tale distinzione non è più praticabile perché la giurisprudenza si è attestata sulla sufficienza della prova indiziaria in entrambi i casi.¹¹ In ogni caso la bipartizione, indipendentemente dalla qualificazione dell'operazione contestata, tra prova in ordine all'esistenza dell'operazione e prova in ordine alla buona fede del cliente deve essere mantenuta presente. Anzi, si può affermare che proprio questa è la distinzione che non sempre è chiara agli interpreti.

Questi ultimi,¹² infatti, hanno preferito più che altro occuparsi degli elementi di prova (dei mezzi di prova), sempre più cristallizzando l'individuazione di elementi specifici che devono essere forniti dall'Amministrazione per poter contestare la correttezza e la validità delle fatture, in modo da poter dimostrare e la frode (e la eventuale partecipazione ad essa del cliente) e l'inesistenza dell'operazione sotto il profilo soggettivo. Di seguito un elenco generalizzato: I) anomalia dei prezzi praticati rispetto ai prezzi di mercato, II) anomalie esteriori del fornitore (i dati alla camera di commercio non collimano, non sono presenti strutture idonee allo svolgimento dell'attività, ecc.). Queste categorie specifiche sono valide sia per quanto riguarda cessioni di beni che prestazioni di servizi.

Questi elementi, atti a contestare l'esistenza di un'operazione, possono essere prodotti dall'Amministrazione attraverso indizi e presunzioni; anzi, normalmente, saranno queste ultime quelle invocate dall'Amministrazione a sostegno della propria

¹⁰ Si rimarca che non è detto che la 'frode carosello' rientri nell'ambito di un'operazione inesistente (sia soggettivamente che oggettivamente) perché la frode può essere perpetrata indipendentemente dall'esistenza o meno dell'operazione.

¹¹ Cfr. Cass. n. 735/2010; Cass. n. 27574/2008; Cass. n. 1950/2007; contra Cass. n. 15741/2012 e n. 23560/2012, in cui, invece, è previsto che in entrambi i casi sia sufficiente una prova indiziaria.

¹² Cfr., per la giurisprudenza, Cass. n. 15741/2012 e n. 25779/2014; mentre per la dottrina: Toma, *La frode carosello nell'IVA*, in *Diritto e pratica tributaria* n. 3 e 6/2010 e 4/2011.



contestazione, spesso avvalorate, appunto, da prove indiziarie.¹³ Come noto, benché nell'ordinamento viga il principio del libero convincimento del giudice, una gerarchia degli elementi di prova è comunque prevista: La presunzione legale è regolata dall'art. 2728 del codice civile. La presunzione semplice dall'art. 2729. Esse si distinguono in ordine al modo di insorgenza: la presunzione semplice deve provare il fatto sul quale essa si fonda, e il relativo onere grava su colui che intende trarne vantaggi; la presunzione legale è invece basata su un fatto che viene dato per certo dalla legge. Graverà quindi sull'altra parte l'onere di provare che quella presunzione non può essere riferita a quel determinato fatto.¹⁴ Per ciò che qui interessa, la presunzione legale (la quale può a sua volta essere distinta in assoluta e relativa) non rientra in discussione perché nessuna norma, in ordine alle fatture false, prevede tali tipi di prove indirette. Per quanto concerne le presunzioni semplici si rimarca che esse devono essere dotate dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.¹⁵ Inoltre in diritto tributario è possibile trattare anche di presunzioni 'semplicissime' o 'supersemplici';¹⁶ esse non sono vere e proprie presunzioni (non devono rispettare i requisiti summenzionati) in quanto non concernono un fatto ma un valore. Che queste ultime possano rientrare tra gli elementi a sostegno della contestazione del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto pagata sugli acquisti in caso di contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti, è ribadito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 25779/2014.¹⁷ In realtà questa impostazione non appare condivisibile in quanto la contestazione del diritto a detrazione, così com'è legata alla dimostrazione della malafede o buona fede del contribuente, deve essere interpretata come una conseguenza parasanzionatoria, derivante dalla contestazione di fatture false e di operazioni soggettivamente inesistenti, e dunque essa deve essere corroborata da presunzioni semplici, esattamente come avviene in ambito sanzionatorio.¹⁸

Sicché, alla conclusione dell'accertamento, questa è la situazione di confronto tra le parti: il contribuente ha a disposizione la sua documentazione contabile, che rappresenta

¹³ Le presunzioni sono definite nel codice civile all'art. 2727: "Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato".

¹⁴ Cfr. Cissello, Saggese, *Contenzioso tributario*, IPSOA, Milano 2013, pag. 293 e ss.; Falcone, *Cass., Sez. trib., n. 17572 del 29 luglio 2009 – l'onere della prova nelle fatture false*, in *il fisco* n. 33/2009.

¹⁵ Gravi: tali da attribuire alla conclusione un carattere di assoluta certezza; precisi: non equivoci, nel senso che, pur non escludendo in astratto altre possibilità, sono tali per cui la conseguenza più probabile è quella indicata dalla presunzione; concordanti: convergenti verso la dimostrazione del fatto che si vuole provare. Cfr. Fusconi, *Sulle fatture false basta la presunzione semplice*, in *La lente sul fisco, Fatto e diritto* n. 11/2015.

¹⁶ Cfr. Tesauro, *La prova nel processo tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LIX, 1, I, 2000, p. 73 e ss.

¹⁷ "Va innanzitutto precisato che, anche nel processo tributario, il materiale probatorio sottoposto alla valutazione del giudice di merito può consistere tanto in elementi indiziari privi delle caratteristiche di cui all'art. 2729 cod. civ. ... quanto in vere e proprie presunzioni semplici ... secondo il discrezionale apprezzamento del giudice, non esistendo una gerarchia di efficacia delle prove nel nostro ordinamento, fondato sul principio del libero convincimento del giudice".

¹⁸ Sia in ambito amministrativo che penale, infatti, vige il principio di colpevolezza: D. Lgs. n. 472/1997, art. 5; C. P. P., art. 192.



una prova relativa dell'operazione sottostante, la quale, attraverso presunzioni e indizi, è contestata dall'Amministrazione finanziaria, attraverso prove o presunzioni semplici. Nel prosieguo si indicheranno alcuni principi generali dell'ordinamento in ordine all'onere probatorio, per poi calarli nella fattispecie della falsa fatturazione sotto il profilo soggettivo, avendo riguardo in particolare al diritto alla detrazione.

Orbene, per quanto attiene all'onere della prova in giudizio, e alla relativa inversione, fondamentale è l'art. 2697 del codice civile: "Chi vuol fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento. Chi eccepisce l'inefficacia di tali fatti ovvero eccepisce che il diritto si è modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda".¹⁹

Di tutta evidenza è che in questo specifico caso delle operazioni inesistenti la prova che deve fornire l'Amministrazione (la quale, benché chiamata in giudizio dal contribuente, rimane attore sostanziale del processo) è una prova negativa, certamente di più difficile esperimento di una prova positiva, almeno per quanto concerne l'aspetto oggettivo (o, per meglio dire: soggettivo materiale, dal momento che ciò che è in questione è l'esistenza del soggetto che emette la fattura), sia nel caso di 'frode carosello' che non.²⁰ Mentre, per quanto concerne l'aspetto soggettivo (da intendersi nel senso della volontà dell'agente), nel caso di 'frode carosello' deve provare, inoltre, anche la consapevolezza del cliente della partecipazione alla frode medesima,²¹ almeno per via induttiva a partire da elementi oggettivi.

¹⁹ Questa norma è applicabile nell'ambito del contenzioso tributario – la normativa al proposito non contempla il tema della prova - in quanto le norme civilistiche, contenute nel titolo secondo del libro sesto, sono considerate norme di diritto comune. Cfr. Tesaurò, *La prova nel processo tributario*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LIX, 1, I, p. 73, 2000.

²⁰ L'evenienza che debba essere provato un 'fatto negativo' non influisce sul riparto dell'onere probatorio. Cfr., tra le altre (Cass. nn. 5427/2002, 18487/2003, 23229/2004), Cass. n. 384/2007: "L'onere probatorio gravante, a norma dell'art. 2697 del codice civile, su chi intende far valere in giudizio un diritto ... non subisce deroga neanche quando abbia ad oggetto 'fatti negativi', in quanto la negatività dei fatti oggetto della prova non esclude né inverte il relativo onere ... tuttavia non essendo possibile la materiale dimostrazione di un fatto non avvenuto, la relativa prova può essere data mediante dimostrazione di un fatto positivo contrario, o anche mediante presunzioni dalle quali possa desumersi il fatto negativo".

²¹ Tutti questi elementi devono risultare già dalla motivazione dell'atto di accertamento: L. n. 241/1990, art. 3; D. Lgs. n. 472/1997, art. 16, comma 2; D. P. R. n. 600/1973, art. 42; L. n. 212/2000, art. 7. In realtà occorre evidenziare che le prime due norme sono più 'complete' delle ultime due, in quanto in esse prime è previsto che nell'atto amministrativo debbano essere indicate le risultanze istruttorie; previsione che non compare nelle altre. Dell'attenzione da porre nella motivazione ne è consapevole anche l'amministrazione finanziaria, la quale nella già citata e risalente *Circolare 271/E/1997* richiamava che nel campo dell'accertamento delle operazioni soggettivamente inesistenti due sono le problematiche principali: quella legislativa, per quanto attiene all'individuazione dell'inquadramento giuridico della fattispecie (che nel caso delle 'frodi carosello' è ricollegabile all'abuso del diritto, mentre per quanto concerne la falsa fatturazione no); e quella, appunto, concernente la prova (presunzioni e indizi) che deve essere grave precisa e concordante. In ogni caso la motivazione dell'avviso di accertamento può anche essere per relationem (cfr., tra le altre, Cass. n. 12353/2005).



2.2 La giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'U. E.

Se sono dunque queste le previsioni in seno all'ordinamento nazionale, tali norme devono essere messe in relazione alla giurisprudenza europea e all'applicazione che ne fa la Corte di Cassazione. Oltre a rimarcare, anticipando le conclusioni, che fra la giurisprudenza nazionale e quella europea non è attualmente possibile ravvisare significative differenze, per quanto concerne la posizione della Corte di Giustizia non si può non constatare una certa evoluzione in materia.

Dalla sentenza *Genius Holding*, relativa alla causa C-342/87, del 1989, che non concerne una frode ma esclusivamente una errata fatturazione, uno degli elementi più importanti che è possibile estrapolarne, in merito al tema in questione, è la statuizione del principio per cui il diritto a detrazione non è riconosciuto solo perché l'imposta è indicata in fattura (e l'ammontare sia stato eventualmente corrisposto);²² precisa la Corte, infatti, "che questo diritto viene meno nel caso di ogni imposta che non corrisponda ad un'operazione determinata". Oltre ad evidenziare, dunque, il collegamento che la Corte prevede tra la forma (il principio di cartolarità che vige nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto) e la sostanza (la sottostante operazione commerciale), ciò che si ritiene utile dedurre dal testo della sentenza è che, implicitamente, la Corte riconosce alla fattura un valore probatorio relativo.²³ Tale valore probatorio, come detto, è esattamente quello che viene riconosciuto alla fattura anche a livello nazionale italiano. Inoltre, altro elemento importantissimo è che in questi casi di fatture fittizie per errata e falsa fatturazione, ogni Stato può prevedere un procedimento di rettifica il quale, se interviene prima del realizzarsi di perdite erariali, può essere effettuato indipendentemente dalla buona o dalla cattiva fede dei contribuenti, in onore e nel rispetto del principio di neutralità che deve permeare il sistema di funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto.²⁴

Nella sentenza *Optigen*, relativa alle cause riunite C-354/03, C-355/03, C-484/03, del 2006, la Corte di Giustizia si occupa, diversamente che nella sentenza prima citata, di 'frode carosello'. Dopo aver chiarito che non può rientrare tra i compiti dell'Amministrazione fiscale quello di indagare sulla volontà del soggetto passivo né di indagare sulle intenzioni di un operatore diverso da quest'ultimo, in quanto ciò sarebbe contrario agli scopi del sistema comune IVA, la Corte statuisce il principio per cui "Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'imposta sul

²² Occorre precisare che, al di fuori dei casi di frode, se l'ammontare è stato effettivamente corrisposto allo Stato, l'amministrazione non può negarne il rimborso se ne ha disconosciuto il diritto a detrazione, in onore del principio di neutralità (sentenza *GST*, relativa alla causa C-111/14, del 2015).

²³ La relatività del valore probatorio della fattura è confermato dalla relatività del valore probatorio che, nell'ambito di una operazione intracomunitaria esente, in caso di contestazione dell'esenzione, ha la dichiarazione dell'acquirente di essere entrato nella disponibilità delle cose. Nella sentenza *Teleos* del 2007, relativa alla causa C-409/04, così la Corte di Giustizia statuisce: "anche se la presentazione da parte dell'acquirente di una dichiarazione fiscale relativa all'acquisto intracomunitario può costituire un indizio del trasferimento effettivo dei beni fuori dello stato membro di cessione, una dichiarazione siffatta non riveste tuttavia un significato determinante ai fini della prova di una cessione intracomunitaria esentata".

²⁴ Principio successivamente confermato nella sentenza *Schmeink*, relativa alla causa C-454/98, del 2000.



valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia viziata da frode all'imposta sul valore aggiunto". Si può desumere da questo documento che, se all'operatore in buona fede, che abbia corrisposto l'imposta da pagarsi sugli acquisti al suo fornitore, non può essere negato il diritto a detrazione, nello stesso tempo sembrerebbe gravare sull'operatore l'onere di provare, appunto, questa sua buona fede: l'Amministrazione infatti, come detto, deve disinteressarsi degli aspetti psicologici (intenzioni e volontà) dell'operare del soggetto passivo, attenendosi al contrario esclusivamente a elementi oggettivi (dai quali elementi deve risultare, affinché possa disconoscersi il diritto a detrazione, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe potuto sapere di partecipare a una frode all'imposta sul valore aggiunto, ossia: dai quali sia possibile dedurre la sua malafede).

Questa ricostruzione della posizione della Corte di Giustizia appare confermata dalla sentenza Axel Kittel, relativa alle cause C-439/04 e C-440/04, del 2006. In questo documento, infatti, così è possibile leggere: "Se l'Amministrazione tributaria accerta che il diritto alla detrazione è stato esercitato in modo fraudolento, può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso degli importi detratti ... e spetta al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo". Appare, da tali assunti, che la Corte in realtà non si sbilancia in ordine all'inversione e al riparto dell'onere della prova: il tenore letterale infatti, così impersonale, e la previsione che debba essere il giudice nazionale a negare o accordare il diritto a detrazione, non permettono di concludere alcunché in ordine a tale questione. Occorre rimarcare, anzi, che la Corte di Giustizia nemmeno potrebbe, in effetti, pronunciarsi sull'onere della prova e il conseguente riparto probatorio. Di questa intrinseca impossibilità dell'agire della Corte ve n'è traccia nella sentenza Stroy Trans, relativa alla causa C-642/11, del 2013: "Orbene, come emerge dalla decisione di rinvio, nel procedimento principale l'Amministrazione tributaria ha dedotto l'assenza di una cessione imponibile in particolare dal fatto che il fornitore o i fornitori di quest'ultimo non hanno presentato tutti i documenti richiesti nel corso di una verifica fiscale. Poiché la ricorrente contesta tale conclusione, spetta al giudice nazionale verificarla, effettuando, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova [sott. mia], una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto relativi al procedimento principale (v., per analogia, sentenze del settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 53, e del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 32) ... Pertanto spetta alle autorità e ai giudici nazionali rifiutare il beneficio del diritto alla detrazione se viene dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente".²⁵ La

²⁵ Di questo disagio della Corte nel pronunciarsi in merito all'onere della prova e alla relativa inversione, ve n'è traccia, inoltre, già nella sentenza Twoh del 2007, relativa alla causa C-184/05, in cui, seppur



Corte, quindi, sembra dare per presupposto che, in sede di giudizio, gli elementi di valutazione siano stati prodotti, senza però specificare da chi. O meglio: la Corte dà per presupposto che sia l'Amministrazione a provare che l'operazione era inesistente (l'aspetto oggettivo) e solo da tali elementi, ma senza entrare nel merito psicologico della condotta, può disconoscere il diritto a detrazione. Si ritiene, dunque, lo si ripete, che debba essere il contribuente, di conseguenza, a dimostrare la sua buona fede, ossia la sua diligenza nell'essere accorto per non incappare in frodi, e dunque che debba essere l'Amministrazione a provare la sua malafede. A chi spetti il primo "passo" deve essere determinato dalle normative nazionali. È evidente in ogni caso l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia rispetto alla sentenza *Optigen* precedentemente richiamata.²⁶

Ma quali sono questi elementi oggettivi (i quali devono risultare dalla motivazione dell'atto di accertamento) che possano far presumere che il contribuente che ha detratto l'imposta sul valore aggiunto lo abbia fatto fraudolentemente, e vale a dire che lo abbia fatto benché consapevole del comportamento illecito della sua controparte? La Corte di Giustizia, in alcune sentenze concernenti le operazioni inesistenti (e il relativo divieto di detrazione), sembra assumere una posizione ben precisa, ferma ed equilibrata: non indica quali siano gli elementi, ma quali elementi siano necessari ma non sufficienti per contestare il diritto a detrazione. In altri termini, la Corte indica gli elementi indiziari che non possono far presumere, se considerati isolatamente, la partecipazione del 'cliente' alla frode: affinché tali elementi indiziari possano assurgere a prova è necessario che siano accompagnati da altri elementi ulteriori.

Occorre in primo luogo evidenziare, nella trattazione di questi elementi, che le indicazioni al proposito sono contenute in sentenze che non concernono esclusivamente operazioni soggettivamente inesistenti o 'frodi carosello'; si tratta infatti di sentenze che non distinguono queste fattispecie perché trattano della falsa fatturazione in generale, la quale è dalla Corte di Giustizia interpretata in ogni caso come un abuso del diritto. Nella sentenza *Mahagében*, relativa alle cause C-80/11 e C-142/11, del 2012, è chiaramente espresso che la detrazione non può essere disconosciuta sulla base di irregolarità commesse dall'emittente della fattura; sempreché non venga dimostrata la malafede del

trattando di cessioni intracomunitarie esenti e della posizione del fornitore e non del cliente, la competenza in ordine a tale argomento è riconosciuta alla Commissione delle Comunità europee: "Occorre considerare al riguardo che, come fondatamente ha fatto valere la Commissione delle Comunità europee, il principio secondo cui l'onere della prova del diritto di fruire di una deroga o di un'esenzione fiscale spetta a colui che chiede di fruire di un diritto siffatto si colloca nei limiti imposti dal diritto comunitario. Pertanto ... spetta al fornitore di beni di produrre la prova che siano soddisfatte le condizioni per l'esenzione". È evidente che la fattispecie di cui si occupa questa sentenza è ben diversa di quella oggetto di analisi nel testo, ma i principi espressi sembrerebbero applicabili anche ai casi in questione.

²⁶ Tale impostazione è stata in ultimo recentemente confermata dalla sentenza *Italmoda*, relativa alle cause C-131/13, C-163/13 e C-164/13, del 2014. In tale sentenza viene inoltre specificato che, dimostrata l'inesistenza delle operazioni e la malafede del soggetto passivo, il diritto a detrazione (che la Corte, lo sia detto per inciso, definisce un "beneficio") può essere disconosciuto "anche in assenza di disposizioni di diritto nazionale che prevedano un siffatto diniego", in quanto legato ad ipotesi di abuso o frode e dunque contrario a principi generali dell'ordinamento unionale.



soggetto passivo (ossia il non rispetto della elementare diligenza nella conduzione degli affari), il quale, in ogni caso, non può assumersi i compiti di controllore che spettano all'Amministrazione (quali accertarsi che la controparte sia effettivamente un 'soggetto IVA', che tale soggetto disponga delle cose di cui si tratta, che fosse in grado di fornirle e che abbia soddisfatto agli obblighi formali e sostanziali previsti dalla 'normativa IVA' – elementi, tutti questi, che possono essere viceversa accertati dall'Amministrazione per provare l'inesistenza di certe operazioni ma che, appunto, non giustificano il disconoscimento della detrazione). Nella sentenza Tòth, relativa alla causa C-324/11, del 2012, le irregolarità dell'emittente la fattura, che non permettono di negare il diritto alla detrazione della controparte, sono state dalla Corte specificate: revoca della licenza di imprenditore abituale e mancata dichiarazione dei lavoratori alle sue dipendenze. Inoltre viene nuovamente ribadito che colui che riceve la fattura non può sostituirsi all'Amministrazione per quanto concerne i compiti di controllo e che "il diritto a detrazione può essere negato soltanto qualora l'Amministrazione finanziaria abbia accertato, alla luce di elementi obiettivi, che il destinatario della fattura sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una frode commessa da detto emittente oppure da un altro operatore intervenuto a monte della catena delle prestazioni".

2.3 La giurisprudenza nazionale: l'orientamento della Corte di legittimità

Dal momento che si sono finora chiariti i principi legislativi italiani in merito all'onere probatorio e alle presunzioni, e si è chiarita la posizione della Corte di Giustizia, le cui pronunce, dal momento che sono interpretative, sono direttamente applicabili in tutti gli ordinamenti dell'Unione,²⁷ si esporrà di seguito il percorso interpretativo della Corte di Cassazione.

Un buon punto di partenza per esporre tale percorso, è rappresentato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 21953/2007. Con questo documento i giudici supremi hanno chiarito che in tema di onere della prova in ordine all'esistenza o meno delle operazioni, non si è mai verificata alcuna contraddizione nella posizione interpretativa della Corte, a discapito di una serie di voci che tale contraddizione denunciavano.²⁸ Si è sempre sostenuto, infatti, affermano i giudici, che "nella ipotesi di fatture che l'Amministrazione ritenga relative ad operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'Amministrazione ... provare che l'operazione commerciale ... non è stata mai posta in essere ... Simile tesi è

²⁷ Cfr. C. Cost. n. 168/1991.

²⁸ Cfr. Borrelli, *Necessità di elementi indiziari per considerare la fatturazione relativa ad operazioni inesistenti*, in *Corriere tributario*, n. 2/2008, p. 138 e s.; Centore, *Contrasto fra giudici nazionali e comunitari sulla rilevanza della buona fede nelle frodi IVA*, in *Corriere tributario* n. 16/2008; Falcone, *Cass., Sez. trib., n. 17572 del 29 luglio 2009 – L'onere della prova nelle fatture false*, in *il fisco* n. 33/2009; De Giorgi, *Indetraibilità dell'IVA e onere della prova nelle operazioni irregolari*, in *il fisco* n. 7/2013.



esplicitamente ribadita nella recentissima sentenza di questa Corte (21 agosto 2007, n. 17799) secondo cui costituisce, addirittura, giurisprudenza consolidata ... il principio secondo cui l'onere per il contribuente di provare la veridicità della fatture scatta soltanto quando gli organi di controllo fiscale adducono elementi che fanno almeno sospettare della non veridicità delle fatture; ed assurda la tesi secondo cui tutte le fatture si presumerebbero false fino a prova contraria offerta dal contribuente”.

Se questo assunto sul riparto dell'onere probatorio è dunque definitivo, e tale sembrerebbe sempre stato, la questione si è successivamente spostata sul valore degli elementi adottati in modo che possa generarsi l'inversione dell'onere probatorio: quando è sufficiente una presunzione (supersemplice o semplice)? Quando è necessaria una prova? Come anticipato, la Corte di Cassazione era in principio orientata nel senso che in caso di frode fosse necessaria una prova piena mentre in caso di operazione inesistente fosse sufficiente una presunzione (Cass. nn. 1950/2007, 27574/2008, 735/2010); successivamente tale posizione venne rivisitata, prevedendo in entrambi i casi la sufficienza della presunzione.

A proposito della natura della presunzione, la sentenza citata in apertura, la n. 21593/2007, è piuttosto possibilista: “elementi che fanno almeno sospettare”. In questa direzione ‘indiziaria’ è possibile annoverare anche le sentenze nn. 29396/2008, 17572/2009, 9476/2010, 15741/2012. Dal 2012, inoltre, nella maggior parte delle sentenze viene precisato che le presunzioni non possono essere supersemplici, ma che esse devono essere semplici, e cioè dotate dei requisiti della gravità, della precisione e della concordanza: Cass. n. 23560/2012: “L'Amministrazione può assolvere il proprio onere probatorio anche mediante presunzioni semplici, che, se anche non hanno il rango di prova certa ed incontrovertibile, debbono, tuttavia essere dotate del requisito di gravità, precisione e concordanza, e debbono consistere nella esposizione di elementi obiettivi tali, per la loro idoneità indiziante, da porre sull'avviso qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto sull'inesistenza sostanziale del contraente”. La sentenza n. 25779/2014 è invece, come già evidenziato, più possibilista in quanto, seppur riconoscendo notevole importanza alle presunzioni semplici, si rifà al principio del libero convincimento del giudice, per cui egli può valutare qualsiasi elemento idoneo, come le presunzioni supersemplici, indipendentemente dalla classificazione ad esso imponibile. Come già detto questa posizione non appare condivisibile. In ultimo, recentemente, che la falsità delle fatture possa essere dimostrata dall'Amministrazione attraverso presunzioni semplici è confermato dalla sentenza n. 2935/2015.²⁹

²⁹ Un possibile soluzione potrebbe essere quella di collegare il valore delle prove all'accertamento praticato (induttivo o analitico). Si è detto, infatti: “per stabilire il tipo di presunzione che il Giudice ha il potere di richiedere all'Amministrazione nel caso concreto (per ritenere raggiunta la prova dei «fatti negativi») e per ritenere operante l'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente), non si può prescindere dal valutare la situazione concreta nella quale l'Amministrazione ha esercitato il suo potere di accertamento. Le norme a cui fare riferimento sono due: l'art. 39, comma 1, del D. P. R. n. 600/1973 per l'accertamento analitico; l'art. 39, comma 2, per l'accertamento induttivo. Nell'ipotesi di accertamento analitico è prevista la possibilità che l'Amministrazione utilizzi le presunzioni semplici ... Nelle ipotesi di accertamento induttivo è previsto che l'Amministrazione utilizzi presunzioni supersemplici”. Vd.



Se dunque questa è la posizione per quanto concerne il riparto dell'onere probatorio in ordine alla veridicità/falsità delle fatture (aspetto oggettivo della prova), che dunque si concretizza, poi, nell'efficacia probatoria degli elementi presentati dall'Amministrazione per tale contestazione sia in caso di frode che non; per quanto concerne l'aspetto soggettivo della prova (la partecipazione volontaria alla frode da parte di colui che eventualmente paga l'imposta sul valore aggiunto alla controparte e successivamente la detrae), la situazione è più controversa, perché, oltre a dover considerare la norma civilistica summenzionata in ordine al riparto dell'onere della prova, è necessario in più considerare, oltre il principio di colpevolezza del sistema sanzionatorio per il quale nessuno è punibile con sanzione se la condotta non è stata compiuta con dolo o colpa,³⁰ che immanente all'ordinamento vi è il principio della tutela della buona fede del contribuente. Tale principio è ricavabile sia da alcune sentenze della Corte di Cassazione sia, all'uopo, dall'art. 10, comma 1, della L. n. 212/2000. Nonostante ciò, ancora sempre nel 2007, sentenza n. 1950, gli ermellini affermano che una volta che l'Amministrazione abbia provato, almeno per indizi e presunzioni (gravi, precise e concordanti), l'inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente dimostrare la sua buona fede e di fornire "sul proprio stato soggettivo in ordine all'altruità della fatturazione, riscontri precisi, non esaurienti nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del pagamento della stessa nonché dell'IVA riportata sulla fattura". È corretta questa impostazione? Non dovrebbe essere l'Amministrazione a dover provare la cattiva fede, o almeno la mancanza dell'elementare diligenza, del contribuente? Secondo la medesima giurisprudenza - sentenza n. 2779/2009 - dovrebbe essere, invece, questo che segue il corretto riparto dell'onere probatorio: "spetta al giudice del rinvio valutare se gli elementi accertati, offerti dall'Amministrazione per giustificare la pretesa fittizietà dell'interposizione e la consapevole partecipazione della contribuente alla frode [sottolineatura mia]... abbiano i necessari caratteri di gravità, precisione e concordanza, a fronte dei quali spetta alla contribuente l'onere di fornire la prova contraria".

Ancora una volta l'apparente contraddizione che si potrebbe evidenziare fra le due sentenze appena richiamate deriva più che altro da una scarsa attenzione alle fattispecie alla base delle pronunce; ovvero sia la distinzione fra operazione soggettivamente inesistente e 'frode carosello'. Mentre infatti in dottrina tale distinzione si è manifestata solo di recente, è evidente che per i giudici della Corte di Cassazione la distinzione è sempre stata ben presente e chiara. Al proposito è illuminante la sentenza n. 15741/2012: "Deve essere premesso che l'ipotesi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti è concettualmente diversa da quella delle c.d. frodi carosello e tale diversità si riflette sull'oggetto e sull'onere della prova ... La fatturazione per

Falcone, *Cass., Sez. trib., n. 17572 del 29 luglio 2009 – L'onere della prova nelle fatture false, in il fisco* n. 33/2009.

³⁰ Espressamente previsto nell'art. 5 del D. Lgs. n. 472/1997, in ordine alle sanzioni amministrative, e negli artt. 42 e 43 del C. P., per quanto concerne le sanzioni penali.



operazione soggettivamente inesistente si ha quando la fornitura è stata acquisita effettivamente dal contribuente, ma essa è stata fornita da soggetto diverso dal fatturante ... Unica eccezione alla non detraibilità in questi casi potrebbe essere che l'acquirente non sapesse che il fornitore effettivo non era il fatturante ma un altro. Ipotesi non impossibile ma meramente di scuola e l'onere di provarla grava ovviamente sul contribuente che fa valere la detrazione ... diverso il caso in cui il fatturante è, quanto meno formalmente, il fornitore effettivo ma l'operazione si iscrive ... in una combinazione negoziale fraudolenta di cui l'acquirente era partecipe o consapevole ... In tale ipotesi è peraltro il fisco ad avere l'onere di provare – anche mediante presunzioni – gli elementi di fatto che concretizzano la frode e la partecipazione ad essa o la consapevolezza di essa da parte del contribuente”.

Questa stessa impostazione è rinvenibile anche nella più recente sentenza già citata n. 25779/2014, nella quale, inoltre, sono indicati anche gli elementi che il fisco deve indicare affinché si possa pervenire all'inversione dell'onere della prova. Per quanto concerne l'aspetto oggettivo della prova (l'inesistenza del soggetto fatturante) i giudici di legittimità fanno riferimento alla “dotazione personale” del fornitore: “inesistenza di una autonoma struttura operativa del cedente ed il mancato pagamento dell'Iva come modalità preordinata al conseguimento fraudolento di un utile da parte della cd. Cartiera”, alla quale va aggiunto il divario dei prezzi praticati e quelli di mercato; mentre per quanto concerne l'aspetto soggettivo del cliente il riferimento è alla sua consapevolezza “degli elementi di fatto caratterizzanti la frode” (le quali possono desumersi dalla particolarità di legami personali, giuridici ed economici tra le parti), “e quindi la sua connivenza ... anche attraverso presunzioni semplici ... Solo a fronte di un siffatto quadro probatorio fornito dall'Amministrazione ... il cessionario (o committente) è tenuto a sua volta a fornire la prova liberatoria contraria di aver ignorato senza colpa l'effettiva natura delle operazioni ... tale onere probatorio può essere assolto dimostrando di non essersi trovato nella situazione di oggettiva conoscibilità delle operazioni pregresse ... oppure di non essere stato in grado ... di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni ... il contribuente non può limitarsi a far leva sulla regolarità formale delle scritture e della documentazione contabile, ovvero limitarsi a provare che la merce sia stata effettivamente consegnata ed il corrispettivo (Iva compresa) effettivamente pagato, trattandosi di circostanze compatibili (ed anzi insite) nella stessa nozione di operazione soggettivamente inesistente, oltre che facilmente falsificabili dal contribuente”.³¹

2.4 Considerazioni conclusive

In sostanza, concludendo, è possibile affermare che tra la posizione della Corte di Cassazione e la posizione della Corte di Giustizia sembra possibile ravvisare certune difformità e certune conformità, le quali appaiono però, lo si anticipa, come riconducibili.

³¹ Tali assunti vengono confermati nella recente sentenza, della medesima Corte, n. 10793/2015.



In primo luogo la Corte di Giustizia non sembra distinguere tra ‘frode carosello’ e operazioni soggettivamente inesistenti, soprattutto in ordine all’onere probatorio, come invece è possibile ravvisare nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale, come detto, ha più volte ribadito che per l’operazione inesistente è il soggetto che riceve la fattura a dover dimostrare la sua buona fede; mentre per la frode è l’Amministrazione a doverne provare la malafede.

Ora, se si volesse trovare una ragione a questa bipartizione attuata dalla Corte di Cassazione, occorrerebbe aver riguardo alla storia delle frodi e alla loro evoluzione. Si costaterebbe, allora, che la contestazione di tali abusi è stata impostata in questo modo: si contesta, da parte dell’Amministrazione, l’operazione, disconoscendo la detrazione, e poi si richiede, in base all’art. 21, comma 7, del D. IVA, il pagamento dell’ammontare dell’imposta indicato in fattura. Da qui sorse la discussione sulla natura della previsione del summenzionato comma 7: norma sanzionatoria o di chiusura del sistema? Dopo ampio dibattito, si concluse, infine, che la norma non è sanzionatoria.³² Ecco dunque perché grava, nel caso di operazioni inesistenti, sul contribuente l’onere di provare la sua propria buona fede e perché, in caso di frode, grava al contrario sull’Amministrazione provare la sua malafede. In generale la questione ruota attorno alla difficile individuazione, in base alla normativa nazionale (art. 2697, c. c.), di un punto di inizio nella potenzialmente infinita dialettica dell’inversione dell’onere della prova, soprattutto in questo ambito tributario, per cui una norma civilistica viene trasposta sul piano amministrativo, avendo a che fare, inoltre, con ‘prove negative’.

Queste diverse posizioni delle due Corti palesano due diverse metodologie interpretative. La Corte di Giustizia, infatti, considera in primo luogo la previsione dell’art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva (n. 77/288/CEE) (trasposto nell’art. 21, comma 7, D. IVA), sull’obbligo di pagamento di quanto risulta in fattura, e poi l’esistenza o meno dell’operazione, in relazione alla detrazione e al suo disconoscimento da parte dell’Amministrazione. In questa maniera, nella prospettiva della Corte di Giustizia, la distinzione fra operazione inesistente e frode viene a mancare: si tratta in ogni caso di frode e, dunque - benché ciò venga affermato surrettiziamente, come detto, in quanto la Corte non si sbilancia in ordine al riparto probatorio -, l’onere di provarla, in tutti i suoi elementi (ma non quello psicologico), esattamente come nella giurisprudenza di merito italiana, grava sull’Amministrazione.

Insomma, la diversa prospettiva tra le due Corti, deriva, in generale, da una diversa metodologia interpretativa: deduttiva quella della Corte di Giustizia e induttiva quella

³² In dottrina numerosi sono stati gli interventi: Peirola, *Brevi note sull’indetraibilità dell’iva in presenza di operazioni inesistenti*, in *GT*, 2000, p.231; Fanelli, *Indetraibile l’IVA risultante da fatture per operazioni inesistenti*, in *Corriere tributario* n. 4/2003; Basilavecchia, *In tema di recupero dell’Iva non dovuta; presupposti, condizioni, modalità*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, LXIII, 2, II, 2004, p. 45; Di Siena, *Operazioni soggettivamente inesistenti e detraibilità dell’Iva*, in *Rassegna tributaria* n. 1/2007; Marcheselli, *Riparto dell’onere della prova in tema di fatture relative ad operazioni ritenute inesistenti*, in *GT*, 2008, p. 771; Logozzo, *IVA e fatturazione per operazioni inesistenti*, in *Studi in onore di Enrico De Mita*, II, Milano 2012, p. 519.



della Corte di Cassazione. Questa diversità si ravvisa inoltre nella questione del valore dei mezzi probatori: mentre la Corte di Cassazione, come evidenziato, li enumera positivamente, la Corte di Giustizia li enumera negativamente. Ossia: la Corte di Cassazione afferma che gli indizi in ordine all'inesistenza del soggetto fatturante devono far riferimento alla "dotazione personale" di quest'ultimo e che esse, suffragate da altri indizi, in caso di frodi, possono far presumere la malafede del soggetto che ha ricevuto la fattura; la Corte di Giustizia, invece, come detto, trattando esclusivamente di frodi, afferma in primo luogo che le irregolarità dell'emittente la fattura non possono permettere all'Amministrazione di disconoscere la detrazione effettuata da colui che l'ha ricevuta; e che la malafede non può essere da tali dati presunta, quando la conoscenza di tali elementi da parte del prenditore la fattura renderebbe quest'ultimo, in sostanza, un organo di controllo dell'Amministrazione.

Le differenti metodologie interpretative delle due Corti, seppur su binari inversi, in merito alle frodi, giungono ai medesimi obiettivi. Per quanto concerne le operazioni soggettivamente inesistenti, in ordine alle quali sarebbe ravvisabile una difformità interpretativa tra il livello nazionale e quello europeo, per le quali, la Corte di Cassazione prevede che sia il contribuente a dover dimostrare la sua buona fede, esse sono considerate, dalla medesima giurisprudenza, come "casi di scuola" e dunque, infine, già ricondotte nell'alveo delle frodi.



Documento del 15 giugno 2015

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

SEZIONE II

IMPOSTE DIRETTE

Effetti nell'imposizione diretta

L'argomento è trattato a cura di:

Par. 3 – Carmine Loperfido - *Tenente Colonnello della Guardia di Finanza, frequentatore del 43° Corso Superiore di Polizia Tributaria.*

Par. 4 – Viviana Capozzi - *Dottore di ricerca in diritto tributario, Ricercatrice area fiscale Fondazione Nazionale dei Commercialisti*



3. EFFETTI NELL'IMPOSIZIONE DIRETTA

A cura di Carmine Loperfido, Tenente Colonnello della Guardia di Finanza, frequentatore del 43° Corso Superiore di Polizia Tributaria.

3.1. La disciplina positiva della deducibilità dei costi da reato

A norma dell'art. 14, comma 4 bis, L. 24 dicembre 1993, n. 537, nella formulazione introdotta con l'art. 8, co. 1, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16 (convertito con la L. 26 aprile 2012, n. 44), l'acquirente dei beni può dedurre i costi relativi a operazioni soggettivamente inesistenti (non utilizzati direttamente per commettere il reato), anche per l'ipotesi in cui sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che, a norma del Testo Unico delle imposte sui redditi approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, siano in contrasto con i principi di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza e determinabilità.

In sintesi, l'art. 8 comma 1 del prefato D.L. n. 2012/16 ha escluso la deduzione dei costi per beni o servizi direttamente utilizzati per il compimento di condotte qualificabili come delitti - non colposi - a condizione che sussista un preventivo vaglio da parte dell'Autorità giudiziaria esplicitato attraverso l'esercizio dell'azione penale³³ da parte del Pubblico Ministero ovvero attraverso il decreto che dispone il giudizio ovvero da una pronuncia giurisdizionale dalla quale emerga un primo accertamento che acclari l'utilizzo degli stessi nell'ambito di una condotta che - seppur non comporti la punibilità del reo per intervenuta prescrizione - si sia concretamente tradotta in un comportamento integrante una fattispecie, ancorché solo il profilo meramente oggettivo, costituisca delitto non colposo.

L'introduzione di tale disposizione si innesta in un dibattito dottrinario che si era sviluppato nella vigenza della precedente disciplina che prevedeva l'indeducibilità dei costi anche meramente "ricinducibili" a atti o fatti costituenti reato.

La ratio della modifica è stata individuata nella necessità di una maggiore aderenza al principio costituzionale di capacità contributiva, giacché in mancanza di una definizione determinata, elementi passivi avrebbero comportato l'imposizione di una manifestazione di ricchezza solo apparente.

Occorre precisare, tuttavia, che parte della dottrina ha manifestato il proprio aperto dissenso a tale ricostruzione dogmatica. A ben vedere, delle due l'una: o si ammette che

³³ Parte della dottrina ha, correttamente, evidenziato come la disciplina introdotta comporti il superamento dei tradizionali rapporti tra procedimento penale e tributario, basati - come è noto - su quel principio del doppio binario che nella fattispecie *de qua* appare fortemente ridimensionato: "Il nuovo regime, infatti, introduce un modello chiaramente incentrato sulla dipendenza del procedimento tributario da quello penale: l'indeducibilità dei costi segue al (solo) avvio dell'azione penale (condizione necessaria e sufficiente) e viene meno solamente per effetto della definitività delle sentenze di assoluzione, di non luogo a procedere, di non doversi procedere..." A. CARINCI, *La nuova disciplina dei da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1439.



il principio di rango primario - imponendo al legislatore di comprendere solo effettive manifestazioni di capacità contributiva - si pone in contrasto con l'ineducibilità dei costi da delitto (e allora l'incostituzionalità è evidente anche nella fattispecie novellata) ovvero tale surplus di prelievo ha natura esclusivamente sanzionatoria (e in tal caso verrebbero meno le ragioni stesse di una novella, non essendo avvinto da irragionevolezza un trattamento sanzionatorio che sia in qualche modo riconducibile a un fatto costituente reato).

In effetti, un corretto inquadramento della fattispecie de qua impone un'interpretazione sistematica che guardi al reddito non come una realtà fenomenica - della quale il legislatore debba prendere semplicemente atto - ma come un elemento che trova nella definizione legislativa la sua ragione d'esistere: sul punto si pensi alla c.d. "natura cartolare" dell'obbligazione tributaria con riferimento proprio all'emissione di fatture per operazioni inesistenti³⁴ (art. 21, settimo comma del d.P.R. n.633/1972), in cui il legislatore non esita a includere nella base imponibile elementi positivi chiaramente e oggettivamente inesistenti.

L'introduzione delle precisazioni contenute nella norma appaiono frutto dell'esigenza di evitare che elementi di matrice soggettiva (quali la consapevolezza in ordine all'illiceità dell'operazione nel suo complesso posta in essere) potessero costituire elementi ulteriori - non codificati - cui subordinare l'oggettiva deducibilità dei costi per una corretta determinazione del reddito.

In sintesi, appare evidente come il legislatore abbia introdotto la modifica normativa più per una scelta - che potremmo definire di politica criminale - tesa alla riduzione dell'area dei comportamenti soggetti alla sanzione "impropria" dell'ineducibilità, piuttosto che per una maggiore adesione al principio costituzionale della corretta parametrizzazione dell'imposizione a effettive manifestazioni di capacità contributiva³⁵.

Alla luce della nuova disciplina, è possibile affermare come l'ineducibilità dei costi da reato (*rectius* "per il reato") abbia natura *latu sensu* sanzionatoria non potendo trovare giustificazione alcuna in una manifestazione di capacità contributiva del soggetto passivo.

3.2. L'applicabilità ai casi di operazioni IVA soggettivamente inesistenti

Definita la *ratio* dell'istituto in esame, occorre approfondire le tematiche legate alla sua applicabilità nell'ipotesi di operazioni IVA soggettivamente inesistenti perpetrate attraverso l'utilizzo delle c.d. frodi carosello.

³⁴ Si fa riferimento all'obbligo del cedente di versare l'Iva indicata in fattura, anche se si tratti di operazioni inesistenti, prescindendo, per definizione, dal fatto economico della cessione e trovando il proprio titolo nel fatto "cartolare" dell'emissione del documento contabile.

³⁵ Nei fatti le ragioni dell'intervento potrebbero anche ricollegarsi all'eccessiva interpretazione estensiva cui si prestava il dettato normativo. Non a caso una delle fattispecie maggiormente criticate nella vigenza della previgente disciplina riguardava proprio l'esenzione dell'ineducibilità ai costi legati inequivocabilmente ad attività d'impresa ma riconducibili a ipotesi di simulazione soggettiva.



Sul punto, proprio per effetto della novella summenzionata,³⁶ è venuta meno la possibilità di qualificare come “fittizi” quegli elementi passivi indicati nelle fatture (costi per beni) sol perché si tratta di operazioni che - seppur esistenti - sono concretamente riferibili a soggetti diversi. Infatti, i beni acquisiti (correlati ai relativi costi) hanno come loro destinazione teleologica non il delitto ma il mercato.

Pertanto, oltre a escludere l'applicabilità del delitto di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000, tale considerazione ha come precipitato normativo che attualmente risulti pacifico in dottrina e giurisprudenza che tali costi (non essendo i beni direttamente utilizzati per il compimento di delitto non colposo da parte dell'interponente) potranno e dovranno essere dedotti al fine di ricostruire la base imponibile per l'applicazione delle imposte sui redditi.

Ciò, naturalmente, sul presupposto che sussistano tutti i requisiti sanciti dall'art. 109 del TUIR per la loro deducibilità e non sia intervenuta la definitività dei provvedimenti impositivi già emanati,³⁷

Pertanto, anche nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, l'Amministrazione finanziaria potrà procedere a sollevare contestazioni che riguardino il mancato rispetto di quei principi generali di deducibilità (effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità), rimanendo in capo al contribuente, a fronte di specifiche contestazioni mosse a tal titolo, l'onere di fornire idonea prova contraria.

Rimane ferma la necessità di individuare e “scorporare” il c.d. “costo compenso” inteso come costo sostenuto/corrispettivo pagato per ottenere l'emissione del documento contabile fittizio strumentale rispetto alla commissione della condotta costituente reato. Tale costo appare realmente “direttamente” collegato alla commissione del delitto (il reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del D.lgs. n. 74/2000) giacché costituisce il fine effettivo cui il costo è diretto.

In questa ipotesi, sarà necessario individuare e separare la componente negativa di reddito in quanto la stessa risulta evidentemente ineducibile anche in forza dell'impianto normativo risultante dalla novella legislativa.

³⁶ L'inapplicabilità è principio espressamente enunciato nella Relazione di Accompagnamento al prefato art 8 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, conv. con l. 44/2012, laddove si legge: “*l'ineducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fatture o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*”. Nello stesso senso l'Agenzia delle Entrate nella circolare 3 agosto 2012, n. 32/E: “*Poiché agli effetti della nuova disposizione, l'ineducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove, ovviamente, ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal testo unico delle imposte sui redditi*”.

³⁷ Ciò in quanto l'effetto retroattivo - previsto espressamente dalla previsione normativa - trova il suo naturale limite in quei rapporti esauriti che sono stati oggetto di una definitiva regolamentazione a opera di provvedimenti definitivi non più contestabili. Per le prime applicazioni della nuova disciplina cfr. Cass. ord. 11 febbraio 2013 n. 3258; Cass. 20 giugno 2012 n. 10167; Comm. Trib. Reg. Milano 18 giugno 2012 n. 133/67/12.



3.3. Un confronto con la disciplina IVA

Da un confronto rispetto al tema dell'indetraibilità dell'IVA emerge come nel campo delle imposte dirette il sistema tenda a una visione di tipo oggettivo: si prescinde dalla consapevolezza mentre non si tollera l'imputazione delle componenti negative in quanto sanzione (*extrema ratio*) per la diretta oggettiva compartecipazione attraverso i beni cui i costi si riferiscono nella commissione del delitto. Si noti che la compartecipazione morale del soggetto non è elemento né necessario né sufficiente per l'indeducibilità dei costi, giacché - sulla base dell'attuale formulazione della norma - in ipotesi potrebbe anche sussistere la piena consapevolezza del quadro fraudolento in cui l'acquisto si inserisce.

Nel caso della detraibilità dell'IVA, al contrario, come evidenziato, il sistema disconosce la detraibilità sulla base di presupposti di natura più squisitamente soggettiva: non solo consapevole partecipazione ma anche mera negligenza nella valutazione delle circostanze in cui è avvenuto l'acquisto, giungendo a escludere "la sanzione" dell'indetraibilità solo nelle ipotesi di ignoranza incolpevole (intesa come assenza di buona fede).

Il differente trattamento potrebbe sfumare qualora riprenda vigore quell'impostazione che, nella vigenza della precedente disciplina, vedeva nel principio dell'inerenza dei costi la vera ragione dell'indeducibilità dei costi.

In tale contesto, si affermava che l'inerenza, doveva essere intesa in senso soggettivo ai fini delle imposte indirette (assenza di consapevolezza colpevole), mentre nel caso delle imposte dirette a tale inerenza si attribuiva un significato economico, oggettivo: pertanto, secondo tale tesi, la piena consapevolezza in ordine all'assunzione del costo in un contesto di operazioni soggettivamente inesistenti comporta il sostenimento di costi non inerenti l'attività di impresa giacché sussisterebbe una insanabile crasi che separa attività imprenditoriale (cui devono rientrare tutti i costi a essa inerenti) e attività criminale (cui devono essere imputati tutti i costi indeducibili utilizzati per il compimento dell'operazione criminale) e ciò a prescindere da ogni indagine in ordine all'effettiva consapevolezza soggettiva del cessionario.

Tale interpretazione, in effetti, si era fortemente sviluppata nella vigenza della vecchia disciplina ove una fattispecie fortemente indefinita nei suoi contorni costitutivi e altamente discrezionale³⁸ imponeva di ricorrere al concetto di mancanza di inerenza per giustificare la *ratio*.

Tuttavia, ricorrere oggi all'assenza di inerenza sulla base di valutazioni soggettive od oggettive automatiche che ricolleghino l'esclusione della deducibilità dei costi riconducibili al reato, appare, quantomeno, elusivo del dettato normativo applicabile *ratione temporis*, in ragione dell'esistenza di norme non equivoche.

Tale netta differente rilevanza degli elementi soggettivi (per l'IVA) e degli elementi oggettivi (imposte dirette) non sempre è stata chiara a quella parte della giurisprudenza

³⁸Si noti che mancava, altresì, il preventivo vaglio da parte dell'Autorità giudiziaria.



che, in sede di applicazione dell'istituto, continua a richiedere la prova della consapevole partecipazione psicologica del contribuente e/o la consapevolezza in ordine alla reale identità del cessionario:³⁹ tali elementi non essendo previsti dal legislatore non dovrebbero neppure formare oggetto di prova da parte dell'Amministrazione Finanziaria al fine di escludere la deducibilità dei costi per il reato.

Invero, l'attuale differenza nel trattamento "sanzionatorio" tra imposte indirette e dirette potrebbe trovare una giustificazione nei diversi interessi tutelati dalle norme: l'ineludibile principio di liceità del mercato (di matrice comunitaria) che non tollera né ammette che il diritto alla detrazione del tributo armonizzato diventi strumento di abuso da parte del soggetto che consapevolmente o colpevolmente (sulla scorta di stringenti valutazioni soggettive) lo utilizzi al fine di distorcere la concorrenza; i principi costituzionali che, nel caso delle imposte dirette, al contrario, nell'informare il sistema tributario italiano impongono di assoggettare a tributo solo la ricchezza esistente e non anche quella fittizia, non ricorrendo a "pericolose"⁴⁰ presunzioni.

A riprova di ciò si noti come il legislatore abbia preteso proprio un ulteriore requisito oggettivo, estraneo rispetto alla valutazione dei fatti demandata all'Amministrazione finanziaria, e rappresentata dall'esercizio dell'azione penale (sostituendo una complicità oggettivamente dolosa a una presuntivamente colposa).

Alla luce di quanto sopra, l'opinione dominante è nel senso che la scelta legislativa sia il frutto di un uso "distorto" del sistema tributario giacché lo stesso viene piegato a fini squisitamente sanzionatori.

Pertanto, la regola della tassazione dei profitti al netto e della deducibilità dei costi assume una connotazione di norma generale che può trovare esplicite eccezioni solo in presenza di precise scelte di politica criminale, da interpretare restrittivamente.

3.4. Considerazioni conclusive

In conclusione, dall'esame del rinnovato quadro normativo emerge come la connessione diretta tra bene e delitto ai fini dell'indeducibilità dei costi per il reato non trova la sua ratio in una assenza di inerenza del costo all'attività d'impresa ma nella mera previsione legislativa di una eccezione/sanzione espressamente voluta in diretta connessione con un fatto costituente delitto dal legislatore penale, per finalità ulteriormente punitive e afflittive del reo, che non solo sono, sostanzialmente e paradossalmente, (e non potrebbe essere altrimenti) del tutto estranee al sistema

³⁹ Nel senso della supposta necessità di disporre di adeguati elementi probatori in grado di comprovare la consapevolezza della reale identità del cessionario al fine di escludere la deducibilità dei costi nell'ambito dell'imposizione diretta cfr Cass. 20 febbraio 2013, n. 12503

⁴⁰ Si noti che al principio di capacità contributiva, accanto alla funzione solidaristica, viene riconosciuta una funzione garantista, ponendosi quale limite all'esercizio del potere del legislatore ordinario proprio perché costituisce strumento di tutela degli interessi della minoranza: evitando che la legge ordinaria (strumento a disposizione di una maggioranza parlamentare) possa prescindere, nell'applicazione di un prelievo di natura tributaria, dall'esistenza di una forza o da una potenzialità economica riconducibile al soggetto passivo cui è riferita.



Documento del 15 giugno 2015

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

tributario,⁴¹ ma che ponendosi, anzi, in diretto e formale contrasto con esso prescindono dalla nozione stessa di reddito inteso quale fatto/indice direttamente espressivo di capacità contributiva da sottoporre a prelievo.

⁴¹ Sulla natura eminentemente sanzionatoria della scelta cfr. F. Tesauro *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbi costituzionalità*, in C.T. 6/2012, p. 426.



4. EFFETTI NELL'IMPOSIZIONE DIRETTA

A cura di Viviana Capozzi, Dottore di ricerca in diritto tributario, Ricercatrice area fiscale
Fondazione Nazionale dei Commercialisti

4.1 La disciplina positiva della deducibilità dei costi da reato

La disciplina relativa alla deducibilità ai fini delle imposte dirette dei c.d. “costi da reato”,⁴² di cui al comma 4-*bis* dell’art. 14, legge 24 dicembre 1994, n. 537 è stata integralmente ridisegnata dall’art. 8, commi 1-3, del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 26 aprile 2012, n. 44, al fine di restringerne l’ambito di applicazione e renderla più coerente con i principi costituzionali posti a fondamento dell’ordinamento tributario.⁴³

A seguito del cennato intervento normativo, l’ambito di applicazione della disciplina positiva della deducibilità dei costi da reato risulta così delimitato: indeducibilità dei soli costi “direttamente utilizzati” per il compimento dei reati caratterizzati dalla presenza dell’elemento psicologico del dolo; rilevanza del concreto esercizio dell’azione penale; previsione di un meccanismo di rimborso operante qualora l’azione penale si concluda con una pronuncia assolutoria, ovvero con una sentenza di non luogo a procedere per intervenuta prescrizione; adozione di un regime specifico per i costi connessi alla realizzazione di operazioni oggettivamente inesistenti.⁴⁴

⁴² G. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1427 evidenzia come l’espressione “costi da reato” sia di fatto ambigua. Il costo, infatti, rappresenta un decremento patrimoniale che, in sé, non è possibile qualificare come lecito o illecito, mentre la nozione di reato è ascrivibile unicamente ad un’azione umana. Pertanto, evidenzia l’Autore, come quando si parla di costi da reato, si intende fare riferimento, in forma ellittica, a costi in qualche misura connessi a condotte qualificabili come reati. E l’ambiguità della cennata espressione è data dal fatto che la “connessione” fra il costo e la condotta illecita può essere di diverso tipo.

⁴³ Per approfondimenti in merito alle criticità evidenziate con riferimento al precedente regime di indeducibilità dei costi da reato, si veda, fra gli altri: F. TESAURO, *Indeducibilità dei costi illeciti: profili critici di una norma di assai dubbia costituzionalità*, in *Corr. Trib.*, 2012, 426; A. GIOVANNINI, *Principi costituzionali e nozione di costo nelle imposte sui redditi*, in *Rass. Trib.*, 2011, 609; F. TUNDO, *L’ineducibilità dei costi illeciti tra dubbi di costituzionalità e interpretazione restrittiva*, in *Corr. Trib.*, 2011, 57; A. MARCHESELLI, *Indeducibilità dei costi illeciti: una norma incostituzionale dagli esiti paradossali*, in *G.T. – Riv. Giur. Trib.*, 2009, 644; G. BERSANI, *Costi indeducibili e concetto di “elementi passivi fittizi”: prime applicazioni del Comitato consultivo antielusivo*, in *il Fisco*, 2005, 4734; R. LUPI, *Redditi illeciti, costi illeciti, inerenza ai ricavi e inerenza all’attività*, in *Rass. Trib.*, 2004, 1935.

⁴⁴ Con riferimento alla diversa qualificazione delle operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti, senza alcuna pretesa di esaustività, si ricorda brevemente che per inesistenza oggettiva comunemente si intende sia l’assoluta carenza sul piano materiale dell’operazione documentata in fattura, sia la c.d. sovrapproduzione, vale a dire l’esistenza di divergenze quantitative fra l’operazione documentata e quella realmente posta in essere fra le parti. Di contro, la soggettiva inesistenza fa riferimento ad operazioni realmente intervenute nella realtà fenomenica, le quali, tuttavia, si sono realizzate fra soggetti diversi da quelli identificati nei documenti contabili. Nelle ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, dunque, nelle fatture viene di solito indicato un soggetto che non ha concretamente partecipato alla realizzazione dell’operazione, risultando fittiziamente interposto fra le parti dell’operazione concretamente realizzata. In tal senso: Cass., Sez. Trib., 16 maggio 2012, n. 7672,



In base al nuovo dettato normativo, dunque, l'indeducibilità dei costi da reato non è più genericamente prevista per tutti i costi "riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato", bensì circoscritta ai soli costi "direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo". Ai fini dell'indeducibilità, si rende quindi necessario individuare non più un generico collegamento fra costo e attività illecita, bensì una sorta di funzionalizzazione del costo (o meglio del bene o del servizio acquistato mediante il sostenimento di detto costo) alla realizzazione dell'illecito. Diretto corollario di quanto appena affermato è la piena deducibilità di costi illeciti destinati al compimento di attività lecite⁴⁵ e l'indeducibilità di costi (pur afferenti ad attività lecite) strumentali al compimento di un reato.⁴⁶

Si è detto che la novellata normativa, a dispetto di quella precedentemente in vigore, non consente di applicare il regime di ineducibilità dei costi, in mancanza dell'avvio dell'azione penale. In proposito, va osservato che la Corte Costituzionale, con ordinanza 3 marzo 2011, n. 73, aveva evidenziato che la norma precedentemente vigente era lesiva del principio di non colpevolezza, di cui all'art. 27 della Costituzione. Sotto il vigore della precedente disciplina, infatti, il regime di ineducibilità trovava applicazione in relazione a tutte le fattispecie anche solo potenzialmente riconducibili a condotte penalmente rilevanti, per le quali si era proceduto al mero inoltro della notizia di reato di cui all'art. 331 c.p.c.

In proposito, l'Amministrazione finanziaria, con la circolare 26 settembre 2005, n. 42/E, aveva chiarito che la previsione di ineducibilità dei costi non richiedeva che il fatto penalmente rilevante fosse oggetto di un'azione penale già avviata. Secondo il richiamato documento di prassi, la trasmissione alla Procura della Repubblica della *notizia criminis* a carico del contribuente, ai sensi degli artt. 331 e 347 del c.p.c., era sufficiente per procedere alla constatazione della ineducibilità dei costi da reato, atteso che il comma 4-*bis* dell'art. 14 della legge 24 dicembre 1994, n. 537 faceva riferimento a fattispecie anche solo potenzialmente "qualificabili" come reato e non richiedeva che il fatto penalmente rilevante fosse oggetto di un'azione penale già avviata.

ove si legge "In materia di IVA, infatti, la nozione di "fattura inesistente" va riferita, non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra la realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi - ricorrente nella specie - di inesistenza soggettiva, che ricorre quando, pur risultando i beni, o il servizio reso, entrati nella disponibilità patrimoniale dell'impresa utilizzatrice delle fatture, venga accertato che uno o entrambi i soggetti del rapporto siano falsi. In tal caso, mentre l'obbligo di corrispondere l'imposta sull'operazione soggettivamente inesistente deriva dal d.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, resta evasa l'imposta relativa alla diversa operazione effettivamente realizzata. Similmente, fra le altre: Cass., Sez. III Pen., 27 aprile 2012, n. 27392; Cass., Sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18907; Cass., Sez. Trib., 21 gennaio 2011, n. 1364; Cass., Sez. Trib., 16 aprile 2010, n. 9138; Cass., Sez. Trib., 24 luglio 2009, n. 17377; Cass., Sez. Trib., 5 febbraio 2009, n. 2799; Cass. Sez. III Pen., 23 dicembre 2008, n. 48039; Cass., Sez. trib., 4 novembre 2002, n. 15374).

⁴⁵ A. MANZITTI – M. FANNI, *L'indeducibilità dei "costi da reato": quando la soluzione genera (potenziali) nuovi problemi*, in *Corr. Trib.*, 2012, 1901.

⁴⁶ G. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1427.



Sotto questo profilo, dunque, la disposizione oggi recata dal comma 4-*bis* dell'art. 14, legge 24 dicembre 1994, n. 537 senz'altro offre una maggior tutela del principio costituzionale di non colpevolezza del contribuente, prevedendo che l'indeducibilità dei costi non possa essere contestata dagli Uffici dell'Agenzia delle Entrate in presenza di mere notizie di reato, o di presunzioni di esistenza del *fumus commissio criminis*. A fronte del descritto effetto positivo, tuttavia, è stato altresì sottolineato come la mancanza di forme di comunicazione standardizzate fra la magistratura requirente e l'Amministrazione finanziaria, nonché la diversa tempistica che caratterizza i due procedimenti, possa facilmente determinare l'intervento della decadenza dall'azione accertativa.⁴⁷

La novella normativa in rassegna, tuttavia, si era posta un obiettivo ben più ampio, intendendo sanare anche le ulteriori criticità evidenziate dagli interpreti con riferimento alla precedente disciplina, la cui natura marcatamente sanzionatoria si poneva in aperto contrasto con il principio di capacità contributiva, di cui all'art. 53 della Costituzione.

In relazione a questo secondo profilo, tuttavia, le modifiche normative adottate hanno condotto ad un risultato solo in parte soddisfacente. In proposito, infatti, è opportuno immediatamente sottolineare che la qualificazione dell'istituto, nonostante le modifiche apportate, continua ad oscillare fra la finalità, dichiarata nei lavori preparatori della normativa di riforma, di ricondurre l'istituto ad una matrice strettamente tributaria, quale mera declinazione del principio di inerenza e l'interpretazione della dottrina prevalente che continua a sottolinearne i profili marcatamente sanzionatori.⁴⁸

Si legge, nella Relazione illustrativa al D.L. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 44 del 2012, che “il tenore della disposizione sta determinando notevoli problemi interpretativi e, pertanto, gran parte degli accertamenti basati su di essa vengono impugnati, anche per motivi di legittimità costituzionale. La presente modifica normativa si propone di sostituire l'attuale disposizione con altra più adeguata alla finalità di inibire in modo in equivoco la deducibilità dei componenti

⁴⁷ F. ANTONACCHIO, *Costi da reato e fatture false: novità legislative ed emergenti criticità*, in *il Fisco*, 2012, 1427, il quale sottolinea che “la nuova formulazione della norma porrà inevitabilmente in capo all'Amministrazione finanziaria l'onere di attendere le determinazioni della Procura della Repubblica o del Tribunale circa la concreta sussistenza delle condotte illecite oggetto di segnalazione a cui i costi individuati sono direttamente correlati. Tale aggravio potrebbe incidere negativamente in termini di efficacia dell'azione di contrasto all'evasione, a causa di inevitabili rallentamenti e sospensioni delle procedure di recupero delle imposte evase e dell'emergente necessità da parte dell'Amministrazione finanziaria di seguire l'iter decisionale del giudice penale prima di emettere l'avviso di accertamento.”.

⁴⁸ Fra gli altri: F. CERIONI, *La disciplina dei costi da reato tra Corte Costituzionale e novità del decreto semplificazioni fiscali*, in *Boll. Trib.*, 2014, 969; E. MATTESI, *Il regime fiscale dei costi dei reati*, in *il Fisco*, 2014, 45, 4453; C. PAPA, *Costi da reato: indeducibilità e disapplicazione della sanzione per infedele dichiarazione*, in *Boll. Trib.*, 2013, 460; G. TABET, *In tema di indeducibilità del “costo-compenso” corrisposto a soggetto interposto* in nota a *Comm. trib. prov. Bari* n. 16 ottobre 2013, n. 231, in *Rass. Trib.*, 2014, 167; A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1439; G. FRANSONI, *Indeducibilità dei costi da reato ed eterogenesi dei fini*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1427. Nella prassi: circolare Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012, n. 32/E; circolare Assonime 28 settembre 2012, n. 25; circolare Assonime 28 maggio 2012.



negativi di reddito direttamente connessi al compimento delle fattispecie di reato più gravi, evitando che tale indeducibilità possa essere letta come una sanzione impropria, venendo invece la stessa inquadrata come regola generale nell'ambito della determinazione del reddito imponibile". In sostanza, il legislatore si era posto il dichiarato obiettivo di introdurre una sorta di presunzione legale assoluta di non inerenza dei costi direttamente connessi alla commissione di un reato doloso, al fine di escludere la natura sanzionatoria dell'istituto in esame.

L'obiettivo prefissato dal legislatore di riforma, tuttavia, non può dirsi perseguito. Infatti, qualora si fosse realmente inteso assoggettare a tassazione unicamente manifestazioni effettive di capacità contributiva, la deducibilità dei costi da reato avrebbe dovuto incontrare, quale unica limitazione, quella consistente nel rispetto dei principi di inerenza, competenza, certezza, effettività, determinatezza o determinabilità disciplinati dall'art. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Viceversa, la permanente rilevanza penale dell'illeceità dei costi evidenzia come piuttosto che operare una profonda modifica della natura dell'istituto in esame, si sia inteso semplicemente contrarre il novero delle fattispecie ritenute meritevoli di detta sanzione. In quest'ottica, anche la novella normativa non risulta scevra da dubbi di legittimità costituzionale. Motivo per cui, rimane l'idea che l'ineducibilità dei costi da reato e la conseguente tassazione di una parte di ricchezza solo apparente, conservi la precedente natura di sanzione impropria.⁴⁹

Così definito l'ambito di applicazione, nonché la *ratio* normativa sottesa alla disciplina vigente in materia di indeducibilità dei costi da reato, è possibile passare ad esaminare la sua operatività in relazione a costi documentati in fatture emesse in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti.

4.2 L'applicabilità ai casi di operazioni IVA soggettivamente inesistenti

Nel definire l'ambito di applicazione della nuova disciplina della deducibilità dei costi da reato, si è detto che fuoriescono dal regime di indeducibilità eventuali costi illeciti finalizzati al compimento di attività lecite. Detti costi, pertanto, risulteranno integralmente deducibili al sussistere dei requisiti di cui all'art. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

In linea con siffatta affermazione, è la medesima Relazione illustrativa al D.L. n. 16 del 2012, convertito con modificazioni dalla legge n. 44 del 2012,⁵⁰ ad escludere

⁴⁹ Fra gli altri: A. CARINCI, *La nuova disciplina dei costi da reato: dal superamento del doppio binario alla dipendenza rovesciata (con diversi dubbi e numerose incongruenze)*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1439, secondo il quale: "se l'intendimento era quello di esplicitare la portata meramente ricognitiva del principio di inerenza, la scelta di ridurre (ulteriormente) la portata della norma appare contraddittoria, nella misura in cui non è dato comprendere perché solo la qualificazione come delitto non colposo sia idonea a precludere l'inerenza del costo e non anche le altre ipotesi di illecito, parimenti connotate da disvalore e, come tali, riprovate dall'ordinamento."

⁵⁰ Si legge nella cennata Relazione illustrativa: "per effetto di tale disposizione, l'ineducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposti in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi."



espressamente dall'ambito di applicazione del comma 4-*bis* dell'art. 14, legge 24 dicembre 1994, n. 537 i costi documentati in fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti. Pertanto, i costi documentati in fatture emesse a fronte di operazioni soggettivamente inesistenti sono integralmente deducibili (ferma restando la verifica sulla sussistenza dei requisiti di inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità del costo) anche qualora il soggetto ricevente il documento falso abbia consapevolmente partecipato al disegno evasivo.

La correttezza di siffatta interpretazione della novella normativa è stata peraltro confermata non solo dalla giurisprudenza di legittimità,⁵¹ ma anche dalla stessa prassi amministrativa. Si legge, infatti, nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 3 agosto 2012, n. 32/E (paragrafo 2.3.) che "Poiché, agli effetti della nuova disposizione, l'indeducibilità del costo opera ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento dell'attività delittuosa, ne consegue che i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato, sono deducibili, ove, ovviamente, ricorrano i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".

Infatti, nonostante la fattispecie descritta in linea di principio integri il reato di cui all'art. 2 del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74 (dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti), il costo esposto in fattura e portato in deduzione dal soggetto ricevente il documento contabile, è stato sostenuto al fine di acquistare beni e servizi necessari all'esercizio dell'attività commerciale e non finalizzati alla realizzazione del reato.

Ciò posto, è opportuno sottolineare che l'applicabilità della disciplina di cui al comma 4-*bis* dell'art. 14, legge 24 dicembre 1994, n. 537 alle ipotesi di costi documentati in fatture emesse in relazione ad operazioni soggettivamente inesistenti non può essere integralmente esclusa a priori. Anche con riferimento alla fattispecie in esame, infatti, è possibile che si verifichi il sostenimento di costi finalizzati alla commissione del reato.

A tal proposito, basti immaginare il caso in cui il cessionario e/o committente dell'operazione realmente effettuata, corrisponda al cedente e/o prestatore un compenso che in quota parte è corrispettivo pattuito specificamente per l'emissione di un documento falso. Detto corrispettivo risulterebbe indeducibile ai sensi della descritta disciplina positiva dei costi da reato, come da ultimo riformata. Il medesimo, infatti, rappresenterebbe un costo strumentale alla commissione del reato di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 2 del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74. Resta fermo che, anche in

⁵¹ Fra le altre: Cass., Sez. VI, ordinanza 30 gennaio 2014, n. 2026; Cass., Sez. Trib., 27 gennaio 2014, n. 1565; Cass. Sez. Trib., 30 ottobre 2013, n. 24429; Cass., Sez. Trib., ordinanza 11 febbraio 2013, n. 3258; Cass., Sez. Trib., 20 giugno 2012, n. 10167.



tale ipotesi, incomberebbe in capo all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare sia l'esistenza di detta quota parte di corrispettivo, sia il suo esatto ammontare.

In sintesi, in presenza di operazioni soggettivamente inesistenti, risultano integralmente deducibili i corrispettivi pagati per l'acquisto di beni e/o servizi inerenti l'esercizio dell'attività commerciale, mentre risultano indeducibili unicamente eventuali oneri direttamente sostenuti per poter realizzare il reato di dichiarazione fraudolenta, di cui all'art. 2 del D.Lgs 10 marzo 2000, n. 74.

4.3 Un confronto con la disciplina IVA

Passando ad operare un parallelo fra la disciplina IVA delle operazioni soggettivamente inesistenti e quella IRES, va osservato che da un canto, i costi relativi all'acquisizione di beni e servizi impiegati nello svolgimento dell'attività commerciale, sebbene documentati in fatture relative ad operazioni soggettivamente inesistenti, sono deducibili per il cessionario e/o committente, al ricorrere dei requisiti oggettivi di deducibilità di cui all'art. 109 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e, dall'altro, che la detraibilità dell'IVA assolta a monte dal cessionario e/o committente rimane viceversa vincolata alla valutazione del profilo soggettivo della consapevole partecipazione al disegno fraudolento.

A dispetto di quanto accadeva sotto il vigore della precedente disciplina IRES, si viene, quindi, oggi a determinare uno scollamento fra gli elementi (soggettivi) che devono essere oggetto di valutazione ai fini della detraibilità dell'IVA assolta e qui quelli (oggettivi) che invece rilevano nella deducibilità dei costi sostenuti.

Nell'eventuale fase contenziosa avviata dal contribuente, pertanto, dovrebbe restare ugualmente separato il *thema decidendum* relativo alle due imposte: ai fini dell'indetraibilità dell'IVA assolta "a monte", sarà necessario dimostrare l'assenza di buona fede da parte del cessionario e/o committente in ordine alla frode commessa dal falso cedente e/o prestatore; ai fini della indeducibilità (parziale) dei costi documentati in fattura, sarà necessario non solo attendere il preventivo vaglio dell'Autorità Giudiziaria penale, ma anche dimostrare la riconducibilità di quota parte dei costi a corrispettivo diretto del reato.

Tale fondamentale diversa impostazione è purtroppo sfuggita a parte della giurisprudenza di legittimità pronunciatasi successivamente all'entrata in vigore della nuova disciplina sulla deducibilità dei costi da reato.

Infatti, a seguito di alcune sentenze che, in base allo *jus superveniens*, hanno correttamente evidenziato che "non è più sufficiente il coinvolgimento (anche consapevole) dell'acquirente in operazioni che siano fatturate da soggetto diverso dall'effettivo venditore perché non siano deducibili, ai fini delle imposte sui redditi, i costi relativi alle predette operazioni", essendo detti costi deducibili "anche per l'ipotesi che l'acquirente sia consapevole del carattere fraudolento delle operazioni, salvo che si tratti di costi che a norma del TUIR siano in contrasto con i principi di effettività,



inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità”,⁵² si è poi registrato un discutibile orientamento interpretativo che potrebbe ingenerare incertezze in merito al fatto che l’indeducibilità dei costi possa in qualche misura ancora essere collegato non tanto alla loro oggettiva strumentalità al compimento del reato, quanto ad una presunta carenza del profilo soggettivo dell’inerenza.

A tal proposito, basti ricordare che nella recente sentenza della Corte di Cassazione n. 12503 del 2013 si legge che: “Anche in tema di imposte dirette, così come in tema di Iva, con riferimento al tema delle fatture per operazioni (solo) soggettivamente inesistenti (differentemente che per quello delle fatture emesse in assoluta assenza di corrispondenti prestazioni commerciali) l’accertamento rigoroso della l’esigenza della tutela della “buona fede” del contribuente, è stato stemperato (sulla scorta della giurisprudenza della Corte di Giustizia: cfr. sent. 6.7.2006 nelle cause riunite C-439/04 e C-440/04 e sent. 12.1.2006 nelle cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03), nel senso che in ogni caso, in funzione dei principi della tutela dell’affidamento e della certezza del diritto, l’esercizio del diritto alla detrazione dell’Iva versata a soggetto diverso dal cedente/prestatore che ha, tuttavia, emesso la fattura non può essere negato se non sulla base di oggettivi elementi presuntivi che inducano ad escludere la “buona fede” del committente/cessionario, che questi, cioè, non abbia avuto (e non abbia potuto avere, avendo in proposito adottato tutte le ragionevoli precauzioni) la consapevolezza di partecipare, con il proprio acquisto, ad illecito fiscale dell’emittente delle fatture contestate o di altro operatore intervenuto a monte nella catena di prestazioni (v. Cass. 13.3.2013, n. 6229; Cass. nn. 23560/12, 23626/11)”.⁵³

Ebbene, suffragare un orientamento interpretativo di questo tipo vorrebbe dire non solo sostanzialmente eludere il contenuto precettivo della novella normativa adottata in materia di deducibilità di costi da reato, ma anche ignorare il fatto che l’inerenza di un costo è un dato che prescinde da valutazioni di carattere soggettivo, essendo viceversa connesso ad una nozione di origine strettamente economica, legata al reddito inteso come entità calcolata al netto delle spese ed oneri sostenuti per la sua produzione⁵⁴.

Infatti, la nuova disciplina sulla deducibilità dei costi da reato è stata introdotta, come si è detto, proprio per superare le criticità di carattere costituzionale evidenziate con riferimento ad una prassi che finiva per trasporre nell’ambito dell’imposizione diretta le considerazioni adottate dalla giurisprudenza interna al fine di negare il diritto alla detrazione IVA. Il tutto dimenticando che se pure nell’IVA è possibile porre delle limitazioni all’esercizio del diritto alla detrazione d’imposta, giustificate dalla mancanza di buona fede dell’operatore economico, nell’ottica della salvaguardia del principio eurounitario di tutela della liceità del mercato, altrettanto non può farsi ai fini delle imposte dirette.

⁵² Cass., Sez. Trib., 20 giugno 2012, n. 10167.

⁵³ Cass., Sez. Trib., 22 maggio 2013, n. 12503.

⁵⁴ G. Tabet, *In tema di indeducibilità del “costo-compenso” corrisposto a soggetto interposto* in nota a Comm. trib. prov. Bari n. 16 ottobre 2013, n. 231, in *Rass. Trib.*, 2014, 167.



Ai fini IRES, infatti, sostenere l'indeducibilità di costi afferenti l'acquisto di beni e servizi necessari allo svolgimento dell'attività commerciale, in base ad una non inerenza soggettiva, dovuta all'assenza di buona fede del soggetto agente, condurrebbe alla tassazione di una ricchezza inesistente, in violazione del principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione.

4.4 Considerazioni conclusive

Alla luce delle considerazioni che precedono, si ritiene auspicabile che la giurisprudenza faccia corretta applicazione della novella normativa, giungendo a disconoscere la deducibilità unicamente di quei costi che, a prescindere da qualsivoglia considerazione di carattere soggettivo, sono oggettivamente funzionali alla realizzazione di un delitto. Il che, con specifico riferimento alle operazioni soggettivamente inesistenti, non può che condurre alla sola indeducibilità dell'eventuale costo-compenso pagato al simulato cedente e/o prestatore per l'emissione del documento contabile falso.