



Cattedra

RELATORE

CORRELATORE

CANDIDATO

Anno Accademico

LA PROVA NELLA CONTESTAZIONE DI FATTURAZIONE PER OPERAZIONI INESISTENTI

INTRODUZIONE.....	4
CAPITOLO PRIMO.....	7
LE ORIGINI E L'EVOLUZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO	7
1.1. Questioni preliminari sulla prova nel diritto tributario.	7
1.1.1 L'onere di allegazione.....	8
1.1.2 L'onere di contestazione	10
1.1.3 La prova documentale in merito alle operazioni inesistenti	11
1.2. Inquadramento della prova in fase procedimentale	13
1.2.1 La motivazione degli atti e la motivazione della sentenza	14
1.2.2 Dialogo tra istruttoria procedimentale e istruttoria processuale	16
1.3. L'originaria funzione dell'articolo 2697 c.c. e controversa applicabilità attuale	18
1.3.1 L'articolo 2697 c.c. e il suo rapporto con l'articolo 7 comma 5 bis D.lgs 546/1992.....	19
1.3.3. Evoluzioni giurisprudenziali in tema di ripartizione dell'onere probatorio	25
1.4. La regola di giudizio del fatto incerto e l'onere della prova nel processo tributario.	27
1.4.1 Conseguenze della regola di giudizio del fatto incerto e principio dispositivo	29
1.4.2 L'onere della prova in senso formale-sostanziale e astratto-concreto.	30
1.4.3 Onere della prova e certezza giuridica	32
1.5 Natura dell'articolo 7 comma 5 bis D.lgs 546/1992 e rapporto con l'articolo 7 dello Statuto del Contribuente	33
1.6. Prova della pretesa, violazione contestata e processo valutativo del giudice tributario	39
1.7. Rapporto della nuova disciplina con il regime delle presunzioni	46
1.7.1 Le presunzioni legali e le operazioni inesistenti.....	48
1.7.2 Le presunzioni semplici e le operazioni inesistenti	51
1.8 Riflessioni sul principio di vicinanza della prova e le operazioni inesistenti.....	53
CAPITOLO SECONDO.....	56
CONTESTAZIONE DELLE OPERAZIONI INESISTENTI E DINAMICA DELL'ONERE DELLA PROVA.....	56
2.1. Il concetto di operazioni inesistenti e il rapporto Amministrazione Finanziaria – Contribuente.....	56
2.1.1 Relazione tra principio di cartolarità e principio di neutralità.	58
2.1.2 La buona fede come scriminante per accedere alla detrazione Iva.....	63
2.1.3 Posizioni contrapposte: Amministrazione Finanziaria e Contribuente.....	66
2.2. Tipologie di operazioni inesistenti e onere probatorio.	69
2.2.1 Le operazioni oggettivamente inesistenti.	70
2.2.2 Le operazioni soggettivamente inesistenti.....	77
2.3. Riqualificazione dell'inesistenza e assolvimento dell'onere di prova.....	81

2.4. Responsabilità oggettiva e consapevolezza effettiva.....	84
2.4.1 Dalla responsabilità oggettiva... ..	85
2.4.2 ...alla consapevolezza effettiva.....	87
2.5. Indici di anomalia per operazioni inesistenti	92
2.5.1 Attivazione degli indici di anomalia e riparto probatorio	94
2.6 La detrazione dell'Iva e le operazioni inesistenti	97
2.6.1 Disallineamenti della Corte di Cassazione rispetto alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.	99
2.6.2 Deducibilità dell'Iva indetraibile.....	101
2.7 Inquadramento del Gruppo Iva e problematicità delle operazioni inesistenti.....	103
2.7.1 Rilevanza delle operazioni inesistenti nell'ambito del Gruppo Iva	105
2.7.2 Modalità di applicazione del D.lgs. n.231/2001	107
<i>CAPITOLO TERZO.....</i>	<i>109</i>
<i>DINAMICA DELLE FRODI E RIMEDI DELL'ORDINAMENTO DOMESTICO E INTERNAZIONALE</i>	<i>109</i>
3.1 Il ruolo delle pronunce giurisprudenziali.....	109
3.2 Comparazione tra pronunce nazionali e pronunce europee.	112
3.3 Confronto tra risposte giuridiche allo stesso problema in ordinamenti stranieri. ...	116
3.3.1 La vicenda "Admiral".	119
3.4. Il concetto di inesistenza e la sua rilevanza pratica.....	120
3.4.1. Le c.d. "frodi carosello"	121
3.4.2. L'ipotesi particolare dell'esportatore abituale	130
3.5. Rimedi per prevenire e combattere il fenomeno fraudolento.....	132
3.5.1. Rimedio preventivo: Il meccanismo del reverse charge.....	133
3.5.2 Rimedio preventivo: il meccanismo split payment	136
3.5.3. Rimedio investigativo: La Procura Europea, il c.d "VIES" e l'introduzione armonizzata delle fatture elettroniche	136
3.5.4. Il whistleblowing fiscale	140
3.6. La Blockchain	142
<i>CAPITOLO QUARTO</i>	<i>147</i>
<i>PROVENIENZA DELLA PROVA DA PROCEDIMENTI PENALI E RIPERCUSSIONI NEL PROCESSO TRIBUTARIO</i>	<i>147</i>
4.1 Il trittico di verità fiscali: sostanziale, procedimentale e processuale.	147
4.1.1 La verità fiscale in rapporto con la verità penale e la verità internazionale.....	149
4.2 L'istituto del doppio binario e la sua crisi.....	151
4.2.1 Standard probatori: il "più probabile che non" è la regola del "beyond any reasonable doubt"	152
4.2.2 "Ne bis in idem" e il rischio della triade imposta tributaria - sanzioni tributarie - processo penale.	154
4.2.3 Il coordinamento interpretativo tra articolo 654 c.p.p. e articolo 7 comma 4 D.lgs 546/1992	155
4.2.4. Il coordinamento interpretativo tra l'articolo 654 c.p.p. e l'articolo 21 bis 74/2000 per i disallineamenti valutativi delle presunzioni.	158
4.2.5 Questioni di pregiudizialità e la convergenza parallela tra procedimenti	159
4.3 Circolazione probatoria e in particolare le intercettazioni ambientali	160

4.3.1 Autorizzazione dell'autorità giudiziaria	161
4.3.2. Tassonomia dell'atto trasferibile	162
4.3.3 Le intercettazioni ambientali	162
4.4. Emissione ed utilizzo delle fatture per operazioni inesistenti.	166
4.4.1. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	168
4.4.2. L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	170
4.4.3. Il rapporto che intercorre tra i reati ex artt. 2 e 8 del D.lgs. 74/2000	172
CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE	178
BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE.....	181
GIURISPRUDENZA	207
PRASSI.....	211

INTRODUZIONE

Attraverso il presente elaborato si intende analizzare l'onere probatorio nei rapporti tra Fisco e Contribuente, più specificamente i suoi risvolti nella contestazione di fatturazione per operazioni inesistenti, con particolare attenzione alle implicazioni in materia di IVA, ai riflessi di natura penale-tributaria e agli strumenti in uso per prevenire o contrastare tali tipi di operazioni.

La base giuridica di riferimento per la ripartizione dell'onere della prova, aggiornata con la Riforma introdotta con la Legge del 31 agosto 2022, n. 130, è l'articolo 7, comma 5-bis, D.lgs. 546/1992, il quale stabilisce che:

“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”.

L'obiettivo della presente indagine è esaminare la concreta applicabilità di questa norma in ambito IVA¹, con particolare riferimento all'articolo 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, il quale prevede che: *“Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura”.*

¹ Imposta indiretta, che, come è noto, permette l'applicazione di un meccanismo di rivalsa e detrazione, attraverso il quale si assicura la neutralità del tributo, il cui onere economico grava solo sul consumatore finale. La differenza tra l'Iva assolta a monte e quella pagata a valle permette di calcolare a sua volta il debito ovvero il credito tributario. Sul punto, FANTOZZI A., Presupposto e soggetti passivi dell'iva, in Dir. prat. trib., 1972, I, 732; GALLO F., Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto, Roma, 1974, 10; SALVINI L., Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. dir. trib., 1993, I, 1287; SALVINI L., La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in AA.VV., Studi in onore di Victor Uckmar, II, Padova 1997, 1043.

Per definire in modo chiaro cosa si intenda per operazioni inesistenti si farà riferimento all'articolo 1, lettera a, del D.lgs. n. 74/2000², il quale stabilisce che: *“Per ‘fatture o altri documenti per operazioni inesistenti’ si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi”*.

Aspetto altrettanto rilevante di questo elaborato sarà l'approfondimento delle conseguenze derivanti da tali operazioni, con particolare riguardo sia alle sanzioni per il mancato assolvimento dell'IVA sulle operazioni attive, sia alla detrazione indebita per l'utilizzatore della fattura e per l'emittente, con la conseguente rilevanza penale delle fattispecie di cui agli articoli 2 e 8 del D.lgs. n. 74/2000, che disciplinano rispettivamente l'utilizzo e l'emissione di fatture false.

Nel corso della presente disamina si procederà anche con un approccio comparatistico; difatti la ricerca non si limiterà all'ordinamento italiano, ma includerà un'analisi comparata delle differenze tra giurisdizione nazionale ed europee nel trattamento della fatturazione per operazioni inesistenti senza tralasciare approfondimenti innovativo-tecnologici. Inoltre, si procederà ad una concreta valutazione in termini europei ed internazionali di istituti specifici quali la frode carosello e l'esportatore abituale, ovvero discipline specifiche come il gruppo Iva con particolare attenzione alla dinamica dell'onere probatorio e alla ripartizione della responsabilità tra i soggetti coinvolti.

Non mancheranno digressioni sulle possibilità offerte dalle tecnologie avanzate, come l'intelligenza artificiale e la blockchain, per prevenire, rilevare e contrastare le operazioni fraudolente, contribuendo a rendere il sistema fiscale più trasparente ed efficiente.

Da un punto di vista metodologico, la presente trattazione si svolge attraverso l'individuazione delle fonti legislative, giurisprudenziali e dottrinali nazionali pertinenti, tra cui gli articoli di legge già menzionati, utilizzando anche fonti europee, come, ad esempio, la Direttiva IVA (Direttiva 2006/112/CE), nonché la Direttiva sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale (DAC6 su obblighi di segnalazione per

² L'apparato sanzionatorio del D.lgs 74/2000 sarà abrogato, tranne che gli articoli 21 bis e 21 ter relativi agli effetti delle sentenze e delle sanzioni penali nel processo tributario, a partire dal primo gennaio 2026 alla luce del nuovo D.lgs n.173 del 5 novembre 2024

schemi fiscali transfrontalieri), e fonti internazionali convenzionali, come il modello OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) e gli strumenti multilaterali, come il progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

CAPITOLO PRIMO

LE ORIGINI E L'EVOLUZIONE DELL'ONERE DELLA PROVA NEL PROCESSO TRIBUTARIO

1.1. Questioni preliminari sulla prova nel diritto tributario.

Il processo tributario è stato ampiamente modificato dalla recente Legge 130/2022 e dai successivi Decreti Legislativi 219 e 220 del 2023.

Si sono poi approfonditi l'inquadramento e la configurazione delle operazioni inesistenti rilevanti ai fini Iva grazie a una massiva scrittura di articoli dottrinali e di pronunce giurisprudenziali innovative che hanno consentito una lettura costituzionalmente orientata della nuova Riforma del Processo Tributario.³

³Per “massiva scrittura di articoli dottrinali” può farsi riferimento a numerosi autori quali per esempio i seguenti: CONSOLO C., “Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario”, in CONSOLO C., - MELIS G., - PERRINO A.M., *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 28; COPPOLA P., “Prova e valutazione del relativo onere nel processo”, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 168; CONTRINO A., “Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria”, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, 299; DELLA VALLE E., “La ‘nuova’ disciplina dell’onere della prova nel rito tributario”, in *il fisco*, 2022, pag. 3807; DEOTTO D., - LOVECCHIO L., “L’Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell’atto impugnato”, in *il fisco*, 2022, 3718; DONATELLI S., “L’onere della prova nella riforma del processo tributario”, in *Rass. trib.*, 2023, pag. 25; Id., “L’onere della prova nella riforma del processo tributario”, in *AA.VV.*, *Le novità introdotte dalla Legge n. 130/2022 di riforma del processo tributario*, Bari, 2023, pag. 103; FICARI V., “Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario”, in *Riv. dir. trib.*, 2023, 603; GIOVANNINI A., “La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo ‘oltre ogni ragionevole dubbio’”, in *giustiziainsieme.it*; “L’onere della prova”, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, II, Pisa, 2024, 262; GLENDI C., “L’istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!”, in *Dir. prat. trib.*, 2022, pag. 2192; LOVISOLO A., “Sull’onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all’art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992”, in *Dir. prat. trib.*, 2023, pag. 33; MELIS G., “Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l’art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova”, in *Riv. tel. dir. trib.* del 19 maggio 2023; MERCURI G., “Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario”, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, pag. 324; MOSCHETTI G., “Il comma 5-bis dell’art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo”, in *Riv. tel. dir. trib.* del 28 gennaio 2023; MULEO S., “Riflessioni sull’onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato”, in A. Carinci, F. Pistolesi (a cura di), *La riforma della giustizia e del processo tributario*,

La trattazione che segue muove dalla necessaria premessa che i fatti di causa devono essere introdotti dalle parti, poi provati ove sia necessario ed infine valutati dal giudice individuando la regola del caso concreto.⁴

Sul principio c.d. *jura novit curia* non si riscontrano profili incerti poichè il giudice tributario, a prescindere dalle pretese delle parti, è tenuto ad applicare la corretta norma al caso concreto non fuoriuscendo dai limiti del *thema decidendum*.⁵

1.1.1 L'onere di allegazione

La prima problematica da esaminare è l'individuazione del soggetto che introduce i fatti in giudizio; è stato discusso se questo onere ricadesse sulle parti (c.d. onere di allegazione) oppure anche il giudice potesse allargare il perimetro fattuale della controversia.⁶

Il dubbio risiedeva nella possibilità per il giudice di introdurre fatti che in realtà le parti non avevano portato in giudizio; tuttavia, tale interrogativo è stato risolto nel senso che

Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130, Milano, 2022; RUSSO P., “Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria”, in Riv. Tel. Dir. Trib., Editoriale del 7 dicembre 2022; ; TUNDO F., “La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e Legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)”, in Riv. tel. dir. trib., 19 maggio 2023; ZANOTTI N., “Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR”, in Dir. prat. trib., 2024, pag. 34. Inoltre, in tema di pronunce giurisprudenziali si ricordano le recentissime decisioni della Corte di Cassazione: Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 26/02/2025) 26/03/2025, n. 8054; Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 15/01/2025) 26/03/2025, n. 8042; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 13/03/2025) 26/03/2025, n. 7982; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 13/03/2025) 26/03/2025, n. 7981; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 13/03/2025) 26/03/2025, n. 7974; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 13/03/2025) 26/03/2025, n. 7972; Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 05/12/2024) 25/03/2025, n. 7948; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 16/01/2025) 24/03/2025, n. 7737; Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 16/01/2025) 21/03/2025, n. 7505.

⁴La regola di giudizio è stabilita dal giudice, a prescindere dalle rispettive pretese delle parti, configurandosi il principio dello *jura novit curia*; per un approccio comparato si veda CAVALLIN C., in Rivista di Diritto Processuale, 3/2017, p. 754 “Iura novit curia (civil law e common law)”

⁵A riguardo, in senso critico, MANONI E., L'incerta applicabilità del principio iura novit curia nel processo tributario, in il fisco, 2017, 13, 1249 ss.

⁶Sul punto GINEX A. in Euroconference “La declinazione dell'onere della prova nel processo tributario”: in base all'articolo 7 del D.Lgs. 546/1992, i poteri istruttori del giudice sono circoscritti ai fatti che le parti hanno portato in giudizio, con la possibilità di integrare solo gli elementi probatori già presentati da queste ultime, senza poter svolgere un ruolo sostitutivo. Ne consegue che nel processo tributario grava sulle parti l'onere di allegare i fatti; pertanto, il giudice non può basare la sua decisione su fatti che non siano stati specificamente dedotti dalle stesse.

se al giudice⁷ fosse consentito un simile potere si metterebbe a rischio l'imparzialità, inficiando la correttezza procedimentale e stridendo con il principio di matrice comunitaria del giusto processo ex articolo 6 CEDU.⁸

Inoltre, sussistono profili di criticità che riguardano le attività prodromiche poste in essere dall'Amministrazione finanziaria. In particolare, l'Ufficio deve effettuare la c.d. "discovery anticipata" del suo materiale probatorio a favore del contribuente in una fase antecedente, in modo tale da potere garantire al contribuente il diritto di difesa e, se del caso, permettergli di produrre ulteriori fatti prima di giungere al processo, essendo precluso al Fisco di ampliare in fase successiva la propria pretesa⁹. L'Amministrazione non può modificare, sostituire, integrare il provvedimento in cui vengono cristallizzati i fatti della controversia, se non emanando un nuovo provvedimento nei limiti delle decadenze maturate¹⁰; tematica questa che riguarda la "c.d. motivazione postuma".¹¹

Per fare un esempio, se l'Amministrazione pretende di tassare i proventi che sono stati occultati da una fattura oggettivamente inesistente oppure di tassare una società italiana in quanto la società estera ha una struttura non idonea essendo soggettivamente inesistente, allora dovrà dimostrare immediatamente, al momento del primo atto di accertamento, che il Contribuente non ha dichiarato quanto doveva ovvero che in realtà la società non esiste; invece, se il contribuente (società) vuole dimostrare nel processo che l'operazione è realmente avvenuta o che la società estera non è fittizia e nulla deve

⁷Il giudice è stato metaforicamente assimilato a un arbitro di tennis che guarda ma non agisce assicurando un corretto svolgimento del processo, in tal senso PAPARELLA F., CONTRINO A., ed MARELLO E., in Giuffrè 2024: "La giustiziana tributaria" pagina 112.

⁸TESAURO F., Giustizia tributaria e giusto processo, in Rass. Trib., 2013, 2, 316 ss.; Davide Emone - 27 gennaio 2021 in Rivista Telematica di Diritto Tributario: "Poteri sostitutivi del giudice tributario e applicazioni officiose delle presunzioni: un mix letale per il giusto processo e il giusto procedimento tributario"

⁹Proprio in un accertamento ai fini dell'imposta sul valore aggiunto si veda la sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, Causa C-189/18, che ha affermato quanto segue: "*Il principio del rispetto dei diritti della difesa ha così come corollario il diritto di accesso al fascicolo*".

¹⁰Questo principio è espresso nell'articolo 7 comma 1 bis dello Statuto del Contribuente, a tal riguardo MULEO S.13 Aprile 2024 in Rivista di Diritto Tributario "Il punto su ... il nuovo obbligo di motivazione degli atti tributari ovvero dell'impatto delle modifiche di testo e contesto".

¹¹ZAGÀ S. - 4 aprile 2024 in Rivista Telematica di Diritto Tributario: Prime riflessioni sulla possibilità - post-riforma fiscale - di modificare, integrare o sostituire la motivazione dei provvedimenti tributari.

all'Amministrazione dovrà rappresentarlo già nelle prime difese, quindi, generalmente, nell'atto di ricorso.¹²

1.1.2 L'onere di contestazione

La seconda problematica di interesse riguarda la questione relativa a quali tra i fatti allegati possono essere considerati come veri dal giudice tributario, dovendosi considerare la distinzione tra fatti pacifici non contestati e fatti contestati ma bisognosi di prova.¹³

I primi sono quei fatti di cui le parti ammettono concordemente l'esistenza; quindi, il giudice li valuterà direttamente come veri; i secondi possono fondare la decisione del giudice finché provati, in tal senso si tratta del c.d. onere di contestazione.¹⁴

Tale principio giuridico ha inciso in maniera determinante sulla dinamica probatoria del processo tributario, determinando la necessità che i fatti allegati siano oggetto di effettiva prova, senza che possano più ritenersi automaticamente veritieri, implicando una serrata dialettica tra le parti, fondata su specifici oneri di allegazione e di tempestiva contestazione.

Di converso, la mancata contestazione, da parte dell'Amministrazione Finanziaria nelle controdeduzioni, dei fatti allegati nel ricorso può comportare la trasformazione del fatto da semplice allegazione a fatto non contestato, con conseguente equiparazione a fatto provato.¹⁵

¹²PROSPERI F, in *Rivista di Diritto Tributario* 4 Luglio 2023; “Sul discrimine tra operazioni soggettivamente inesistenti ed oggettivamente inesistenti nel reato di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità”.

¹³Deve osservarsi che un fatto non provato non equivale automaticamente ad un fatto contestato. Di conseguenza, è onere della parte esprimere chiaramente che il fatto sostenuto dalla controparte non è accaduto, poiché, in assenza di tale dichiarazione esplicita, l'affermazione si limita a constatare la mancanza di prova, senza configurare una vera e propria contestazione ai sensi dell'art. 115 c.p.c. e sul punto RUSSO M. Sulla distinzione tra contestazione del fatto e osservazione del difetto di prova in *Euroconference* 6 ottobre 2020.

¹⁴I fatti affermati dalle parti e non contestati specificamente non necessitano di prova, in quanto sono definiti “pacifici” e quindi il giudice deve assumerli come veri.

¹⁵Il principio di non contestazione trae origine dal principio dispositivo processuale, secondo il quale spetta alle parti definire l'oggetto della controversia e stabilire i fatti da dimostrare. Di conseguenza, il principio di contestazione specifica trova applicazione anche nel processo tributario, dove il legislatore ha attribuito alle parti il compito di determinare la base fattuale della

Inoltre, le conseguenze del mancato assolvimento dell'onere di contestazione operano solo se la parte è presente fisicamente, in quanto se così non fosse, il fatto resta bisognoso di prova.¹⁶

Ad esempio, se l'Amministrazione porta in giudizio il fatto che la fattura è inesistente e quindi si accerta un maggior reddito del contribuente, se quest'ultimo nulla dice il fatto sarà definito pacifico, se invece lo contesta affermando il reale avvenimento dell'operazione, spetterà al Fisco dare adeguata dimostrazione delle proprie pretese nelle controdeduzioni.¹⁷

1.1.3 La prova documentale in merito alle operazioni inesistenti

La prova documentale è il punto di riferimento del procedimento e del processo tributario, ma è necessario distinguere la sua efficacia rispetto al rito civile nel quale tali prove hanno una supremazia fisiologica.¹⁸

causa (art. 7, D.Lgs. n. 546/1992), assicurando così l'imparzialità del giudice nella ricostruzione dei fatti. Inoltre, non si può dedurre alcuna limitazione derivante dalla presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria, poiché essa non è paragonabile all'indisponibilità di alcuni diritti in ambito civile e non solleva l'Amministrazione finanziaria dal rispetto delle norme processuali. DE PASQUALE I., "L'onere di contestazione specifica nel processo tributario" in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario Fascicolo 3-2013

¹⁶ A riguardo si è espressa la giurisprudenza di legittimità: *"L'onere di contestazione, la cui inosservanza rende il fatto pacifico e non bisognoso di prova, sussiste soltanto quando i fatti controversi siano noti alla parte, con la conseguenza che spetta a chi denunci la violazione del principio di non contestazione allegare che la controparte era a conoscenza della circostanza assunta come controversa, non essendo altrimenti configurabile a carico della predetta un onere di contestazione sulla questione."* (Cassazione civile sez. III, 15/02/2023, n.4681) in senso conforme Cassazione civile sez. lav., 04/01/2019, n.87.

¹⁷ Sul punto *"In tema di recupero dell'IVA indebitamente detratta su operazioni oggettivamente inesistenti, l'onere della prova si atteggia di modo che l'amministrazione finanziaria deve dimostrare, anche mediante presunzioni semplici, l'oggettiva inesistenza delle operazioni, laddove incombe sul contribuente la prova dell'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione di fatture, o allegando la regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia"*. (Cassazione civile sez. trib., 28/08/2024, n.23281)

¹⁸ Per snellezza espositiva, si ricorda che nel processo civile le prove documentali fanno fede fino a querela di falso ex articolo 2700 c.c. (con riferimento all'atto pubblico), ma nel processo tributario non opera la stessa regola a meno che il pubblico ufficiale non assista al sorgere del

Nel diritto tributario, il documento non ha efficacia privilegiata ma può consentire la dimostrazione della provenienza del contenuto di quanto affermato. I c.d. brogliacci di contabilità non sottoscritti ovvero i materiali sottoscritti non costituiscono prova legale del fatto imponibile, ma al massimo sono indizi che possono arricchire un quadro probatorio.¹⁹

La rilevanza di questa distinzione riflette i suoi effetti anche in tema di dimostrazione dell'operazione inesistente per cui, una volta che l'Amministrazione assolve al proprio onere, il Contribuente non è vittorioso con la mera esibizione delle fatture o allegando il "brogliaccio" contabile formalmente corretto. Sul punto si richiama la pertinente pronuncia di legittimità: *"Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere della prova ricade sull'amministrazione finanziaria la quale deve dimostrare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura è stata effettuata da un soggetto diverso dall'emittente della fattura e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta. Se l'amministrazione finanziaria dimostra tali elementi, l'onere probatorio si sposta sul contribuente il quale è chiamato a provare la legittimità dell'operazione o la sua assenza di consapevolezza dell'evasione fiscale. La regolarità formale delle scritture contabili non è sufficiente ad assolvere tale onere probatorio."* (Cassazione civile sez. trib., 05/02/2025, n.2801) La stessa regola vale per le operazioni oggettivamente inesistenti.²⁰

Da questo principio espresso dalla giurisprudenza di legittimità si deduce che la ratio di questo divieto si ravvisa nell'utilità di chi predispone il bilancio a dissimulare un provento o simulare un costo, facendo apparire reale un'operazione in realtà fittizia.²¹

presupposto impositivo. A riguardo CONTRINO A. –DELLA VALLE E.– MARCHESELLI A. – MARELLO E. –MARINI G.– PAPARELLA F., La Giustizia Tributaria p. 117 ss.

¹⁹BARGAGLI M., 21 Gennaio 2020, Euroconference: "Per provare la frode fiscale è sufficiente un preciso quadro indiziario".

²⁰Ovviamente tale principio si rinviene anche per le operazioni oggettivamente inesistenti, difatti: *"In tema di IVA, l'onere della prova relativa alla presenza di operazioni oggettivamente inesistenti è a carico dell'Amministrazione finanziaria e può essere assolto mediante presunzioni semplici, come l'assenza di una idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze), mentre spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia."* Corte di Cassazione. Sez. 5 - , Ordinanza n. 9723 del 10/04/2024

²¹Sul punto anche la Corte di Cassazione civile sez. trib., 28/08/2024, n.23281

Quindi, la prova documentale non potrà avere valore di piena prova o assolvere all'onere di prova contraria, bensì, in entrambi i casi, dovrà essere valutata alla stregua degli altri elementi indiziari; la stessa valenza indiziaria si riconosce alle dichiarazioni rese da terzi che vengono verbalizzate.²²

1.2. Inquadramento della prova in fase procedimentale

Dopo l'introduzione della Legge n.130/2022 e del decreto attuativo n.219 del 2023 nel diritto tributario si sono susseguiti diversi orientamenti dottrinali ed evoluzioni giurisprudenziali sul tema dell'assunzione della prova procedimentale e dell'onere della prova processuale.

Le origini della prova nel contenzioso tributario, nonostante il tenore letterale dell'articolo 7 comma 5 bis del D.lgs 546/1992, si rinvencono nella fase procedimentale, mentre, in fase processuale, salvo talune eccezioni, l'Amministrazione Finanziaria dovrà aver già provveduto ad una adeguata fondatezza probatoria della pretesa per permettere al giudice di fondare il proprio libero convincimento.²³

L'incertezza risiede sul se la prova acquisita in fase istruttoria, durante il procedimento amministrativo, debba essere corrispondente alla prova valorizzabile in giudizio; per provare a risolvere tale questione si muove dal valutare il ruolo del giudice in un processo che ha natura di impugnazione-merito. Difatti, l'organo giudiziario dovrà vagliare la legittimità del provvedimento amministrativo e anche la fondatezza, discostandosi così

²²In tema di processo tributario: *“Del resto anche al contribuente, oltre che all'Amministrazione finanziaria, deve essere riconosciuta - in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 Cost. - la possibilità d'introdurre nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale, e, quindi, anche dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà, le quali hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutate - non potendo costituire da sole il fondamento della decisione - nel contesto probatorio emergente dagli atti; ciò non comporta, tuttavia, il venir meno in capo al giudice tributario del potere-dovere di valutare l'attendibilità del contenuto delle dichiarazioni, comportando la corretta applicazione del principio della libera valutazione delle prove, l'obbligo di confrontare le proposizioni raccolte e di valutare la credibilità dei dichiaranti in base ad elementi soggettivi ed oggettivi, quali la loro qualità e vicinanza alle parti, l'intrinseca congruenza di dette dichiarazioni e la convergenza di queste con eventuali altri elementi acquisiti.”* (Cassazione civile sez. trib., 30/10/2024, n.28022).

²³MARCHESELLI A. “La prova nel processo tributario: una questione cardinale per l'inquadramento della funzione del giudice tributario”, il 19.05.2023 in Giustizia Tributaria.

dagli ordinari ruoli del giudice civile o penale e strutturandosi in una forma di controllo dell'espletamento delle funzioni di accertamento amministrative.²⁴

Il processo tributario si pone sulle orme del processo amministrativo in quanto una delle parti è un Ente con funzioni autoritative, con le peculiarità derivanti dalla specialità del suo potere che non è discrezionale ma vincolato; per questo il giudice potrà vagliare anche il merito dell'atto amministrativo.²⁵

In conclusione, nonostante sia preferita la natura di processo tributario come impugnazione-merito invece di impugnazione-accertamento, resta da risolvere la questione della eventuale assoluta equivalenza tra la prova raccolta in sede procedimentale e la prova utilizzabile in giudizio. Permane, dunque, la questione sulla valenza della prova acquisita nel corso del procedimento amministrativo rispetto alla prova in dibattimento e se, a sua volta, possa essere automaticamente valutata nel processo o debba essere oggetto di nuova verifica istruttoria, in conformità ai principi del contraddittorio e della formazione della prova nel processo tributario, come di seguito approfondito.

1.2.1 La motivazione degli atti e la motivazione della sentenza

Altro tema che merita approfondimento è la motivazione, in quanto sia il provvedimento dell'ente impositore sia il provvedimento del giudice tributario dovranno essere motivati sulla base di risultanze istruttorie che vengono acquisite nel medesimo momento (amministrativo) e che quindi convergono verso la stessa direzione, ma che costituiscono il fondamento di due provvedimenti diversi aventi differenti requisiti; da un lato la motivazione dell'atto di accertamento, dall'altro la motivazione della sentenza del giudice.²⁶

²⁴Sulla corrispondenza della prova assunta in fase amministrativa con quella della fase processuale e sul ruolo cognitivo del giudice tributario si è espresso MARCHESELLI A. in Riv. Tel. Di Dir. Trib.: "Motivazione e prova, nel procedimento e nel processo tributario. Il giudice tributario come garante della funzione tributaria"

²⁵Viceversa, nel diritto amministrativo, l'atto inteso in senso stretto non può essere valutato nel merito perché ci sono profili di discrezionalità che impediscono il vaglio del giudice amministrativo; salvo le deroghe di cui all'articolo 134 c.p.a.

²⁶Sul punto e più approfonditamente SALVINI L., La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, in "Rass. Trib." n. 3/2002,

A tal riguardo occorre svolgere una brevissima digressione in ordine ai rapporti tra mezzo di prova e prova come risultato valutativo; il c.d. “mezzo di prova” è individuato come fonte di conoscenza attraverso il quale si fornisce al giudice la ricostruzione dei fatti da dover provare, mentre per “prova” si identifica nel risultato finale di tale procedimento dimostrativo capace di fondare l’esistenza o meno di quei fatti.²⁷

L’utilità del corredo probatorio sarà quella di dimostrare la fondatezza degli elementi di fatto posti alla base delle rispettive pretese; mentre la motivazione è espressione del ragionamento logico-giuridico seguito prima dall’Amministrazione Finanziaria e poi dal Giudice sulla base delle risultanze probatorie; ed infatti, in relazione all’atto di accertamento l’articolo 56 comma quinto del Testo Unico Iva prevede che nella motivazione devono essere indicati i “*presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che lo hanno determinato*”.²⁸

Per comprendere a pieno l’importanza e la necessità della motivazione anche nell’atto di accertamento sul piano della riscossione va sottolineata l’efficacia costitutiva provvisoriamente esecutiva dell’atto amministrativo, quasi paragonabile a una sentenza provvisoriamente esecutiva, e sotto altro profilo la sua funzione di c.d. “*disclosure*

pag. 847; BASILAVECCHIA M., *Accertamento unitario e motivazione “per relationem”*, in “GT - Riv. Giur. Trib.”, 2002, pag. 1121; PACE A., Quando l’avviso di accertamento è motivato per relationem, in “GT - Riv. Giur. Trib.”, 1998, pag. 163; PORCARO G., Mancata allegazione del processo verbale di constatazione: effetti sulla motivazione e sulla prova dell’accertamento, in “Rass. Trib.” n. 1/2001, pag. 84; STEVANATO D., *Motivazione dell’accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario*, in “Rass. trib.”, 1990, pag. 57.

²⁷ CARNELUTTI F., Diritto e processo, Napoli, 1958, 133: tale per cui L’espressione “mezzo di prova” presenta un duplice significato che richiede una precisa distinzione. In alcuni contesti, viene usata in senso ampio per indicare sia la fonte del convincimento che l’insieme delle attività necessarie per acquisirla. In altri casi, invece, il termine è impiegato in modo più ristretto, riferendosi esclusivamente alla fonte del convincimento, che può essere rappresentata da una persona o da un oggetto. È quindi importante fare chiarezza tra il “mezzo di prova” e la “fonte di prova” per evitare confusioni terminologiche.

²⁸ Proseguendo al comma 5 l’articolo 56 (Testo Unico Iva) stabilisce che: “Se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama salvo che quest’ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale. L’accertamento è nullo se non sono osservate le disposizioni di cui al presente comma”. Inoltre, anche l’articolo 16 del D.l. n. 472/1997 prevede che per irrogare sanzioni la motivazione deve essere altrettanto dettagliata.

anticipata” che permette l’instaurarsi di un contraddittorio caratterizzato da connotati di conoscibilità e trasparenza per il contribuente.²⁹

Un esempio, per raggiungere direttamente il cuore del presente elaborato, riguarda la contestazione di frodi Iva per le quali nell’atto di accertamento devono essere individuati chiaramente i presupposti riguardanti l’inesistenza delle operazioni.³⁰

1.2.2 Dialogo tra istruttoria procedimentale e istruttoria processuale

Una ulteriore questione rilevante riguarda il grado di affinità³¹ che deve sussistere tra i fatti e le prove del procedimento amministrativo rispetto alla fase processuale, in quanto l’oggetto del processo tributario è la pretesa tributaria³².

Pertanto, l’Amministrazione Finanziaria durante l’espletamento delle proprie funzioni dovrà comportarsi con un adeguato grado di diligenza, completezza e correttezza nella valutazione degli interessi erariali anche con riferimento all’aspetto dell’attività investigativa e dell’accertamento fattuale.³³

Quindi, è evidente come l’ente impositore venga responsabilizzato nell’emanazione dell’atto di accertamento perché, qualora non riesca adeguatamente a dimostrare le proprie contestazioni, l’atto di accertamento sarà nullo e non potrà modificare, sostituire

²⁹Sul primo aspetto è essenziale ricordare l’istituto della riscossione provvisoria e frazionata operante in tutti e tre i gradi di giudizio (ex art. 69 del D.lgs. n. 546 del 1992); sul secondo aspetto invece si fa riferimento all’essenziale rapporto collaborativo che deve instaurarsi di tra l’amministrazione e il contribuente mediante il contraddittorio endoprocedimentale (ex art. 12 della legge n. 212/2000).

³⁰Di certo, non servirà in tale sede richiamare le singole fatture che sono sottoposte a contestazione perché lo scopo è di rendere edotto il contribuente delle fonti di prova e, se non conosciute, renderle subito accessibili.

³¹ Il margine di operatività dell’Amministrazione Finanziaria si evince dal bilanciamento dei principi della c.d. discovery anticipata in fase procedimentale e il divieto della c.d. motivazione postuma in fase dibattimentale.

³²“*Il processo tributario è strutturato come un giudizio d’impugnazione del provvedimento impositivo e tale caratteristica impone la disamina della sola pretesa effettivamente avanzata con l’atto impugnato, sicché il giudice tributario non può estendere la propria indagine alla fondatezza della pretesa avanzata in relazione a periodi d’imposta non considerati nell’atto oggetto d’impugnazione.*” Corte di Cassazione civile sez. VI, 18/03/2015, n.5466

³³In termini del dovere dei principi di correttezza e collaborazione la pronuncia della Corte di Cassazione civ. Sez. III Ord., 24 maggio 2024, n. 14588

o integrare le originarie contestazioni, ferma restando la possibilità di compiere un accertamento integrativo entro i termini di decadenza.³⁴

Alla luce di ciò, viene rafforzata la fase istruttoria preordinata temporalmente e logicamente rispetto alla fase processuale, assicurando una “*discovery anticipata*” del corredo probatorio in modo tale che il contribuente venga messo in condizione di esercitare le proprie difese garantendo un equo e giusto processo.³⁵

Pertanto, già in fase pre-processuale l’Amministrazione, che ha espletato a pieno i propri poteri, dovrà dare notizia al contribuente delle proprie contestazioni e in giudizio potrà al massimo specificare le proprie pretese (c.d. *emendatio libelli*), non essendo consentita una c.d. *mutatio libelli*, ovvero un cambiamento radicale delle proprie ragioni poste a fondamento della propria volontà.³⁶

³⁴Questo è quanto stabilito nell’articolo 7 comma 1 bis dello Statuto del Contribuente secondo cui: “I fatti e i mezzi di prova a fondamento dell’atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l’adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze”

³⁵Secondo la Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 16 ottobre 2019. Glencore Agriculture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága. (Causa C-189/18): “Il principio della parità delle armi, che costituisce parte integrante del principio della tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell’Unione, sancito dall’articolo 47 della Carta, in quanto è un corollario, come, segnatamente, il principio del contraddittorio, della nozione stessa di processo equo, implica l’obbligo di offrire a ciascuna parte una possibilità ragionevole di esporre la propria posizione, comprese le proprie prove, in circostanze che non la pongano in una situazione di netto svantaggio rispetto all’avversario” (in tal senso, sentenze del 17 luglio 2014, Sánchez Morcillo e Abril García, C-169/14, EU:C:2014:2099, punto 49, e del 16 maggio 2017, Berlioz Investment Fund, C-682/15, EU:C:2017:373) Tale principio è volto a garantire l’equilibrio tra le parti processuali, assicurando la parità dei loro diritti e obblighi (sentenza del 28 luglio 2016, Ordre des barreaux francophones et germanophone e a., C-543/14, EU:C:2016:605, punto 41). Il contraddittorio tra le parti su elementi di fatto e di diritto essenziali per l’esito del procedimento assicura il soddisfacimento delle prescrizioni apposte al rispetto del principio del giusto processo (sentenza del 2 dicembre 2009, Commissione/Irlanda e a., C-89/08 P, EU:C:2009:742, punto 56).

³⁶Al riguardo si rinvia alla pronuncia della Corte di Cassazione Cassazione sez. trib., 20/07/2012, n.12621 nella quale si afferma quanto segue: “Si ha “*mutatio libelli*” quando si avanzi una pretesa obiettivamente diversa da quella originaria, introducendo nel processo un “*petitum*” diverso e più ampio oppure una “*causa petendi*” fondata su situazioni giuridiche non prospettate prima e particolarmente su un fatto costitutivo radicalmente differente, di modo che si ponga al giudice un nuovo tema d’indagine e si spostino i termini della controversia, con l’effetto di disorientare la difesa della controparte ed alterare il regolare svolgimento del processo; si ha, invece, semplice *emendatio* quando si incida sulla “*causa petendi*”, in modo che risulti modificata soltanto l’interpretazione o qualificazione giuridica del fatto costitutivo del diritto, oppure sul

Ciò posto, l'Amministrazione finanziaria dovrà garantire un elevato livello di consistenza probatoria tale da cristallizzare la propria pretesa in quel determinato atto di accertamento.³⁷

Quindi, da come si è analizzato, la fase procedimentale è importante tanto se non più della fase dibattimentale, in quanto è in tale sede che entrano in gioco tutti gli interessi e dalle modalità di svolgimento di tale fase si determinerà anche l'oggetto del vaglio del giudice; come si è detto, non è solo l'Amministrazione ad agire ma è anche il contribuente a poter collaborare perché informato dell'accertamento su di lui pendente.³⁸

Tuttavia, come si diceva in precedenza, la questione rimane aperta in quanto il tenore letterale del comma 5 bis dell'articolo 7 D.lgs 546/1992 fa riferimento alla prova da fornire in fase dibattimentale; ma, tenendo conto anche dell'articolo 7 comma 1 bis dello Statuto del Contribuente e della stretta dipendenza che vi è tra la fase processuale e la fase procedimentale, parrebbe preferibile una interpretazione del dato normativo allineata all'intera struttura del contenzioso tributario.

1.3. L'originaria funzione dell'articolo 2697 c.c. e controversa applicabilità attuale

Il processo civile è il prototipo del processo tributario.

In particolare, la normativa di raccordo si rinviene nell'articolo 1 D.lgs 546/1992, ove si afferma che i giudici tributari applicano le disposizioni di tale decreto e solo nel caso in cui queste risultino essere insufficienti potrà essere applicata la disposizione del codice di rito ove compatibile³⁹.

"petitum", nel senso di ampliarlo o limitarlo per renderlo più idoneo al concreto ed effettivo soddisfacimento della pretesa fatta valere."

³⁷ MELIS G. , "Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario", in *il fisco*, 2024, pag. 224. Inoltre, FICARI V., "Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario", in *Riv. dir. trib.*, 2023, 618.

³⁸ SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, pag. 224; TESAURO F. (diretta da), *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, pag. 535

³⁹ Nel secondo comma del citato articolo in particolare si legge: "I giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile."

Il problema emerge nel momento in cui non ci siano sufficienti prove per dimostrare i fatti addotti dalle parti, impedendo al giudice di applicare la regola di diritto più appropriata per il caso concreto; per questo motivo la seguente analisi riguarda l'esistenza di una regola che permetta al giudice di vagliare anche il merito qualora non si sia raggiunta la dimostrazione di un fatto giuridicamente rilevante.⁴⁰

Muovendo da questo assunto, ci si interroga sulla concreta applicabilità dell'articolo dell'art. 2697 c.c.⁴¹ il quale parrebbe fornire al giudice uno strumento-guida in caso di incertezze o lacunose ricostruzioni dei controversi fatti, non limitandosi alla ripartizione dell'onere probatorio.⁴²

1.3.1 L'articolo 2697 c.c. e il suo rapporto con l'articolo 7 comma 5 bis D.lgs 546/1992.

Le norme del corpus processuale-civilistico sono applicabili a due precise condizioni, dovendo valorizzarsi *in primis* l'intervento meramente sussidiario della norma di rito rispetto all'istituto disciplinato dal decreto tributario e *in secundis* la compatibilità della stessa con la originaria⁴³ natura impugnatoria del rito fiscale.

Pertanto, le disposizioni normative introdotte dalla Legge n. 130/2022⁴⁴ hanno un'evidente rilevanza pratica e sistematica. Infatti, il dibattito insorto tra le diverse interpretazioni del rapporto tra l'onere della prova e la regola di giudizio incide

⁴⁰Sull'origine storica dell'onere della prova e il rapporto con il principio del non liquet: COMOGLIO L.P., *Le prove civili*, Torino, 1998 pag. 177 ss.; MICHELI G.A., *L'onere della prova*, Padova, 1966, pag. 151 ss.

⁴¹“Chi vuol far 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 e' modificato o estinto deve provare i fatti su cui l'eccezione si fonda”.

⁴² OLIVA C., *L'onere della prova nel processo tributario*, Padova, Cedam, 2012, p. 13 ss.; PATTI S., *Prove. Disposizioni generali*, Commento all'art. 2697 c.c., in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1987, p. 4 ss.

⁴³Sminuita dalla dottrina di BASILAVECCHIA M., il quale afferma che non sempre il giudice tributario si arresta a una valutazione meramente formale accogliendo o meno le pretese dell'attore; bensì talvolta ha possibilità anche di scendere nel merito potendosi quindi eventualmente “amputare” l'atto impositivo facendo un vaglio di merito in modo da far sopravvivere solo parte dell'atto che fuoriesce dal processo.

⁴⁴Già notevolmente esaminata dalla dottrina CONTRINO A., *La riforma della giustizia della giustizia tributaria di cui al d.d.l. n. 2636/2022: riforma “suicida” o “gattopardesca”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 999 ss

ampiamente sulla dinamica processuale e la sua natura giurisdizionale, con importanti riflessi sul contenzioso tributario.⁴⁵

L'art. 6 della Legge n. 130/2022 introduce una regolamentazione specifica nel processo tributario riguardante l'onere della prova colmando le lacune preesistenti, distinguendosi così dalle norme applicabili in altre sfere del diritto, come ad esempio nel settore civile.⁴⁶

Queste regole influenzano direttamente la natura del processo e la funzione giurisdizionale, per tale motivo l'introduzione normativa è di fondamentale importanza.⁴⁷

L'odierno sistema giuridico fondato sul principio di legalità assicura un ruolo cardine al Legislatore nel determinare la regola di giudizio per i fatti incerti, vincolando tutti gli operatori del diritto, incluso il Giudice, nel rispetto della Costituzione.⁴⁸

Venendo al fulcro della questione, la novella ha introdotto il comma 5 bis all'articolo 7 del D.lgs. 546/1992 che ha stabilito quanto segue: *“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”*.⁴⁹

⁴⁵ ALLORIO E., Diritto processuale tributario, Torino, 1962, p. 377 ss

⁴⁶ A riguardo MARZO G. e GLAVE E. in NT+ Diritto il 30 Gennaio 2023 “L'onere della prova del processo tributario alla luce della novella normativa”

⁴⁷ Sul punto MULEO S., in Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario, Rivista Trimestrale di Diritto Tributario

⁴⁸ L'introduzione della novella ha portato, fin da subito, i giudici della Corte di Cassazione a ritenere che “In materia di operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere della prova posto a carico dell'Amministrazione finanziaria possa essere assolto anche in via presuntiva, essendo la stessa tenuta, unicamente, a dare evidenza che il contribuente sapesse o avrebbe dovuto sapere – con l'uso dell'ordinaria diligenza – che l'operazione commerciale si inseriva in una frode fiscale ai fini IVA. (Corte di Cassazione n. 31878 del 27 ottobre 2022).

⁴⁹ Di tale profilo si è ampiamente occupata la dottrina: CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, 2, 299 ss. DELLA VALLE E., *La “nuova” disciplina dell'onere della prova nel rito tributario*, in *il fisco*, 2022, 40, 3807 ss.; DONATELLI S., *L'onere della prova nella riforma del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2023, 1, 25 ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario*, Padova, 1999, 677; GLENDI C., *L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana*, in *Ipsoa Quotidiano*, 24 settembre

Analizzando tale articolo, nel primo periodo emerge un chiaro principio: l'Amministrazione è tenuta a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. In questo modo, il legislatore ha posto un duplice onere a carico dell'Amministrazione, la quale non solo deve acquisire le prove della violazione contestata, ma soprattutto deve fornirle in dibattimento come sostegno necessario e preciso dell'atto emesso,⁵⁰ considerata la “piena osmosi” tra prova procedimentale e processuale.⁵¹

Ciò premesso, secondo l'impostazione dottrinaria, l'asserito assetto normativo preclude l'applicazione dell'art. 2697 c.c., non potendo gravare l'onere della prova solo su una delle parti a seconda della natura dei fatti costitutivi, modificativi, impeditivi o estintivi dei diritti controversi.⁵²

Il secondo periodo del sopra richiamato comma 5 bis preclude al Giudice Tributario di basare la propria decisione su nuove prove diverse da quelle che l'Amministrazione è tenuta a produrre. Al contrario, conferma che il giudice deve decidere esclusivamente sulla base delle risultanze acquisite nel giudizio, senza ricorrere a conoscenze personali o elementi estranei al processo⁵³. Tuttavia, questo assunto si deve interpretare in ottica relativa e non assoluta; difatti in generale può osservarsi che l'introduzione da parte del Giudice di nuovi elementi probatori minerebbe la sua imparzialità, per cui le prove sono ammissibili solo su istanza di parte⁵⁴, restando controverso se il giudice possa o meno trarre nuove ed autonome presunzioni.

2022; MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 3, 324 ss.; MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023; MULEO S., *Le “nuove” regole sulla prova nel processo tributario*, in *Giustizia insieme*, 20 settembre 2022, par. 2

⁵⁰ Ordinanza della Corte di Cassazione sezione V del 25/07/2024 n. 20816, nella quale si afferma una sorta di “onere della prova rafforzato”, espresso in una dimostrazione puntuale in giudizio, derivante dal comma 5 bis, avente natura sostanziale.

⁵¹ In merito a questo legame: G. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, p. 538.

⁵² A riguardo: GELNDI C., *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6, 1° giugno 2023, p. 473

⁵³ Si rinvia a quanto detto per il processo civile: VERDE G., *L'onere della Prova nel Processo Civile*, Napoli, 1974, pag. 112 ss.,

⁵⁴ “Il principio dell'onere della prova (regola residuale di giudizio in conseguenza della quale la mancanza, in seno alle risultanze istruttorie, di elementi idonei all'accertamento della sussistenza

Fermo restando il punto di partenza dell'accertamento e del suo esito, il Giudice Tributario può effettuare un diverso ragionamento inferenziale provocando uno specifico contraddittorio sul tale punto.⁵⁵

Tale principio si allinea alla natura giurisdizionale del Giudice Tributario, il quale opera nel rigoroso rispetto del contraddittorio tra le parti e non può basarsi su inferenze autonome ovvero su conoscenza privata della materia, come avveniva in passato per i membri delle Commissioni Tributarie.⁵⁶

In definitiva, l'art. 6 della Legge n. 130/2022 con l'introduzione di un criterio "proprio" del giudizio tributario (articolo 7 comma 5 bis del D.lgs 546/1992) prevale sull'articolo 2697 c.c.,⁵⁷ così da evitare la mera trasposizione, talora impropria, della disposizione civilistica.⁵⁸

del diritto in contestazione determina la soccombenza della parte onerata della dimostrazione dei relativi fatti costitutivi) non implica anche che la dimostrazione del buon fondamento del diritto vantato dipenda unicamente dalle prove prodotte dal soggetto gravato dal relativo onere, e non possa, altresì, desumersi da quelle espletate, o comunque acquisite, ad istanza ed iniziativa della controparte. Viget, difatti, nel nostro ordinamento processuale, in uno con il principio dispositivo, quello cd. "di acquisizione probatoria", secondo il quale le risultanze istruttorie, comunque ottenute (e qual che sia la parte ad iniziativa della quale sono state raggiunte), concorrono, tutte ed indistintamente, alla formazione del libero convincimento del giudice, senza che la relativa provenienza possa condizionare tale convincimento in un senso o nell'altro, e senza che possa, conseguentemente, escludersi la utilizzabilità di una prova fornita da una parte per trarne argomenti favorevoli alla controparte." Corte di Cassazione civile, 28/08/2024, n.23286

⁵⁵ Muovendo dalla più ampia regola del processo civile della corrispondenza tra chiesto e pronunciato ex art 115 c.p.c., il giudice nell'assunzione di un ragionamento inferenziale diverso da quello prospettato dalle parti deve provocare il contraddittorio ex articolo 101 c.p.c. A riguardo l'ultima pubblicazione a cura di PAPARELLA F., CONTRINO A., e MARELLO E., in Giuffrè 2024: "La giustizia tributaria"

⁵⁶ A tal riguardo CHIOVENDA G., Sul rapporto tra le forme del procedimento e la funzione della prova. L'oralità e la prova, in Riv. dir. proc. civ. 1924, I, p. 1 ss., e CHIOVENDA G., in Saggi di dir. proc. civ., 2ª ed., Roma 1931, I, p. 197 ss.

⁵⁷ Tra cui VIOTTO A., Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario, cit., p. 334.

⁵⁸ Da ultimo VANZ G. il 13 Marzo 2025 in Riv. Tel. Dir. Trib., "Genesi, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario"

1.3.2. Teorie sulla natura del rapporto che intercorre tra l'articolo 2697 c.c. e l'articolo 7 comma 5 bis del D.lgs 546/92

Volendo approfondire il tema del rapporto⁵⁹ tra il comma 5 bis articolo 7 D.lgs 546/1992 e l'articolo 2697 c.c., va premesso che la dottrina risulta concordemente orientata nel senso che i fatti costitutivi della pretesa devono essere provati dall'Amministrazione Finanziaria, salvo per i fatti sottostanti alla richiesta di rimborso la cui prova è a carico del Contribuente; mentre non è pacifica la ripartizione dell'onere della prova con riferimento ai fatti impeditivi, modificativi ed estintivi.

Secondo la teoria costitutiva detta ripartizione dell'onus probandi si fonda sul principio della precostituzione della prova per cui l'Amministrazione non può procedere all'adozione di un atto senza aver previamente acquisito la prova dei fatti che ne giustificano l'esercizio del potere.⁶⁰

La teoria "dichiarativa"⁶¹ invece giustifica la ripartizione dell'onere della prova così come delineato alla luce della disciplina dell'articolo 2697 del codice civile, come ritenuto dalla pronuncia della Corte Costituzionale n. 109/2007.

In tale prospettiva, e cioè tra coloro che ritengono la natura confermativa del comma 5 bis rispetto all'articolo 2697 c.c. non vi è unanimità di vedute circa la perdurante applicabilità di quest'ultima disposizione normativa.⁶²

In tale ottica, comunque, resta rilevante la dicotomia tra fatto costitutivo e fatto impeditivo, sicché, ad esempio, nei casi di operazioni soggettivamente inesistenti la prova in ordine alla insussistenza della buona fede grava in capo all'ente impositore, poiché la detrazione è principio fondamentale del sistema Iva presumendosi i presupposti del diritto

⁵⁹MELIS G. Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova– 19/05/2023

⁶⁰ALLORIO E., op. cit., 377, tale per cui l'emanazione di un atto di accertamento fa nascere (costituisce) l'obbligazione tributaria

⁶¹BARBIERI A. "I metodi di accertamento, l'avviso di accertamento" in studio sinergie 22.03.2016 per cui l'obbligazione sorge al nascere del presupposto e l'atto dichiara l'esistenza di un credito preesistente.

⁶² Alcuni non si esprimono su tale tematica: GIOVANNINI A., La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio", in *Giustizia insieme*, 14 marzo 2023, par. 4; mentre altri la intravedono come ancora applicabile: RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, XV, 1013.

stesso al momento della presenza cartolare dell'imposta sulla fattura a favore del Contribuente.⁶³

Altra parte della dottrina ritiene invece non più applicabile il disposto dell'articolo 2697 c.c., per cui, in tale ottica è superata la ripartizione dell'onere della prova che risulta posto a carico dell'Amministrazione Finanziaria indipendentemente dalla qualificazione dei fatti.⁶⁴

Il principio del codice di rito viene ricompreso nel più ampio e specifico principio dell'articolo 7 comma 5 bis D.lgs. 546/1992, perciò non è più possibile pensare che il Contribuente nelle azioni di impugnazione in cui non è attore sostanziale ma solo procedimentale debba fornire prova di fatti impeditivi, costitutivi e modificativi rispetto alla violazione contestata avendo soltanto l'onere della prova dei fatti costitutivi nelle ipotesi delle azioni di rimborso; l'Amministrazione è attore sostanziale e ricade su essa l'assolvimento dell'onere probatorio. Ciò posto l'articolo 2697 c.c. dovrebbe essere superato.⁶⁵

La ripartizione dei fatti in costitutivi ed in impeditivi, estintivi, modificativi implicherebbe, però, la non superabilità completa della disposizione del codice di rito,, parrebbe ricomprendersi nella disciplina tributaria il binomio fatti costitutivi-fatti impeditivi (temporalmente concomitanti) potendosi ricollegare entrambi alla “*violazione contestata*”, con esclusione invece dei fatti modificativi ed estintivi, cronologicamente successivi, da dover ricondurre all'articolo 2697 c.c, avendosi una interpretazione innovativa e non meramente confermativa dell'articolo 7 comma 5 bis D.lgs 546/1992. ⁶⁶ In ogni caso la dialettica del processo tributario comporta che anche la parte non onerata debba comunque svolgere un ruolo attivo per evitare che la prospettazione della controparte si ritenga confermata.⁶⁷

⁶³MERCURI G., Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2022, 3, 324 ss

⁶⁴DONATELLI S., L'onere della prova nella riforma del processo tributario, in Rass. trib., 2023, 1, 25 ss.

⁶⁵GLENDI C., L'istruttoria del processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana”, in Ipsa Quotidiano, 24 settembre 2022

⁶⁶MELIS G. - 19 maggio 2023, in Rivista Telematica di Diritto Tributario: Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova

⁶⁷LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in Riv. dir. trib., 1993, I, 1197 ss.

1.3.3. Evoluzioni giurisprudenziali in tema di ripartizione dell'onere probatorio

Analizzando nello specifico l'evoluzione significativa della lettura costituzionalmente orientata dell'art 7 comma 5 bis, maggiormente conforme ai criteri di certezza e trasparenza coerenti con il principio di legalità, ci si può soffermare sul fatto che in precedenza l'onere era distribuito secondo criteri oggettivi e soggettivi strutturandosi sul tipo di evasione; per esempio per i proventi occulti era prevista la "piena prova" da parte dell'Amministrazione, mentre per disconoscere i costi o le detrazioni non spettanti bastava assolvere all' "onere di contestazione argomentata"⁶⁸, per esempio introducendo ragionevoli motivi per dubitare della deducibilità, dovendosi attivare solo successivamente il contribuente; infine spettava sempre al contribuente l'onere di dimostrare la pretesa nei casi di rimborsi o per l'applicazione di regimi favorevoli.⁶⁹

In particolare, richiamando alcune significative pronunce della Corte di Cassazione antecedenti alla Riforma del 2022 ed al Decreto attuativo del 2023 si evidenzia l'importanza del principio dell'onere della prova così come all'epoca delineato. La Corte di Cassazione Civile Sez. Trib., 06/08/2020, n.16779 ha affermato che l'Ufficio inizierà il suo percorso logico allegando prove inerenti all'oggettiva inesistenza dell'operazione, vedendo la fattura come "*mera espressione cartolare di operazioni commerciali mai poste in essere da alcuno*", ma spetterà poi al Contribuente dimostrare l'effettiva esistenza per assicurarsi la detraibilità dell'Iva e la deducibilità dei costi.⁷⁰

Stesso principio si applica in caso di contestazione ai fini Iva di operazioni soggettivamente inesistenti con società "cartiere o fantasma".⁷¹

Inoltre, le operazioni erano classificate oggettivamente e nel momento in cui si riscontrava il tipo di operazione a cui corrispondeva l'onere della prova in capo al

⁶⁸Sul punto: CONTRINO A.– DELLA VALLE E.– MARCHESELLI A.– MARELLO E.– MARINI G. –PAPARELLA F., La Giustizia Tributaria, 124 ss.

⁶⁹Per quanto concerne la deducibilità dei costi: BARGAGLI M. in Euroconference del 16.01.2023: "Inerenza dei costi e onere della prova"

⁷⁰Fermo restando che la prova non potrà consistere nell'esibizione della fattura ovvero nella regolarità formale delle scritture contabili perché sono autoprodotte e quindi utilizzabili con lo scopo di simulare un'operazione fittizia o dissimulare un'operazione reale.

⁷¹Sul punto la Corte di Cassazione civile sez. trib., 05/07/2018, n.17619

Contribuente, doveva essere quest'ultimo a dimostrare per esempio, in tema di deducibilità dei costi, l'inerenza degli stessi all'attività imprenditoriale.⁷²

Invece oggi, precludendosi il rinvio all'articolo 2697 c.c., si rafforza il principio secondo cui grava per intero sull'Amministrazione un onere della prova rafforzato come sopra esplicitato, delimitando il ruolo del giudice alla valutazione delle prove, e resta in capo al Contribuente l'onere di prova per le azioni di rimborso.⁷³

A tal riguardo, si richiama una recentissima pronuncia della giurisprudenza di legittimità che in motivazione ha affermato quanto segue: *“Esclusi ogni automatismo probatorio o criterio generale predeterminato, l'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario s'incentra proprio nella individuazione, a cura dell'Amministrazione, di elementi obbiettivi e specifici in ordine al fatto che la contribuente-cessionaria dei beni o dei diritti conoscesse o avrebbe dovuto conoscere, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, e tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione, che la realtà documentalmente espressa non corrispondeva a quella effettiva (Cass. n. 24490 del 2015). Una volta che l'Amministrazione abbia provato, in base ad elementi oggettivi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente, passa al contribuente medesimo l'onere di fornire la prova contraria (Cass. n. 23560 del 2012; Cass. n. 25575 del 2014).”* (Corte di Cassazione civile sez. trib., 24/03/2025, (ud. 16/01/2025, dep. 24/03/2025), n.7737).

⁷²A riguardo la Corte di Cassazione civile sez. trib., 19/12/2019, n.33915

⁷³In tema di azione di rimborso è intervenuta la dottrina e la giurisprudenza per cui si può fare riferimento ad ANTICO G. in Euroconference mercoledì 3 maggio 2023 “È il contribuente a dover provare il diritto al rimborso”; mentre per quanto concerne la giurisprudenza, si rinvia alla pronuncia della Corte di Cassazione n. 9320 del 04.04.2023; ovvero alla Corte di Cassazione a SS.UU. – sentenza n. 5069/2016 per la quale l'Ufficio può disconoscere un credito del contribuente di cui è già stato richiesto il rimborso anche oltre i termini decadenziali

La lettura riorganizzativa degli assetti probatori del citato comma 5-bis risponde a un principio interpretativo fondamentale elaborato dalle Sezioni Unite⁷⁴ secondo cui bisogna allocare un degno significato allo *jus superveniens* (il comma 5 bis articolo 7 del D.lgs 546/1992) applicandosi, in via estensiva, il principio di conservazione dell'art 1367 c.c., interpretando le introduzioni normative “*nel senso in cui possono avere qualche effetto, anziché in quella secondo cui non ne avrebbero alcuno*”.

1.4. La regola di giudizio del fatto incerto e l'onere della prova nel processo tributario.

La regola di giudizio del fatto incerto e l'onere della prova rappresentano due aspetti strettamente connessi del fenomeno probatorio. Si soddisfa una duplice funzione di "ripartizione oggettiva della prova" e di "ripartizione soggettiva della prova"⁷⁵.

Quindi, la c.d. regola di giudizio del fatto incerto, premessa l'esistenza della regola del *non liquet*⁷⁶, assicura che se non viene raggiunta la prova del fatto dedotto in giudizio, il giudice è tenuto a decidere la controversia pronunciandosi in senso sfavorevole alla parte che non è stata in grado di dimostrare a pieno la sussistenza del fatto costitutivo del diritto vantato.⁷⁷

⁷⁴ Cass., SS.UU., n. 12644/2014, secondo cui il giudice di merito, fornendo una lettura di una disposizione sopravvenuta, dovrebbe tener conto “*della generale regola ermeneutica c.d. di conservazione degli atti, espressamente codificata dall'articolo 1367 c.c. in materia contrattuale, ma da ritenersi operante, in quanto espressione di un sovraordinato principio generale insito nel sistema anche e soprattutto, in tema di interpretazione della legge, sulla scorta della quale tra le diverse accezioni possibili di una disposizione (normativa amministrativa o negoziale), deve propendersi per quella secondo cui la stessa potrebbe avere qualche effetto anziché nessuno*”.

⁷⁵ Sul punto PATTI S., Prove. Disposizioni generali, voce in Commentario del codice civile, A. Scialoja e G. Branca - a cura di – Bologna/Roma, 1987, 12 ss.

⁷⁶ L'onere della prova è una regola che permette di pronunciare sentenza nel caso incerto evitando il *non liquet*., secondo parte della dottrina, la sentenza di *non liquet* è una “non sentenza” per mancanza assoluta dell’“*imperium sostanziale*” LASERRA G., *La prova civile*, Napoli, 1957; mentre, secondo altra parte della dottrina SACCO R., *Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, pag. 420 e secondo COMOGLIO L.P., *op cit.*, 287, secondo il quale la pronuncia di *non liquet* è assimilabile a una sentenza di rigetto.

⁷⁷ Sul punto CAIMI C.C. e PARDINI N. in Corriere Tributario, n. 1, 1° gennaio 2023, p. 66 Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto; e sul ruolo del giudice tributario: ANTONINI P., Il ruolo del giudice di merito nel processo tributario tra

Pertanto, per far valere in giudizio un diritto bisogna dimostrare i fatti costitutivi che ne hanno determinato l'origine, fornendo al giudice tutti gli elementi necessari e sufficienti affinché possa giungere ad una decisione corretta e consapevole (attivazione della regola del c.d. onere della prova “in senso soggettivo”). L’obiettivo è convincere il giudice della sussistenza dei fatti costitutivi del diritto che si intende far valere in giudizio, essenziale per la tutela giudiziale, poiché laddove il giudice non raggiunga tale convincimento, ciò andrà a discapito della parte che ne ha richiesto l’applicazione (attivazione della regola del c.d. onere della prova “in senso oggettivo”). Al contempo, chi contesta la rilevanza di tali fatti deve dimostrarne l'inefficacia o provare l’esistenza di circostanze che abbiano modificato, impedito o estinto il diritto vantato dall’altra parte, configurando così la prova contraria (fatti impeditivi, modificativi o estintivi).⁷⁸

Vi è una equivalenza tra fatto non provato e fatto non avvenuto, di conseguenza la parte che avrebbe tratto vantaggio da esso risulterà insoddisfatta dato il rigetto della propria domanda sostanziale. Mentre, da un punto di vista soggettivo, la regola di giudizio del fatto incerto consente di individuare il soggetto che dovrà sopportare il rischio della mancata prova del fatto costitutivo, impeditivo, estintivo della propria pretesa; così si definisce da chi debba provenire il materiale probatorio evitando la soccombenza.⁷⁹

Potendosi dunque fare un esempio per meglio esplicitare i concetti sopra richiamati nella materia de qua se l’Amministrazione Finanziaria vuole esigere un maggiore imponibile dovrà dimostrare che colui che emette la fattura non è lo stesso soggetto che compie l’operazione commerciale e la connivenza nella c.d. *participatio fraudis*; se così sarà, il giudice riuscirà a determinare il proprio convincimento a meno che il contribuente non dia prova contraria. In senso oggettivo, in riferimento al soggetto passivo, una volta che l’Ente assolve al suo onere, se il contribuente non offre prova contraria della legittimità

principio di conservazione dei provvedimenti e rischio di esautorazione della funzione impositiva, in Giur. Trib., 2015, 5, 425 ss

⁷⁸A riguardo CHIOVENDA G., Istituzioni di diritto processuale civile, I, Napoli, 1935, p. 5; ID., Istituzioni di diritto processuale civile, II, Napoli, 1936, pp. 318 ss.; TARUFFO M., voce Onere della prova, in Dig. disc. priv., sez. civ., XIII, Torino, 1996, pp. 65 ss.; BENIGNI E., Presunzioni giurisprudenziali e riparto dell’onere probatorio, Torino, 2014, pp. 7 ss.;

⁷⁹TARUFFO, op cit., 72 ss.; PATTI, op cit., 78 ss,

dell'operazione o della assenza di consapevolezza, tale mancanza permette al giudice di decidere in senso a lui sfavorevole.⁸⁰

1.4.1 Conseguenze della regola di giudizio del fatto incerto e principio dispositivo

La delimitazione dell'onere della prova individua la rilevanza della non contestazione, determinando una "relevatio ab onere probandi" di un determinato fatto facendo ricadere l'onere sulla controparte.⁸¹

Ciò posto, si afferma che la regola *dell'onus probandi*, con i relativi effetti negativi che ricadono in capo alla parte che non assolve all'adeguata dimostrazione delle proprie pretese, scatta solo nel momento in cui non si raggiunga la prova, determinando la soccombenza della parte che non è in grado di dimostrare la veridicità (giuridica) dei fatti allegati.⁸²

Nel processo tributario il rito è caratterizzato dal principio dispositivo temperato⁸³ secondo cui il Giudice non può conoscere fatti estranei rispetto a quanto allegato dalle parti e in particolare ai rilievi posti dall'Amministrazione Finanziaria.⁸⁴

Pertanto, come detto, si rileva un diverso atteggiarsi del fenomeno probatorio che, da un lato, viene individuato in un momento iniziale nonché prodromico al procedimento, visto come condizione essenziale e necessaria per proporre un'azione giudiziale, dall'altro,

⁸⁰ Ripartizione dell'onere della prova compiuto nel caso esaminato dalla Corte di Cassazione che si è pronunciata il 5/02/2025 con sentenza numero 2801 in tema di operazioni soggettivamente inesistenti.

⁸¹ SASSANI B., L'onere della contestazione, in *Giusto proc. civ.* 2010, 401.

⁸² CIPOLLA G.M., Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, C. Glendi – V. Uckmar (a cura di), Cedam, 2011, 454-455

⁸³ Principio di natura civilistica ex articolo 115 c.p.c., traslato perfettamente nel contenzioso tributario grazie all'articolo 7 comma 1 bis dello Statuto del Contribuente, il quale prevede che: "*Le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, ai fini istruttori e nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, esercitano tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta.*"

⁸⁴ Difatti il giudice ha poteri che sono delimitati da un lato dalle allegazioni dei fatti delle parti e dall'altro alla determinata fonte di prova cui si vuole raggiungere; sul punto: LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio sul fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1213; TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, 43 e 47.

segna la fine della fase decisoria e di giudizio con connesso ed automatico esito negativo con cui si conclude il processo.⁸⁵

L'operatività della regola finale del fatto incerto si riverbera sul piano decisorio della lite anziché su quello della trattazione e dell'istruttoria in senso proprio, assimilandosi alla regola dell'onere della prova in senso oggettivo, allineata con la natura dispositiva del processo a cui si riconnette.⁸⁶

Inoltre, bisogna delimitare il confine di operatività della regola del giudizio per il fatto incerto in quanto questa non opera nel caso in cui non vi sia la specifica contestazione dei fatti allegati⁸⁷ e altrettanto non opera nel caso in cui sia la legge a supplire all'onere di prova come nel caso delle presunzioni legali.

1.4.2 L'onere della prova in senso formale-sostanziale e astratto-concreto.

Il principio giuridico tradizionale da cui derivano determinate classificazioni è la regola dell'*onus probandi incumbit ei qui dicit*, che si sostanzia nel porre a carico della parte che agisce in giudizio, allegando un fatto, il dovere di darne prova, assicurando così l'esistenza del diritto vantato. Viceversa, qualora l'attore non riesca a fornire prova adeguata del suo assunto, il giudice non può accogliere la pretesa e deve rigettare la domanda.

Pertanto, stando al principio *iuxta alligata et probata (judex judicare debet)*, nel quale si sintetizza il principio di disponibilità delle prove, il giudice, salvi i casi espressamente previsti dalla legge, deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti.⁸⁸

⁸⁵ GLENDI C., Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 6, 1 giugno 2023, p. 473

⁸⁶ A riguardo, nello specifico GLENDI C. in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 3, 1 marzo 2023, p. 247 "Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario - Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato". In aggiunta e in termini generali: OLIVA C., L'onere della prova nel processo tributario seconda ed.ne, Padova, 2012, da pag. 96 a pag. 104, nel testo e alle nt. da 39 a 58.

⁸⁷ FICARI V., "Spazi e limiti del principio di non contestazione nel processo tributario" in Rass. trib., n. 2/2008 e COLLI VIGNARELLI A., "Le recenti modifiche dell'art. 115 del Codice di procedura civile confermano la piena applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario", ivi, n. 5/2009, 1285 ss.

⁸⁸ Corte di Cassazione Civile, Sez. Un., 16 febbraio 2023, n. 4835

L'onere della prova può essere considerato sia in senso formale che in senso sostanziale facendo riferimento al momento logico e temporale dell'ingresso della prova nel processo, distinguendosi l'introduzione della prova rispetto alla valutazione delle stesse; quindi, a sua volta introducendo un mezzo di prova rispetto alla dimostrazione del fatto.⁸⁹ Diversamente dal sistema di common law, in cui è particolarmente rilevante dedurre adeguatamente le prove per evitare il dibattimento dinanzi la giuria, nel processo di civil law l'onere della prova in senso processuale (formale) perde di valenza effettiva, in quanto ciò che veramente incide sulla decisione è l'onere della prova come regola di giudizio (sostanziale) che utilizza il giudice per determinare ed esplicitare il proprio libero convincimento, strettamente correlato all'assolvimento o meno dello stesso onere della prova.⁹⁰

Ulteriore distinzione concerne il senso astratto e concreto dell'onere della prova: il primo riguarda la individuazione della parte su cui grava l'onere di dimostrare una determinata fattispecie a prescindere dalla pendenza del processo; mentre il secondo attiene ad uno stato avanzato del processo sicché spetta alla parte che non vuole essere dichiarata soccombente addurre (ove possibile) altre risultanze probatorie.⁹¹

L'onere probatorio opera, dunque, sia in positivo permettendo di confermare la verosimiglianza di un fatto rispetto a quanto allegato, sia in negativo come strumento per evitare il non liquet e assicurare al giudice di pronunciarsi comunque.

⁸⁹ TARUFFO, voce *"onere della prova"*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.* Vol XIII, Torino, 1995, pag. 72 ss.;

⁹⁰ Sull'applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario si veda GLENDI C., in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 3/2023, 247 - Primi esperimenti applicativi delle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato.

⁹¹ Tuttavia, nel processo tributario questa distinzione non parrebbe rilevare nel senso che la riforma ha focalizzato l'attenzione sull'Amministrazione Finanziaria in fase di accertamento, mentre nella fase avanzata del processo si richiamano le norme del D.lgs 546/92 per i tre gradi che delimitano e precludono la possibilità di aggiungere ulteriori elementi probatori.

1.4.3 Onere della prova e certezza giuridica

Lo scopo ultimo di tale regola fondante del processo è di ottenere la certezza del rapporto giuridico⁹².

Tale finalità corrisponde alla esigenza di superare le inefficienze del sistema, anche alla luce degli obiettivi del PNRR, volto ad ovviare a problemi di complessità e lentezza nonché ad assicurare la competitività delle imprese e la propensione ad investire nel Paese.⁹³

Invero, il settore tributario è di cruciale impatto nei rapporti di fiducia con gli operatori economici, anche nella prospettiva di favorire investimenti stranieri.⁹⁴

Lo sviluppo del contenzioso tributario evidenzia l'eterogeneità interpretativa da parte dei tre attori principali in fase di attuazione della nuova riforma della L. 130/2022, nella quale si richiede la collaborazione fattiva del legislatore, dell'operatore giudiziario e dell'Amministrazione Finanziaria: sarebbe auspicabile che il legislatore rinunci a introdurre numerose modifiche normative in un breve arco temporale, che la giurisprudenza di legittimità persegua, in funzione nomofilattica, un'interpretazione univoca delle norme in vigore coordinate con quelle previgenti e che l'Agenzia delle Entrate adotti uniformi e più celeri metodi di accertamento sulla base di direttive illustrative ed attuative della evoluzione ermeneutica in via di consolidamento.⁹⁵

⁹² In senso critico TUNDO F., "La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e Legge delega: epicedio della certezza del diritto? (Parte prima)", in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 maggio 2023; ovvero LUPI R., *L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1198. Sul raccordo tra onus probandi e la certezza del diritto: MELIS G., *L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023*;

⁹³ Per maggiori delucidazioni sulla rilevanza del PNRR anche nell'ambito del contenzioso tributario si fa riferimento a ZAGÀ S., *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 3/2023, 247

⁹⁴ In merito a ciò ZANOTTI N., *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1 gennaio 2024, p. 34.

⁹⁵ CONTRINO A., in Fascicolo 5/2024 *Rivista di Diritto Tributario*: "Sulla certezza del diritto in materia tributaria tra unità del diritto e pluralità di ordinamenti giuridici". Inoltre, in precedenza, CASTAGNARI F., Fascicolo 5/2022 in *Rivista di Diritto Tributario*: "*La certezza del diritto nell'obbligazione tributaria. Riflessioni critiche a margine di una recente pronuncia delle SS.UU.*"

1.5 Natura dell'articolo 7 comma 5 bis D.lgs 546/1992 e rapporto con l'articolo 7 dello Statuto del Contribuente

Il cuore del riparto dell'onere probatorio nel processo tributario risiede nell'articolo 7 comma 5 bis del D.Lgs. 546/1992⁹⁶, così come riformato dall'art. 6, comma 1, della L. 31 agosto 2022, n. 130; tale introduzione ha portato a diversi orientamenti di dottrina e giurisprudenza in merito alla qualificazione e alla operatività dello stesso.⁹⁷

⁹⁶Norma a carattere generale e quindi secondo CHIOVENDA G., *La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo*, in *Saggi di diritto processuale civile*, vol. I, Roma, 1930, 16 ss. 15 perciò di immediata applicabilità

⁹⁷ MELIS G., *Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697c.c. e con il profilo di vicinanza della prova*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 maggio 2023. MOSCHETTI G., *Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 28 gennaio 2023. LOVISOLO A., *Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 D.Lgs. n. 546 del 1992*, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 1, 43 ss.; CARINCI A., *L'onere della prova nel processo tributario dopo l'art. 7, co. 5-bis, d.Lgs. n. 546/1992*, in *iltributario.it*, 17 marzo 2023.

La giurisprudenza di legittimità di recente (Corte di Cassazione civile sez. trib., 20/03/2025, (ud. 22/01/2025, dep. 20/03/2025), n.7494) ha fatto chiarezza sulla natura sostanziale del comma 5 bis e sul riparto dell'onere della prova carico dell'Amministrazione in ordine alla pretesa azionata. Ed infatti ha affermato quanto segue: *"Il nuovo comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, introdotto dall'art. 6 della legge 31 agosto 2022, n. 130, essendo una norma di natura sostanziale e non processuale, si applica ai giudizi introdotti successivamente al 16 settembre 2022, data di entrata in vigore della legge predetta (Cass., Sez. Trib., 9 luglio 2024, n. 18764; Cass., Sez. Trib., 25 luglio 2024, n. 20816; Cass., Sez. Trib., 31 gennaio 2025, n. 2391; Cass., Sez. Trib., 26 febbraio 2025, n. 5005). Per cui, il presente procedimento è sottratto all'applicazione ratione temporis della nuova disposizione sull'onere probatorio. Ad ogni modo, si è ritenuto che la nuova formulazione legislativa (nel prevedere che: "L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni") non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale (tra le tante: Cass., Sez. Trib., 27 ottobre 2022, nn. 31878 e 31880; Cass., Sez. Trib., 16 giugno 2023, n. 17423; Cass., Sez. Trib., 19 luglio 2024, nn. 19969, 19981 e 19993; Cass., Sez. Trib., 8 agosto 2024, n. 22565). Si è voluto così porre in risalto che la norma in commento non ha fatto altro che confermare un principio immanente nell'ordinamento tributario, e cioè quello secondo cui spetta all'amministrazione finanziaria*

Un dubbio immediato è sorto soprattutto in materia di imposta sul valore aggiunto circa la legittimità della predetta introduzione normativa rispetto al diritto comunitario trattandosi di un'imposta armonizzata; deve però ricordarsi che la disposizione citata ha inciso in via diretta sull'onere della prova in ambito domestico, prerogativa ampiamente riconosciuta agli Stati membri dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea.⁹⁸

In primo luogo, tale norma parrebbe avere una "doppia anima"⁹⁹ riguardando sia la ripartizione dell'onere probatorio sia la regola sulla consistenza probatoria.¹⁰⁰

In secondo luogo, la dottrina ha ritenuto che il comma 5-bis abbia natura innovativa¹⁰¹ trovando riscontro nelle recenti modifiche introdotte dal d.lgs. n. 219/2023 allo Statuto dei diritti del contribuente in materia di motivazione degli atti impositivi.

dimostrare il fondamento della pretesa avanzata nei confronti del contribuente (Cass., Sez. Trib., 19 luglio 2024, n. 19969). Per cui, l'art. 7, comma 5-bis, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, viene a configurarsi come una "speciale" declinazione dell'art. 2697 cod. civ. per il processo tributario." (Cass.civ. sez. trib., 7494/2025).

⁹⁸A tal riguardo, circa la normativa applicabile all'assunzione della prova, si richiama quanto affermato dalla Corte di Giustizia Europea nella causa C-289/22, par. 54, come di seguito riportato: *"Poiché il diritto dell'unione non prevede norme relative alle modalità dell'assunzione delle prove in materia di evasione IVA, tali elementi oggettivi devono essere stabiliti dall'amministrazione finanziaria secondo le norme in materia di prova previste dal diritto nazionale. Tuttavia, tali norme non devono pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione"*. In senso conforme CGUE, C-521/21, par. 31: *«Poiché il diritto dell'unione non prevede norme relative alle modalità dell'assunzione delle prove in materia di evasione dell'IVA, tali elementi oggettivi devono essere stabiliti dall'autorità tributaria secondo le norme in materia di prova previste dal diritto nazionale"*. Nello stesso senso anche le meno recenti pronunce che seguono: CGUE, C-227/21, par. 34; CGUE, C-281/20, par. 51; CGUE, C-610/19, par. 58 e 59; CGUE, C-189/18, par. 36 e 37.

⁹⁹Sul punto GOLISANO M. in *Rivista Telematica di Diritto Tributario: Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette*. 15 giugno 2023

¹⁰⁰A tal riguardo, MELIS G., *L'onere della prova e la "consistenza" della prova, primi disorientamenti giurisprudenziali in modulo24 contenzioso tributario* 12-19.

¹⁰¹Sulla natura "innovativa" della parte della disposizione relativa alla qualità e valutazione delle prove ed in specie dello strumento presuntivo, RUSSO P., *Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria* op cit., 4. Sulla inaccettabilità di una tesi che "assume l'esistenza di un legislatore che perde tempo a riprodurre norme già esistenti e pacificamente applicabili anche in materia tributaria", anche CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, 315. Su tutti MELIS G., in *Diritto e Pratica Tributaria*, n.

La natura dell'articolo 7 comma 5 bis si evince infatti anche dalla lettura congiunta del comma 1 dell'art. 7 dello Statuto, il quale prevede che gli atti dell'Amministrazione finanziaria "sono motivati, a pena di annullabilità, indicando specificamente i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda la decisione", e del successivo comma 1-bis il quale stabilisce che "i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto non possono essere successivamente modificati, integrati o sostituiti se non attraverso l'adozione di un ulteriore atto, ove ne ricorrano i presupposti e non siano maturate decadenze". Tale previsione limita quindi la possibilità di integrazione probatoria ai soli casi di accertamento integrativo, ovvero di nuovi elementi che prescindono dall'originario atto impositivo e che giustificerebbero l'adozione di un ulteriore atto.¹⁰²

In aggiunta, bisogna rammentare che nell'ordinamento tributario vige il principio di unicità dell'accertamento.¹⁰³

5, 1° settembre 2024, p. 1682 "L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023"

¹⁰²Va tenuta distinta l'ipotesi dell'intervento in autotutela sostitutiva come affermato dalla giurisprudenza di legittimità: *"In tema di accertamento tributario, l'autotutela sostitutiva in malam partem, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, si differenzia, strutturalmente e funzionalmente, dall'accertamento integrativo, previsto dagli artt. 43, quarto comma (ora terzo), d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, comma 4, d.P.R. n. 633 del 1972, che pure comporta l'emissione di un nuovo atto per una ulteriore pretesa in aggiunta a quella originaria, posto che, nel primo caso, la valutazione investe l'atto originario che, in quanto viziato, viene annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati, mentre, nel secondo, il precedente atto è valido e ad esso ne viene affiancato un altro, contenente una pretesa aggiuntiva per il medesimo tributo e periodo d'imposta, non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali il primo atto è stato emesso; ne consegue che il requisito della 'sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi' non si applica per il provvedimento emesso in autotutela sostitutiva ancorché fonte di una maggiore imposizione."* Corte di Cassazione civile sez. un., 21/11/2024, n.30051

¹⁰³ Si richiama la giurisprudenza di legittimità (Cass., nn. 7293/2019; 11421/2015; 22019/2014; 12814/2000), che, dopo aver affermato l'esistenza del principio "tendenziale" dell'unitarietà dell'avviso di accertamento, afferma che l'Ufficio non può sostituire in autotutela un avviso con un altro modificato fondato su una diversa valutazione dei medesimi elementi. Sul punto MELIS G., in IPSOA Fisco: "Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari" del 24/11/2023

Pertanto, nel diritto tributario¹⁰⁴ si ravvisa un inscindibile legame tra la fase amministrativa e quella giurisdizionale, mentre l'art. 2697 c.c. è centrale nella struttura del processo civile, dove tale connessione non esiste in quanto il rito ordinario predispone una tutela dei diritti soggettivi, mentre il processo tributario ha una natura originariamente impugnatoria.¹⁰⁵

Si configura così un collegamento ideale tra il procedimento, in cui si cristallizzano i fatti e i mezzi di prova a sostegno dell'atto impositivo senza possibilità di ulteriore integrazione, e il processo, nel quale tali mezzi vengono valutati per verificare la fondatezza della pretesa tributaria. Viene così confermata la non applicabilità dell'art. 2697 c.c. al processo tributario proprio sulla base di questa peculiarità, ora esplicitamente riconosciuta nei nuovi commi 1 e 1-bis dell'art. 7; dovendosi ritenere che rientrino nel comma 5 bis dell'articolo 7 D.lgs 546/1992 anche le questioni riguardanti i fatti impeditivi, estintivi e modificativi.¹⁰⁶

Nel procedimento tributario, la fase strumentale per la successiva formazione del convincimento del giudice circa l'esistenza del fatto è il momento amministrativo; mentre solo in fase successiva, attraverso il veicolo della motivazione dell'atto impositivo, si giustificano adeguatamente le proprie pretese.¹⁰⁷

In estrema sintesi, la motivazione espone le argomentazioni poste alla base della pretesa tributaria, mentre la prova le dimostra e le supporta con un'adeguata evidenza fattuale; per tale motivo la lacunosità probatoria dell'atto impositivo, determinandone l'invalidità, impedisce di integrare successivamente in giudizio i mezzi di prova non indicati nella motivazione dell'avviso di accertamento¹⁰⁸

¹⁰⁴ MULEO S., Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento, Torino, 2000, p. 7.

¹⁰⁵ A riguardo e nello specifico: GINEX A. in Euroconference in data 6.11.2023 "Natura del processo tributario e confini del potere giurisdizionale"

¹⁰⁶ Di recente VANZ G., 13 marzo 2025 in Riv. Tel. Dir. Trib Genesi, struttura e ricadute dell'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario e TUNDO F., La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto? Parte prima, in questa Rivista, 7 novembre 2023, par. 2.1

¹⁰⁷ In tale senso cfr. MARCHESELLI A., Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore, 3° ed., Giuffré, Milano, 2022, 1029 ss.

¹⁰⁸ Sul punto CONIGLIARO M., in Euroconference Accertamento e contenzioso n.zero 2014: "La motivazione come elemento essenziale degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento: conseguenze sull'atto in caso di carenza"

L'obiettivo non è solo la tutela del contribuente, ma anche il rispetto del principio di economicità e buon andamento della Pubblica Amministrazione, che deve ora garantire un'istruttoria corretta e coinvolgere il contribuente in un contraddittorio anticipato per rafforzare la legittimità del proprio operato, il tutto rafforzato dalla sempre più crescente esigenza di assicurare un giusto processo anche nel rito tributario.¹⁰⁹

La ridefinizione del ruolo della prova nel processo tributario proviene quindi dalle recenti modifiche normative, con implicazioni su motivazione, contraddittorio e preclusioni probatorie. Quindi, il punto di partenza è la dimostrazione adeguata già in fase di emissione dell'atto impositivo, oltre alla sola possibilità di specificare le risultanze probatorie del procedimento anche in fase processuale-dibattimentale;¹¹⁰ fermo restando che il giudice tributario non può mai supplire alle carenze istruttorie delle parti, poiché il potere istruttorio previsto dall'art. 7, comma 1, del d.lgs. n. 546/1992 ha una funzione meramente integrativa e non sostitutiva.¹¹¹

Difatti, come riconosciuto dalla Corte di Cassazione con pronuncia del 12/12/2023, n.34756, il potere di indagine autonomo del giudice tributario è esercitabile, nei limiti dei fatti dedotti dalle parti, quando gli elementi di giudizio, già in atti od acquisiti, non siano sufficienti per pronunciare una sentenza ragionevolmente motivata. Questo potere sopravvive alla riconosciuta natura dispositiva del processo tributario, sancita anche dalla Corte Cost. n. 109 del 2007 che ha delineato i limiti dei poteri di cui all'art. 7, comma 1,

¹⁰⁹A partire dalla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea Glencore C-189/18, 16 Ottobre 2019, si ravvisa l'esigenza di ricondurre anche nel rito tributario l'applicabilità del principio del giusto processo, inizialmente trasposto sia dal diritto penale attraverso similitudini per sanzioni (muovendo dai criteri di Engel), sia dal diritto civile attraverso similitudini per lesioni (muovendo da violazioni di diritto soggettivo)

¹¹⁰In tal senso si deve richiamare la distinzione tra "mutatio libelli" ed "emendatio libelli": solo la prima è ammissibile nei limiti di specificare e approfondire le proprie motivazioni e non sarà possibile modificare e variare il contenuto intrinseco delle rispettive pretese.

¹¹¹Al riguardo secondo l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione: *"In tema di contenzioso tributario, l'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, che attribuisce al giudice il potere di disporre l'acquisizione d'ufficio di mezzi di prova, dev'essere interpretato alla luce del principio di terzietà sancito dall'art. 111 Cost., il quale non consente al giudice di sopperire alle carenze istruttorie delle parti, sovvertendo i rispettivi oneri probatori: tale potere, pertanto, può essere esercitato soltanto ove sussista un'obiettivo situazione di incertezza, al fine d'integrare gli elementi di prova già forniti dalle parti, e non anche nel caso in cui il materiale probatorio acquisito agli atti imponga una determinata soluzione della controversia."* (Cassazione civile sez. VI, 24/02/2020, n.4762) che viene richiamata dalla pronuncia della Corte di Cassazione civile sez. trib., 20/12/2024, (ud. 24/10/2024, dep. 20/12/2024), n.33556.

anche a seguito dell'abrogazione del successivo comma 3 che invece attribuiva al giudice un ruolo di supplente in caso di inerzia probatoria della parte.¹¹²

Tale potere può essere esercitato solo nei limiti dei fatti dedotti dalle parti e unicamente quando gli elementi già presenti negli atti non siano sufficienti a motivare in modo ragionevole la sentenza. Questo strumento mira a riequilibrare il contraddittorio tra le parti, evitando che eventuali squilibri compromettano la correttezza del processo e l'imparzialità del giudice (Cassazione civile sez. trib., 15/11/2021, n.34311, Cassazione 23/12/2019 nn. 34393 e 34394).

L'introduzione del nuovo comma 1-bis rafforza ulteriormente questo principio, escludendo la possibilità di introdurre nel processo nuovi mezzi di prova non indicati nell'atto impositivo. Di conseguenza, l'istruttoria dibattimentale assume un ruolo secondario, riflettendo quella che è la realtà effettiva del processo tributario. Ne deriva che l'idea secondo cui la nuova disciplina non imponga un onere probatorio diverso o più stringente rispetto ai principi già vigenti risulta priva di fondamento, in quanto la centralità della prova si sposta definitivamente nella fase amministrativa, lasciando al processo un ruolo di verifica e non di integrazione probatoria; da qui, secondo alcuni, la natura dell'articolo 7 comma 5 bis come innovativa e non meramente confermativa della disciplina di cui all'articolo 2697 c.c.,¹¹³ ovvero dichiarativa.¹¹⁴

¹¹²Nella pronuncia richiamata si afferma quanto segue: "L'esigenza di un'istanza di parte affinché il giudice possa ordinare l'esibizione di documenti è coerente con il principio dispositivo che, anche relativamente alle prove, il legislatore vuole governi il processo tributario e vale ad escludere in radice per il giudice ogni ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l'amministrazione o il contribuente. Né può trascurarsi che, ove necessario, il giudice ha il potere di chiedere informazioni o documenti ai sensi dell'art. 213 cod. proc. civ., e cioè attivarsi in funzione di chiarificazione dei risultati probatori prodotti dai mezzi di prova dei quali si sono servite le parti." Corte Cost. n. 109 del 2007 decisione del 19/03/2007 e Deposito del 29/03/2007

¹¹³MERCURI G., *Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 371 e 377.

¹¹⁴ CONTRINO A., *Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, 2023, 315.

1.6. Prova della pretesa, violazione contestata e processo valutativo del giudice tributario

L'articolo 7 comma 5 bis, rispetto all'articolo 2697 c.c., come sopra esaminato, individua nel ruolo di attore sostanziale l'Amministrazione Finanziaria sulla quale perciò ricade l'onere di dimostrare l'esistenza di presupposti fattuali su cui si fonda la pretesa tributaria avanzata nei confronti del Contribuente; la sua eventuale mancata costituzione deve essere interpretata come una rinuncia a provare i fatti posti a fondamento dell'accertamento e contestati dal ricorrente.¹¹⁵

Per esempio, nel caso in cui si tratti di una frode carosello¹¹⁶ rilevante ai fini Iva, secondo parte della dottrina non basta la dimostrazione della consapevolezza dei partecipanti alle cessioni dei beni oggetto di frode.¹¹⁷ Difatti, è necessario individuare gli interessi in gioco in fase procedimentale per una corretta contestazione: l'interesse fiscale dell'Erario a non vedere diminuito il gettito e l'interesse del Contribuente che, se in buona fede, non potrà rispondere di comportamenti fraudolenti a lui non direttamente imputabili.¹¹⁸

¹¹⁵MELIS G., Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697c.c. e con il profilo di vicinanza della prova, cit., secondo cui: *“Ebbene, ove dovesse ritenersi che l'onere sui fatti diversi da quelli “costitutivi” non siano altrimenti disciplinabile se non proprio attraverso l'art. 2697 c.c. medesimo, ciò non significherebbe affatto che il comma 5-bis sia privo di significato poiché sostanziale doppione dell'art. 2697 c.c.. Piuttosto, l'art. 2697 c.c. rimarrebbe semplicemente operante, quale norma generale, per tutto ciò che sia diverso dalla “violazione contestata”, di cui invece si occuperebbe il comma 5-bis. Poiché questa espressione abbraccia, evidentemente, ogni forma di contestazione (dal maggior ricavo non dichiarato al costo ritenuto non deducibile, dall'agevolazione ritenuta non spettante al prezzo di trasferimento non at arm's length), con conseguente violazione delle disposizioni che, rispettivamente, affermano la rilevanza impositiva di quel ricavo, fissano gli elementi costitutivi di quella determinata deduzione o di quella determinata agevolazione o ancora stabiliscono la necessità che una determinata transazione avvenga a valore normale), la conclusione non sarebbe comunque diversa, in punto di onere della prova della “pretesa” (rectius violazione), da quella cui si giungerebbe ritenendo sic et simpliciter non (più) applicabile in parte qua l'art. 2697 c.c.”.*

¹¹⁶Al riguardo: TESAURO F., “Appunti sulle frodi carosello”, in *Giur. it.*, 2011,1213.

¹¹⁷Fenomeno particolarmente diffuso e sul punto MARCHESELLI A., “Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA, tra onere della prova, inesistenza e inerenza”, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 11335.

¹¹⁸Rilevando, alla luce delle recenti pronunce della CGUE (tra cui Corte giustizia Unione Europea Sez. X, 01 dicembre 2022, n. 512) una spinta verso una corretta analisi dell'elemento soggettivo e a riguardo DE FLORA M.G., “La rilevanza dell'elemento soggettivo nelle frodi IVA”, in *Dir. prat. trib. int* 2020, 1186.

Ciò posto, appare evidente come lo “stato soggettivo” è l’elemento determinante per la legittima fondatezza della pretesa fiscale, dovendosi provare l’elemento costitutivo della frode e dimostrare che il Contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere della sua partecipazione a una frode fiscale. Così si rafforza il principio secondo cui è l’Amministrazione a dover configurare un adeguato e proporzionale quadro indiziario e non fondare il rapporto su mere contestazioni generiche inerenti alla catena frodatoria.¹¹⁹ Per contro, se il Contribuente ha proposto una richiesta di rimborso al Fisco dovrà dare dimostrazione delle proprie ragioni di richiesta, salvo il caso in cui essa sia determinata dall’avvenuto pagamento di somme oggetto di accertamenti già impugnati.¹²⁰

Il riparto dell’onere probatorio è stato delineato con lo scopo di evitare da parte degli organi giudicanti il c.d. “*privilegium fisci*”.¹²¹ Difatti, nel secondo periodo del comma 5 bis, si afferma che il Giudice deve fondare la sua decisione sugli elementi di prova che emergono dal giudizio, apparendo evidentemente connesso al c.d. principio di non contestazione il principio dispositivo ex art. 115 c.p.c. secondo cui il giudice pone a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti. A seguito di tale principio i fatti non espressamente contestati si reputano pacifici e non richiedono una prova specifica da chi li deduce. Perciò, gli elementi a sostegno della pretesa devono essere riportati nella motivazione del provvedimento e qualora non contestati non necessitano di essere dimostrati, se invece vengono contestati sarà l’Amministrazione Finanziaria a dover dare adeguata e rigorosa dimostrazione, fornendo elementi probatori necessari e sufficienti. Pertanto, bisogna dimostrare l’assolvimento della prova nel procedimento per confermare quando descritto nell’avviso di accertamento. La norma in commento, quindi, non rivoluziona le modalità di formazione della prova, continuando a generarsi nella fase amministrativa e venendo solo introdotta nel processo dalle parti. Lo stesso dicasi per i

¹¹⁹Occorre dunque contestazione adeguatamente circostanziata con conseguente allegazione incentrata su un proporzionale corredo probatorio. Sul punto PROSPERI F. e DAMI F. . in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 6, 1 giugno 2023, p. 478: “Per la frode IVA non basta la sola conoscenza personale tra coloro che partecipano alle cessioni - Nuove (?) prospettive sui contenuti dell’onere probatorio (di Ufficio e contribuente) nelle frodi carosello”

¹²⁰In merito all’onere della prova per ottenere il rimborso BUSCEMA A., in Riviste Azienditalia - Finanza e Tributi, 22/2004, “Onere della prova nelle azioni di rimborso”.

¹²¹Al riguardo ZANOTTI N., Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1° gennaio 2024

fatti impeditivi, estintivi, modificativi proposti dal contribuente che se non contestati devono considerarsi pacifici.¹²²

Ne discendono, quindi, due corollari: da un lato spetta al Giudice¹²³ il potere dovere di valutare assieme alle altre prove anche i fatti non contestati dalla controparte costituita, dall'altro deve ritenersi liberato dall'onere della prova colui le cui asserzioni non siano state oggetto di contestazione. Qualora il giudice annulli l'atto impositivo, ove la prova della fondatezza manchi o sia contraddittoria ovvero sia comunque insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, occorre chiedersi se di fatto si elimini l'applicazione nel processo tributario del canone di valutazione del prudente apprezzamento ex art 116 c.p.c., ovvero se si rafforzi il principio del codice di rito.¹²⁴

La norma evidenzia specifiche caratteristiche del processo tributario, nel quale una delle parti gode di una posizione di vantaggio. Infatti, come ribadito dalla stessa disposizione, l'Amministrazione può avvalersi, in sede procedimentale, delle ordinarie regole di

¹²²Al riguardo si è espressa la giurisprudenza di legittimità per cui: *“Nel processo tributario, il principio di non contestazione previsti dall'art. 115 c.p.c. opera sul piano della prova e non contrasta, né supera, il diverso principio per cui la mancata presa di posizione sul tema introdotto dal contribuente non può restringere il thema decidendum ai soli motivi contestati se sia stato chiesto il rigetto dell'intera domanda, né può aggirare il principio di sindacabilità limitata degli atti sottostanti adottati dall'Amministrazione finanziaria, autonomamente e obbligatoriamente impugnabili davanti al giudice tributario entro il termine di 60 giorni previsto dagli artt. 19 e 21 d.lg. n. 546 del 1992.* “(Corte di Cassazione civile sez. trib., 09/08/2024, n.22616). Inoltre, sempre la Corte di Cassazione, in diversa pronuncia, ha ricordato che il principio di non contestazione, non implica che l'Amministrazione a fronte di motivi addotti dal contribuente, abbia un “onere di allegazione ulteriore rispetto quanto contestato nell'atto impugnato” (Cassazione civile sez. trib., 4/06/2023, n.16984) e in senso conforme la pronuncia della Corte di Cassazione civile sez. trib., 24/11/2022, n.34707.

¹²³ CAPOLUPO S., Il fisco, n. 9, 4 marzo 2024, p. 813 Riforma fiscale: permangono dubbi sui poteri del giudice tributario

¹²⁴A tal riguardo una recentissima pronuncia della Corte di Cassazione sez. trib., 12/02/2025, (ud. 04/12/2024, dep. 12/02/2025), n.3632 in tema di operazioni inesistenti, prevede che il giudice tributario non è vincolato all'apprezzamento del giudice penale in “assenza di “prova certa” che gli indagati abbiano agito nella “sicura consapevolezza” dell'inesistenza soggettiva delle operazioni, mentre per il diniego della detrazione dell'IVA relativa ad operazioni soggettivamente inesistenti è sufficiente che l'Amministrazione - come accertato in sede di merito - fornisca attendibili riscontri indiziari circa l'assenza di buona fede del cessionario”; inoltre in tema di documentazione prodotta dalle parti, una volta che viene valutata in sede di giudizio non è possibile “vagliare tale ricostruzione con un nuovo apprezzamento del complesso istruttorio” (Cass., Sez. II, 23 aprile 2024, n. 10927).

accertamento, che prevedono un ampio utilizzo delle presunzioni semplici e, in alcuni casi, anche di quelle prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.¹²⁵

In ogni caso, bisogna ricordare che da ultimo la dottrina si è espressa in senso di controbilanciare questo potere accertativo quasi inquisitorio dell'Amministrazione Finanziaria assicurando al Contribuente una "*presunzione di onestà*".¹²⁶

È dunque fondamentale valutare se la pretesa tributaria contenuta nell'atto impositivo sia fondata su prove certe e inattaccabili, tali da non generare dubbi. Ciò non implica che una norma processuale vieti l'applicazione di presunzioni meno rigorose, ove consentite dalla legge. Tuttavia, rappresenta un'indicazione significativa per il giudice tributario in merito alle modalità di valutazione di tali prove.¹²⁷

In altri termini, si potrebbe affermare, adottando un linguaggio tipico del diritto penale, che la nuova disposizione impone al giudice di orientare la propria decisione secondo il principio del "*in dubio pro reo*".¹²⁸

¹²⁵ A riguardo DURANTE G., in Riv. Tel. Dir. Trib., "La riforma dell'onere della prova nel processo tributario e l'impatto sulle presunzioni legali previste a vantaggio dell'Ufficio impositore"

¹²⁶ Sul punto e più approfonditamente PIANTAVIGNA P., - 2 maggio 2024 in Riv. Tel. Dir. Trib., "La presunzione di onestà in materia tributaria".

¹²⁷ ANTONINI M., e CAMPANA A., in Corriere Tributario, n. 5, 1° maggio 2024, p. 457: "Accertamenti basati su presunzioni semplici: è legittima l'inversione dell'onere della prova? - IL COMMENTO". I predetti autori hanno commentato la recente pronuncia della Corte di Cassazione civ. Sez. V Ord., 30 gennaio 2024, n. 2746; affermando che l'utilizzo di presunzioni legali, ove consentito, può legittimare il fondamento di un accertamento, tuttavia, questo non può valere sempre per le contestazioni che si struttura sulle presunzioni semplici.

¹²⁸ Il principio in esame è espresso anche attraverso la formula della "colpevolezza oltre ogni ragionevole dubbio", nota come regola BARD (beyond any reasonable doubt). A tal proposito, si veda, tra gli altri CATALANO, E.M., il quale approfondisce il tema nel volume Ragionevole dubbio e logica della decisione (Milano, Giuffrè, 2016). MULEO S., invece, distingue nettamente tra il processo penale e quello tributario, precisando che quest'ultimo mantiene come riferimento il rito civile (Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato, op. cit., p. 99).

Sulla questione si è espresso anche GIOVANNINI A., il quale ritiene che non sia opportuno trasporre direttamente nel processo tributario le disposizioni dell'art. 533, comma 1, e dell'art. 530, comma 2, c.p.p., se non per la valenza evocativa del concetto di "ragionevole dubbio" (La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo "oltre ogni ragionevole dubbio", op. cit.). Secondo RUSSO P., la riforma della giustizia tributaria sembra recepire, almeno in parte, la logica dell'art. 530, comma 2, c.p.p., laddove si stabilisce che l'assoluzione si impone in caso di prova insufficiente, contraddittoria o mancante (Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria, op. cit., p. 3). Anche VIOTTO A. ha offerto un primo

Tuttavia, questa locuzione va adattata alle peculiarità dell'accertamento tributario, il quale, come sottolineato dal legislatore, si basa su una normativa sostanziale che, in alcune fattispecie, prevede un ampio ricorso alle presunzioni.¹²⁹

Il giudice dovrà verificare con attenzione, anche in conformità alle disposizioni proprie della normativa tributaria, se l'Amministrazione finanziaria abbia seguito in maniera precisa e dettagliata il procedimento di determinazione dell'imponibile. In particolare, nel caso in cui la legge fiscale consenta di basare una contestazione su presunzioni, la Corte di Giustizia tributaria dovrà accertare che queste siano state applicate in modo rigoroso. Ciò implica che il fatto noto sia stato adeguatamente individuato dall'Amministrazione, così da assicurare che il fatto ignoto venga ricostruito secondo un procedimento chiaro e coerente. Inoltre, la nuova disciplina esclude la possibilità per i giudici di ricorrere a presunzioni di matrice "giurisprudenziale" che, per loro natura, potrebbero divergere dalle norme sostanziali, almeno secondo alcuni autori ¹³⁰.

commento sulla recente riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario (Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario, op. cit., p. 336). MERCURI G. ha sottolineato come la nuova disciplina introduca una sorta di "presunzione di innocenza" del contribuente, in quanto il giudice, in presenza di prove assenti, insufficienti o contraddittorie, deve dichiarare l'illegittimità dell'atto impositivo (Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario, op. cit., p. 367). Infine, TUNDO F. ha evidenziato l'influenza della cultura probatoria penalistica sulla giustizia tributaria, rilevando un'assonanza testuale con l'art. 530 c.p.p., in particolare con il suo secondo comma, che potrebbe aver favorito un fenomeno di "osmosi" giuridica (La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicidio della certezza del diritto? (Parte prima), op. cit., p. 2).

¹²⁹ Sulla differenza di fondo tra diritto tributario e diritto penale nell'utilizzo delle presunzioni si riporta la seguente pronuncia di legittimità: *“Ai fini della dimostrazione dell'illecito tributario, il giudice penale deve utilizzare gli strumenti posti a sua disposizione dal codice di rito e, soprattutto, deve adottare il criterio di giudizio dell'”al di là di ogni ragionevole dubbio” che costituisce il corollario della presunzione di innocenza costituzionalmente imposto dall'articolo 27, comma 2, della Costituzione: il giudice penale, quindi, non può fare ricorso alle presunzioni tributarie semplici che, comportando l'inversione dell'onere della prova, sovvertono in radice il principio della presunzione di innocenza dell'imputato. In definitiva, non vi è spazio nel processo penale per l'ingresso di presunzioni (tantomeno legali) ma solo di indizi, valorizzabili ai fini di prova nei limiti e modi indicati dall'articolo 192, comma 2, del Cpp.”* Cassazione penale sez. III, 04/07/2023, n.44170.

¹³⁰ Secondo GIOVANNINI A. (La presunzione di onestà e la fondatezza del credito impositivo “oltre ogni ragionevole dubbio”, op. cit.), affinché una presunzione sia valida, è necessario che il fatto ignoto derivi in modo univoco dal fatto noto. Quest'ultimo, a sua volta, deve essere certo, reale, specifico e determinato sia sotto il profilo oggettivo che soggettivo, risultando idoneo a supportare l'inferenza. Inoltre, gli elementi indiziari devono essere coerenti tra loro, evitando

La prova può dirsi acquisita quando consente al giudice, attraverso gli elementi istruttori disponibili, di maturare un libero convincimento in merito all'effettiva esistenza del fatto oggetto di giudizio, determinandone così l'applicazione normativa. Al contrario, nel caso in cui tale soglia probatoria non venga raggiunta, si attiva la norma decisoria che disciplina le situazioni di incertezza fattuale.¹³¹

In questo contesto, il convincimento del giudice tributario sulla fondatezza dell'atto impositivo, quando sia basato su elementi fattuali, risulta in parte guidato dalla normativa tributaria. Infatti, l'assenza di prove adeguate, la loro contraddittorietà o la mancanza di un carattere dimostrativo chiaro e dettagliato impediscono di raggiungere quel livello minimo di certezza richiesto per giustificare la pretesa fiscale. Di conseguenza, il giudice sarà tenuto a pronunciarsi in senso sfavorevole all'Amministrazione finanziaria.¹³²

Il legislatore introduce, quindi, uno standard probatorio, finalizzato a garantire un elevato grado di sicurezza nella valutazione delle prove. Questo criterio mira a orientare il libero convincimento del giudice, richiedendo che la decisione finale sia adottata solo in presenza di un quadro probatorio sufficientemente solido e attendibile.¹³³

contraddizioni o reciproche elisioni, così da convergere in un'unica ricostruzione possibile. Qualora si ricorra a presunzioni di secondo grado, queste dovranno basarsi su un fatto noto caratterizzato da certezza, ossia su un nesso causale chiaro e univoco tra il fatto noto e il fatto ignoto, costituendo così una solida inferenza di primo grado. Sul tema, LOVISOLO A. (Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario: prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. 546/92, op. cit., p. 43 ss.) evidenzia che, quando l'Amministrazione finanziaria invoca presunzioni legali relative, il giudice non può contestarne il contenuto inferenziale stabilito dalla legge. Tuttavia, egli mantiene il potere di valutare la razionalità e la coerenza dell'applicazione concreta di tali presunzioni nel caso specifico. Ulteriori riflessioni sulla questione si trovano in MARCHESELLI A. (Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali, in Riv. dir. trib., suppl. online, 15 dicembre 2022, p. 1 ss.), nonché in MULEO S., (Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato, op. cit., p. 99) e COMELLI A., (Commento all'art. 7 d.lgs. 546/92, op. cit.).

¹³¹ A tal riguardo CARINCI A., in Memento più: "La riforma dell'onere della prova nel processo tributario 26 Settembre 2023".

¹³² Difatti, la motivazione di un atto amministrativo non è in grado di sostituire la fondatezza dello stesso su un "adeguato corredo probatorio", come meglio specificato da GINEX A. in Euroconference 19.05.2023 "Processo tributario: la motivazione dell'atto non sopperisce alla carenza di prove".

¹³³ FASANO N. in Euroconference, 6 Ottobre 2022 "In giudizio onere della prova più pesante per l'Amministrazione finanziaria".

Una parte significativa della dottrina ha evidenziato come il nuovo standard probatorio richiesto per considerare un fatto dimostrato si avvicini al modello penale. In particolare, si ritiene che la tradizionale regola civilistica del “più probabile che non” sia stata sostituita da un criterio più stringente, assimilabile alla “clear and convincing evidence” di matrice penalistica.¹³⁴

Questa interpretazione trova conferma nell’analogia tra le espressioni utilizzate nel comma 5-bis dell’art. 7 e quelle contenute nell’art. 530, comma 2, c.p.p.. L’allineamento della disciplina tributaria a quella penale¹³⁵, sotto questo profilo, è sinonimo del fatto che il legislatore nel corso degli anni ha inteso assicurare il giusto processo¹³⁶ ed infatti vi è stata l’esigenza di rafforzare il principio di certezza probatoria attraverso un criterio più rigoroso che va oltre rispetto all’articolo 116 c.p.c.; si è così delineata una nuova regola “*in dubio pro reo*” (in favore del contribuente), potendosi applicare nel nostro ordinamento il principio “*In dubio magis contra fiscum est respondendum*”¹³⁷ (nel dubbio si deve preferibilmente decidere contro il Fisco): se la prova offerta dall’Amministrazione

¹³⁴ FERRAJOLI L. in Euroconference, 17.05.2016: “L’onere della prova nel processo penale tributario”. Mentre, secondo l’orientamento giurisprudenziale consolidato, per la dimostrazione dell’inesistenza di un’operazione è necessario che : “*Ai fini dell’assolvimento dell’onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accorto operatore professionale, dell’esistenza di una frode IVA consumata a monte della catena produttiva o distributiva, le cautele che si richiede che il cessionario sia tenuto ragionevolmente ad adottare, perché si escluda il suo coinvolgimento anche solo per colpevole ignoranza nella frode commessa a monte, non possono attingere a verifiche complesse e approfondite, analoghe a quelle che l’amministrazione finanziaria potrebbe, con i propri mezzi, svolgere. (Nella specie la S.C. ha cassato la sentenza di merito che ha ritenuto sussistente la consapevolezza della frode IVA in capo al cessionario valorizzando elementi indiziari attinenti alla struttura organizzativa del cedente, non dotato di manodopera, e non anche a eventuali ricadute negoziali dell’assenza di organizzazione del fornitore, come livelli fuori mercato dei prezzi di cessione, patti di retrocessione della quota IVA versata ovvero anomale dinamiche di approvvigionamento, di stoccaggio della merce e di pagamento, elementi, questi ultimi, che il cessionario non poteva verificare non essendo dotato degli strumenti di indagine di cui dispone l’amministrazione finanziaria).*” Corte di Cassazione civile sez. trib., 21/05/2024, n.14102. Solo così può dirsi che sia stata dimostrata effettivamente l’operazione inesistente.

¹³⁵ Sul punto VIOTTO A., Prime riflessioni sulla riforma dell’onere della prova nel giudizio tributario, cit., p. 339.

¹³⁶ TOSI L., Introduzione. L’onere della prova nel diritto tributario, in AA.VV. (a cura di ANELLI F., BRIGUGLIO A., CHIZZINI A., DE POLI M., GRAGNOLI E., ORLANDI M., TOSI L.), L’onere della prova, Wolters Kluwer, Milano, 2024, 1195.

¹³⁷ Sul punto, SITEK B., (2015). *In dubio magis contra fiscum est respondendum* (D. 49.14.10), Studia Prawnoustrojowe 27, pp. 55-62.

soddisfa il nuovo standard di “clear and convincing evidence”, la decisione sarà a suo favore; in caso contrario, opererà la regola generale dell’onere della prova, con la conseguenza che l’assenza di elementi sufficientemente chiari e convincenti porterà a ritenere infondata la pretesa tributaria e all’annullamento dell’atto ciò quale conseguenza della regola dell’onere della prova in caso di esito negativo.¹³⁸

1.7. Rapporto della nuova disciplina con il regime delle presunzioni

Ai sensi del già richiamato articolo 7 comma 5 bis del D.Lgs. n. 546/1992, il giudice “annulla l’atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l’irrogazione delle sanzioni”.¹³⁹

Ciò posto, la riforma del 2022 ha introdotto un criterio valutativo più rigoroso delle presunzioni, limitando l’uso di inferenze deboli a sfavore del contribuente e rafforzando il principio secondo cui l’onere della prova ricade sull’Amministrazione finanziaria. In tale contesto, assume particolare rilievo la distinzione tra presunzioni legali e semplici, mentre risulta discusso ed incerto il *tertium genus* rappresentato dalle presunzioni giurisprudenziali.¹⁴⁰ Valga una breve digressione sulle singole tipologie: le presunzioni legali relative, previste dalla legge, determinano un’inversione dell’onere della prova, ciò posto spetterà al contribuente fornire prova contraria per evitarne l’effetto sfavorevole da esso derivante¹⁴¹. Questa possibilità non è concessa quando si tratta delle presunzioni legali assolute¹⁴². Mentre, per quanto attiene alle presunzioni semplici, queste, attraverso

¹³⁸ MELIS G., L’onere della prova nel diritto tributario dopo la Legge n. 130/2022 e il d.lgs. n. 219/2023

¹³⁹ Diversamente accade se l’Amministrazione agisce in autotutela e annulla l’atto ex officio; in tal modo le parti perdono le posizioni di contrasto e cade l’interesse nella prosecuzione del giudizio. (Corte di Cassazione civile sez. trib., 17/12/2024, n.32963)

¹⁴⁰ Al momento sul tema delle operazioni inesistenti non risultano sussistere particolari casi di presunzioni giurisprudenziali.

¹⁴¹ Un esempio di presunzione legale relativa può rinvenirsi nell’art. 32 del D.P.R. 600/1973 il quale prevede che i versamenti su conti correnti bancari si presumano redditi non dichiarati, a meno che il contribuente dimostri che derivano da operazioni non imponibili; ovvero nell’art 73 comma 3 e 5 bis in materia di esteroinvestizione.

¹⁴² Per esempio, l’art. 75, comma 3, D.P.R. 917/1986 (TUIR) stabilisce che le spese di rappresentanza non sono deducibili. Questa è una presunzione assoluta: il contribuente non può dimostrare il contrario. Sul punto sent. C-334/20 Amper Metal, 25/11/2020.

ragionamenti inferenziali, sempre che sussistano i canoni di gravità, precisione e concordanza, permettono di giungere a un fatto ignoto da un fatto noto.¹⁴³ Inoltre, anche le presunzioni giurisprudenziali non sono previste dalla legge ma derivano da schemi probatori ricorrenti che influenzano così le successive decisioni.¹⁴⁴

Secondo la giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione civile sez. trib., 30/04/2024, n.11690)¹⁴⁵, la nuova disciplina sulla valutazione delle prove non modifica l'efficacia delle presunzioni di cui l'Amministrazione finanziaria può avvalersi in sede di accertamento. In effetti, nelle ipotesi in cui il sistema prevede presunzioni legali, la riforma non ha eliminato l'onere del contribuente di fornire la prova contraria. Il comma 5-bis dell'art. 7, nel prevedere che le ragioni su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni devono essere provate "in coerenza con la normativa tributaria sostanziale", conferma la possibilità di applicare i meccanismi che comportano l'inversione dell'onere della prova, come stabilito dal legislatore.

La riforma del 2022 ha ridefinito il baricentro della valutazione probatoria nel processo tributario, imponendo un criterio più rigoroso per l'utilizzo delle presunzioni. Non è più sufficiente che l'Amministrazione finanziaria fonda la propria pretesa su semplici indizi o argomentazioni generiche: è necessario che fornisca elementi di prova rigorosi e

¹⁴³ Lo strumento del redditometro è un chiaro esempio di meccanismo per risalire da un fatto noto a un fatto ignoto quale per esempio è l'utile di un ristorante; profilo invece irrilevante in ambito penale, LOVISOLO A., GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 1, 1° gennaio 2025, p. 13

¹⁴⁴ Un classico esempio è rappresentato dalla doppia presunzione che intercorre quando una Società di Capitale a ristretta base azionaria non emette una dichiarazione dei redditi corretta, e in tal caso si presume che tali redditi siano stati acquisiti direttamente dai soci configurandosi una doppia evasione. Sul punto, CHIARIZIA G., e PERITI C. Corriere Tributario, n. 6, 1° giugno 2024, p. 545, Nota a sentenza. Ancora; RASI F., "L'inarrestabile 'lotta' della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?", in Riv. telem. dir. trib. del 17 novembre 2022, pag. 11.; "Finalmente un approccio sincretico" di RASI F. Riviste | Diritto e Pratica Tributaria, 6/2019, p. 2399. Sul tema della legittimità della c.d. trasparenza per presunzione, ovvero di quel particolare meccanismo di tassazione che la giurisprudenza riserva alle società a ristretta base proprietaria, allorquando siano accertati utili "in nero" (sul tema SALVINI L., La tassazione per trasparenza, in Rass. trib., 2003, 1505; UCKMAR V., Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base proprietaria, Padova, 1966; RASI F., La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria, Padova, 2012.)

¹⁴⁵ Se ne parlerà più diffusamente nel capitolo due, comunque conforme alle precedenti Cass. Civ., n. 1318 del 2021, Cass. Civ., n. 34248 del 2021, Cass. Civ., n. 15454 del 2019, Cass. Civ., n. 10973 del 2017, Cass. Civ., n. 9054 del 2022.

circostanziati, idonei a dimostrare in modo chiaro e dettagliato le ragioni della pretesa tributaria.

Di conseguenza, nel caso in cui l'accertamento si basi su presunzioni, il Contribuente non è tenuto a fornire una prova contraria in via automatica, ma può limitarsi a contestare l'inattendibilità, illogicità o debolezza del ragionamento inferenziale dell'Ufficio. Qualora la prova presentata dall'Amministrazione risulti insufficiente, il giudice è obbligato ad annullare l'atto impositivo. Al contrario, se l'Amministrazione fornisce adeguata dimostrazione della pretesa, rispettando i criteri di gravità, precisione e concordanza, come previsto dagli artt. 2727 e ss. e 2697, comma 2, c.c. solo allora il contribuente sarà chiamato a fornire una prova contraria.¹⁴⁶

1.7.1 Le presunzioni legali e le operazioni inesistenti

Le presunzioni legali consistono in agevolazioni nella dimostrazione di uno specifico fatto grazie a una disposizione normativa che, assolta la prova del fatto presupposto, prevede l'esenzione della parte dal provare il secondo fatto.¹⁴⁷

Non sempre è ammissibile la prova contraria in tema di presunzioni legali, in quanto alcune (iuris et de iure – assolute) implicano una uguaglianza tra fatto noto e presunto¹⁴⁸,

¹⁴⁶Citando testualmente VARCHETTA F., in L'IVA, n. 3, 1 marzo 2023, p. 40 Operazioni inesistenti: l'emissione della fattura produce il rapporto impositivo. "Il giudice (..) è tenuto a valutare, singolarmente e complessivamente, gli elementi presuntivi forniti dall'Amministrazione, dando atto in motivazione dei risultati del proprio giudizio e solo in un secondo momento, ove ritenga tali elementi dotati dei caratteri di gravità, precisione e concordanza, deve dare ingresso alla valutazione della prova contraria offerta dal contribuente, che ne è onerato ai sensi degli artt. 2727 e ss. e 2697, comma 2, c.c".

¹⁴⁷Si distingue tra assolute e relative; per cui, le prime sono inderogabili e non riguardano l'onere della prova bensì "norme sulla fattispecie", mentre le seconde "presumono la percezione" cioè è possibile dare una prova dell'esistenza del fatto contrario alla presunzione. (v. Franco Paparella, Angelo Contrino ed Enrico Marengo in Giuffrè 2024: "La giustizia tributaria" op cit.)

¹⁴⁸MARCHESELLI A., Contraddittorio e parità delle armi per un "giusto processo" tributario, retro, 2006, I, 737; FALSITTA G., Manuale di diritto tributario, Padova, Cedam, 2012, 510-511, il quale afferma che la presunzione assoluta "non ha una funzione probatoria perché allorquando la legge pone l'assoluta equivalenza dei due fatti non si è più, a rigore, nel campo della prova perché la rappresentazione di un fatto non serve per la rappresentazione, sia pure deduttiva, di un altro fatto, ignoto, ma serve soltanto a far sì che, di necessità, all'esistenza del primo conseguano gli stessi effetti che conseguirebbero all'esistenza del secondo".

mentre altre (iuris tantum – relative) garantiscono l'esistenza di un fatto anche se non provato.¹⁴⁹

In quanto eccezioni al principio generale sull'onere della prova, confermano che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare la fondatezza della pretesa impositiva. Esse assolvono ad una funzione sostanziale, poiché servono ad individuare la capacità contributiva del soggetto passivo, nonché ad una funzione procedimentale, in quanto consentono di colmare eventuali lacune probatorie del Fisco.¹⁵⁰

Nel processo tributario, quando l'Amministrazione si avvale di una presunzione legale¹⁵¹, può limitarsi a provare la sussistenza del fatto noto, senza dover dimostrare autonomamente il valore probatorio della presunzione, che è attribuito direttamente dalla legge; la ratio di questa possibilità risiede nel fatto che il soggetto presso il quale l'Ente dovrà rinvenire fatti da dover accertare, ha interesse ad occultare eventuali operazioni compiute verso soggetti inesistenti ovvero operazioni che oggettivamente non sono mai avvenute.¹⁵²

La riforma del 2022 non ha inciso su questa impostazione. Il giudice però deve verificare se i requisiti della presunzione siano effettivamente integrati, valutando la coerenza dell'accertamento con le disposizioni normative; anche perché il contribuente non avrà lo

¹⁴⁹A riguardo si muove dalla dottrina di CHIOVENDA G., *Istituzione di diritto processuale civile*, vol. II, Jovene, 1936, 331. Ripreso successivamente da MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, Cedam, 1973, 267.

¹⁵⁰A tal riguardo per una definizione completa si rinvia a CARACCIOLI I., MATTIA S., e PINTALDI L., in *Il fisco*, n. 40, 24 ottobre 2016, 3824. Fatture per operazioni inesistenti e onere della prova “*le presunzioni assurgono a fatti costitutivi della pretesa tributaria senza ulteriori oneri per l'Amministrazione finanziaria, la quale può fondare l'avviso di accertamento sulla base delle sole presunzioni con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, al quale spetterà la dimostrazione della inefficacia della ricostruzione reddituale presuntiva sulla base di fatti modificativi o estintivi.*”

¹⁵¹Un classico esempio è l'accertamento bancario ex artt. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972, in tal caso la presunzione può essere superata dal contribuente mediante una prova analitica individuando per singolo accertamento la ragione per cui non riguardi operazioni imponibili, manifestandosi una inversione dell'onere della prova. Al riguardo si veda Corte di Cassazione. n. 10249 del 2017 ovvero anche la pronuncia della Corte di legittimità 12625/2012.

¹⁵²TESAURO F., *Le presunzioni nel processo tributario*, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Atti del Convegno Nazionale di Rimini del 22-23 febbraio 1985, Granelli (a cura di), Rimini, Maggioli, 1987, 39. Nello stesso senso, LUPI R., *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, Giuffrè, 1988, 341.

stesso spettro d'azione rispetto alla prova contraria ammissibile per le presunzioni semplici.¹⁵³

Secondo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, gli Stati membri potranno individuare le casistiche in cui è applicabile una presunzione legale predeterminando quando la partecipazione ad una frode Iva in tema di operazioni inesistenti è conseguenza diretta di indici presuntivi che accertano la consapevolezza del contribuente; tuttavia tale tipo di prova non deve comunque sfociare in implicazioni di responsabilità oggettiva¹⁵⁴ di cui è espressamente esclusa l'applicabilità a partire dalla pronuncia della Corte di Giustizia delle Comunità europee dell' 11 maggio 2006, causa C-384/04.¹⁵⁵

Ciò comunque non deve implicare l'assolvimento di una probatio diabolica da parte del contribuente garantendosi la scriminante ogniqualvolta egli riesca a dimostrare la mancata conoscibilità oggettiva delle operazioni fraudolente, oppure la sussistenza di una situazione di oggettiva ignoranza tale da non poter scoprire la frode Iva, alla luce del comportamento che può richiedersi all'operatore diligente.¹⁵⁶

Le presunzioni semplici, quindi, consentono a chi effettua il controllo (cioè il giudice) di esaminare la pretesa che è stata formalmente accertata, tenendo conto anche delle specificità del caso concreto. Al contrario, le presunzioni legali relative impongono un ragionamento che non dipende dal contesto specifico di riferimento, non potendo essere considerate come strumenti per la conoscenza dei fatti.¹⁵⁷

¹⁵³ Sul punto si afferma che solo le presunzioni legali permettono una inversione dell'onere della prova, eliminando parte dell'area di azione del contribuente che non potrà contestare la plausibilità della prova; configurandosi al massimo una attività di contrasto della prova il cui scopo è implicito nel dimostrare la non plausibilità della prova presupposta altrui.

¹⁵⁴ MONDINI A., "Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi", in questa *Rivista*, n. 3/2014, 453.

¹⁵⁵ D'ALFONSO F., in Guida alla Fatturazione, n. 2, 1° febbraio 2024, p. 26: "Operazioni inesistenti in reverse charge: acquirente a conoscenza della frode, responsabilità".

¹⁵⁶ "Grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto." (Cassazione civile sez. trib., 10/05/2024, n.12895).

¹⁵⁷ Sul punto GLENDI C.– UCKMAR V. (a cura di), Padova, Cedam, 2011, 457-458. "Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*" inoltre anche CIPOLLA G.M., "La prova tra procedimento e processo tributario" Padova, Cedam, 2005, 627-628.

1.7.2 Le presunzioni semplici e le operazioni inesistenti

Diversa è la disciplina delle presunzioni non legali, cioè delle inferenze logiche attraverso cui si deduce l'esistenza di un fatto ignoto partendo da un fatto noto. In questi casi, l'Amministrazione deve fornire elementi gravi, precisi e concordanti, secondo quanto previsto dall'art. 2729 c.c.¹⁵⁸

La giurisprudenza ha chiarito che nel processo tributario è ammesso l'utilizzo di prove atipiche e di elementi acquisiti con modalità non rigidamente regolamentate, purché il giudice di merito ne valuti la rilevanza e la coerenza. Una decisione può essere censurata in sede di legittimità¹⁵⁹ qualora il giudice si sia limitato a negare valore indiziario agli elementi acquisiti, senza considerare se, ove singolarmente privi di valore probatorio, potessero assumere rilevanza nel caso di valutazione nel loro complesso; quindi, in capo al giudice tributario scatta l'obbligo di fondare la sua decisione sugli elementi di prova su cui si basa il giudizio.¹⁶⁰

Il nodo della questione si configura nel momento in cui si reputa legittima l'inversione automatica dell'onere probatorio a carico del contribuente, il quale, in tal caso, potrebbe limitarsi a contestare l'inferenza logica sottesa all'atto amministrativo. Il contribuente sarà considerato soccombente soltanto nel caso in cui il Fisco non riesca a dimostrare la

¹⁵⁸ Sui requisiti di gravità, precisione e concordanza si richiama la pronuncia di seguito riportata che si ritiene di interesse: *“La valutazione della ricorrenza dei requisiti di gravità (che si riferisce al grado di convincimento che le presunzioni sono idonee a produrre nel senso che l'esistenza del fatto ignoto dev'essere desunta con ragionevole certezza, anche probabilistica), precisione (che impone che i fatti noti, da cui muove il ragionamento probabilistico, ed il percorso che essi seguono non siano vaghi ma ben determinati nella loro realtà storica) e concordanza (che postula che la prova sia fondata su una pluralità di fatti noti convergenti nella dimostrazione del fatto ignoto) richiesti dalla legge per valorizzare elementi di fatto come fonti di presunzione, la scelta dei fatti noti che costituiscono la base della presunzione e il giudizio logico con cui si deduce l'esistenza del fatto ignoto”* Cassazione civile sez. trib., 22/12/2024, (ud. 04/12/2024, dep. 22/12/2024), n.33906

¹⁵⁹ Corte di Cassazione n.33906/2024

¹⁶⁰ LIGRANI M. - SAGGESE P., L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della Legge 31 agosto 2022, n. 130, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Documento di ricerca del 14 dicembre 2022, pag. 11.

fondatezza dell'atto stesso; tuttavia, tale esito non scaturisce da un mero e automatico ribaltamento dell'onere della prova.¹⁶¹

Ad esempio, in caso di accertamenti tributari relativi all'imposta sul valore aggiunto, la legge prevede agli articoli 39 comma 1 D.p.r. n.600/73 e 54 del D.p.r. n. 633/72 che l'inesistenza di passività ovvero la presenza di false informazioni nelle dichiarazioni contabili possono desumersi da presunzioni dotate di requisiti di gravità, precisione e concordanza, non essendo necessaria una prova piena da parte dell'ente impositore.¹⁶²

Questo orientamento conferma che, nel processo tributario, la valutazione delle presunzioni non può avvenire in modo automatico, ma deve basarsi su un esame complessivo e rigoroso degli elementi probatori, senza trascurare le circostanze concrete del caso.¹⁶³

Permane, dunque, la possibilità di ricorrere alle presunzioni semplici, ma la riforma impone un controllo più stringente sulla loro effettiva idoneità probatoria. Ogni atto impositivo deve essere esaminato singolarmente, evitando automatismi. In questa direzione si è espressa anche la Corte di Cassazione Sez. 5 - , nell'ordinanza n. 11690 del 30/04/2024, nella quale ha affermato che le presunzioni non previste espressamente dalla legge devono essere sufficienti, dettagliate e sottoposte a un'adeguata verifica da parte del giudice di merito.¹⁶⁴

¹⁶¹ANTONINI M., e CAMPANA A., Corriere Tributario, n. 5, 1 maggio 2024, p. 457 "Accertamenti basati su presunzioni semplici: è legittima l'inversione dell'onere della prova? – Il commento"

¹⁶²Sul punto ampiamente la giurisprudenza di legittimità ed europea: Cass. nn. 21953/07, 9784/10, 9108/12, 15741/12, 23560/12; 27718/1.3, 20059/2014, 26486/14, 9363/15; nello stesso senso Corte Giustizia 6 luglio 2006, causa C-439/04; 21 febbraio 2006, causa C-255/02; 21 giugno 2012, causa C-80/11; 6 dicembre 2012, causa C-285/11; 31 novembre 2013, causa C-642/11.

¹⁶³PIANTAVIGNA P., "Onere della prova nel processo tributario. Cosa ci dice la giurisprudenza", in *Quotidiano IPSOA* del 30 marzo 2024.

¹⁶⁴Ulteriore esempio può farsi facendo riferimento ad un caso di accertamento di maggior reddito di capitale su somme detenute all'estero, la Corte di Cassazione ha ritenuto erronea la decisione con cui il giudice di merito aveva escluso la valenza probatoria di dati tratti da files rinvenuti nel computer sequestrato a un professionista specializzato in paradisi fiscali. Il giudice aveva negato la qualificazione di prova atipica, senza considerare il carattere sistematico delle informazioni contenute nel computer, l'esistenza di dichiarazioni di terzi, la documentazione proveniente dal contribuente stesso e la riconducibilità della società intestataria dei conti esteri al medesimo soggetto.

Nel caso in cui l'analisi porti ad esito negativo, si conferma la natura della presunzione semplice come sottocategoria delle norme relative alla distribuzione dell'onere della prova; essa si distingue per il fatto che il mancato assolvimento dell'*onus probandi*¹⁶⁵ comporta specifiche conseguenze giuridiche, che possono incidere significativamente sull'esito del giudizio tributario.

Difatti, il risultato della inferenza logica deve essere grave e quindi plausibile, tendenzialmente volto verso una "certezza morale" quindi, oltre le soglie del ragionevole dubbio; se non si oltrepassa tale confine, l'esito sarà sfavorevole nei confronti del soggetto che aveva posto a base del proprio ragionamento la prova presuntiva inficiata *ab origine*. Inoltre, deve essere concordante l'intero quadro indiziario, privo di contraddizioni o di equivoci. Infine, deve essere preciso, ma la precisione non implica l'esclusione dell'approssimazione dei risultati potendosi configurare come assolto questo requisito anche in presenza del valore mediano, ovvero equiprobabile.¹⁶⁶

1.8 Riflessioni sul principio di vicinanza della prova e le operazioni inesistenti

Il principio di vicinanza della prova è al centro di particolari riflessioni in ambito tributario, soprattutto viste le recenti riforme che hanno inciso sull'articolo 7 comma 5 bis D.lgs 546/92 e considerato il suo rapporto con l'articolo 2697 c.c.; questo principio si inserisce in un contesto più ampio di ripartizione dell'onere probatorio, che, nel caso di frodi IVA, implica la capacità delle parti di provare la veridicità dei fatti rilevanti, specie quando sono coinvolte operazioni non effettivamente realizzate o simulate.¹⁶⁷

La Corte di Cassazione Civile con pronuncia del 22/04/2022 n.12910, ha affermato che tale principio non deroga alla regola di cui all'art. 2697 c.c. (che impone all'attore di provare i fatti costitutivi del proprio diritto e al convenuto la prova dei fatti estintivi, impeditivi o modificativi del diritto vantato dalla controparte) ma opera allorché le disposizioni attributive delle situazioni attive non offrono indicazioni univoche per distinguere le suddette due categorie di fatti, fungendo da criterio ermeneutico alla cui

¹⁶⁵ PATTI S., Prova (diritto processuale civile), in Enc. giur., Roma, 1991,12.

¹⁶⁶ Sul punto: CONTRINO A.– DELLA VALLE E.– MARCHESELLI A. – MARELLO E.– MARINI G.– PAPARELLA F., op cit., La Giustizia Tributaria.

¹⁶⁷ Bisogna classificare tale principio come un canone di ripartizione dell'onere probatorio tenuto conto della concreta possibilità per le singole parti di causa di dare adeguata dimostrazione dei fatti attinenti alla propria sfera di azione; questo è quanto affermato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 13533/2001 potendosi richiamare sul punto anche CHIOVENDA, G.: Istituzioni di diritto processuale civile, II, Jovene, Napoli, 1934,316.

stregua i primi vanno identificati in quelli più prossimi all'attore e dunque nella sua disponibilità, mentre gli altri in quelli meno prossimi e quindi più facilmente suffragabili dal convenuto, di modo che la vicinanza riguarda la possibilità di conoscere in via diretta o indiretta il fatto, e non già la possibilità concreta di acquisire la relativa prova.¹⁶⁸

Secondo parte della dottrina invece la regola della vicinanza alla prova comporta una deroga all'art. 2697 c.c., determinando il trasferimento dell'onere probatorio dalla parte su cui normalmente grava, ai sensi di tale norma, a quella che, pur non essendone formalmente onerata, ha un più agevole accesso agli elementi probatori. Nato nell'ambito civilistico come criterio eccezionale e residuale, questo principio è stato introdotto per evitare un uso distorto dell'art. 2697 c.c. e per garantire una tutela giurisdizionale piena ed effettiva laddove altrimenti non sarebbe stata possibile. Tuttavia, queste finalità risultano incompatibili con il contesto tributario, in quanto l'Amministrazione finanziaria dispone di strumenti conoscitivi ampi, sia a livello nazionale che sovranazionale, che le consentono di acquisire autonomamente le informazioni necessarie senza necessità di ricorrere a una redistribuzione dell'onere della prova.¹⁶⁹

Ciò posto, parte della dottrina ha anche sottolineato che è ancora costantemente applicabile il suddetto principio al processo tributario¹⁷⁰, ed infatti la nuova disposizione dell'articolo 7 comma 5 bis interviene sulla regola della "vicinanza", circoscrivendone

¹⁶⁸ *"Il principio di vicinanza della prova, dunque, non si contrappone ma è anzi consustanziale alla regola di cui all'art. 2697 cod. civ rispetto alla quale la vicinanza o riferibilità funge da criterio ermeneutico che aiuta nell'individuazione dei fatti costitutivi rispetto a quelli estintivi, modificativi o impeditivi, introducendo il canone per cui, nel rispetto delle possibili varianti di senso della disposizione attributiva della situazione soggettiva, i primi vanno identificati in quelli più prossimi all'attore e dunque nella sua disponibilità, mentre i secondi, tutt'al contrario, coincidono con quelli meno prossimi e quindi più facilmente suffragabili dal convenuto."* Corte di Cassazione Civile 22 aprile 2022 n.12910. Inoltre, invece di "consustanziale" viene più recentemente utilizzato il termine "connaturato" nella pronuncia della Corte di Cassazione sezione V, 04/10/2024, n. 26014 come di seguito riportato: *"si riconnette altresì a quel principio di vicinanza della prova che è connaturato al disposto dell'art. 2697 c.c. e che attiene alla possibilità di conoscere, in via diretta o indiretta, i fatti materiali e storici che stanno alla base della loro evidenziazione probatoria."*

¹⁶⁹ VANZ G., Criticità nell'applicazione in ambito tributario della regola giurisprudenziale della "vicinanza della prova", in *Diritto e pratica tributaria*, 2021, p. 2585 ss.

¹⁷⁰ GIOVANNINI A., Sulla presunzione di onestà del contribuente e sulle prove, cit., 335; MULEO S., Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato, in AA.VV., *La riforma della giustizia e del processo tributario*, (a cura di) A. Carinci, F. Pistolesi, Milano, 2023, 83 ss.

l'applicabilità. Secondo questa impostazione, le norme fondamentali rilevanti in materia di onere della prova si identificano nei principi costituzionali del diritto di difesa (art. 24 Cost.) e del giusto processo (art. 111 Cost.), nonché nei principi europei di effettività della tutela (art. 47 Carta UE) e del giusto processo (art. 6 CEDU). Sebbene finora sia stato difficile ricondurre tali norme al tema probatorio, emerge una crescente attenzione verso l'importanza della disponibilità della prova. In questo contesto, il criterio della vicinanza della prova rappresenta il giusto equilibrio tra diritto di difesa, effettività della tutela e garanzie del giusto processo¹⁷¹.

In definitiva, la recente introduzione dell'art. 7, comma 5-bis, interviene su questo principio, limitandone l'applicabilità e sollevando interrogativi circa la sua compatibilità con il sistema tributario. La Corte di Cassazione, ha precisato che, in caso di frode fiscale, l'Amministrazione ha l'onere di provare l'esistenza di un disegno elusivo e le modalità con cui sono state alterate le operazioni, mentre il contribuente deve fornire elementi che giustifichino l'operazione con ragioni economiche valide, al di là del mero vantaggio fiscale. Questa decisione rafforza la necessità che l'Amministrazione Fiscale possa acquisire autonomamente la prova dell'inesistenza o della falsità delle operazioni, utilizzando la propria conoscenza degli schemi fiscali e le sue risorse investigative, senza dover ricorrere alla redistribuzione dell'onere della prova in modo generalizzato.¹⁷²

Pertanto, seppure il principio della vicinanza della prova continui a essere applicabile, in particolare per le frodi IVA, il contesto normativo e giurisprudenziale in evoluzione impone un'interpretazione che garantisca l'equilibrio tra il diritto di difesa del Contribuente e la possibilità per l'Amministrazione di contrastare efficacemente le pratiche elusive.

¹⁷¹ MULEO S., Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario, in Riv. trim. dir. trib., 2021, 3, 611 ss.

¹⁷² Corte di Cassazione sentenza n. 12823 del 10 maggio 2024 in conformità alla nota pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sent. Halifax 21 febbraio 2006.

CAPITOLO SECONDO

CONTESTAZIONE DELLE OPERAZIONI INESISTENTI E DINAMICA DELL'ONERE DELLA PROVA

2.1. Il concetto di operazioni inesistenti e il rapporto Amministrazione Finanziaria – Contribuente

La fattura rappresenta il documento principale utilizzato per attestare e documentare le transazioni commerciali, sintetizzando informazioni cruciali come l'identità delle parti coinvolte, il tempo, il luogo e la natura delle operazioni. Essa gioca un ruolo fondamentale nel sistema economico, fungendo non solo da prova per la validità delle transazioni, ma anche come base per operazioni strumentali come perizie, registrazioni contabili, finanziamenti bancari e determinazione degli imponibili fiscali. Ciò posto, la fattura assume una forza probatoria notevole ed è per questo che viene frequentemente impiegata anche in operazioni fraudolente.¹⁷³

Le "operazioni inesistenti", cioè quelle transazioni per le quali la documentazione fiscale, come la fattura, non corrisponde a un effettivo scambio di beni o servizi, vengono talvolta utilizzate per mascherare attività illecite, trattandosi di operazioni prive di un effettivo riflesso nella realtà commerciale.¹⁷⁴

Questo fenomeno si manifesta in vari contesti, come l'evasione fiscale, la creazione di fondi fuori bilancio per fini illeciti e l'alterazione di bilanci aziendali per eludere creditori. Le fatture false sono utilizzate per dissimulare pagamenti che altrimenti non potrebbero essere giustificati nel circuito economico legale.¹⁷⁵

¹⁷³ FORTE F., La funzione della fattura nel sistema dell'Iva, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1972, I, 332.

¹⁷⁴ CARACCIOLI I., MARRIA S., PINTALDI L.,: "Fatture per operazioni inesistenti e onere della prova".

¹⁷⁵ Un esempio classico di falsa fatturazione si rinviene nell'utilizzo di schemi societari che non hanno una reale sostanza economica, come le società di comodo. Al riguardo: STEVANATO, D. "società di comodo" un capro espiatorio buono per ogni occasione in Corr. Trib. 2011.; PEVERINI, L. Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'utilizzo distorto della forma societaria in Giur. Comm., 2013 MELIS, G. Disciplina sulle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla? in Dialoghi di dir. trib. 2006.

A causa della vastità e della complessità del fenomeno delle operazioni inesistenti, la legislazione fiscale e la giurisprudenza si sono occupate di identificare le diverse tipologie di frode, affrontando la questione da varie angolazioni. In particolare, l'Amministrazione Finanziaria è chiamata a indagare non solo la presenza di operazioni illecite, ma anche a distinguere tra le fatture emesse con intenti fraudolenti e quelle che, pur non corrispondendo a una transazione reale, non sono finalizzate a evadere l'imposta.¹⁷⁶

La corretta identificazione e classificazione di queste operazioni è essenziale per una gestione efficace delle frodi fiscali e per la giusta applicazione delle sanzioni previste dalla legge; pertanto, si ricorda che l'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 prevede quanto segue: *“Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.”*¹⁷⁷

¹⁷⁶ DELLA VALLE E., in Rassegna Tributaria, 2/2015, p. 433 Le operazioni inesistenti nell'ordinamento penal-tributario, il quale richiama LANZI A., – ALDROVANDI P., *Manuale di diritto penale tributario*, 262; secondo i predetti autori “il dolo specifico viene quindi a catalizzare parte rilevante del disvalore del fatto, anche sotto il profilo dell'offesa all'interesse tutelato, in quanto consente di escludere dall'ambito della tipicità (rispetto al delitto in esame) tutte le condotte che non appaiono finalizzate all'altrui evasione, e concretamente idonee a permettere la stessa”. Inoltre, BARGAGLI M., in Euroconference, Nella frode fiscale il dolo specifico può coesistere con il dolo eventuale come affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 37239 del 13.07.2022, nella quale è stato chiarito che il “dolo specifico di evasione” che integra la fattispecie delittuosa di cui al richiamato articolo 2 D.Lgs. 74/2000 (utilizzo di fatture per operazioni inesistenti), è caratterizzato dalla finalità di evadere le imposte. Tuttavia, il dolo specifico può anche coesistere con il “dolo eventuale di evasione”, ossia nell'accettare il rischio che la presentazione della dichiarazione fraudolenta, comprensiva di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, possa determinare realmente un'evasione ai fini delle imposte dirette o dell'Iva”; sempre sul punto, DEMURO G.P. in Diritto Penale e Processo, 10/2020, p. 1329 sul dolo eventuale nel dolo specifico.

¹⁷⁷ Il principio di documentazione ispira il sistema dell'Iva, al riguardo SALVINI L. in Seminario di Aggiornamento Professionale per i Magistrati delle Commissioni Tributarie della Regione Lazio venerdì 4 aprile 2014; inoltre, “In tema di IVA la sovrapproduzione di operazioni commerciali oggettivamente inesistenti, in attuazione del principio di “cartolarità” sancito dall'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972 (nel testo modificato dall'art. 31, comma 1, del d.lgs. n. 158 del 2015), determina l'insorgenza del rapporto impositivo a fronte della semplice “emissione” del documento contabile, in quanto suscettibile di essere utilizzato a fini fiscali ove non sottratto tempestivamente al commercio giuridico, senza che ciò violi il principio di neutralità dell'IVA che informa la disciplina unionale, prevalendo la funzione ripristinatoria conseguente all'eliminazione dell'anomalia creata in difetto di rettifica od annullamento

Mediante tale richiamo si sottolinea l'importanza fondante della fattura affinché l'Amministrazione Finanziaria possa esigere il tributo, poichè da sola basta a legittimare la pretesa impositiva, non applicandosi il principio di neutralità dell'Iva e prevalendo il principio di cartolarità.¹⁷⁸

2.1.1 Relazione tra principio di cartolarità e principio di neutralità.

Una definizione di operazione inesistente, al di fuori dell'elaborazione giurisprudenziale, trova un marcato riscontro nell'articolo 21 summenzionato, nel quale, oltre al binomio di inesistenza (soggettiva e oggettiva) che sarà esaminato di seguito, è introdotto anche un criterio che individua la preminenza del fenomeno della cartolarità rispetto al principio di neutralità.¹⁷⁹

Ciò posto, appare evidente come l'intento del Legislatore sia quello di favorire l'Erario nella escussione dell'imposta anche se l'operazione non è realmente avvenuta ovvero è avvenuta ma tra soggetti diversi rispetto i reali operatori economici.¹⁸⁰

Dunque, approfondendo il rapporto tra il principio di neutralità e il principio di cartolarità, la Corte di Cassazione nella sentenza n. 20411 del 2024 ha affermato espressamente che nei casi di emissione non corretta di fattura che attesta una inesistente operazione il Contribuente non potrà valersi della procedura di variazione prevista dall'articolo 26

della fattura concernente dati difforni dalla realtà dell'operazione economica", Corte di Cassazione, Ordinanza n. 4344 del 14/02/2019 (Rv. 652800 - 01).

¹⁷⁸“L'applicabilità del principio di cartolarità dell'IVA, secondo cui, per l'esigibilità dell'imposta, il contenuto documentale prevale sulla realtà dell'operazione.” Cass. civ. Sez. V Ord., 09 dicembre 2021, n. 39126.

¹⁷⁹ In tema di I.V.A., l'art. 21, comma 7, del d.P.R. n. 633 del 1972, ai sensi del quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare in esse indicato, va interpretato nel senso che, anche in considerazione della rilevanza penale di tale condotta, il corrispondente tributo viene considerato "fuori conto" e la relativa obbligazione "isolata" da quella risultante dalla massa di operazioni effettuate, senza che possa operare il meccanismo di compensazione, tra I.V.A. "a valle" ed I.V.A. "a monte", che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19 del d.P.R. citato, il cui diritto è ulteriormente subordinato, all'inerenza del bene acquistato all'attività imprenditoriale.” Corte di Cassazione Sez. 5 - , Ordinanza n. 10855 del 22/04/2024 (Rv. 671064 - 01).

¹⁸⁰LOGOZZO M., IVA e fatturazione per operazioni inesistenti, in Riv. dir. trib., 2011, 287.

comma 2 del D.pr. n. 633/1972 in quanto tale previsione è applicabile solo alle operazioni realmente avvenute che successivamente vengono meno.¹⁸¹

Pertanto, in caso di operazioni inesistenti, il principio della cartolarità¹⁸² dell'Iva va considerato prevalente rispetto all'effettività delle operazioni. In tal senso, la Direttiva IVA (112/2006/CE) statuisce nell'art. 203 che *“L'Iva è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura”*.¹⁸³

Pertanto, l'emittente è in ogni caso debitore dell'Iva indicata in fattura anche in mancanza di un'operazione imponibile, a norma del citato articolo (Corte di Giustizia, 3.03.2014, in causa C-107/13) e della disciplina nazionale di cui all'art. 21, c. 7 D.P.R. 633/1972.

Sul rapporto che intercorre tra principio di cartolarità e principio di neutralità si è espressa recentemente anche la giurisprudenza di legittimità nel senso che: *“In tema di IVA, nel caso in cui sia erroneamente emessa fattura per operazioni oggettivamente inesistenti, il contribuente non può avvalersi della procedura di cui all'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, che consente la regolarizzazione solo ove si tratti di operazioni effettive e reali, anche se venute meno in tutto o in parte, ma, in base al principio di cartolarità, di cui all'art. 21, comma 7, dello stesso decreto, è tenuto a versare l'imposta per l'intero ammontare indicato, fermo restando il diritto del contribuente al rimborso dell'imposta versata qualora venga accertato dal giudice di merito che sia stato eliminato in tempo*

¹⁸¹BARGAGLI M. in Euroconference 31 Ottobre 2019, Emissione di fatture per operazioni inesistenti: l'Iva è comunque dovuta. L'autore afferma che l'emittente di fatture fittizie non può avvalersi dell'emissione di una nota di credito per evitare il versamento dell'IVA indebitamente addebitata, poiché, in materia di IVA, la procedura speciale di rettifica prevista dall'articolo 26 del D.P.R. 633/1972 implica, in modo chiaro e indiscutibile, che l'operazione originariamente fatturata debba essere effettivamente esistente e non meramente simulata o inesistente. In altre parole, affinché l'operazione possa essere rettificata, essa deve essere autentica e non il frutto di una mera operazione fittizia.

¹⁸²“Il principio della “cartolarità dell'imposta”, secondo il quale, se l'Iva è indicata nella fattura o in qualsiasi altro documento che ne fa le veci, essa deve essere versata comunque allo Stato. Tale principio è diretto ad impedire la frode fiscale che potrebbe verificarsi quando l'importo dell'Iva, indicato nella fattura o in altro documento che ne fa le veci, è soggetto alla detrazione. FERRAJOLI L., Versamento Iva e rettifica di fatture per operazioni inesistenti – Euroconference.

¹⁸³Inizialmente la dottrina aveva definito la natura della normativa di cui all'articolo 21 comma 7 D.P.R. n. 633/1972 come una “sanzione impropria”, tuttavia, alla luce dell'articolo 203 della Direttiva Iva viene meno il carattere sanzionatorio inserendosi in un contesto volto alla prevenzione del rischio di perdita di gettito erariale dovuto ad errata o falsa fatturazione. A tal riguardo VARCHETTA F., Detrazione Iva può essere negata se non si conosce l'identità del fornitore in Guida alla Fatturazione, n. 4, 1 aprile 2022, p. 33

utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale, derivante dall'utilizzo della fattura ai fini della detrazione da parte del destinatario, quando la fattura non possa ritenersi emessa ai sensi dell'art. 21, comma 1, dello stesso decreto, ovvero quando sia stata emessa, ma tempestivamente ritirata dal destinatario, senza che quest'ultimo abbia potuto utilizzarla per finalità fiscali, o ancora quando l'Amministrazione abbia disconosciuto il diritto alla detrazione del destinatario con provvedimento definitivo o ritenuto legittimo con sentenza passata in giudicato" (Cassazione civile sez. trib., 25/02/2025, (ud. 15/01/2025, dep. 25/02/2025), n.4924)¹⁸⁴

Si tratta, tuttavia, di una fattura caratterizzata da un'asimmetria funzionale, in quanto impone all'emittente l'obbligo di versare l'IVA, senza però conferire al destinatario il diritto alla detrazione.¹⁸⁵

Ciò accade perché, in linea con quanto stabilito dalla sentenza citata della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 2014, chi emette tale fattura non ha la legittimazione, ai sensi dell'articolo 18 del D.P.R. 633/1972, ad esercitare la rivalsa, dato che la normativa la collega esclusivamente a effettive cessioni di beni o prestazioni di servizi. Di conseguenza, per il destinatario, l'IVA risulta indetraibile, poiché non rappresenta un'imposta addebitata a titolo di rivalsa su beni o servizi acquistati nell'ambito dell'attività d'impresa, artistica o professionale.¹⁸⁶

¹⁸⁴In senso conforme, diverse pronunce della Corte di Cassazione: Cass., 26 settembre 2018, n. 22963; Cass., 18 aprile 2019, n. 10974; Cass., 12 marzo 2020, n. 2020; Cass., 30 settembre 2021, n. 26515.

¹⁸⁵ Sul punto, commentando la sentenza n. 28999 dell'11.11.2024, SORGATO L., – Euroconference, “La Cassazione spiega i motivi dell'indetraibilità dell'iva nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti.”

¹⁸⁶ Nel contesto della normativa fiscale si tende a privilegiare la rappresentazione formale del rapporto commerciale, ossia i dati indicati nella fattura, rispetto alla reale esistenza dell'operazione sottostante. In sostanza, si applica un principio di "fictio iuris" che impone comunque l'assoggettamento ad imposta sulla base della documentazione fiscale, ma tale principio ha effetti principalmente sul lato dell'emittente, che rimane responsabile del debito d'imposta verso l'Erario. D'altra parte, per il cessionario o destinatario della prestazione, che non è regolato da una disciplina speciale, resta valido il meccanismo ordinario dell'IVA: se non viene verificato il presupposto impositivo, ossia l'effettiva cessione di beni o la prestazione di servizi, non potrà sorgere alcun diritto alla detrazione o al rimborso, anche se la fattura è stata emessa in relazione a un'operazione che, nella realtà, non esiste. La Corte di Cassazione ha ribadito questo principio in diverse sentenze (Cass. Sez. 5, Sentenza n. 7672 del 16/05/2012; id. Sez. 5, Sentenza n. 23074 del 14/12/2012).

In caso vi sia una distorsione o un utilizzo improprio del meccanismo Iva vi è la necessità di ripristinare il principio di neutralità dell'imposta. Di conseguenza, qualora l'IVA non venga detratta dal destinatario di questa particolare tipologia di fattura o venga recuperata in sede di accertamento, una volta eliminato il rischio per l'Erario derivante da una detrazione non supportata da un corrispondente versamento, si determina un indebito arricchimento dell'Erario stesso. In tal caso sorge il diritto alla restituzione per l'emittente, qualora abbia effettuato il versamento anche se non spontaneamente durante una verifica. Si configurano quindi due alternative: o si tratta di una sanzione¹⁸⁷ nel qual caso l'articolo 21, comma 7, del D.P.R. 633/1972 risulterebbe implicitamente abrogato, oppure mantiene la natura di IVA, imponendo così il ripristino della sua funzione di imposta neutra¹⁸⁸ nel meccanismo fiscale.¹⁸⁹

Inoltre, su tale tipo di rapporto si è pronunciata anche la Corte di Giustizia dell'Unione Europea nella sentenza *Optigen Ltd* C-354/03 del 12 gennaio 2006 laddove ha sottolineato che il diritto alla detrazione dell'IVA non può essere negato a un soggetto passivo che, adottando un comportamento di ordinaria diligenza, non era né poteva essere a conoscenza della frode.¹⁹⁰ Inoltre, la stessa Corte nella sentenza *Kittel e Recolta Recycling*, cause riunite C-439/04 e C-440/04, 6 luglio 2006, ha chiarito che il diritto alla detrazione può essere negato se l'acquirente sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in un'operazione fraudolenta. Tuttavia, mancava una chiara definizione di quali

¹⁸⁷ In tal senso: Corte di Cassazione, sentenza n. 28999 del 11.11.2024

¹⁸⁸ AMATUCCI F., Frodi carosello e del cessionario Iva, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3.

¹⁸⁹ L'obiettivo dell'amministrazione fiscale dovrebbe essere quello di ripristinare il principio di neutralità dell'IVA, un ripristino che si concretizza quando viene recuperata l'IVA detratta da chi è stato coinvolto in attività fraudolenta. Tuttavia, se tale recupero viene effettuato sia da chi agisce come interponente, sia da altri soggetti che si trovano tra quest'ultimo e il "missing trader", si rischia di superare l'obiettivo iniziale. In questo scenario, l'amministrazione potrebbe recuperare somme che superano di molto l'importo originariamente evaso, arrivando anche a cifre che possono essere tre, quattro o cinque volte superiori rispetto a quanto non versato dal trader scomparso. È importante sottolineare che il sistema prevede un doppio recupero dell'IVA: da un lato da chi la detrae, dall'altro da chi non l'ha versata, in quanto responsabile per l'emissione di fatture false. A questo proposito, l'art. 21, comma 7, del d.p.r. n. 633 del 1972 stabilisce che se una fattura è emessa per operazioni inesistenti, o se i corrispettivi o le imposte indicate sono superiori a quelli effettivi, l'IVA è dovuta per l'intero importo indicato nella fattura, con una logica che assume un carattere parasanzionatorio. A riguardo GIOVANARDI A. in *Giustizia Tributaria* 7.12.2012 “ Il contrasto alle frodi Iva tra interesse fiscale e principio di neutralità”.

¹⁹⁰ MARTELOTTA A., in *Argomenti OneFiscale*, “Detrazione IVA nel caso di operazione soggettivamente inesistente”.

prove il contribuente dovesse fornire per dimostrare la propria estraneità alla frode. Successivamente, le sentenze Mahagében e Dàvid del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, e Mecsek-Gabona, C-273/11 6 settembre 2012 hanno stabilito che all'acquirente possono essere richieste solo prove ragionevoli e nella sua sfera di controllo, evitando così di imporgli un onere probatorio sproporzionato.¹⁹¹

Quindi, l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 configura una disciplina speciale che si discosta dal regime ordinario dell'IVA: in presenza di un'operazione inesistente, il legislatore ha privilegiato la dimensione cartolare rispetto alla reale inesistenza dell'operazione sottostante, imponendo comunque il versamento dell'imposta. Questo regime riguarda esclusivamente l'obbligo fiscale in capo all'emittente della fattura, mentre per il cessionario/destinatario della prestazione, in assenza di una normativa speciale, resta valido il principio generale secondo cui l'IVA è detraibile solo se l'operazione sottostante è reale. In caso contrario, non sorge alcun diritto alla detrazione o al rimborso.¹⁹²

In base a quanto detto in precedenza, il contribuente dovrà adempiere al versamento dell'Iva indicata in fattura, ferma restando l'ipotesi di richiesta di rimborso che è subordinata al venire meno del rischio di perdita del gettito fiscale. In tal senso si ritiene che in caso di fattura non emessa ai sensi del primo comma del medesimo articolo 21 oppure annullata¹⁹³ prima che il destinatario l'abbia utilizzata ai fini della detrazione, o

¹⁹¹ L'orientamento è stato già recepito sul piano nazionale dalla giurisprudenza: *“Proprio per la tutela imposta dal principio di neutralità, il fornitore non può essere considerato responsabile del pagamento dell'IVA indipendentemente dal suo coinvolgimento nella frode commessa dall'acquirente. Secondo la Corte Europea, infatti, sarebbe manifestamente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali esso non ha alcuna influenza”*. (Corte di Cassazione civile sez. trib., 06/08/2024, (ud. 11/06/2024, dep. 06/08/2024), n.22261)

¹⁹² *“Nel caso di operazioni inesistenti il presupposto è rappresentato dalla fattura che, «per il solo fatto della sua emissione, è titolo di credito d'imposta per il suo destinatario ed impone, quindi, il pagamento della corrispondente imposta da parte del soggetto passivo IVA”* Cassazione, Sez. trib., Sent. 29 maggio 2001 (24 maggio 2000), n. 7289.

¹⁹³ La fattura non è modificabile, l'unico modo è emanare una nota di credito. PEIROLO M. in Euroconference 17 Febbraio 2015, La nota di variazione per il recupero dell'IVA sulle operazioni inesistenti; l'autore, richiamando la pronuncia C-454/98 del 19.09.2000 (Schmeink & Cofreth e Strobel), ha affermato che nel caso in cui il cessionario/committente non abbia detratto l'imposta addebitata nella fattura originaria o, in caso contrario, abbia già provveduto alla relativa rettifica, se viene eliminato il rischio di perdita di entrate fiscali, risulta essere applicabile la procedura di variazione, perché secondo i giudici di Lussemburgo, *“il principio della neutralità dell'IVA*

ancora se l'ente impositore nega definitivamente il diritto alla detrazione¹⁹⁴, si soddisfino le condizioni per evitare la perdita erariale.¹⁹⁵

2.1.2 La buona fede come scriminante per accedere alla detrazione Iva

È cura del Contribuente dimostrare di avere i requisiti per escludere l'obbligo di versamento dell'Iva provando di aver adottato un comportamento conforme a buona fede¹⁹⁶ e aver impiegato tutti i mezzi per evitare la perdita del gettito erariale;¹⁹⁷ sul punto poi è anche intervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle cause C-712/17 dell'8 maggio 2019 e C-835/18 del 2 luglio 2020.¹⁹⁸

La giurisprudenza di legittimità ha confermato che, una volta dimostrata dall'Amministrazione Finanziaria l'inesistenza dell'operazione – anche mediante presunzioni semplici –, spetta al Contribuente l'onere di provare la reale esistenza delle operazioni contestate. Tuttavia, tale prova non può consistere nella semplice esibizione della fattura né nella regolarità delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento utilizzati, poiché questi ultimi possono essere impiegati proprio per conferire una

richiede che l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata dagli Stati membri alla buona fede di chi ha emesso tale fattura”.

¹⁹⁴ Cass. n. 22963/2018; Cass. n. 10974/2019; Cass. n. 2020/2020; Cass. n. 26515/2021

¹⁹⁵ Nello specifico sul principio di cartolarità dell'Iva: CESARANO C., in Guida alla Fatturazione, n. 6, 1° giugno 2022, p. 45: “Operazioni inesistenti e principio di cartolarità IVA”.

¹⁹⁶ Si è osservato che la buona fede, non può sussistere in caso di operazioni oggettivamente inesistenti (Cass. n. 18118/2016)

¹⁹⁷ IMPARATO D., - SKŁODOWSKA M., in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 4, 1° ottobre 2024, p. 1364: ““Conoscibilità” delle Frodi iva altrui e standards minimi di “Buona Fede” ricadenti sugli operatori economici”.

¹⁹⁸ “Per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede. Tuttavia, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta regolarizzazione alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura. Tale rettifica non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione tributaria” (sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233)

parvenza di legittimità a operazioni fittizie (Cassazione civile sez. trib., 17/01/2025, (ud. 21/11/2024, dep. 17/01/2025), n.1148)¹⁹⁹

Si ritiene quindi che aspetto di particolare rilievo per discernere un'operazione detraibile rispetto un'altra sia la sussistenza o meno della buona fede. Se l'acquirente fosse consapevole della frode, il diritto alla detrazione non gli spetterebbe; se, invece, l'acquirente ha agito in buona fede e non era a conoscenza del disegno fraudolento, la detrazione dovrebbe essere riconosciuta.²⁰⁰

Quindi, il diritto alla detrazione IVA spetta all'acquirente se questi ha agito in buona fede, ossia se ignorava incolpevolmente di essere parte di un meccanismo fraudolento e ha adottato tutte le misure di ordinaria diligenza richieste dalla prassi commerciale.²⁰¹

Di conseguenza, il dibattito non si concentra più solo su chi debba fornire la prova, ma su quali elementi possano dimostrare la buona fede del soggetto passivo.²⁰²

¹⁹⁹“Una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, i quali vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia.” (Cass. n. 28628/2021; Cass. n. 17619 del 05/07/2018).

²⁰⁰ Già dal 2015 la giurisprudenza europea si era pronunciata nel senso che: “Le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE ostano a una normativa nazionale che neghi a un soggetto passivo la detrazione dell'IVA assolta su beni acquistati in quanto la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, in base ai criteri di tale normativa, inesistente o laddove sia impossibile identificare il vero fornitore dei beni, salvo il caso in cui si dimostri, con elementi oggettivi e senza esigere verifiche che non gli incombono, che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si iscriveva in un'evasione, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.” (Corte giustizia UE sez. V, 22/10/2015, n.277).

²⁰¹VELE L., in IUS Tributario, fasc., 15 Dicembre 2015, La buona fede “salva” la detrazione IVA anche in caso di operazioni con fornitori inesistenti. Il diritto alla detrazione dell'IVA può essere escluso solo se si dimostra, con elementi certi, che il contribuente fosse consapevolmente coinvolto in una frode fiscale. Non basta la semplice apparenza di regolarità delle operazioni. Il contribuente non è obbligato a verificare ogni dettaglio del cedente, come la disponibilità dei beni o il rispetto degli obblighi fiscali, ma deve agire con diligenza. Per prevenire contestazioni, è consigliabile verificare il numero IVA del fornitore e l'operatività della controparte. In caso di contenzioso, spetta all'amministrazione fiscale provare il coinvolgimento del contribuente, che potrà dimostrare la propria buona fede con misure preventive adeguate.

²⁰²BARGAGLI M. in Euroconference 11 Luglio 2024, Frode fiscale: nessuna responsabilità per l'acquirente in buona fede.

Sussiste un nesso causale tra l'elemento soggettivo del Contribuente e la sua partecipazione alla frode fiscale. In particolare, se il Contribuente si trova in buona fede, cioè agisce inconsapevolmente e con la diligenza media che ci si aspetta da un operatore economico di ordinaria prudenza, non sarà ritenuto responsabile per la partecipazione ad operazioni inesistenti e non sarà soggetto alle relative sanzioni. Al contrario, qualora emerga il dolo specifico (intenzione di partecipare alla frode) o il dolo eventuale (consapevolezza o possibilità di conoscenza dell'esistenza di una frode a monte della catena produttiva o accettazione del rischio), l'Amministrazione Finanziaria avrà il diritto di estendere le sanzioni anche al Contribuente. In tal caso, la partecipazione del Contribuente alla frode non potrà considerarsi frutto di un comportamento diligente e inconsapevole, ma sarà qualificata come una condotta illecita, con la conseguente applicazione delle sanzioni previste dalla normativa fiscale.²⁰³

Pertanto, la responsabilità del contribuente dipende dalla sua consapevolezza o dalla possibilità che avrebbe avuto di conoscere, tramite l'ordinaria diligenza, l'illiceità dell'operazione, giustificando così l'estensione delle sanzioni in caso di dolo; non rilevando se nella stessa catena vi è un operatore che agisce con l'intento fraudolento²⁰⁴

In ambito europeo, la Corte di Giustizia dell'Unione europea (Causa C-537/22, Sez. I, 11 gennaio 2024), ha affermato che un Contribuente in buona fede, che agisce cioè senza la consapevolezza di essere coinvolto in una frode IVA, non dovrebbe perdere il contestuale diritto alla detrazione. Tuttavia, tale protezione va bilanciata con la necessità di evitare danni alle finanze pubbliche, prevenendo perdite fiscali derivanti da frodi IVA. Seppure la buona fede del Contribuente venga riconosciuta, ciò non può certo formalmente giustificare l'utilizzo di fatture fittizie o operazioni fraudolente. L'Amministrazione Fiscale, infatti, ha il compito di evitare che operazioni illecite sottraggano risorse fiscali. I giudici europei hanno previsto che, se l'amministrazione dimostra che il contribuente,

²⁰³SUTICH M.T., La rilevanza della buona fede nelle frodi carosello, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 303 ss.; TESAURO F., Appunti sulle frodi carosello, in *Giur. it.*, 2011, 1213 ss.; MARELLO E., Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo, in *Giur. it.*, 2011, 1214 ss.; MONDINI A., Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotte da terzi, in *Rass. trib.*, 2008, 1794 ss.

²⁰⁴Corte giustizia, 27 ottobre 2011, causa C-504/10, *Tanoarch*; Corte giustizia, 6 settembre 2012, C-324/11, *Tóth*; Corte giustizia, 28 febbraio 2013, causa C-563/11, *Forwards*; Corte giustizia, 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans*; Corte giustizia, 3 marzo 2004, causa C-395/02, *Transport Service*.

anche in modo indiretto o negligente, ha partecipato a frodi IVA, è legittimo negare la detrazione dell'imposta. In questo modo, si è inteso salvaguardare il sistema fiscale, proteggendo le finanze pubbliche senza penalizzare ingiustamente i contribuenti che agiscono senza dolo.²⁰⁵

2.1.3 Posizioni contrapposte: Amministrazione Finanziaria e Contribuente

Il quadro normativo e giurisprudenziale si è sviluppato per definire con precisione le caratteristiche delle operazioni inesistenti e per stabilire il riparto dell'onere probatorio per una gestione maggiormente efficace delle frodi Iva.²⁰⁶

In ambito domestico, è sorto un dubbio sulla distonia letterale tra l'articolo 7 comma 5 bis D.Lgs 546/1992 e la Direttiva Iva; tuttavia, la questione è stata risolta affermando la doppia anima della disposizione nazionale.²⁰⁷

²⁰⁵ *"Laddove un contribuente abbia acquistato beni o servizi da un fornitore che abbia adempiuto a tutti gli obblighi fiscali, il diritto alla detrazione non può essere negato, salvo che l'amministrazione tributaria dimostri che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione era coinvolta in una frode IVA. La buona fede del contribuente non implica un obbligo di indagine approfondita, ma richiede una valutazione oggettiva delle circostanze."* Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Causa C-537/22, Sez. I, 11 gennaio 2024). Infatti, sebbene il contribuente possa essere protetto se agisce senza dolo, l'amministrazione fiscale ha il dovere di vigilare e di evitare che operazioni fraudolente sottraggano risorse fiscali.

²⁰⁶ L'Amministrazione è tenuta a provare che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione dell'IVA, ma non anche la partecipazione all'evasione stessa (cfr. Corte Giust Ppuh, C-277/14; Corte Giust. Bonik, C-285/11)

Inoltre, la giurisprudenza interna ha previsto che *"In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto"* (Corte di Cassazione Civile Sez. 5, n. 15369 del 20/07/2020, Rv. 658429-01).

²⁰⁷ Ovvero una norma che integra la distribuzione dell'onere della prova e anche una regola di giudizio sulla consistenza della prova; in tal senso GOLISANO M. - 15 giugno 2023, Riflessioni

Infatti, anche se il comma 5 bis avesse irrigidito la regola di giudizio del corredo probatorio dell'ente impositore, introducendo uno standard probatorio più elevato, rispetto della normativa unionale, questo non andrebbe a scontrarsi con il diritto europeo, *in primis* per la mancanza di una regola in tema di prove a livello europeo e *in secundis* poiché si tratta di una regola generale applicabile a tutte le controversie a prescindere dal tipo di imposta.²⁰⁸

Quindi, venendo al punto focale della questione, nelle operazioni inesistenti, l'Amministrazione Finanziaria e il Contribuente assumono posizioni contrapposte, in particolare riguardo all'onere della prova e alle conseguenze fiscali delle operazioni contestate.

L'Amministrazione finanziaria ha il compito di verificare la correttezza delle dichiarazioni fiscali e individuare operazioni inesistenti potendo adottare anche presunzioni semplici.²⁰⁹

Qualora si dimostri l'inesistenza dell'operazione, le conseguenze per il contribuente sono l'indeducibilità del costo sostenuto per l'operazione inesistente, l'indetraibilità dell'IVA, poiché manca il requisito della certezza dell'operazione, inoltre l'eventuale responsabilità penale, nel caso in cui emerga l'intento fraudolento.²¹⁰

Dal punto di vista del Contribuente, in caso di contestazione, questi deve dimostrare la reale esistenza dell'operazione attraverso documentazione e prove concrete. Tuttavia, ciò

in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette

²⁰⁸La norma, quindi, è classificabile come una "norma probatoria generale" conseguendone l'immediata applicabilità ai giudizi in corso, più diffusamente, CHIOVENDA G., La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo, in Saggi di diritto processuale civile, vol. I, Roma, 1930, 16 ss.

²⁰⁹Occorre sin d'ora distinguere tra inesistenza soggettiva (operazioni che avvengono tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura) e inesistenza oggettiva (operazioni che non esistono nella realtà commerciale). Sottocategorie di quest'ultima sono la sovrapproduzione, in cui il valore dichiarato è maggiore di quello reale e le operazioni a specchio, in cui vi è una fittizietà reciproca nell'inesistenza dell'operazione.

²¹⁰Per un caso di non consequenziale automatismo della indetraibilità dalla indeducibilità si veda Cassazione 15288/2020 secondo cui *"Il diritto alla detrazione si fonda su presupposti diversi da quelli della deducibilità dei costi; ed, invero, i presupposti della detrazione muovono dalla necessaria salvaguardia del principio di neutralità dell'IVA, cosicché la detrazione deve essere per es. esclusa in ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, quando cioè le interposte «cartiere» non versano quell'IVA che viene in seguito detratta dall'acquirente reale; ma non quando l'operazione sia oggettivamente e soggettivamente esistente, seppur pagata da altri"*

non è sempre sufficiente, dovendosi altresì dimostrare la causale e la destinazione dell'operazione.²¹¹

Se il Contribuente giunge a dimostrare la genuinità dell'operazione e la propria buona fede, può evitare le conseguenze fiscali e penali. Tuttavia, in caso di operazioni soggettivamente inesistenti, la giurisprudenza impone un onere probatorio più rigoroso: il Contribuente deve dimostrare di non essere consapevole della frode e di aver agito con diligenza.²¹²

Quindi, in termini schematici e per assicurare una maggiore chiarezza sul punto, può sostenersi che nel caso in cui vi sia una contestazione della soggettiva inesistenza, l'Amministrazione deve dimostrare cumulativamente l'oggettiva fittizietà del prestatore e la consapevolezza del cessionario; viceversa, il contribuente dovrà dimostrare alternativamente la non fittizietà del fornitore e la propria buona fede integrata da un comportamento di normale diligenza che non gli ha consentito di avvedersi della fittizietà dell'operazione.²¹³

²¹¹Il contribuente è tenuto a dimostrare che, nel caso in cui venga contestata la fornitura di materiale per costruire un edificio, esso sia effettivamente costruito con quei materiali contestati. Inoltre, può presentare per esempio contratti, ordini ovvero documenti di trasporto; oppure movimenti bancari e pagamenti tracciabili; ovvero ancora testimonianze e riscontri contabili.

²¹²Sul punto è intervenuta la giurisprudenza di legittimità: *“L'onere della prova in caso di riprese per operazioni soggettivamente inesistenti e di operazioni oggettivamente inesistenti non è il medesimo. Nel primo caso, se l'Amministrazione finanziaria contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente. Ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.”* (Corte di Cassazione Civile Sez. V., 10/05/2024, n.12895)

²¹³*“Qualora l'Amministrazione finanziaria contesti che la fatturazione attiene ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, incombe sulla stessa l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi specifici, che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del*

Invece, con riferimento all'oggettiva inesistenza, l'ente impositore dovrà provare che l'operazione descritta in fattura non sia stata mai realizzata e, viceversa, il contribuente che l'operazione sia stata realizzata.²¹⁴

2.2. Tipologie di operazioni inesistenti e onere probatorio.

L'articolo 1 del D.lgs. 10/03/2000 n. 74, modificato dal Decreto n.87 del 14/6/2024 e poi soppresso dal Testo Unico 05/11/2024 n. 173, a decorrere dall'1/1/2016, definiva le principali nozioni legate alle operazioni inesistenti.²¹⁵

contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto" (Cassazione civile sez. trib., 21/03/2025, (ud. 16/01/2025, dep. 21/03/2025), n.7499); in senso conforme la Corte di Cassazione n. 15369 del 2020

²¹⁴“*In tema di IVA, l'onere della prova relativa alla presenza di operazioni oggettivamente inesistenti è a carico dell'Amministrazione finanziaria e può essere assolto mediante presunzioni semplici, come l'assenza di una idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze), mentre spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia*” (Corte di Cassazione, Sez. V, 10 aprile 2024, n. 9723).

²¹⁵Oltre ad un rinvio completo a tale disposizione normativa, per quanto riguarda in particolare le operazioni inesistenti le previsioni maggiormente rilevanti sono le seguenti:

Lettera a) per "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti" si intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi;

Lettera d) il "fine di evadere le imposte" e il "fine di consentire a terzi l'evasione" si intendono comprensivi, rispettivamente, anche del fine di conseguire un indebito rimborso o il riconoscimento di un inesistente credito d'imposta, e del fine di consentirli a terzi;

Lettera g-bis) per "operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente" si intendono le operazioni apparenti, diverse da quelle disciplinate dall'articolo 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti;

Lettera g-ter) per "mezzi fraudolenti" si intendono condotte artificiali attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno specifico obbligo giuridico, che determinano una falsa rappresentazione della realtà.

Inoltre, volendo fare una primissima distinzione tra l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, si possono richiamare gli articoli 2 e 8 del D.lgs. 74/2000 che prevedono le differenze tra i predetti istituti.²¹⁶

Come si è detto precedentemente, in tema di ripartizione dell'onere probatorio, dovrà essere l'Amministrazione Finanziaria a dare adeguata prova procedimentale e successivamente processuale dell'inesistenza dell'operazione mediante la dimostrazione della falsa fatturazione, sia che viene utilizzata, sia che venga emessa; solo all'esito dell'assolvimento da parte dell'Ente dell'onere probatorio, il contribuente potrà dare prova contraria della effettiva sussistenza dell'operazione contestata dall'Amministrazione Finanziaria.²¹⁷

2.2.1 Le operazioni oggettivamente inesistenti.

Le operazioni oggettivamente inesistenti sono quelle che non trovano riscontro, totale o parziale, nella realtà commerciale, in quanto i documenti ad esse relativi attestano fatti mai avvenuti; lato cessionario-utilizzatore, i costi sono indeducibili, mentre l'Iva è generalmente indetraibile per assenza del requisito della certezza.²¹⁸

Ed infatti come affermato dalla giurisprudenza di legittimità: *“L'Amministrazione finanziaria deve dimostrare che l'operazione oggettivamente inesistente non è mai stata effettuata, anche attraverso indizi o presunzioni, provando che l'emittente è una "cartiera" o una "società fantasma" ne deriva che spetta al contribuente l'onere di provare l'effettiva esistenza delle operazioni. L'esibizione della fattura o la regolarità formale delle scritture contabili non sono sufficienti a dimostrare l'esistenza*

²¹⁶Al riguardo, VENEZIANI P., I rapporti fra l'art. 2 e l'art. 8 D. Lgs. 74/2000: elementi necessari per la loro sussistenza e possibilità di concorso di persone fra l'utilizzatore e l'emittente, alla luce della disciplina prevista dall'art. 9 D.Lgs 74/2000.

²¹⁷L'origine di tale rapporto impositivo è la fattura in sé, come affermato anche dalla dottrina VARCHETTA F., in L'IVA, n. 3, 1° marzo 2023, p. 40: Operazioni inesistenti: l'emissione della fattura produce il rapporto impositivo

²¹⁸Nella circolare operativa n. 1/2018, intitolata “Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali”, si esplica quale sia il fatto impeditivo alla detrazione IVA in capo al cessionario che riceve una fattura per operazioni inesistenti, ovvero appunto la non effettuazione dell'operazione.

dell'operazione, in quanto possono essere utilizzate per far apparire reale un'operazione fittizia. (Cassazione civile sez. trib., 02/02/2024, n.3180)

In materia di fatture per operazioni inesistenti, quindi, spetta all'Amministrazione Finanziaria l'onere di dimostrare che l'operazione indicata nella fattura non è mai stata effettivamente realizzata, anche mediante il ricorso a presunzioni semplici, purché caratterizzate da gravità, precisione e concordanza.²¹⁹

È possibile che l'Amministrazione Finanziaria utilizzi una presunzione legale, per esempio ex articolo 12 comma 2 del D.l. n.78/2009²²⁰, ovvero le presunzioni semplici, allorquando si tratti di operazioni per cui il contribuente destina redditi non dichiarati in via occulta in Paesi c.d. black list.²²¹

Sul tema dell'utilizzabilità delle prove indiziarie, la Corte di Cassazione Civile Sez. 5 -, Ord. n. 9723 del 10/04/2024 ha inquadrato l'onere della prova relativo a operazioni oggettivamente inesistenti rilevanti ai fini Iva. Secondo tale pronuncia si è ritenuto che detto onere sia assolvibile anche mediante presunzioni semplici come, per esempio, la mancanza di una idonea struttura organizzativa e quindi l'assenza di locali, personale, utenze. Grava poi sul contribuente, al fine di detrarre l'Iva e di dedurre i costi, provare l'esistenza effettiva delle operazioni contestate; onere che non può essere assolto mediante esibizione di fattura ovvero mediante regolarità delle scritture contabili perché tali strumenti generalmente vengono utilizzati proprio per far apparire reale una operazione che in realtà è fittizia.²²²

²¹⁹Cassazione civile sez. trib., 24/06/2021, n.18203 e Cass. n. 9363/15; sul versante europeo CGUE sent. Axel Kittel, 6 luglio 2006, C-439/04. Inoltre, la dottrina si è espressa sul valore probatorio di prove indiziarie per dimostrare un'operazione inesistente; a riguardo ANTONINI M. - PIANTAVIGNA P., "La valenza delle dichiarazioni dei terzi nella nuova istruzione probatoria", in *Corr. Trib.*, n. 2/2023, 140.; ANTONINI P., e DE NICOLA M., in *Corriere Tributario*, n. 4, 1° aprile 2023, 377, L'utilizzo in giudizio delle dichiarazioni di terzi non contenute in PVC alla luce del "nuovo" onere della prova - IL COMMENTO.

²²⁰Gli investimenti e le attività finanziarie detenute in paradisi fiscali, se non dichiarati secondo la normativa vigente, si presumono costituiti con redditi non tassati, salvo prova contraria.

²²¹ Sul punto: Cassazione civile sez. trib., 16/12/2024, n.32702 in termini di attività finanziarie in Paesi Black list e rilevanza delle presunzioni semplici nel processo tributario.

²²² In senso conforme: Corte di giustizia dell'Unione Europea (causa C-114/22) e Corte di Cassazione con la sentenza n. 28268/2021.

Caso emblematico, per meglio comprendere la portata della oggettiva inesistenza, riguarda le emissioni di fatture per fittizie prestazioni di servizi²²³ nel settore della logistica e dei trasporti. Per esempio, la società A acquista dalla società B dei servizi di trasporto senza avere i mezzi necessari per assicurarli. Il pagamento avviene mediante bonifico, il quale, una volta giunto a destinazione, viene prelevato e restituito agli amministratori della società acquirente. Così i trasporti sono resi direttamente dalla società B senza intermediari evidenziandosi la fittizietà dell'operazione; conseguentemente la detrazione applicata a tale scambio è indebita e, quindi, si manifesta la rilevanza penale della condotta dell'amministratore della società A ai sensi dell'art. 2 del D.lgs. 74/2000; viceversa, la condotta dell'amministratore della società B integrerà la fattispecie di cui all'articolo 8 della Legge sui reati tributari.²²⁴

Concludendo l'analisi sul punto, in tema di onere della prova, in un'ottica esclusivamente tributaria ed a conferma di quanto innanzi esposto si richiama la pronuncia di seguito riportata: *“In tema di IVA, l'onere della prova relativa alla presenza di operazioni oggettivamente inesistenti è a carico dell'Amministrazione finanziaria e può essere assolto mediante presunzioni semplici, come l'assenza di una idonea struttura organizzativa (locali, mezzi, personale, utenze), mentre spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, non potendo tale onere ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, in quanto essi vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia (Cass. Sez. 5, Ord. 10/04/2024 n. 9723; Cass.,*

²²³ *“In tema d'IVA, il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta detraibile diviene esigibile, ossia all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi, con la conseguenza che la fittizietà delle predette operazioni ne impedisce l'insorgenza, non essendo sufficiente la loro menzione nelle fatture, senza che ciò contrasti col principio della neutralità fiscale, il quale, in quanto espressione del generale principio della parità di trattamento, consente trattamenti differenziati degli operatori economici in assenza di operazioni imponibili rispetto a quelli che abbiano posto in essere un'operazione effettivamente realizzata.”* Corte di Cassazione, Ordinanza n. 28263 del 11/12/2020.

²²⁴ Qualora gli amministratori delle due società dovessero essere la stessa persona fisica, la Corte di Cassazione si è pronunciata nel senso di non applicare la deroga dell'articolo 9 (legge sui reati tributari) che opera sull'articolo 110 c.p. potendosi configurare il concorso di reati. sentenza n.45525/2023 la III Sez. Pen. della Corte di Cassazione). Sugli intrecci tra queste due normative, si tornerà successivamente.

18 ottobre 2021, n. 28628; Cass., 5 luglio 2018, n. 17619). Comunque, una volta accertata l'assenza dell'operazione, è escluso che possa configurarsi la buona fede del cessionario o committente". (C, (ud. 13/03/2025, dep. 26/03/2025), n.7972)²²⁵

2.2.1.1 La sovrappatturazione

La sovrappatturazione, o inesistenza parziale, è una specifica operazione oggettivamente inesistente che si verifica quando una fattura riporta un corrispettivo o un'IVA superiori a quelli reali relativi ad un'operazione effettivamente avvenuta. Questo fenomeno generalmente si manifesta in termini quantitativi e, quindi, nella fattura vengono indicati beni o servizi in quantità superiori rispetto a quelli effettivamente ceduti o prestati.²²⁶ Tuttavia è possibile anche il configurarsi della sovrappatturazione qualitativa – economica se il valore attribuito ai beni o servizi è di gran lunga superiore rispetto al loro prezzo reale.²²⁷

Ciò posto, le conseguenze di questo fenomeno portano all'indeducibilità del costo eccedente ed alla indetraibilità dell'IVA relativa alla parte sovrappatturata, in quanto priva del requisito della certezza economica. Inoltre, dal punto di vista penale, sia l'emissione che l'utilizzo di fatture contenenti importi sovrastimati possono integrare i reati di cui agli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, perseguibili senza soglie minime di imposta evasa, salvo una diminuzione di pena per i casi di importi c.d. "sottosoglia".²²⁸

²²⁵ La Corte ha chiarito che il principio in materia di diritto tributario, secondo cui spetta all'Amministrazione Finanziaria provare che il contribuente fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, del fatto che l'operazione alla base della detrazione era parte di un'evasione fiscale perpetrata dal fornitore, non può essere trasferito automaticamente al contesto penale, tenuto conto dell'autonomia tra i due procedimenti.

²²⁶ Sul punto Sent. Corte di Cassazione Sez. V 2024 n. 14025 ud. 16/05/2024 dep. 20/05/2024.

²²⁷ Sul punto Sent. Corte di Cassazione Sez. V 2021 n. 7331 ud. 17/12/2020 dep. 16/03/2021.

²²⁸ "Non poteva ritenersi, inoltre, che la sovrappatturazione fosse estranea alla fattispecie di "emissione di fatture per operazioni inesistenti" ed al regime giuridico di essa, senza considerare che la definizione di cui all'art. 1, comma primo, lett. a) D.Lgs. n. 74/00, comprendeva testualmente anche tale ipotesi; per avere riconosciuto, nonostante la sovrappatturazione, il diritto alla detrazione dell'IVA pro parte, in quanto la connotazione intrinsecamente illecita della sovrappatturazione finiva per infrangere il vincolo di inerenza alle finalità imprenditoriali in relazione a tutta l'operazione economica, così da determinare la perdita tout court del diritto alla detrazione." Cassazione civile sez. trib., 25/02/2025, (ud. 15/01/2025, dep. 25/02/2025), n.4924.

Più nello specifico sul tema della sovrapproduzione, la Corte di Cassazione civile sez. trib., del 25/02/2025 n. 4924, si è espressa nel senso che, nel contesto dell'IVA, l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, con importi superiori rispetto a transazioni mai realmente avvenute, fa sorgere l'obbligo tributario esclusivamente in virtù della mera emissione del documento contabile. Questo principio, previsto dall'art. 21, comma 7, del d.P.R. 633/1972, si basa sulla cosiddetta “cartolarità”²²⁹ della fattura, ossia sul valore fiscale che il documento assume, indipendentemente dalla reale esecuzione dell'operazione.²³⁰

In sostanza, se una fattura viene emessa con importi fittizi e non viene annullata o rettificata prima che possa essere utilizzata a fini fiscali, essa genera comunque un'obbligazione tributaria nei confronti dell'Erario. Questo meccanismo non contrasta con il principio di neutralità dell'IVA sancito a livello europeo, poiché ha una funzione ripristinatoria, volta a correggere eventuali distorsioni fiscali derivanti dall'immissione nel circuito giuridico di documenti non veritieri.²³¹

Un esempio indicativo di sovrapproduzione si è configurato nel caso in cui vi sia una vendita internazionale di beni elettronici²³². In tal caso, una società italiana C effettua un acquisto di dispositivi elettronici da una società estera D, ma gonfia il valore della merce

²²⁹ Questo meccanismo deriva dall'importanza dell'emissione e della registrazione della fattura ai fini dell'esigibilità dell'imposta, come previsto dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

²³⁰ “La sovrapproduzione di operazioni commerciali oggettivamente inesistenti, in attuazione del principio di “cartolarità” sancito dall'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633 del 1972, determina l'insorgenza del rapporto impositivo a fronte della semplice “emissione” del documento contabile, in quanto suscettibile di essere utilizzato a fini fiscali ove non sottratto tempestivamente al commercio giuridico, senza che ciò violi il principio di neutralità dell'IVA che informa la disciplina unionale, prevalendo la funzione ripristinatoria conseguente all'eliminazione dell'anomalia creata in difetto di rettifica od annullamento della fattura concernente dati difformi dalla realtà dell'operazione economica”. (Cassazione civile sez. trib., 25/02/2025, (ud. 15/01/2025, dep. 25/02/2025), n.4924) in senso conforme la Corte di Cassazione con sentenza n.4344 del 14.02.2019.

²³¹ BARGAGLI M., in Fattura con prezzi gonfiati e frode IVA, Guida alla Fatturazione, n. 12, 1° dicembre 2024, 19; viceversa se il prezzo viene comunque corrisposto, da un punto di vista penalistico, secondo la giurisprudenza di legittimità (Cass. pen. Sez. III, 14 marzo 2024, n. 26520) non si configura il reato ex articolo 2 della Legge sui reati tributari, sul punto Simone Furian e ZANELLATO L., in il fisco, n. 31, 5 agosto 2024, 2990 Non c'è dichiarazione fraudolenta con fatture gonfiate con prezzi incongrui ma effettivamente corrisposti – Commento.

²³² Corte di Cassazione sentenza n. 27637 del 2021, ma anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione penale sez. I, 22/10/2021, (ud. 22/10/2021, dep. 08/08/2022), n.30777.

nelle fatture al fine di ottenere vantaggi fiscali indebiti. Avendo quindi emesso una fattura con una somma superiore saranno a loro volta superiori i costi da poter dedurre, di conseguenza vi è un rimborso Iva più elevato poiché la somma della fattura è superiore e l'IVA detraibile sarà maggiore rispetto all'importo da corrispondere a fronte di somme quantitativamente minori. Nonostante l'utilizzo di una fattura con importi superiori, la società X riceve comunque i beni per un valore superiore rispetto al corrispettivo destinato al cedente. Quindi, la sovrapproduzione genera un indebito vantaggio fiscale per la Società C, che può ottenere un rimborso IVA più elevato o compensare un maggiore importo d'imposta rispetto a quanto effettivamente dovuto. L'Agenzia delle Entrate, nel caso di accertamento, considera il maggior valore dichiarato come non congruo rispetto alla merce effettivamente ricevuta. Se accertata la frode, gli amministratori della Società X possono essere perseguiti per dichiarazione fraudolenta o per emissione di fatture false. L'articolo 2 del D.Lgs. 74/2000 prevede specifiche sanzioni per coloro che ricorrono a tali meccanismi per alterare la base imponibile²³³ e beneficiare di vantaggi fiscali illeciti.

2.2.1.2 Le operazioni a specchio

Un particolare meccanismo fraudolento, che si inserisce nel novero delle operazioni oggettivamente inesistenti, riguarda le operazioni c.d. “a specchio” le quali consistono in un sistema all'avanguardia volto alla creazione di flussi finanziari e documentali fittizi tra soggetti diversi, ovvero simulazioni di operazioni con terzi mediante fatture emesse dallo stesso soggetto.²³⁴

Questo schema, sofisticato e di frequente utilizzo nell'ambito delle frodi carosello²³⁵ e dell'evasione fiscale, si fonda sull'emissione reciproca di fatture per operazioni inesistenti. Le operazioni a specchio coinvolgono almeno due imprese che

²³³In conformità a quanto predisposto dal progetto “Base Erosion and Profit Shifting” c.d. BEPS e sul punto per meglio delineare il concetto di base imponibile TODINI C. , Imposta sul valore aggiunto, in Enciclopedia Treccani, Diritto on line, 2016: “*La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione (art. 13, co. 1); essa comprende tutte le somme la cui erogazione è legata da un nesso di causalità alla cessione del bene o alla prestazione del servizio*”.

²³⁴Al riguardo in tema di reati tributari, la Corte di Cassazione penale sez. III, 14/02/2024, n.13364 ha stabilito che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è configurabile anche nel caso in cui la falsa documentazione sia stata creata dall'utilizzatore della stessa, che la faccia apparire come proveniente da terzi.

²³⁵ Sul punto Corte di Cassazione sezione V n. 10414/2011.

reciprocamente emettono fatture fittizie per perseguire obiettivi illeciti, come la generazione e la compensazione di crediti e debiti IVA inesistenti, sfruttando il meccanismo di detrazione e compensazione dell'imposta. Queste pratiche creano una parvenza di legittimità fiscale per operazioni inesistenti attraverso la circolarità dei flussi documentali e contabili. Inoltre, manipolano il reddito imponibile delle imprese coinvolte, riducendo artificialmente l'imposizione fiscale; per questo anche in tal caso sono configurabili reati tributari.²³⁶

Volendo fare un esempio pratico si pensi al caso in cui la società A rilascia una fattura nei confronti della società B per una prestazione di servizi di un determinato valore, inesistente. Contestualmente, la società B, a sua volta, emette una fattura alla società A per un importo analogo, creando un effetto "a specchio" nella contabilità di entrambe. In tal modo, apparentemente, entrambe le società risultano aver sostenuto costi e incassato ricavi, mentre, sostanzialmente, non si è verificata alcuna reale transazione commerciale o movimentazione economica. In termini fiscali, il meccanismo consente di generare crediti IVA fittizi o costi inesistenti che permettono la riduzione del reddito imponibile. Quindi, le due società dichiarano il sostenimento di costi non deducibili ai fini erariali ma di fatto non vi è alcun reale scambio di beni o servizi. Dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria, tali operazioni sono considerate fraudolente in quanto mirano a generare vantaggi fiscali indebiti.²³⁷

In ambito IVA, lo scambio di fatture fittizie comporta la creazione di crediti IVA non legittimi, che possono essere utilizzati indebitamente per compensazioni o richieste di rimborso, generando così un danno all'Erario. Sul piano penale, queste operazioni costituiscono reati tributari e sono trattate come illeciti fiscali, con pene che prevedono la reclusione per gli amministratori delle aziende coinvolte se finalizzate all'evasione fiscale

²³⁶ LANZI A. - ALDROVANDI P., Diritto penale tributario, CEDAM, 9/2020. Pacifica la giurisprudenza di legittimità sul punto: Cass. pen., Sez. Un., 25 ottobre 2000, n. 27; Cass. pen., sez. III, 7 febbraio 2007, n. 12284; Cass. pen., sez. III, 6 marzo 2008, n. 14718; Cass. pen., sez. III, 20 maggio 2014, n. 52752; Cass. pen., sez. III, 24 novembre 2011, n. 48498; Cass. pen., sez. III, 18 giugno 2015, n. 32348.

²³⁷ Un altro esempio pratico è l'operazione "*Mirror Building*", in cui un professionista ha trasferito un ingente patrimonio immobiliare a una società di diritto anglosassone, utilizzando un trust come schermo per sottrarsi al pagamento delle imposte dovute.

o alla creazione di fondi neri, ossia risorse non dichiarate destinate ad operazioni illecite.²³⁸

Secondo la giurisprudenza consolidata, le operazioni a specchio sono classificate come frodi fiscali, in quanto prive di reale consistenza economica e l'Amministrazione Finanziaria, per dimostrarne l'inesistenza, può fare ricorso a prove evidenti e concordanti, come la carenza di documentazione adeguata o l'assenza di una vera e propria attività operativa da parte delle imprese coinvolte. Tali operazioni vengono considerate una manipolazione artificiale della contabilità aziendale, con conseguenze significative sia sul piano fiscale che giuridico. Per questa ragione, esse rappresentano uno dei fenomeni più monitorati durante i controlli antifrode²³⁹, in particolare nelle indagini relative alle frodi IVA di tipo carosello.²⁴⁰

2.2.2 Le operazioni soggettivamente inesistenti

Le operazioni soggettivamente inesistenti²⁴¹ si verificano quando un'operazione commerciale, pur avvenendo nella realtà, viene documentata con l'indicazione di soggetti

²³⁸In tal caso si integra la fattispecie astratta dell'articolo 2 del Decreto Legislativo 74/2000; la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è punibile con la reclusione da 4 anni a 8 anni. Inoltre, l'articolo 3 dello stesso decreto prevede pene per chi, al fine di evadere le imposte, indica elementi passivi fittizi o attivi inferiori a quelli effettivi nelle dichiarazioni annuali, utilizzando mezzi fraudolenti idonei a ostacolare l'accertamento.

²³⁹L'Agenzia delle Entrate con Circolare del 28/04/2016 n. 16 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento ha affermato che: *“Dal punto di vista generale, tutta l'attività di prevenzione e contrasto dovrà essere caratterizzata da un miglioramento qualitativo. I controlli dovranno quindi essere sempre più mirati e finalizzati a far emergere la reale capacità contributiva del contribuente, concentrando l'attenzione su concrete situazioni di rischio ed evitando, per converso, di disperdere energie in contestazioni di natura essenzialmente formale o di esiguo ammontare che, oltre a creare inefficienze, determinano una percezione errata dell'operato dell'Agenzia.”*.

²⁴⁰La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 5059 del 16 febbraio 2022, ha ribadito che l'amministrazione finanziaria deve provare non solo la fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario riguardo all'inserimento dell'operazione in una frode fiscale. Spetta poi al contribuente fornire prova contraria di aver adottato la massima diligenza per evitare il coinvolgimento in operazioni evasive.

²⁴¹*“Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere della prova ricade sull'amministrazione finanziaria la quale deve dimostrare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura è stata effettuata da un soggetto diverso dall'emittente della fattura e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta. Se*

diversi da quelli effettivi; anche qui vi è una difformità tra flusso reale e quello documentale. Questo accade, ad esempio, quando la fattura è emessa da un soggetto che non ha realmente eseguito la prestazione o ceduto il bene, oppure è intestata a un soggetto diverso dall'effettivo destinatario dell'operazione.²⁴²

I costi derivanti da tali operazioni sono generalmente indeducibili, salvo che il Contribuente dimostri l'inconsapevolezza della frode e la reale esistenza dell'operazione economica. Analogamente, l'IVA è indetraibile, a meno che il soggetto passivo non provi di aver agito in buona fede e di non essere coinvolto nella frode fiscale.²⁴³

A tal proposito la giurisprudenza di legittimità si è espressa nel senso che: *“In caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, anche in via indiziaria, non solo che il fornitore era fittizio, ma anche che il destinatario era consapevole, disponendo di indizi idonei a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto, che l'operazione era finalizzata all'evasione*

l'amministrazione finanziaria dimostra tali elementi, l'onere probatorio si sposta sul contribuente il quale è chiamato a provare la legittimità dell'operazione o la sua assenza di consapevolezza dell'evasione fiscale. La regolarità formale delle scritture contabili non è sufficiente ad assolvere tale onere probatorio.” (Cassazione civile sez. trib., 05/02/2025, n.2801) in senso conforme: Cass. Civ., sez. trib., 20/04/2018, n. 9851; Cass. Civ., sez. trib., 05/09/2023, n. 25891.

²⁴²Ed in tema, specificamente, di operazioni soggettivamente inesistenti, la giurisprudenza unionale e quella interna tratteggiano un coerente quadro d'insieme. L'insegnamento della prima - a termini della quale l'Amministrazione è tenuta a provare che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto anche sapere che la cessione si inseriva in una evasione dell'IVA, ma non la partecipazione all'evasione stessa (cfr. Corte Giust Ppuh, C-277/14; Corte Giust. Bonik, C-285/11) - è invero recepito dalla seconda, in seno alla quale trovasi costantemente ripetuto il principio secondo cui, *“in tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, se contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente; ove l'Amministrazione assolva a detto incombenza istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto”* (Cass. n. 15369 del 2020).” (Cassazione civile sez. trib., 26/03/2025, (ud. 15/01/2025, dep. 26/03/2025), n.8042).

²⁴³Dal punto di vista penale, sia l'emissione sia l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti integrano i reati previsti dagli artt. 2 e 8 del D.Lgs. n. 74/2000, perseguibili senza soglie minime di imposta evasa.

dell'imposta, essendo sostanzialmente inesistente il contraente; incombe, invece, sul contribuente la prova contraria di aver agito nell'assenza di consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale e di aver adoperato, per non essere coinvolto in una tale situazione, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto” (Corte di Cassazione sezione V, Ord. n. 8130 del 27/03/2025).²⁴⁴

Con la predetta pronuncia la Corte di Cassazione ha affermato che è necessaria, non solo la prova della fittizietà dell'operazione, ma anche la prova della consapevolezza in capo al destinatario o della possibilità di raffigurarsi l'evasione di imposta mediante l'ordinaria diligenza. In tal modo, la giurisprudenza di legittimità ha riconfermato la rottura di prospettiva rispetto al passato, sulla scia delle pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea²⁴⁵, affermando che non è sufficiente la sola responsabilità oggettiva, bensì la prova, anche se solo indiziaria, dell'elemento psicologico in termini di consapevolezza, di certo più stringente rispetto all'attribuzione di responsabilità solo per motivi fattuali di partecipazione all'operazione.²⁴⁶

²⁴⁴ Inoltre, *"È onere del contribuente dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibile, non essendo sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, in quanto si tratta di dati e circostanze facilmente falsificabili"* (Cass., sent. 19352 del 2018; n. 29002 del 2017; n. 428 del 2015; n. 17977 del 2013; Cass. Sez. 5, Ordinanza n. 16754 del 2021). *Quanto alla prova di cui è onerata l'Amministrazione, e che già dal principio appena riportato si desume possa avere anche solo natura indiziaria, la Corte ha affermato che, ai fini dell'accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta che all'IVA, la legge - rispettivamente art. 39, comma 1, del D.P.R. n. 600 del 1973 (richiamato dal successivo art. 40 per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) ed art. 54 del D.P.R. n. 633 del 1972 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'Ufficio fornisca prove "certe".* (Cass., ord. n. 14237 del 2017; Cass. n. 11624 del 2020).” (Corte di Cassazione civile sez. trib., 26/03/2025, (ud. 13/03/2025, dep. 26/03/2025), n.7982) e Corte di Cassazione Sez. 5 - , Sentenza n. 24471 del 09/08/2022.

²⁴⁵ Sentenza Corte di Giustizia dell'Unione Europea Aquila-Part 2021, C-512/21 del 1° dicembre 2022.

²⁴⁶ *“L'Amministrazione è tenuta a provare che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione IVA, senza che sia necessaria la prova della partecipazione all'evasione (v. Corte Giust. Bonik, C-285/11; Corte Giust, Ppuh, C277/14). Detta prova può, peraltro, ritenersi raggiunta - diversamente da quanto opinato dal giudice d'appello - anche qualora l'Amministrazione fornisca attendibili indizi, idonei ad integrare una presunzione semplice (v. Cass. n. 14237 del 2017; Cass. n. 20059 del 2014; 8 Cass. n. 10414 del 2011; Corte*

Un caso rappresentativo della soggettiva inesistenza si rinviene nell'ipotesi di società fantasma²⁴⁷ nel settore della consulenza, che costituiscono una tipologia di frode fiscale molto utilizzata, in cui l'inesistenza non riguarda la transazione in sé, ma i soggetti coinvolti, che di fatto non svolgono alcuna attività economica reale. Ad esempio, la Società E di consulenza, entra in contatto con una "società fantasma", la società F, registrata presso la Camera di Commercio, ma che in realtà non svolge alcuna attività economica. Questa "società fantasma" non ha né personale, né risorse operative e non fornisce alcun servizio di consulenza. La sua esistenza è solo formale, avendo lo scopo di emettere fatture false per operazioni inesistenti; infatti, la Società E richiede alla società fantasma di emettere fatture per servizi di consulenza mai prestati, la quale in cambio di una somma in denaro rilascia le fatture che vengono poi registrate in contabilità dalla Società E come costi aziendali. Attraverso le fatture fittizie si ottiene un indebito abbattimento del reddito imponibile, dichiarando costi per consulenze mai effettivamente ricevute. Inoltre, se le fatture includono l'IVA, la Società E può detrarre l'IVA pagata,

Giust. Kittel, C-439/04; Corte Giust. Mahagében e David, C-80/11 e C-142/11). Pertanto, esclusi ogni automatismo probatorio o criterio generale predeterminato, l'onere dell'Amministrazione finanziaria sulla consapevolezza del cessionario s'incentra proprio nella individuazione, a cura dell'Amministrazione, di elementi obbiettivi e specifici in ordine al fatto che la contribuente-cessionaria dei beni o dei diritti conoscesse o avrebbe dovuto conoscere, secondo i criteri dell'ordinaria diligenza ed alla luce della qualificata posizione professionale ricoperta, e tenuto conto delle circostanze esistenti al momento della conclusione dell'affare ed afferenti alla sua sfera di azione, che la realtà documentalmente espressa non corrispondeva a quella effettiva (Cass. n. 24490 del 2015). Una volta che l'Amministrazione abbia provato, in base ad elementi oggettivi, che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'uso dell'ordinaria diligenza, che il soggetto formalmente cedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale sospetto ed a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente, passa al contribuente medesimo l'onere di fornire la prova contraria (Cass. n. 23560 del 2012; Cass. n. 25575 del 2014).” Corte di Cassazione civile sez. trib., 24/03/2025, (ud. 16/01/2025, dep. 24/03/2025), n.7737.

²⁴⁷ “Sul punto ad esempio: L'Amministrazione finanziaria deve dimostrare che l'operazione oggettivamente inesistente non è mai stata effettuata, anche attraverso indizi o presunzioni, provando che l'emittente è una "cartiera" o una "società fantasma" ne deriva che spetta al contribuente l'onere di provare l'effettiva esistenza delle operazioni. L'esibizione della fattura o la regolarità formale delle scritture contabili non sono sufficienti a dimostrare l'esistenza dell'operazione, in quanto possono essere utilizzate per far apparire reale un'operazione fittizia.” (Corte di Cassazione civile sez. trib., 02/02/2024, n.3180) in senso conforme Cass., Sez. V, 15 febbraio 2022, n. 4826; Cass., Sez. VI, 22 marzo 2022.

riducendo il proprio debito fiscale nei confronti dell'Erario. L'operazione è "soggettivamente inesistente" perché non c'è un soggetto che esegua effettivamente il servizio dichiarato, pur essendo la fattura formalmente emessa. Si ottiene così un indebito vantaggio fiscale e gli amministratori delle società coinvolte possono essere perseguiti penalmente per aver creato od utilizzato una società fittizia al fine di evadere le imposte.²⁴⁸

2.3. Riqualficazione dell'inesistenza e assolvimento dell'onere di prova.

Una volta esaminato il riparto dell'onere della prova tra l'Amministrazione Finanziaria e il Contribuente, è necessario interrogarsi sulla possibilità della riqualficazione dell'inesistenza dell'operazione da oggettivamente a soggettivamente inesistente e viceversa, nonché sul momento in cui è ammissibile tale modifica della contestazione.

Sul punto è intervenuta una pronuncia della Corte di Cassazione sez. trib., del 10/05/2024, (ud. 27/02/2024, dep. 10/05/2024), n.12895), distinguendo, a seconda del tipo di operazione, il diverso atteggiarsi dell'onere della prova ed affermando che in corso di giudizio non è possibile più riqualficare l'operazione.

Nelle operazioni soggettivamente inesistenti l'onere probatorio iniziale grava sull'Amministrazione Finanziaria, che deve dimostrare la fittizietà del fornitore e la consapevolezza del contribuente, inclusi i casi di frode carosello. Questa prova può essere fornita anche attraverso elementi presuntivi, purché siano basati su indizi oggettivi e concreti. Ad esempio, si può dedurre che il contribuente fosse consapevole della frode se, in ragione della propria esperienza professionale e del normale standard di diligenza richiesto, avrebbe dovuto riconoscere la natura artificiosa del soggetto con cui ha operato. Qualora l'Amministrazione assolva a questo onere probatorio, spetta al contribuente

²⁴⁸ *"In tema di IVA, una volta assolta da parte dell'Amministrazione finanziaria la prova (ad esempio, mediante la dimostrazione che l'emittente è una "cartiera" o una società "fantasma") dell'oggettiva inesistenza delle operazioni, spetta al contribuente, ai fini della detrazione dell'IVA e/o della deduzione dei relativi costi, provare l'effettiva esistenza delle operazioni contestate, senza che, tuttavia, tale onere possa ritenersi assolto con l'esibizione della fattura ovvero in ragione della regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento adoperati, che vengono di regola utilizzati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia."* Corte di Cassazione Sez. V n. 12624/2012, conforme alla Corte di Cassazione Sez. 5 - , Ordinanza n. 17619 del 05/07/2018.

fornire prova contraria dimostrando di aver adottato tutte le precauzioni ragionevolmente esigibili per evitare di essere coinvolto in una frode fiscale. Tale prova non può basarsi unicamente sulla regolarità formale della contabilità o dei pagamenti, né sul fatto di non aver ottenuto alcun vantaggio diretto dall'operazione.²⁴⁹

Invece, nelle operazioni oggettivamente inesistenti è sufficiente che l'Amministrazione provi l'inesistenza dell'operazione affinché sia poi il Contribuente a dover dimostrare la sua effettività.

Questa distinzione si riflette sia nella strategia difensiva del Contribuente, sia sulle conseguenze fiscali e sanzionatorie derivanti da tali contestazioni. Una volta che l'Amministrazione dimostri l'inesistenza dell'operazione – ad esempio provando che il soggetto emittente della fattura è una cartiera o una società fittizia – spetta al Contribuente dimostrare la reale esistenza dell'operazione per poter usufruire della detrazione IVA o della deduzione dei costi. In questo contesto, la sola presentazione della fattura o la regolarità delle scritture contabili e dei pagamenti non sono sufficienti a provare la reale esecuzione dell'operazione, poiché tali strumenti possono essere utilizzati proprio per mascherare transazioni inesistenti. Il contribuente deve quindi fornire prove oggettive e concrete dell'effettivo svolgimento della prestazione o della cessione del bene, come documentazione relativa al trasporto, corrispondenza commerciale o qualsiasi altro elemento idoneo a dimostrare la genuinità dell'operazione contestata.²⁵⁰

Questa prova, come detto, può essere fornita anche attraverso presunzioni, purché fondate su elementi oggettivi e specifici, che indichino che il Contribuente fosse a conoscenza – o avrebbe dovuto esserlo, applicando la normale diligenza richiesta dal suo ruolo professionale – della mancanza di un'effettiva controparte contrattuale. Un esempio può rinvenirsi nella recente pronuncia di legittimità (Cassazione civile sez. trib., 07/02/2025, (ud. 21/11/2024, dep. 07/02/2025), n.3077) secondo cui l'ente impositore, nell'assolvere al proprio onere probatorio, può avvalersi della dimostrazione dell'assenza di un'adeguata struttura organizzativa da parte della società emittente le fatture. Anzi, da ultimo la Corte di Cassazione nella sentenza n.12470/2025 del 27/03/2025, ha affermato che: *“L'onere*

²⁴⁹Corte di Cassazione Sez. 5 -, Sentenza n. 9851 del 20/04/2018; conforme Corte di Cassazione Sez. 5 -, Ordinanza n. 27555 del 30/10/2018.

²⁵⁰Corte di Cassazione Sez. 5 -, Ordinanza n. 17619 del 05/07/2018; non è sufficiente la presentazione di regolarità contabile o la correttezza dei pagamenti, né sostenere di non aver tratto alcun vantaggio economico dalla transazione.

probatorio dell'amministrazione ben può esaurirsi nella prova che il soggetto interposto è privo di dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione fatturata", così evidenziando che la mancanza di un'adeguata struttura organizzativa può costituire anche in via esclusiva, a seconda delle circostanze del caso concreto, l'indice sintomatico dell'assenza di buona fede dell'operazione compiuta. Tale circostanza consente ragionevolmente di dedurre che la carenza dei requisiti essenziali per operare come effettivo soggetto economico implichi, a sua volta, la mancata realizzazione dell'operazione riportata in fattura²⁵¹.

Con riferimento alla problematica della riqualificazione delle operazioni inesistenti, secondo un consolidato orientamento di legittimità, sarebbe possibile che nel corso di un accertamento l'Amministrazione Finanziaria possa rivalutare la tipologia di inesistenza; tuttavia, in tal caso è necessario che l'Ente rimoduli le proprie pretese allegando un

²⁵¹ "Con riferimento al tipo di prova incombente sull'Amministrazione, è stato poi condivisibilmente affermato che può trattarsi sia di prova logica (o indiretta) sia di prova storica (o diretta), consistente anche in indizi integranti una presunzione semplice (Cass. n. 28246 del 2020), potendo essere valorizzati, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione dell'operazione da parte del fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti fra cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente, la conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione (Cass. n. 5339 del 2020); il contenuto della massima diligenza esigibile nei confronti di un accorto operatore, al fine di non essere parte di una frode IVA, si incentra sulle opportune informazioni circa l'effettiva esistenza del fornitore, da acquisirsi direttamente (in relazione alla struttura organizzativa dello stesso), sia indirettamente, attraverso l'esame delle modalità con le quali si è estrinsecato il rapporto commerciale con l'emittente (Cass. n. 28165 del 2022) in tema di evasione IVA a mezzo di frodi carosello, quando l'operazione soggettivamente inesistente è di tipo triangolare, poco complessa e caratterizzata dalla interposizione fittizia di un soggetto terzo tra il cedente comunitario ed il cessionario italiano, questa Corte ha precisato che l'onere probatorio a carico dell'Amministrazione finanziaria, sulla consapevolezza da parte del cessionario che il corrispettivo della cessione sia versato al soggetto terzo non legittimato alla rivalsa né assoggettato all'obbligo del pagamento dell'imposta, è soddisfatto dalla dimostrazione che l'interposto sia privo di dotazione personale e strumentale adeguata alla prestazione fatturata, mentre spetta al contribuente-cessionario fornire la prova contraria della buona fede con cui ha svolto le trattative ed acquistato la merce, ritenendo incolpevolmente che essa fosse realmente fornita dalla persona interposta (Cass. n. 10120/2017; Cass. n. 35591 del 2023);" Cassazione civile sez. trib., 07/02/2025, (ud. 21/11/2024, dep. 07/02/2025), n.3077. In senso conforme: Corte di Cassazione 23118/2024 e 9723/2024.

diverso corredo probatorio, stante l'“onere preventivo” di dimostrare che l'operazione sia priva di requisiti oggettivi ovvero soggettivi.²⁵²

Concludendo, ammessa nei limiti anzidetti la riqualificazione, il momento di assunzione dei nuovi elementi probatori non può avvenire in corso di giudizio, non potendosi modificare, integrare o sostituire quanto affermato in fase di accertamento; tale fase è il cuore del momento probatorio, anche grazie all'introduzione del concetto del contraddittorio endoprocedimentale,²⁵³ per cui il tema resta delicato dovendosi assicurare il diritto al contraddittorio del Contribuente che potrebbe essere pregiudicato in caso di modifica della qualificazione dell'operazione contestata.

2.4. Responsabilità oggettiva e consapevolezza effettiva

L'elemento soggettivo che permette l'attribuzione della responsabilità delle fattispecie dei reati tributari è in un “pericoloso cono d'ombra”²⁵⁴.

La dottrina ritiene che inquadrare la responsabilità del contribuente come oggettiva, con l'irrogazione delle conseguenti sanzioni, comporterebbe tra l'altro il rischio che l'Amministrazione non motivi adeguatamente i provvedimenti e che il legislatore non sia tempestivo nell'aggiornare la normativa in senso conforme alle evoluzioni del sistema attuale, pregiudicando i principi cardine dello Stato democratico. Quindi, allo stato,

²⁵²Fermo restando la seguente classificazione: “per inesistenza oggettiva si intende l'assoluta mancanza, nella realtà fenomenica, dell'operazione documentata (c.d. inesistenza assoluta) oppure una divergenza in termini quantitativi tra la realtà e la rappresentazione documentale (c.d. inesistenza relativa), mentre per inesistenza soggettiva si ha riguardo ad operazioni realmente avvenute tra soggetti diversi rispetto a quelli indicati nella fattura”; Cassazione civile sez. trib., 15/09/2022, (ud. 14/09/2022, dep. 15/09/2022), n.27250, nella quale si esprime anche il concetto di onere preventivo, rafforzandosi il cristallizzarsi della prova in fase procedimentale, anche mediante presunzioni aventi i requisiti dell'articolo 2729 c.c. (Cass., 06/06/2012, n. 9108; Cass., 12/12/2013, n. 27840; Cass., 27/06/2014, n. 14704; Cass., 18/06/2014, n. 13806).

²⁵³Rafforza questo concetto, l'introduzione del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio per i tributi armonizzati: “L'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale durante le verifiche fiscali riguarda solo i tributi armonizzati (...) Il contraddittorio non è obbligatorio durante la fase di raccolta delle prove, ma potrebbe essere richiesto successivamente nel caso in cui si adottino atti potenzialmente lesivi. (Corte di Cassazione civile sez. trib., 13/06/2024, n.16453).

²⁵⁴ MARCHESELLI A., – 12 aprile 2021 - Considerazioni eterodosse sull'elemento soggettivo delle sanzioni tributarie in *Rivista di Diritto Tributario*. Inoltre, secondo la medesima dottrina “*A ogni regime di responsabilità oggettiva tende, storicamente e logicamente, a corrispondere un Potere (pubblico o privato) irresponsabile*”.

l'individuazione delle condotte virtuose e la parametrizzazione della diligenza richiesta a quella di un agente modello risultano essere delle prerogative essenziali che difficilmente possono essere messe in secondo piano, ponendosi in risalto l'esigenza di una necessaria tutela data la conseguente aleatorietà delle sanzioni in caso di configurazione della responsabilità come oggettiva.²⁵⁵

2.4.1 Dalla responsabilità oggettiva...

Per responsabilità oggettiva si intende l'attribuibilità del fatto indipendentemente dall'atteggiamento psicologico, rilevando un mero collegamento materiale ad un soggetto che non ne è l'autore effettivo, ma che per circostanze fattuali risponde per altri.²⁵⁶

Soprattutto in passato, il tema della responsabilità oggettiva in materia tributaria è stato molto dibattuto. Difatti, inizialmente si imponeva la ricerca di un parametro comportamentale del c.d. agente modello dal quale evincere il livello di diligenza e la professionalità della condotta del "bravo" contribuente.²⁵⁷

²⁵⁵MARCHESELLI A., op.cit.; A GIOVANNINI., Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, in Dir. prat. trib., 1997, 1196 ss. DEL FEDERICO L., Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997, in Riv. dir. trib., 1999, 2, I, 107 ss..

²⁵⁶Questa teoria è stata fin dal 2006 superata, perché l'utilizzo di presunzioni asettiche metterebbe seriamente a rischio i diritti del contribuente: *"Nondimeno tali presunzioni non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria. Come dichiarato dall'avvocato generale al paragrafo 27 delle sue conclusioni, presunzioni del genere darebbero luogo, de facto, ad un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario."* Sentenza della Corte (Terza Sezione) dell'11 maggio 2006. *Commissioners of Customs & Excise e Attorney General contro Federation of Technological Industries e a.* (Causa C-384/04.)

²⁵⁷Secondo la giurisprudenza di legittimità occorre pertanto *"Non soltanto la prova del suo coinvolgimento nella frode fiscale, ma anche quella della mera conoscibilità dell'inserimento dell'operazione in un fenomeno criminoso, volto all'evasione fiscale, la quale sussiste ove il cessionario, pur essendo estraneo alle condotte evasive, ne avrebbe potuto acquisire consapevolezza mediante l'impiego della specifica diligenza professionale richiesta all'operatore economico, avuto riguardo alle concrete modalità e alle condizioni di tempo e di luogo in cui si sono svolti i rapporti commerciali, mentre non occorre anche il conseguimento di un effettivo vantaggio"* (Cass. n. 13803 del 2014, ribadita da Cass. n. 13545 del 2018). " Corte di Cassazione civile sez. trib., 26/03/2025, (ud. 15/01/2025, dep. 26/03/2025), n.8042.

Attualmente, l'addebito di responsabilità può aversi solo se il destinatario del precetto ha effettiva conoscenza²⁵⁸ della portata normativa delle disposizioni; da ultimo si è pronunciata anche la Corte Costituzionale nella sentenza del 5.06.2023 n.110 secondo cui una norma "radicalmente oscura" rischia di stridere con il principio della parità di trattamento ex art. 3 Cost.

L'evoluzione giurisprudenziale in materia di responsabilità oggettiva e conoscenza effettiva ha profondamente inciso sulla disciplina dell'onere della prova in ambito tributario, con particolare riguardo alla detrazione dell'IVA in operazioni ritenute fraudolente.

Ad esempio, la Corte di Cassazione con sentenza n. 24426/2013 ha affermato che l'onere della prova della buona fede incombeva sul contribuente, attraverso una sorta di inversione dell'onere della prova²⁵⁹, il quale doveva dimostrare di aver adottato tutte le precauzioni necessarie per evitare il coinvolgimento in operazioni fraudolente; in tal senso si trattava di prova negativa quasi impossibile da fornire²⁶⁰

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sin dai primi anni del 2000 non è più possibile far ricorso ad un regime di responsabilità oggettiva. In passato, in materia di Iva, invece si configurava una responsabilità oggettiva solidale del cessionario qualora il cedente non avesse versato l'imposta. Tuttavia, all'esito di successivi orientamenti²⁶¹ si è osservato che non vi è una effettiva influenza del cessionario sul cedente nel versamento dell'Iva, dovendosi escludere la responsabilità del cessionario al fine di evitare una incondizionata ed automatica responsabilità in capo a un soggetto passivo a causa della condotta di un terzo in violazione del principio di proporzionalità.²⁶²

²⁵⁸ Secondo l'articolo 6 comma 4 del D.lgs 472/1197: *"L'ignoranza della legge tributaria non rileva se non si tratta di ignoranza inevitabile"*, Viceversa, coincide con l'ignoranza della legge l'area della non colpevolezza, sempre che sia oggettivamente pensabile che per nessuno era nota la portata dell'obbligo.

²⁵⁹ La Corte di Cassazione con sentenza n. 4609/2014 ha affermato che la prova deve essere fornita dal cedente.

²⁶⁰ A riguardo GUARINI K.,- Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 11, 1° novembre 2024, 876.

²⁶¹ Sent. 11.5.2006 C-384/04, "Federation of Technological Industries; Sent. 21.12.2011 causa C-499/10, "Vlaamse"; Conclusioni dell'Avvocato Generale 6.11.2014 causa C-499/13, "Macikowski"; Corte di Giustizia UE, Ord. 10.11.2016, Causa C-446/15, "Signum Alfa Sped".

²⁶² La responsabilità non è attribuibile se *"Un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o*

In una prima fase anche la giurisprudenza italiana e l'Amministrazione finanziaria adottavano un criterio di responsabilità oggettiva, secondo cui la detrazione IVA veniva automaticamente negata se l'operazione risultava coinvolta in una frode fiscale. Il contribuente, per contrastare tale presunzione, doveva dimostrare in modo rigoroso la propria buona fede. Se l'Amministrazione dimostrava che un'operazione era fraudolenta (ad esempio, perché effettuata con un fornitore inesistente o coinvolto in frodi carosello), la detrazione dell'IVA veniva negata automaticamente. Ciò posto, il Contribuente, a sua volta, doveva provare la sua buona fede e l'inconsapevolezza della frode, spesso con notevoli difficoltà. Questo approccio si basava sull'idea che il contribuente fosse tenuto a verificare con particolare diligenza l'affidabilità dei propri fornitori. Per esempio, il Contribuente doveva accertarsi, in caso di ordini telematici, della effettiva sussistenza di una struttura adeguata degna di un reale operatore, ovvero se quest'ultimo fosse un soggetto non imponibile, perché non svolgeva attività nel settore di riguardo.²⁶³

2.4.2 ...alla consapevolezza effettiva

Successivamente, dopo l'intervento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è introdotto il principio della conoscenza effettiva, stabilendosi che la detrazione dell'IVA

che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA, posto che l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario". Corte di Cassazione civile sez. trib., 22/12/2024, (ud. 04/12/2024, dep. 22/12/2024), n.33906; nello stesso senso della giurisprudenza di legittimità, si veda anche la Corte di Lussemburgo con le seguenti pronunce: ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266; dell'11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910; 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, e del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, e ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fövällalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673; sentenze dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a., C-384/04, Racc. pag. I-4191; nonché del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Racc. pag. I-771.

²⁶³ "In caso di frode Iva il cessionario non può essere chiamato a rispondere dell'Iva non versata dai fornitori per il solo fatto di aver intrattenuto dei rapporti commerciali con soggetti evasori, risultati essere caratterizzati da una inadeguatezza dei fattori produttivi impiegati. E, infatti, ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accorto operatore professionale, dell'esistenza di una frode Iva consumata a monte." DEGANI G.E. 29 Maggio 2024 in NT+ Fisco Frodi Iva, niente responsabilità oggettiva per il cessionario.

non può essere negata automaticamente. In particolare, con le sentenze Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04), la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha sancito che il diritto alla detrazione IVA deve essere negato solo se il Contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere (in questi termini la consapevolezza) di essere coinvolto in una frode configurandosi una negligenza grave.²⁶⁴

In tale ottica l'onere della prova grava sull'Amministrazione Finanziaria, che deve dimostrare la consapevolezza o la negligenza grave del Contribuente. Viceversa, il Contribuente può altresì dimostrare di aver adottato le dovute precauzioni (ad esempio, verifiche sui fornitori, pagamenti tracciabili, documentazione adeguata) e la detrazione non può essere negata. Questi principi sono stati ribaditi nelle successive pronunce C-80/11 e C-142/11 (Mahagében e David), nelle quali i giudici di Lussemburgo hanno stabilito che la mera irregolarità del fornitore non può automaticamente far decadere il diritto alla detrazione IVA.²⁶⁵

²⁶⁴ “*Del pari, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che con il proprio acquisto partecipava ad un’operazione che si iscriveva in una frode all’IVA, ai fini della sesta direttiva si deve considerarlo partecipante a tale frode, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni.*” Inoltre, la sentenza sopra citata prosegue nel senso che: “*...spetta al giudice nazionale negare il beneficio del diritto alla deduzione qualora risulti acclarato, alla luce degli elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto partecipava ad un’operazione che si iscriveva in una frode all’IVA, anche se l’operazione in oggetto soddisfaceva i criteri oggettivi sui quali si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economica.*” Sentenza della Corte (Terza Sezione) 6 luglio 2006 Kittel contro Stato Belga e Stato Belga contro Recolta Recycling SPRL; tale impostazione muove da un ragionamento a contrario posto in essere dai giudici di Lussemburgo, partendo dall’assunto che se non si sapeva o non sarebbe potuto sapere che l’operazione rientrava in ambito di frode, non poteva escludersi il diritto alla detrazione.

²⁶⁵ “*Gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 273 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano a una prassi nazionale in base alla quale l’amministrazione fiscale nega il diritto a detrazione con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l’emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l’esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell’imposta sul valore aggiunto, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate, benché ricorrano le condizioni di sostanza e di forma previste dalla direttiva 2006/112 per l’esercizio del diritto a detrazione e sebbene il soggetto passivo non disponga di indizi che giustifichino il sospetto dell’esistenza di irregolarità o evasioni nella sfera del suddetto emittente.*” Sentenza della Corte (Terza Sezione) del 21 giugno 2012, Mahagében

Un esempio concreto di quanto sopra lo si rinviene nella sentenza del 6 settembre 2012 C-324/11 (Toth), dove la giurisprudenza unionale ha chiarito che un imprenditore non può essere ritenuto responsabile di una frode fiscale se ha preso tutte le precauzioni ragionevoli per verificare la legittimità delle sue operazioni commerciali.²⁶⁶

Nelle pronunce più recenti, tra cui il caso Finanzamt Wilmersdorf (C-255/17), la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ribadito che l'accertamento della consapevolezza o della potenziale conoscenza della frode da parte del Contribuente non può fondarsi unicamente su presunzioni o elementi indiziari non strettamente legati alla frode stessa. La Corte ha sottolineato l'importanza di una correlazione chiara e tangibile tra il grado di conoscenza del soggetto passivo e le operazioni fraudolente contestate.²⁶⁷

Ciò posto, un definitivo allineamento dell'ordinamento domestico si è avuto con la pronuncia dei giudici di legittimità secondo la quale: *“La prova che deve essere fornita dall'Amministrazione in caso di operazioni soggettivamente inesistenti si incentra su due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale, ossia che il soggetto*

Kft contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11) e Péter Dávid contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11).

²⁶⁶ “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 inscriveva in una frode commessa da detto emittente oppure da un altro operatore intervenuto a monte della catena delle prestazioni.” Sentenza 6 settembre 2012 causa C-324/11 Gábor Tóth c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

²⁶⁷ “Gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, letti alla luce del principio del divieto di frode, devono essere interpretati nel senso che: al secondo acquirente di un bene può essere negato il beneficio della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte, con la motivazione che egli sapeva o avrebbe dovuto avere conoscenza dell'esistenza di un'evasione dell'IVA commessa dal venditore iniziale all'atto della prima vendita, anche se il primo acquirente aveva, a sua volta, conoscenza di tale evasione. Gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE, letti alla luce del principio del divieto di frode, devono essere interpretati nel senso che: al secondo acquirente di un bene che, in una fase precedente a tale acquisto, sia stato oggetto di un'operazione fraudolenta relativa soltanto a una parte dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che lo Stato ha diritto di riscuotere deve essere negato integralmente il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, se egli sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'acquisto in parola era collegato a un'evasione.” Sentenza della Corte (Quinta Sezione) del 24 novembre 2022. A c. Finanzamt M..

formale non è quello reale e che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione I.V.A. e, a tale ultimo fine, non è necessaria la prova della partecipazione all'evasione, ma è sufficiente e necessario che il contribuente avrebbe dovuto esserne consapevole". (Corte di Cassazione 7974/2025 ud. 13/03/2025)²⁶⁸

Alla luce di questa interessante evoluzione, la Corte di Cassazione ha dunque progressivamente recepito l'orientamento della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, stabilendo, da un lato, che non è sufficiente dimostrare il mero coinvolgimento nella frode per negare la detrazione al cessionario, occorrendo la prova della consapevolezza della frode o della negligenza grave del Contribuente, dall'altro, che quest'ultimo può provare di aver adottato le dovute cautele. A tale ultimo riguardo, la Corte di legittimità, nella sentenza n. 9851/2018, ha stabilito che il Contribuente non può essere privato della detrazione IVA senza una prova concreta della sua conoscenza o della sua partecipazione alla frode.²⁶⁹

Alla luce di ciò, a partire dalla sentenza n. 10036/2018, la Corte di Cassazione ha adottato un atteggiamento meno rigoroso nei confronti del cessionario nell'ambito delle frodi carosello, stabilendo che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare sia l'interposizione fittizia nell'operazione commerciale effettivamente realizzata dal cessionario (anche tramite indizi che evidenzino la natura di società cartiera del cedente), sia la consapevolezza del cessionario nella frode. Tale prova può basarsi su presunzioni

²⁶⁸La stessa pronuncia prosegue sottolineando l'importanza della buona fede: *"Deve essere soddisfatta l'esigenza di tutela della buona fede del soggetto passivo, il quale non può essere sanzionato, con il diniego del diritto di detrazione, se non sapeva o non avrebbe potuto sapere che l'operazione si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte delle cessioni, precedente o successiva a quella da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'I.V.A. (Corte di Giustizia 6 luglio 2006, Kittel, C-439/04 e C-440/04; Corte di Giustizia 21 giugno 2012, Mahageben e David, C-80/11 e C-142/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14)".*

²⁶⁹*"Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, l'onere della prova ricade sull'amministrazione finanziaria la quale deve dimostrare che l'operazione commerciale documentata dalla fattura è stata effettuata da un soggetto diverso dall'emittente della fattura e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta. Se l'amministrazione finanziaria dimostra tali elementi, l'onere probatorio si sposta sul contribuente il quale è chiamato a provare la legittimità dell'operazione o la sua assenza di consapevolezza dell'evasione fiscale. La regolarità formale delle scritture contabili non è sufficiente ad assolvere tale onere probatorio."* (Corte di Cassazione civile sez. trib., 05/02/2025, n.2801)

semplici, purché caratterizzate da gravità, precisione e concordanza e fondate su elementi obiettivi, chiaramente riconoscibili da qualsiasi imprenditore onesto e mediamente esperto, per dimostrare la connivenza della frode.²⁷⁰

Sempre con riferimento all'onere della prova la Corte di Cassazione con la sentenza n. 31328 del 2024 (ud. 07/11/2024 dep. 06/12/2024) ha rimarcato che l'onere della prova della conoscenza effettiva della frode ricade sull'Amministrazione e il contribuente può difendersi dimostrando di aver adottato misure di diligenza adeguate, come controlli sui fornitori e pagamenti tracciabili. Inoltre, altrettanto rilevante è la pronuncia della Corte di Cassazione n. 32432 del 2024 (ud. 11/06/2024 dep. 13/12/2024), che ha ribadito che il diritto alla detrazione non può essere negato solo sulla base della colpevolezza presunta, ma deve essere provata la consapevolezza o l'inerzia negligente effettiva del contribuente. Con la predetta sentenza la Corte di Cassazione ha sottolineato l'importanza di analizzare il comportamento del contribuente caso per caso, evitando automatismi che possano penalizzare gli operatori onesti.²⁷¹

L'evoluzione giurisprudenziale ha quindi spostato l'asse della responsabilità oggettiva verso la conoscenza effettiva con un riparto dell'onere probatorio ad oggi più equo, per cui l'Amministrazione deve dimostrare la consapevolezza della frode o la negligenza

²⁷⁰ “Il dovere di controllo da parte del cessionario presuppone sempre che la frode sia conosciuta o conoscibile da quest'ultimo attraverso l'uso dell'ordinaria diligenza”. Infatti, è necessaria la “Provata adesione della contribuente ad un accordo simulatorio “inter alios” ovvero di una connivenza e partecipazione della medesima al meccanismo fraudolento”. (Cassazione civile sez. trib., 26/03/2025, (ud. 15/01/2025, dep. 26/03/2025), n.8042)

²⁷¹ “Ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accorto operatore professionale, dell'esistenza di una frode IVA consumata a monte della catena produttiva o distributiva, le cautele che si richiede che il cessionario sia tenuto ragionevolmente ad adottare, perché si escluda il suo coinvolgimento anche solo per colpevole ignoranza nella frode commessa a monte, non possono attingere a verifiche complesse e approfondite, analoghe a quelle che l'amministrazione finanziaria potrebbe, con i propri mezzi, svolgere. (Nella specie la S.C. ha cassato la sentenza di merito che ha ritenuto sussistente la consapevolezza della frode IVA in capo al cessionario valorizzando elementi indiziari attinenti alla struttura organizzativa del cedente, non dotato di manodopera, e non anche a eventuali ricadute negoziali dell'assenza di organizzazione del fornitore, come livelli fuori mercato dei prezzi di cessione, patti di retrocessione della quota IVA versata ovvero anomale dinamiche di approvvigionamento, di stoccaggio della merce e di pagamento, elementi, questi ultimi, che il cessionario non poteva verificare non essendo dotato degli strumenti di indagine di cui dispone l'amministrazione finanziaria).” (Cassazione civile sez. trib., 21/05/2024, n.14102)

dell'operatore, mentre, il contribuente può difendersi dimostrando di aver adottato tutte le precauzioni ragionevoli per evitare il coinvolgimento in operazioni fraudolente. Questo approccio garantisce una maggiore tutela per i contribuenti onesti, evitando che vengano penalizzati per il solo fatto di aver effettuato operazioni con soggetti successivamente ritenuti fraudolenti.²⁷²

2.5. Indici di anomalia per operazioni inesistenti

Particolare attenzione è stata rivolta dai tributaristi e revisori contabili²⁷³ agli indici di anomalia per operazioni inesistenti.

Muovendo dalla disamina dell'articolo 3 dell'Unità di informazione finanziaria per l'Italia (UIF) al secondo comma si legge che: *“Gli indicatori di anomalia sono volti a ridurre i margini di incertezza connessi con valutazioni soggettive o con comportamenti discrezionali e intendono contribuire al contenimento degli oneri e al corretto e omogeneo adempimento degli obblighi di segnalazione di operazioni sospette.”*

Lo scopo ultimo del provvedimento è di agevolare la valutazione di operazioni che potenzialmente possono determinare anche violazioni di norme antiriciclaggio o antiterrorismo, mettendo a disposizione delle società specifici indici di anomalia che permettono di ridurre al più possibile le incertezze nelle valutazioni soggettive e nelle decisioni connotate da un carattere di discrezionalità, promuovendo un approccio strutturato su canoni di uniformità e correttezza per l'adempimento degli obblighi di segnalazione.

Tale normativa risulta essere particolarmente proficua anche in ottica preventiva per evitare errate dichiarazioni di bilancio, dato che lo scopo principale delle stesse è di agevolare la miglior comprensione del tipo di operazione. Qualora si ravvisi il rischio di

²⁷²Al riguardo la dottrina si è espressa ritenendo che in capo al Contribuente ricadrebbe una presunzione di onestà; tuttavia, tale inferenza logica risulta comunque essere inglobata nel più ampio principio di buona fede. PIANTAVIGNA P. in Rivista di Diritto Tributario 02.05.2024 “La presunzione di onestà in materia tributaria.

²⁷³Indicatori di anomalia per la segnalazione di operazioni sospette: l'analisi del CNDCEC, 11.10.2024 Wolters Kluwer.

non rientrare nei limiti di anomalia previsti, il contribuente avrà l'obbligo di segnalarlo alle autorità di riferimento.²⁷⁴

Nel suddetto articolo 3 dell'UIF sono elencati numerosi indicatori ma gli aspetti principali su cui riflettere sono lo spostamento di risorse formalmente giustificate da operazioni inesistenti (per l'utilizzatore della fattura) oppure il versamento di somme contanti (per l'emittente). Difatti l'analisi di questo provvedimento, alla luce della presente ricerca, si deve effettuare sempre tenendo presente il meccanismo tipico dell'Iva.²⁷⁵

Al riguardo deve osservarsi che l'elenco non è esaustivo poiché le modalità per compiere operazioni inesistenti che implicano una frode sono in costante evoluzione. Tra l'altro, si ritiene che non integri automaticamente una prova sufficiente per procedere alla segnalazione di un'operazione la sussistenza di un comportamento ritenuto sospetto, descritto da uno degli indicatori; viceversa, l'assenza di uno degli indicatori non esclude aprioristicamente la natura sospetta di una transazione. Pertanto, è fondamentale che i soggetti incaricati esaminino con attenzione ogni comportamento che, pur non espressamente previsto, possa presentare elementi di rischio.²⁷⁶

²⁷⁴DE BONIS M., in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 17, 29 aprile 2024, 34 “Segnalazione di operazione sospetta omessa: rischi professionali elevati”. Tra cui, ad esempio il sospetto della provenienza dei fondi utilizzati per un'operazione da attività criminosa ovvero l'avvenuta operazione di riciclaggio o di finanziamento fondi del terrorismo; ovvero il tentativo di compiere riciclaggio o finanziamento al terrorismo; tuttavia questi non bastano in quanto sarà necessario che si svolga un completo processo valutativo.

²⁷⁵SALVINI L., in *Corriere Tributario*, n. 21, 28 maggio 2018, p. 1607 - IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata; Nota a sentenza di Livia Salvini e Angela M. La Rosa “Reverse charge” e operazioni inesistenti: brindano i “missing traders” o ha ragione la Cassazione? *Corriere Tributario*, n. 43, 14 novembre 2016, 3287.

²⁷⁶Oltre agli indicatori di anomalia si possono utilizzare gli schemi rappresentativi dei comportamenti mentali, le comunicazioni, casistiche di studio, comunicazioni che individuano criticità, banche dati centralizzate. Sul punto Massimiliano De Bonis in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 17, 29 aprile 2024, p. 34 “Segnalazione di operazione sospetta omessa: rischi professionali elevati”. L'evoluzione degli indici di anomali si rinviene nell' “AML package” FURIAN S., e MAZZON A., in *il fisco*, n. 4, 27 gennaio 2025, 335 “Anche in assenza di indici di anomalia vi è l'obbligo di segnalazione di operazione sospetta – Commento”, “Il pacchetto si compone: (i) dalla VI Direttiva Antiriciclaggio, ovvero la Direttiva UE 2024/1640 del 31 maggio 2024 (relativa ai meccanismi che gli Stati membri devono istituire per prevenire l'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo); (ii) dal Regolamento Antiriciclaggio, c.d. single rulebook, ovvero il Regolamento UE 2024/1624 del 31 maggio 2024 (prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo

Generalmente, gli indici si suddividono in elementi oggettivi, come la frequenza delle transazioni o il loro valore economico, ed in elementi soggettivi, quali le giustificazioni fornite o la compatibilità con il profilo finanziario del soggetto coinvolto, da considerare comunque nel loro complesso. Nella valutazione di un'operazione, i destinatari devono basarsi su tutte le informazioni disponibili, effettuando un'analisi approfondita del contesto e della natura della transazione. L'utilizzo degli indicatori deve avvenire in coerenza con le specifiche attività professionali e nel rispetto dei principi di revisione applicabili al caso concreto. Gli indicatori di anomalia sono inoltre strutturati in sottocategorie, che ne specificano ulteriormente il contenuto e devono essere interpretati in combinazione con il quadro generale dell'operazione.

2.5.1 Attivazione degli indici di anomalia e riparto probatorio

L'emersione di indicatori di anomalia rispetto alle prassi commerciali ordinarie impone al cedente un rafforzato obbligo di diligenza e prudenza, volto a prevenire e intercettare possibili illeciti.²⁷⁷

Pertanto, il cedente è tenuto a dimostrare la propria estraneità all'attività fraudolenta, provando di non essere stato a conoscenza della mancanza dei presupposti legali per il regime di esenzione, né di aver avuto la possibilità di rendersene conto, pur avendo adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione (Cass. n. 14979/2020; Cass. n. 9586/2019).

Gli elementi da considerare sono l'assenza di effettività, operatività, serietà e solidità del cessionario, ovvero irregolarità formali o sostanziali, come discrepanze nei dati fiscali e commerciali (ad esempio, partite IVA inattive o incoerenti con l'attività dichiarata), ovvero ancora le condizioni economico-imprenditoriali non congruenti, che possano far sospettare operazioni simulate o prive di reale contenuto commerciale.²⁷⁸

e (iii) dal Regolamento UE 2024/1620 del 31 maggio 2024 che istituisce l'Autorità per la lotta al riciclaggio e al finanziamento del terrorismo (AMLA).”

²⁷⁷ ANGELINI G., e PETTINE P., in *il fisco*, n. 47-48, 12 dicembre 2022, 4559. Quando è contestabile la tardiva segnalazione delle operazioni sospette?. MASTROPAOLO E.M., “La collaborazione attiva del settore finanziario nell’ambito dell’antiriciclaggio”, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 2/2018.

²⁷⁸ L'articolo 35 D.lgs. N. 231/2007 prevede che: “1. I soggetti obbligati, prima di compiere l'operazione, inviano senza ritardo alla UIF una segnalazione di operazione sospetta

Sul Contribuente e soggetto obbligato grava un preciso dovere di verifica, di diligenza e di prudenza e ciò anche allo scopo di prevedere e prevenire possibili illeciti “a valle”, non potendosi limitare solo alle risultanze formali, come l’esistenza della partita IVA, ma dovendosi estendere alla reale situazione economico-imprenditoriale del cessionario. La Corte di Cassazione ha ribadito questo principio nella sentenza n. 32432/2024 ud. 11/06/2024 dep. 13/12/2024, conformemente alle pronunce n. 22261/2024 e n. 9851/2018, evidenziando come la responsabilità del cedente si intensifichi di fronte a segnali di irregolarità che suggeriscano una possibile inesistenza soggettiva dell’operazione.

A ciò va aggiunto come la giurisprudenza sia orientata verso un approccio casistico, dovendosi integrare gli indici di natura relativa ai molteplici fattori come, per esempio, le incongruenze tra il reddito dichiarato e le caratteristiche economico-finanziarie del Contribuente; l’andamento irregolare o incoerente dell’attività nel periodo di riferimento; il disallineamento con i parametri del settore di operatività o con il mercato di riferimento; gli scostamenti anche minimi che risultano significativi se accompagnati da altri elementi di criticità. Nello specifico, la giurisprudenza di legittimità ha ribadito anche che

quando sanno, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo o che comunque i fondi, indipendentemente dalla loro entità, provengano da attività criminosa. Il sospetto è desunto dalle caratteristiche, dall’entità, dalla natura delle operazioni, dal loro collegamento o frazionamento o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta, in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell’attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi acquisiti ai sensi del presente decreto. Il ricorso frequente o ingiustificato ad operazioni in contante, anche se non eccedenti la soglia di cui all’art. 49 e, in particolare, il prelievo o il versamento in contante di importi non coerenti con il profilo di rischio del cliente, costituisce elemento di sospetto. La UIF, con le modalità di cui all’art. 6, comma 4, lettera e), emana e aggiorna periodicamente indicatori di anomalia, al fine di agevolare l’individuazione delle operazioni sospette. 2. In presenza degli elementi di sospetto di cui al comma 1, i soggetti obbligati non compiono l’operazione fino al momento in cui non hanno provveduto ad effettuare la segnalazione di operazione sospetta. Sono fatti salvi i casi in cui l’operazione debba essere eseguita in quanto sussiste un obbligo di legge di ricevere l’atto ovvero nei casi in cui l’esecuzione dell’operazione non possa essere rinviata tenuto conto della normale operatività’ ovvero nei casi in cui il differimento dell’operazione possa ostacolare le indagini. In dette ipotesi, i soggetti obbligati, dopo aver ricevuto l’atto o eseguito l’operazione, ne informano immediatamente la UIF. 3. I soggetti obbligati effettuano la segnalazione contenente i dati, le informazioni, la descrizione delle operazioni ed i motivi del sospetto, e collaborano con la UIF, rispondendo tempestivamente alla richiesta di ulteriori informazioni.

variazioni inferiori alle soglie legali possono assumere rilevanza quando emergono anomalie gravi e significative, indicative di un maggior reddito non dichiarato. Il principio della valutazione in concreto dell'operazione era già stato affermato nella giurisprudenza di legittimità (Cass. ord. Sez. 5, n. 16816 del 17/06/2024, Corte di Cassazione Sez. 5, n. 8670 del 15/04/2011.)²⁷⁹

Pertanto, *“l'individuazione di indici di anomalia, quali incongruenze nelle operazioni commerciali, fatturazioni irregolari o transazioni con soggetti privi di adeguata struttura economica, rappresenta un elemento chiave per l'accertamento dell'Amministrazione finanziaria e un segnale di allerta per il cedente, che è tenuto a effettuare approfondite verifiche per escludere il proprio coinvolgimento in operazioni fraudolente”*. Corte di Cassazione 2024 n. 32418 nrg 2021 28761 ud. 11/06/2024 dep. 13/12/2024.²⁸⁰

L'Ufficio ha l'onere di dimostrare, anche in via indiziaria, la sussistenza di una frode o della falsità ideologica di una dichiarazione. Non è necessario che tra il fatto noto e quello ignoto vi sia un legame di assoluta ed esclusiva necessità causale, essendo sufficiente che il fatto da provare sia desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità e sulla base di una connessione probabile di accadimenti fondata su regole di esperienza (Cass. n. 13807 del 2019; Cass. n. 4168 del 2018; Cass. n. 17833 del 2017; Cass. n. 25129 del 2016; già Cass. sez. un. n. 9961 del 1996).²⁸¹

²⁷⁹La presenza di anomalie rispetto alla prassi ordinaria impone al cedente un onere di diligenza e di prudenza accresciuto. Egli deve adottare tutte le misure ragionevoli per prevenire possibili illeciti “a valle” e verificare non solo le risultanze formali, ma anche la reale situazione economico-imprenditoriale della controparte (Cass. n. 22261 del 2014; Cass. n. 9851 del 2018).

²⁸⁰Inoltre, sempre una pronuncia dei giudici di legittimità del 2 maggio 2024 n.11713 ha stabilito che il destinatario di una operazione non è tenuto a conoscere della struttura del fornitore; tuttavia, qualora ci siano indici di anomalia, è tenuto ad una verifica più stringente della effettività del fornitore, adottando quindi le precauzioni necessarie e non limitandosi alla regolarità formale di contabilità e pagamenti.

²⁸¹Secondo la Corte di Cassazione n. 9851 del 2018 la prova può ritenersi raggiunta qualora l'Amministrazione fornisca indizi attendibili e idonei a integrare una presunzione semplice. Non è richiesta, quindi, una prova “certa” e incontrovertibile di ogni operazione e dettaglio, ma è sufficiente che gli elementi probatori si riferiscano anche solo ad alcune fatture o circostanze rilevanti. Esempi di indici di anomalia che fanno scattare le presunzioni sono: l'assenza di una sede operativa o di una struttura aziendale adeguata, la breve durata della società fornitrice, le incongruenze nei flussi finanziari e nei pagamenti, la mancanza di un'effettiva attività economica

2.6 La detrazione dell'Iva e le operazioni inesistenti

Accertata l'inesistenza dell'operazione, tematica rilevante riguarda la configurabilità del diritto di detrazione²⁸² dell'Imposta sul Valore Aggiunto nella cessione di beni o prestazioni di servizi. Essa è disciplinata a livello unionale nella Direttiva 2006/112/CE ed in particolare agli articoli 167 ("Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile") e 168²⁸³ che sono stati recepiti negli articoli 19²⁸⁴ e seguenti del d.P.R. 633/1972 dall'ordinamento nazionale.²⁸⁵

Il già menzionato articolo 19 prevede che, al momento in cui diventa esigibile l'imposta, quindi al verificarsi del fatto generatore (momento di effettuazione dell'operazione)²⁸⁶, è possibile esercitare il diritto di detrazione; mentre il termine ultimo per esercitarlo è la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui il diritto è sorto.

Secondo la pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 29 aprile 2004, C-152/02 "Terra Baubedarf-Handel GmbH", è possibile esercitare il diritto alla detrazione

²⁸²Lo strumento giuridico della detrazione, estremamente centrale nella disciplina dell'Iva, è stato ampiamente discusso in dottrina: BASILAVECCHIA M. La neutralità nell'Iva, tra effettività e cautele, in *Rass. trib.*, 2016, 4, 901 ss.; GALLO F., *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma 1974; SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1287 ss.

²⁸³L'articolo stabilisce che: *"Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti: a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo; b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro."*

²⁸⁴In particolare, il comma 2 prevede che: *"Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta"*. Al riguardo si è espressa la dottrina e per un inquadramento generale sulla tematica della detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari: SALVINI L., op. cit., PACE A., *Commento agli articoli 19-bis 19-bis 1*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, IV, IVA e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011, IV, 211 ss.

²⁸⁵Inoltre, l'articolo 21 comma 7 prevede che: *"Se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura."*

²⁸⁶Ex articolo 6 D.P.R. 633/1972 comma quinto.

solo se si configurano i presupposti sostanziali e formali e cioè che la cessione del bene o la prestazione dei servizi sia avvenuta e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura e del documento.

La detraibilità dell'Iva nella casistica delle operazioni inesistenti risulta essere una questione particolarmente controversa che ciclicamente vede allineamenti e disallineamenti tra giurisprudenza nazionale e giurisprudenza comunitaria.²⁸⁷

Da ultimo, l'orientamento dei giudici di legittimità si direziona verso un accertamento concreto dell'elemento soggettivo sempre secondo il canone del "sapeva o avrebbe dovuto sapere" focalizzandosi sulla buona fede ed evitando che avvenga un'automatica trasposizione della indetraibilità in caso di operazioni inesistenti.²⁸⁸

Infatti: *"Qualora l'amministrazione contesti, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il cessionario abbia indebitamente fruito di tale regime, spetta a quest'ultimo dimostrare la sua buona fede, e cioè non solo di aver agito in assenza della consapevolezza di partecipare ad un'evasione fiscale, ma anche di aver usato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto (secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità rapportati al caso concreto), al fine di evitare di essere coinvolto in tali situazioni, in presenza di indizi idonei a farne insorgere il sospetto."* (Corte di Cassazione Sez. U -, Sentenza n. 21105 del 12/09/2017)²⁸⁹

²⁸⁷Sul punto: MIRARCHI D., in L'IVA, n. 1, 1 gennaio 2021, p. 44 Nuove incertezze sul diritto di detrazione e criticità in ordine alla ripartizione dell'onere della prova nelle frodi IVA

²⁸⁸La Corte di Giustizia dell'Unione Europea Sez. V, 24/11/2022, n.596 ha affermato che "Qualora l'acquirente di un bene o di un servizio sia a conoscenza della attività evasiva-elusiva collegata alla vendita, potrà negarsi il beneficio della detrazione dell'Iva pagata a monte, perché sapeva o avrebbe dovuto avere sapere dell'operazione fraudolenta commessa dal venditore iniziale all'atto della vendita iniziale, anche se l'acquirente originario aveva anche egli conoscenza di tale evasione."

²⁸⁹In senso conforme si richiama altra pronuncia di legittimità secondo la quale in tema di detrazione dell'IVA correlata ad operazioni inesistenti, la prova che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione dei beni si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, in linea con la giurisprudenza della Corte di giustizia (Corte giustizia 22 ottobre 2015, C-277/14), può essere fornita dall'Amministrazione anche mediante presunzioni - come espressamente prevede l'art. 54, comma 2, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - valorizzando, nel quadro indiziario, quali elementi sintomatici della mancata esecuzione della prestazione dal fatturante, l'assenza della minima dotazione personale e strumentale adeguata alla predetta esecuzione, l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente), una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e la non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione. Sez. 5 -, Sentenza n. 5339 del 27/02/2020.

2.6.1 Disallineamenti della Corte di Cassazione rispetto alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

In tema di operazioni inesistenti e di detraibilità o meno dell'imposta sul valore aggiunto si sono pronunciate in senso difforme le Corti finché non si è raggiunto un punto di equilibrio a garanzia del mercato interno dell'Unione Europea e a tutela del principio di neutralità dell'Iva.

I giudici di Lussemburgo si sono da sempre espressi nel senso di incentrare il fulcro del loro ragionamento consentendo la detrazione nel caso di sussistenza dell'elemento soggettivo in capo al contribuente, dovendosi verificare se questi “sapeva o avrebbe dovuto sapere” che tale operazione rientrava in un disegno fraudolento e in aggiunta versava in uno stato di buona fede, in tal caso dovendosi garantire il diritto di detrazione.²⁹⁰

Infatti, l'esclusione immediata e diretta del diritto alla detrazione è contrastante anche rispetto alla certezza del diritto, essendo importante la verifica ex ante, da parte del giudice nazionale, dell'elemento soggettivo in capo a colui che vuole esercitare il diritto.²⁹¹

Viceversa, inizialmente, i giudici nazionali hanno posto il divieto di detrazione in ragione dell'operazione inesistente, automaticamente, imputando la condotta a titolo di responsabilità oggettiva ed estendendo solidalmente la responsabilità in capo al cedente o al cessionario, mediante una interpretazione letterale del summenzionato articolo 19,

²⁹⁰ Ciò al fine di assicurare “la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA” (CGUE, 14 febbraio 1985, causa C-268/83, Rompelman, punto 19; causa C-25/07, Sosnowska (2008) e C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (2009), CGUE, 21 settembre 1988, causa C-50/87, Commissione delle Comunità Europee contro Repubblica Francese; CGUE, causa C-16/00, Cibo Participation SA, punto 27, e le limitazioni al diritto di detrazione possono consistere solo in specifiche deroghe: CGUE, 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer, par. 51, cit.; Id., 29 ottobre 2009, causa C-174/08, NCC Construction Danmark, par. 44, cit.; Id., 19 dicembre 2012, causa C-549/11, Orfey Bulgaria EOOD, punto 33. CGCE 10.11.2016, causa C-412/15, Signum Alfa Sped; CGCE 22.10.2015, causa C-277/14, PPUH Stehcamp; CGCE 15.7.2015, causa C-123/14, Itales; CGCE 6.2.2014, causa C-33/13, Jagiello; CGCE 6.12.2012, causa 285/11, Bonik; CGCE 6.9.2012, causa C-324/11, Tóth; CGCE 6.9.2012, causa C-273/11, Mecsek-Gabona e CGCE 1.6.2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahagében e Dávid, CGCE 11.1.2024 causa C-537/22, Global Ink Trade Kft.

²⁹¹ CGUE, 12 gennaio 2006, causa C-354/03 e C-484/03, Optigen, Fulcrum e Bond House,

così assicurando il corretto funzionamento del meccanismo dell'Iva e la corretta attuazione del principio di neutralità.²⁹²

La giurisprudenza domestica, nonostante l'accertamento dell'effettività dell'operazione commerciale, per il solo fatto della sussistenza di una divergenza soggettiva, si è orientata per l'esclusione del presupposto impositivo, il che portava a concludere che, in virtù di un'operazione inesistente, data la presenza di un soggetto non legittimato all'esercizio della rivalsa, né tenuto al pagamento dell'imposta, questa potesse essere detratta dal soggetto a valle anche se non ha attinenza con la frode Iva.²⁹³

Successivamente, anche nell'ordinamento interno si è iniziato a distinguere tra i soggetti che versavano in uno stato di negligenza, imprudenza e imperizia e i soggetti che erano coinvolti inconsapevolmente nell'ambito di una frode Iva.²⁹⁴

Quindi, nel caso in cui il contribuente versi in uno stato di buona fede, si deve garantire il corretto funzionamento del meccanismo di neutralità dell'Iva, riconoscendosi il diritto di detrarre l'imposta, escludendo l'automatismo tra operazione inesistente e indetraibilità e muovendo verso un accertamento concreto della buona fede del contribuente, ciò in conformità a quanto affermato dai giudici di Lussemburgo.²⁹⁵

Viceversa, scoperta l'inesistenza dell'operazione, una delle principali conseguenze in assenza della buona fede è l'indetraibilità dell'Iva fittiziamente versata che è a sua volta strettamente correlata con la tematica dell'inerenza.²⁹⁶

²⁹²L'imposta è comunque dovuta all'emissione della fattura: (Cass., Sez. V, 22 marzo 2006, n. 6378; Cass., Sez. V, 30 gennaio 2007, n. 1950; Cass., Sez. V, 12 marzo 2007, n. 5717; Cass., Sez. V, 12 marzo 2007, n. 5719; Cass., Sez. V, 3 dicembre 2008, n. 28660. E in assenza del presupposto non si può esercitare il diritto di detrazione: (Cass., Sez. V, 25 ottobre 2006, n. 22882).

²⁹³Per un'interpretazione particolarmente stringente si richiama la pronuncia della Corte di Cassazione 17 giugno 2008, n. 16378.

²⁹⁴È stato affermato che *"Il principio secondo cui, nell'ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta versata in rivalsa al soggetto, diverso dal cedente/prestatore, che ha tuttavia emesso la fattura, non sorge per il solo fatto dell'avvenuta corresponsione dell'imposta ivi formalmente indicata, ma richiede anche, a dimostrazione dell'effettiva inerenza dell'operazione all'attività d'impresa, che il committente/cessionario, il quale invochi la detrazione, fornisca sul proprio stato soggettivo in ordine all'alterità della fatturazione, riscontri precisi, non esaurienti nella prova dell'avvenuta consegna della merce e del suo pagamento e dell'indicazione dell'IVA sulla fattura emessa dal terzo, trattandosi di circostanza non decisive, rispetto al thema probandum, in rapporto alle peculiarità del meccanismo dell'IVA e dei relativi abusi"* (Corte di cassazione 30 gennaio 2007, n. 1950).

²⁹⁵Tra le pronunce maggiormente significative: CGUE, 6 luglio 2006, C-439/04 e C-440/04, Kittel, 21 giugno 2012, C-80/11 e C-142/11, Mahagében e David.

²⁹⁶*"Come accennato, ai fini della detraibilità dell'imposta, è necessaria, oltre alla soggettività passiva dell'acquirente, anche la sussistenza di un nesso tra le operazioni passive a monte e*

Ed infatti, si ritiene che affinché il “*Diritto a detrazione dell’IVA assolta a monte sia riconosciuto al soggetto passivo, e al fine di determinare la portata di un simile diritto, è in linea di principio necessario che vi sia un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione. Infatti il diritto a detrarre l’IVA gravante sull’acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione*” (sentenze del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 28, nonché del 24 gennaio 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).²⁹⁷

2.6.2 Deducibilità dell’Iva indetraibile.

Ulteriore questione particolarmente rilevante risiede nel profilo problematico della deducibilità dalle imposte sui redditi dell’Iva indetraibile all’esito di una operazione inesistente. Al riguardo deve richiamarsi l’articolo 19 bis-1.²⁹⁸

l’attività economica del predetto. In altri termini deve ricorrere una effettiva inerenza di tali operazioni rispetto all’esercizio dell’impresa” Conclusioni dell’avvocato generale G. Pitruzzella, presentate il 3 marzo 2022. Finanzamt R contro W-GmbH.

Inoltre, sulla tematica dell’inerenza si rinvia per un approccio critico a: PROCOPIO M. in Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, 1 maggio 2024, 1017 “Il principio dell’inerenza e l’improcrastinabile intervento del legislatore diretto a conferire maggiore certezza alle scelte dei soggetti passivi d’imposta”.

²⁹⁷ “Il diritto di detrazione è tuttavia parimenti ammesso a beneficio del soggetto passivo, anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono un diritto a detrazione, qualora i costi dei servizi in questione facciano parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Spese di tal genere presentano infatti un nesso diretto e immediato con il complesso delle attività economiche del soggetto passivo” (sentenza del 14 settembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).” Sentenza della Corte (Ottava Sezione) del 1° ottobre 2020 nella controversia Vos Aannemingen BVBA contro Belgische Staat.

²⁹⁸ Il citato articolo prevede ipotesi specifiche di Iva “indetraibile” (cioè quella che non può essere recuperata per la detrazione) possa essere considerata come una spesa deducibile ai fini fiscali. Ad esempio, l’IVA indetraibile per acquisti legati a prestazioni esenti può essere dedotta dal reddito del contribuente in determinati casi. Sul punto: PACE A., *Commento agli articoli 19-bis 19-bis 1*, in FALSITTA G. - FANTOZZI A. - MARONGIU G. - MOSCHETTI F. (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, IV, IVA e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011, IV, 211 ss.

Il cessionario o committente, anche se assolutamente estraneo riguardo alla frode compiuta dal suo fornitore, non riuscendo a dimostrare adeguatamente la buona fede ovvero a provare che non sapeva o non avrebbe potuto sapere rischia di non vedersi riconosciuta la possibilità di dedurre il costo rilevante ai fini delle imposte sui redditi a causa dell'Iva resa indetraibile dalla contestazione di un'operazione inesistente.²⁹⁹

Difatti, essendo indetraibile, l'Iva che risulta gravante sul soggetto a valle è ammessa in deduzione da parte della giurisprudenza di legittimità figurandosi come un costo accessorio o comunque generale; seppure non ci siano orientamenti conformi, ad oggi la dottrina si è orientata nel senso della deducibilità perché altrimenti l'imposta perderebbe la propria neutralità risultando un vero costo per l'operatore economico.³⁰⁰

Pertanto, si dovrà svolgere una distinzione tra il soggetto che compie l'attività fraudolenta a monte, al quale non sarà corrisposto alcun diritto di rivalsa, e il soggetto a valle che al contempo non avrà il diritto di detrarre l'Iva per garantire il pieno rispetto del principio di neutralità dell'Iva; ma, alla luce delle recenti evoluzioni giurisprudenziali, il Contribuente potrà dedurre il costo dalla base imponibile rilevante per le imposte sui redditi, divenendo una maggiorazione del prezzo di acquisto del bene e perdendo la natura originaria di tributo divenendo un costo accessorio ovvero generale.³⁰¹

Tuttavia, mentre i giudici di legittimità nella pronuncia della Corte di Cassazione Sez. 5 -, Sentenza n. 20435 del 19/07/2021 per l'iscrizione contabile del costo fanno riferimento

²⁹⁹ SANTACROCE B., AVOLIO D., e PEZZELLA D., in *Corriere Tributario*, n. 2, 15 gennaio 2018, 89. Deducibilità dalle imposte sui redditi dell'IVA indetraibile nelle operazioni soggettivamente inesistenti.

³⁰⁰ Sicchè, in caso contrario, l'inesistenza dell'operazione porterebbe in automatico alla indeducibilità dei costi il che confliggerebbe con l'articolo 53 della Costituzione, a meno che non si includa anche l'Iva indetraibile tra i costi deducibili. Sul punto CHINELLATO G., in G. Tinelli (a cura di) *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, Padova, 2009, 575; SANTACROCE B., AVOLIO D., e PEZZELLA D., in *Corriere Tributario*, n. 2, 15 gennaio 2018, 89. op. cit..

³⁰¹ Il riferimento al costo accessorio si rinviene nello scritto di SOSTERO U. - SANTESSO E., *I principi contabili per il bilancio d'esercizio*, II, Milano, 2018, spec. 240-241, ove si sottolinea che è evidente lo stretto nesso tra l'Iva e l'acquisto del bene o servizio, potendo riferirsi al singolo e non ascrivibile a costo generale perché vi è un rapporto di causa a effetto.

al principio di cassa³⁰², parte della dottrina ritiene invece che il costo in quanto tale, per evitare distonie rispetto alla normativa contabile, debba essere dedotto per competenza.³⁰³

2.7 Inquadramento del Gruppo Iva e problematicità delle operazioni inesistenti

Un ulteriore questione dibattuta in dottrina riguarda le conseguenze del compimento di un'operazione inesistente all'interno del Gruppo Iva e i riflessi sui bilanci sociali.

Nel sistema tributario italiano il regime del gruppo Iva, disciplinato nel Decreto Legislativo n. 127/2015, è opzionale e riguarda un unico soggetto passivo che rappresenta congiuntamente un insieme di soggetti che sottostanno a vincoli finanziari, economici ed organizzativi; quindi, si è in presenza di un'entità fiscale collettiva.

L'appartenenza a tale gruppo implica l'applicazione del principio "all in-all out", ed i partecipanti sottostanno a un regime di responsabilità solidale e paritetica, perdendo l'individuale soggettività passiva.³⁰⁴

Tutte le operazioni infragruppo non sono soggette ad Iva, mentre quelle esterne sono soggette a tassazione ordinaria; inoltre, l'adesione comporta la perdita di autonomia

³⁰²“L'IVA indetraibile per effetto del "pro rata" generale di cui all'art. 19, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972 è deducibile per cassa nell'anno del pagamento quale componente negativo del reddito di impresa.” (Corte di Cassazione 20435/2021)

³⁰³Sul punto, STANCATI G. in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*: “La deducibilità dell'Iva indetraibile (da pro-rata): brevi note a margine della sentenza della Corte di Cassazione n.20435 del 19 Luglio 2021.

³⁰⁴Sono previsti diversi modelli di “tassazione di gruppo”, basati su: la c.d. “finzione giuridica”, il consolidamento delle basi imponibili, il consolidamento finanziario. Cfr. AA.VV., *VAT and Group Companies*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011,349; inoltre sui profili di criticità attinenti alla perdita della soggettività passiva che stride con il principio di capacità contributiva ex articolo 53 cost: FANTOZZI E ASSOCIATI: “Gruppo Iva”; GRANDOLFO F., LISI P., e PAPOTTI F., “Gruppo Iva: valutazione di convenienza”, in *Corr. Trib.*, n. 31 del 2018; tra i vincoli, il più rilevante è il finanziario: SCIFONI G., “È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel Gruppo IVA”, in *Corr. Trib.*, n. 4/2017, pag. 251. Pertanto, si ritiene che sia necessario mantenere il regime come opzionale in modo tale da garantire la tutela dei contribuenti che scelgono volontariamente di aderirvi così come avviene nel regime di trasparenza per le società di capitali; sul punto: RASI F., *La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria*, Padova, 2012, pp. 182 e ss. È altrettanto appropriato tracciare un parallelismo con il regime di trasparenza disciplinato dall'art. 115 del TUIR piuttosto che con il consolidato fiscale ai fini IRES. Infatti, nel regime di consolidato, le società aderenti mantengono la propria soggettività passiva, a differenza di quanto avviene per la società partecipata trasparente, che invece la perde.

fiscale per i membri, che trasferiscono la loro soggettività passiva al gruppo stesso raccordati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi.³⁰⁵

Sebbene il regime offra vantaggi, come l'eliminazione dell'IVA sulle transazioni interne, esso solleva alcune problematiche, in particolare riguardo al diritto alla detrazione IVA e alla gestione delle operazioni esenti o escluse dal tributo. Le operazioni infragruppo non sono rilevanti ai fini IVA, ma le posizioni fiscali di ciascun membro contribuiscono a determinare la posizione IVA complessiva del gruppo.³⁰⁶

Alla luce di ciò, si può ritenere che del gruppo Iva facciano parte più soggetti, di diversa tipologia, formalmente autonomi ma interconnessi da vincoli finanziari, economici ed organizzativi.³⁰⁷

Profilo problematico riguarda poi la detrazione dell'Iva assolta a monte dai singoli membri del gruppo³⁰⁸ poiché ci sono soggetti che adottano un regime da pro-rata di detrazione, come ad esempio istituti bancari o assicurativi, con deroghe per permettono la limitazione ovvero l'azzeramento della detrazione.³⁰⁹ Il vantaggio deriva dalla

³⁰⁵ Al riguardo: STANCATI G. e MORABITO D. in *Corriere Tributario*, n. 13, 2 aprile 2018, p. 975 "Il gruppo IVA: luci ed ombre in attesa del Decreto attuativo.

³⁰⁶ Difatti la Commissione Europea nella comunicazione n. 325/2009 ha ritenuto che ci si ritrovi dinanzi una finzione in quanto la sostanza economica strutturata sui già menzionati vincoli che intercorrono tra i soggetti prevalga sulla forma giuridica delle diverse entità. Profilo problematico risiede nell'applicabilità di tale regime alle holding statiche interne al gruppo Iva, ma la questione viene risolta da parte della dottrina in senso positivo: SALVINI L. In *Nuove problematiche e prospettive del sistema dell'Iva* pag.15-27 maggio 2018; in particolare sul perimetro del gruppo Iva. Inoltre, la Corte di Giustizia UE ha confermato che le holding statiche possono far parte di un gruppo IVA, respingendo la visione restrittiva della Commissione. Infatti, sebbene l'art. 11 della Direttiva IVA faccia riferimento ai soli soggetti passivi, la Corte ha chiarito che gli Stati membri possono includere anche entità prive di attività economica, come le holding statiche, se contribuiscono al vincolo finanziario, economico e organizzativo richiesto. Ciò favorisce la semplificazione amministrativa e previene abusi, allineandosi agli obiettivi della normativa unionale (CGUE, causa C-85/11).

³⁰⁷ La prevalenza del vincolo finanziario, pertanto, appare giustificabile in ragione dell'oggettiva verificabilità del vincolo finanziario, a differenza dei vincoli economico ed organizzativo SALVINI L., *Il perimetro del Gruppo Iva*, in *Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell'IVA*, Atti del VII Convegno annuale del 23 marzo 2017, Aracne Editrice, Roma 2018, 5ss. ; Inoltre, CARPENZANO G., e ALCARA A., in *Corriere Tributario*, n. 26, 26 giugno 2017, p. 2052 L'ambito soggettivo del Gruppo IVA e profili di carattere transnazionale.

³⁰⁸ KENNEDY J.M., *Influence of the Fundamental Freedoms on the VAT Directive*, in K. DZIURDZ, C. MARCHGRABER, *Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law*, Vienna, 2015, 298.

³⁰⁹ Con riferimento all'istituto del pro-rata da detrazione: DONATELLI S., *Interpretazione teleologica e determinazione del pro-rata Iva: il caso Mercedes Benz*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, 3 ss.; PEIROLLO M., *Il pro-rata di detrazione "generale" supera il vaglio della Corte europea*, in *Corr. trib.*, 2017, 539- 546; SPAZIANTE F., *Notevole "spaccatura" tra Corte UE e Avvocato*

possibilità di procurarsi beni e servizi necessari alla propria attività direttamente dagli altri componenti del gruppo, senza che l'IVA venga applicata sulle transazioni interne.³¹⁰ Inoltre, partecipando al gruppo si trasferisce anche l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi come affermato dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea del 22 maggio 2008, C-162/07.³¹¹

Tuttavia, l'uso improprio di questo regime, soprattutto in relazione alle operazioni inesistenti, può comportare rischi notevoli. Se una delle società del gruppo commette frodi fiscali, come l'emissione di fatture per operazioni inesistenti, il gruppo IVA potrebbe essere coinvolto in pratiche distorsive, con il rischio di evadere l'IVA. L'utilizzo del gruppo in modo abusivo, come veicolo per transazioni illecite, solleva preoccupazioni a livello europeo, poiché può vanificare gli obiettivi di trasparenza e corretta applicazione dell'imposta.

2.7.1 Rilevanza delle operazioni inesistenti nell'ambito del Gruppo Iva

Dopo aver esaminato brevemente gli aspetti fondamentali del gruppo Iva occorre, più specificatamente, riflettere sulla incidenza delle operazioni inesistenti compiute dai singoli aderenti.³¹²

Nel contesto della falsa fatturazione per operazioni inesistenti all'interno del gruppo IVA si sollevano una serie di questioni critiche, riguardanti l'individuazione dell'imposta evasa, l'onere della prova, il difficile accertamento fiscale e la responsabilità penale;

Generale sul pro-rata italiano, in GT – Riv. giur. trib., 2017, 109 ss.; MERCURI G., Riflessioni sul pro-rata iva alla luce della recente giurisprudenza della Corte di giustizia, in Dir. prat. trib., 2018, 1700 ss; per quanto concerne le limitazioni del diritto alla detrazione si vedano le conclusioni dell'avvocato generale RANTOS A., presentate il 16 maggio 2024 nella controversia Finanzamt T contro S per la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof Causa C-184/23.

³¹⁰ Sul punto PAROLINI A., BECHARA C., VAN HILTEN M., KRUGER D., MILLAR R., SINFELD G., Vat and Group of Companies, in Bulletin for International Taxation, 2011, 350.

³¹¹ Corte di Giustizia dell'Unione Europea, 22 maggio 2008, Ampliscientifica Srl, Amplifin SpA v. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate, C-162/07.

³¹² Per esempio, riguardo alle operazioni straordinarie; FOGLIA G., e CAPOGROSSI F., in Corriere Tributario, n. 1, 1° gennaio 2024, 54 "Operazioni straordinarie e gruppo IVA: gli impatti sul regime di tassazione di gruppo"; secondo i quali si ritiene che il gruppo IVA non ne risenta se non si verifica un'alterazione sostanziale del perimetro soggettivo.

questioni che restano tuttora ampiamente discusse in dottrina a causa della particolare forma che assume il gruppo Iva.³¹³

In particolare, la centralizzazione della liquidazione dell'imposta può generare incertezze sul soggetto passivo del reato, rendendosi complicata la determinazione dell'elemento soggettivo in capo alla società che centralizza la liquidazione, dovendosi dimostrare la consapevolezza delle operazioni inesistenti effettuate dalle altre entità del gruppo, rendendo arduo così l'individuazione del soggetto giuridico da perseguire penalmente e al contempo rendendo difficile nel procedimento tributario dimostrare l'elemento soggettivo.³¹⁴

Un ulteriore elemento di complessità emerge nel caso delle operazioni infragruppo, dove l'utilizzo di fatture false tra le società dello stesso gruppo IVA può alterare i redditi dichiarati, sia delle singole che del gruppo, con riflessi sul calcolo dell'imposta dovuta e sull'identificazione dell'imposta evasa; la rettifica dei bilanci è necessaria per correggere gli effetti fiscali derivanti dall'errore o dalla frode, garantendo la veridicità delle informazioni finanziarie. Tale rettifica implica l'annullamento delle voci che riflettono transazioni fittizie, con la conseguente revisione delle imposte dichiarate e degli utili, al fine di riportare il bilancio alla sua corretta rappresentazione fiscale ed economica.³¹⁵

³¹³ Questi profili problematici sorgono a causa della struttura del gruppo IVA, che coinvolge più entità giuridiche con una gestione centralizzata della liquidazione dell'imposta, ma con una conservazione dell'autonomia fiscale delle singole società partecipanti.

³¹⁴ *“L'amministrazione finanziaria deve inoltre provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, che non si sostanzia nella prova della partecipazione del soggetto all'accordo criminoso né nella prova della sua piena consapevolezza della frode, ma solo che il contribuente «sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale». In altri termini, non è richiesta la dimostrazione di un puntuale elemento volitivo o, anche, la coscienza e volontà della partecipazione e/o dell'esistenza della frode ma l'osservanza di un parametro di diligenza rapportato alla professionalità richiesta per l'attività svolta e al contesto(.). Una volta accertato che l'amministrazione finanziaria ha assolto il proprio onere probatorio, questo si sposta sul contribuente che deve dimostrare la fonte legittima della detrazione o del costo altrimenti indeducibili, ovvero che l'operazione è effettivamente intercorsa tra i soggetti risultanti dalla fattura, con la precisazione però che non è sufficiente, a tal fine, la regolarità formale delle scritture o le evidenze contabili dei pagamenti, strumenti che vengono di solito adoperati proprio allo scopo di far apparire reale un'operazione fittizia”* (Corte di Cassazione Sez. 5, Ordinanza n. 2799 del 2025 ud. 15/01/2025 dep. 05/02/2025)

³¹⁵ *“In tema di liquidazione dell'IVA di gruppo, nel regime di cui all'art. 73, comma 3, del d.P.R. n. 633 del 1972, "ratione temporis" vigente, la speciale modalità di compensazione infragruppo dell'obbligazione tributaria, che consente il sollecito rimborso dei crediti IVA vantati da una, o da alcune società del gruppo, mediante compensazione con l'eventuale IVA a debito delle altre del medesimo gruppo, presuppone che la controllante presenti, unitamente al prospetto di liquidazione, la propria dichiarazione e quelle delle controllate, di cui fa propri i contenuti*

De jure condito, l'interazione tra il regime del gruppo Iva e le pratiche di frode fiscale sollevano problematiche sistemiche che la normativa attuale gestisce con difficoltà, evidenziandosi l'urgenza di un intervento legislativo volto a chiarire la ripartizione delle responsabilità e a definire con maggiore precisione le modalità di accertamento dell'imposta evasa, evitando ambiguità nell'applicazione delle sanzioni penali.

2.7.2 Modalità di applicazione del D.lgs. n.231/2001

Il Decreto Legislativo 8 giugno 2001, n. 231 disciplina la responsabilità amministrativa delle persone giuridiche per reati commessi nell'interesse o a vantaggio della società medesima. Dato che questo decreto trova applicazione solo per le persone giuridiche, non si applica direttamente al gruppo IVA come entità fiscale collettiva, in quanto il gruppo IVA non possiede una personalità giuridica distinta rispetto alle singole società che lo compongono, ma solo soggettività passiva.³¹⁶

Le società che sono appartenenti ad un gruppo IVA, essendo entità giuridiche indipendenti, possono essere ritenute responsabili di crimini compiuti nel loro interesse o a loro vantaggio, conformemente alle previsioni del Decreto 231/2001. Ciò significa che se una delle società del gruppo IVA commette un illecito, ad esempio una frode fiscale, essa può essere punita ai sensi di tale decreto.³¹⁷

tramite la sottoscrizione del proprio legale rappresentante, sicché l'attività di controllo e accertamento è legittimamente esercitata, senza la necessità di pregiudiziali rettifiche alle controllate, nei confronti della sola controllante e, cioè, del soggetto fiscale sul quale ricadono gli obblighi della dichiarazione ed a favore del quale matura il diritto ad ottenere il rimborso o la compensazione dell'eccedenza detraibili" (Corte di Cassazione Civile. Sez. 5 , n. 10207 del 18/05/2016 Rv. 639989 – 01.)

³¹⁶ "Gruppo Iva. Profili giuridici, fiscali e procedurali" TIEGHI R., D'ALFONSO F., in L'IVA, n. 4, 1 aprile 2025, p. 33 "Gruppo IVA: analisi normativa e applicativa"; Sul punto, la Relazione illustrativa al disegno di Legge di bilancio 2017 precisa che "per effetto dell'esercizio di tale opzione, gli aderenti al gruppo - fintantoché perdura l'opzione - perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e nasce un nuovo soggetto d'imposta (il Gruppo IVA) che agisce come un qualsiasi soggetto passivo, trovando applicazione per lo stesso tutte le disposizioni in materia di IVA, con specifiche disposizioni attuative". Inoltre, il Gruppo Iva è solo un "superamento dello schermo delle personalità giuridiche" dei singoli aderenti.

³¹⁷ Il tema dell'imputazione della responsabilità penale degli enti è ampiamente approfondito in: LATTANZI G., e SEVERINO P., Responsabilità da reato degli enti. Diritto sostanziale. Vol. I. Torino: G Giappichelli, 2020.

In particolare, la responsabilità della singola società può sorgere se dirigenti o dipendenti nell'interesse della società riducono il carico fiscale aziendale emettendo fatture per operazioni inesistenti al fine di ottenere l'indebito rimborso IVA o diminuire artificialmente l'imponibile fiscale delle società aderenti al gruppo con rimborsi di Iva non dovuta.³¹⁸ Ovvero, in tema di utilizzo di fatture false, se la società beneficia delle attività di società fornitrici rientrando in una frode carosello.

Concludendo, il Decreto 231/2001 si applica alle singole società nel contesto di un gruppo IVA, le quali possono essere considerate responsabili per reati commessi a loro favore, ma il gruppo IVA, come entità fiscale, non può essere soggetto a responsabilità diretta ed essere sanzionato autonomamente.³¹⁹

³¹⁸ SALVINI L. IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata in *Corriere Tributario* n. 21/2018, Wolters Kluwer Italia S.r.l.; BARGAGLI M., in *Guida alla Fatturazione*, n. 2, 1 febbraio 2025, 41, Frode fiscale: Modello 231 come strumento di compliance aziendale; PEIROLO M., in *Euroconference 21 Febbraio 2025* "Effetti dell'applicazione di un'Iva non dovuta quando il cliente non è un soggetto passivo".

³¹⁹ MELIS G., Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni, in *Rass. Trib.*, 2023, 3, 502 ss.; DI SIENA M., L'illecito fiscale e la sua crisi d'identità. Riflessioni sul futuro della disciplina sanzionatoria amministrativa a margine delle recenti modifiche normative in tema di reati tributari, in *Aa. Vv.*, *Saggi in ricordo di Augusto Fantozi*, Pisa, 2020, 177 ss..

CAPITOLO TERZO

DINAMICA DELLE FRODI E RIMEDI DELL'ORDINAMENTO DOMESTICO E INTERNAZIONALE

3.1 Il ruolo delle pronunce giurisprudenziali

Nel diritto tributario, come in altre branche del diritto, si alternano carenze e sovrapposizioni normative. L'esigenza di un assetto legislativo preciso e compiuto risponde alla necessità di una tutela adeguata, mentre la certezza del diritto è essenziale per garantire il rispetto del giusto processo *ex* articolo 6 CEDU, al fine di evitare un *vulnus* al principio democratico posto a fondamento dello Stato di Diritto.³²⁰

La democraticità, infatti, è preordinata logicamente alla certezza del diritto perché solo se adeguatamente stabiliti l'*an* e il *quantum* dell'imposta attraverso le disposizioni legislative il contribuente sarà a conoscenza dei precetti a lui riferibili e potrà in tal modo adempiere agli obblighi predisposti dal legislatore.³²¹

Per imporre una prestazione sia personale sia patrimoniale, come stabilito dall'articolo 23 della Costituzione, è necessaria dunque un'espressa previsione normativa; tuttavia, poiché non è possibile immaginare un sistema giuridico completo, in caso di lacune o difficoltà interpretative è assicurato un margine di operatività al giudice.

Difatti, come già affermato da alcuni studiosi del diritto, tra cui Kelsen e Bobbio, la norma deve essere prima interpretata e poi applicata senza pregiudicare il diritto del soggetto diligente verso cui è rivolta, il quale deve avere conoscenza delle conseguenze giuridiche dei propri comportamenti individuali; il principio della certezza del diritto, quindi, coincide con la percepibilità obiettiva dell'antigiuridicità del comportamento.³²²

³²⁰ Sul punto: IRTI N., *L'età della decodificazione*, Giuffrè, Milano, 1989; ZAGREBELSKY, *Il diritto mite*, Einaudi, Torino, 1992; inoltre, FANTOZZI A., *E' ora di dire basta!*, in Riv. dir. trib., 1992, I, 1 ss.; TREMONTI G., e VITALETTI G., *Il federalismo fiscale*, Roma-Bari, 1994, 89

³²¹ Sul profilo dell'incertezza: ALBONICO D., 7 Settembre 2018, in Euroconference Incertezza normativa: la Cassazione definisce le linee guida "Per questo motivo non è sanzionabile chi verte in una situazione di incertezza", al riguardo: RIZZI F., 8 Ottobre 2018, in Euroconference "Niente sanzioni se vi è un'oggettiva incertezza della norma tributaria"

³²² GIOVANNINI A., (2014). *Certezza del diritto in materia tributaria: il ruolo della giurisprudenza*. INNOVAZIONE E DIRITTO(5), 6-16.

In effetti, l'incertezza del diritto deriva dall'origine della norma e non dalla natura stessa, in questo senso la giurisprudenza, attraverso quanto enunciato negli articoli 23, 97 e 101 della Costituzione³²³, assume un ruolo centrale nel supplire e rimediare alle lacunosità della produzione legislativa che, come tutti i diritti positivi,³²⁴ non sempre assicura la completezza del prodotto finito.

La predittività posta a garanzia della certezza del diritto risulta minata dalla continua modifica delle disposizioni tributarie, d'altra parte non è possibile cristallizzare questa specifica disciplina in un testo normativo senza allinearsi con le evoluzioni temporali e sociali.

Ciò posto, il ruolo del giudice in ordinamenti di civil law è sicuramente molto ridimensionato rispetto quello dei giudici del common law, potendo solo orientare e non vincolare gli indirizzi successivi della giurisprudenza ovvero i comportamenti dell'Amministrazione Finanziaria e del Contribuente, fermo restando la costante evoluzione del ruolo del precedente.³²⁵

In tale sede è opportuno precisare che il ruolo del giudice è fondamentale per agevolare una lettura costituzionalmente orientata delle norme tributarie assicurandone la massima chiarezza, senza comunque sfociare e interferire sugli altri poteri, perché la finalità è di garantire la tutela del bene vita del caso concreto e subentrare in situazioni d'emergenza

³²³VIGNARELLI C.A in Rivista di Diritto Tributario, 11 Luglio 2023, La "Legge Oscura" (anche tributaria) nel pensiero della Corte Costituzionale e della dottrina generale (Corte Cost., sent. 5 Giugno 2023, n.110), richiama espressamente gli articoli 97 e 101 della Costituzione, in particolare ha osservato che : *"Se le attribuzioni e le sfere di competenza degli uffici amministrativi vanno stabilite secondo disposizioni di legge e se a propria volta i giudici sono soggetti soltanto alla legge, questo significa che non possono crearla da se stessi, come al contrario avviene ogni volta che l'atto legislativo sia oscuramente formulato lasciando spazio alla nuda discrezionalità di chi dovrebbe limitarsi ad applicarlo"*

³²⁴Per un approfondimento comparato delle ragioni per cui il diritto positivo non può essere rigido, dovendosi preferire un approccio generale invece di un approccio casistico si rinvia a VARANO V. –BARSOTTI V., Ottava edizione G. Giappichelli. *"La tradizione giuridica occidentale. Testo e materiali per un confronto di civil law common law"*

³²⁵Inoltre, si consideri "l'estrema volatilità del diritto vivente che conduce a repentini revirement e contrasti interpretativi tra prassi amministrativa e giurisprudenza tributaria" CARINCI A., TASSANI T. in Manuale di Diritto Tributario, Giappichelli quinta edizione 2022, 25. Inoltre, sempre sul punto CARETTI P. e DE SIERVO U., Diritto costituzionale e pubblico, Giappichelli 458, ove si afferma che *"La Corte costituzionale... spesso si fa propria l'interpretazione datane dai giudice ogni volta che quest'ultima presenti come un'interpretazione consolidata e, soprattutto, quando abbia ricevuto avallo della Corte di Cassazione"*. In queste parole si riscontra l'importanza del diritto vivente frutto degli orientamenti giurisprudenziali consolidati.

di contrapposizioni normative. Tuttavia, come richiamato anche dalla dottrina, la giurisprudenza di legittimità a Sezioni Unite (Corte di Cassazione Sezioni Unite, 4 Novembre 2004, n.21095) ha affermato che: *“I giudici di civil law sono, ciò nondimeno, soliti ripetere che essi altro non fanno se non applicare la legge, esclusa ogni “funzione creativa” del diritto. E tuttavia che pur nell’ambito di un sistema a diritto legislativo entro il quale il giudice è a rigore vincolato dalla legge, la giurisdizione sia funzione creativa del diritto, e non soltanto applicativa del diritto prodotto per legge, è convincimento a tale punto diffuso da poterlo considerare come dato di cultura giuridica ormai acquisito.”*³²⁶

Oltre alle tematiche di certezza e chiarezza legislativa, si sottolinea anche un aspetto che incide in modo significativo su tali questioni ovvero la poca fiducia che talvolta si ha nei confronti della legge, come preannunciato sin dalle origini della Costituzione da Piero Calamandrei.³²⁷

Pertanto, il ruolo della giurisprudenza tributaria è volto a risolvere questioni di incertezza assicurando compiutezza, ragionevolezza e logicità, adeguatamente accettabile, della legge sotto il profilo interpretativo e applicativo, adottando le c.d. valvole di sfogo come le clausole generali ed utilizzando tecniche ermeneutiche in virtù di una incompletezza originaria del codice.³²⁸

Quindi, concludendo questo aspetto introduttivo, la giurisdizione tributaria si inserisce in un contesto di civil law, nel quale la fonte principale di diritto positivo è la legge; tuttavia, si rinvencono delle spinte verso i regimi di common law³²⁹ dovute dal fatto che il giudice deve, nello sforzo di dare completezza ed esaustività al sistema, integrare attraverso una

³²⁶ GALGANO F., La globalizzazione nello specchio del diritto, il Mulino, 2009,119.

³²⁷ CALAMANDREI P., all'Assemblea costituente, nella seduta del 4 marzo 1947, osservò: *"guardate, una delle più gravi malattie, è quella del discredito delle leggi: gli italiani hanno sempre avuto assai scarso, ma lo hanno quasi assolutamente perduto, senso della legalità, quel senso che ogni cittadino dovrebbe avere del suo dovere morale, indipendente dalle sanzioni giuridiche, di rispettare la legge, di prenderla sul serio; e questa perdita di senso della legalità è stata determinata dalla slealtà del legislatore, che faceva leggi fittizie, truccate, meramente figurative, con le quali si industriava di far apparire come vero attraverso l'autorità del legislatore ciò che in realtà tutti sapevano che non era vero e non poteva esserlo".*

³²⁸ Già PORTALIS J.E.M., *Discours préliminaire sur le project de Code Civil*, 1801 ha affermato che: *“Un codice, per quanto completo possa apparire, è a malapena entrato in vigore che mille questioni inaspettate si presentano al giudice”.*

³²⁹ SCARSELLI G., La nostra giustizia, in marcia verso la common law in Pacini Giuridica

corretta interpretazione delle norme il corpus normativo connotato da profili di incertezza³³⁰.

3.2 Comparazione tra pronunce nazionali e pronunce europee.

Enunciate le motivazioni per le quali il diritto positivo non è autosufficiente, si evidenzia il necessario ricorso alla giurisprudenza, in particolare della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Questa giurisprudenza ha progressivamente chiarito i criteri di detraibilità dell'IVA in caso di operazioni inesistenti, richiamando l'attenzione sull'aspetto soggettivo, ovvero sulla conoscenza o non conoscenza da parte del contribuente dell'eventuale frode.

Inizialmente, l'approccio giurisprudenziale era improntato ad affermare una responsabilità oggettiva, ma con le sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, prima la *Optigen Ltd* (C-354/03)³³¹ in cui si è evidenziata la necessità di un accertamento dell'eventuale intento fraudolento di altri operatori coinvolti (connivenza) nella medesima catena di cessioni e della natura fraudolenta di operazioni e, successivamente, le pronunce *Kittel* (C-439/04) e *Recolta Recycling* (C-440/04)³³², i giudici di

³³⁰ TUNDO F., - 7 novembre 2023: "La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicedio della certezza del diritto?"

³³¹ "Una volta che soddisfano i criteri obiettivi sui quali sono fondate le dette nozioni, indipendentemente dall'intenzione di un operatore, diverso dal soggetto passivo di cui trattasi, che intervenga nella stessa catena di cessioni e/o dall'eventuale natura fraudolenta, di cui il detto soggetto passivo non aveva e non poteva avere conoscenza, di un'altra operazione appartenente alla stessa catena, precedente o successiva all'operazione realizzata dal detto soggetto passivo. Il diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si iscrivono 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." (Sentenza *Optigen* 12. I. 2006 - Cause riunite C-354/03, C-355/03 E C-484/03)" (Pronuncia del 12 gennaio 2006 Sentenza della Corte (Terza Sezione), *Optigen Ltd* (C-354/03), *Fulcrum Electronics Ltd* (C-355/03) e *Bond House Systems Ltd* (C-484/03) contro Commissioners of Customs & Excise.)

³³² In tale pronuncia la conoscenza resta vincolata ad elementi oggettivi, si afferma infatti che "Qualora una cessione sia operata nei confronti di un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in una frode commessa dal venditore, l'art. 17 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, (...) comporta per il detto soggetto passivo la perdita del diritto alla deduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Al riguardo, è irrilevante la questione se tale nullità derivi da una frode all'imposta sul valore aggiunto o da altre frodi. Per contro, qualora risulti acclarato, alla luce degli elementi oggettivi, che la cessione è stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto

Lussemburgo hanno introdotto la distinzione tra chi partecipa consapevolmente alla frode e chi, pur coinvolto nella catena commerciale, non ne ha conoscenza né avrebbe potuto averla con l'uso dell'ordinaria diligenza. In tal senso, il diritto alla detrazione IVA non può essere negato in assenza di elementi oggettivi che provino la consapevolezza del contribuente, non potendo essere compromessa dal fatto che, nell'ambito della stessa catena di transazioni, un'altra operazione, realizzata senza la sua consapevolezza, sia stata viziata da frode fiscale.³³³

Questo principio è stato recepito solo gradualmente dalla Corte di Cassazione italiana, riservandosi il diritto alla detrazione a colui che dimostri di non potere conoscere, neppure con diligenza, la frode altrui (Corte di Cassazione sentenza dell'11/04/2011 n. 8132/2011 V Sezione³³⁴ e in senso conforme la pronuncia n. 23074 del 14/12/2012 Rv. 625037 - 01³³⁵), poiché, in precedenza, la giurisprudenza interna tendeva a negare la detrazione anche in assenza di prova di partecipazione fraudolenta (per esempio la pronuncia della Corte di Cassazione n. 17067 del 26/07/2006³³⁶), a prescindere da eventuali elementi soggettivi.

L'ignoranza incolpevole sulla natura fraudolenta dell'operazione, porta il Contribuente in una posizione di vantaggio se, avendo la consapevolezza del carattere fraudolento

sapere di partecipare con il proprio acquisto ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto, spetta al giudice nazionale negare al detto soggetto passivo il beneficio del diritto alla deduzione." Sentenza Kittel e Recolta Recycling 6. 7. 2006 — cause riunite C-439/04 E C-440/04.

³³³ZAPPIA, in il fisco, n. 34, 17 settembre 2018, 3254, Fatture false: criticità e soluzioni operative della "non frode".

³³⁴Sicché in materia di operazioni soggettivamente inesistenti rilevanti ai fini Iva, il committente-cessionario può detrarre l'imposta ove dimostri di non sapere, né poter sapere, della natura fraudolenta dell'operazione. Ciò avviene se prova di non avere strumenti per conoscere i rapporti tra cedente e fatturante o, pur essendo diligente, di non poter superare l'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni altrui.

³³⁵Tale pronuncia ha stabilito che il cessionario può "Alternativamente dimostrare di non essersi trovato nella situazione giuridica oggettiva di conoscibilità delle operazioni pregresse intercorse tra il cedente ed il fatturante in ordine al bene ceduto, oppure, nonostante il possesso della capacità cognitiva adeguata all'attività professionale svolta in occasione dell'operazione contestata, di non essere stato in grado di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni degli altri soggetti collegati all'operazione."

³³⁶Si è affermato che l'omessa indicazione dell'imposta nelle dichiarazioni periodiche e in quella annuale comporta la decadenza dal diritto alla detrazione, dovendosi dimostrare l'effettiva inerenza o comunque negandola a prescindere dalla consapevolezza o meno della *participatio fraudis*; su tali orme anche le successive pronunce N. 1950 del 2007 Rv. 596625 - 01, N. 5719 del 2007 Rv. 596605 - 01, N. 21953 del 2007 Rv. 599228 - 01, N. 29467 del 2008 Rv. 606606.

dell'operazione, non sia stato in grado di evitare la prosecuzione delle interazioni con un soggetto che oggettivamente svolgeva attività evasiva di imposta.³³⁷

Con la sentenza *Stroy Trans* (C-642/11, 2013)³³⁸, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha definito più chiaramente che il diritto alla detrazione può essere negato solamente se il Contribuente era o avrebbe dovuto essere a conoscenza della frode.

Sul piano interno, la Corte di Cassazione ha ribadito nelle sentenze n. 9721/2018, n. 21104/2018, n. 5873/2019 che la regolarità formale della contabilità non è sufficiente³³⁹, e che il contribuente deve dimostrare la propria buona fede, con riferimento alla prevedibile diligenza richiesta dal suo ruolo professionale.³⁴⁰

³³⁷In questo senso si estende la responsabilità nei casi di frode Iva solo se su parametri oggettivi il soggetto poteva essere a conoscenza dell'attività illecita.

³³⁸Se l'operazione è ritenuta inesistente per evasioni o irregolarità a monte, occorre dimostrare, con elementi oggettivi che il destinatario era, o avrebbe dovuto essere, consapevole dell'evasione. Infatti la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata nel senso che: *"I principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e del legittimo affidamento devono essere interpretati nel senso che non ostano a che il destinatario di una fattura si veda negare il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto a monte a causa dell'assenza di un'operazione imponibile effettiva, anche se, nell'avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente di tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto dichiarata da quest'ultimo non è stata rettificata. Se, tuttavia, tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse da tale emittente o a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione, tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, si deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare."* Sentenza *Stroy trans Eood* del 31. 1. 2013 – causa C-642/11

³³⁹Il concetto di insufficienza di regolarità formale delle scritture contabili è stato richiamato anche nelle sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle sentenze *Stroy Trans EOOD*, C-642/11 del 31 gennaio 2013, *Litdana*, C-624/15 del 18 maggio 2017 e *PPUH Stehcamp* C- 277/14 del 22 ottobre 2015, le quali hanno stabilito che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode. Ad esempio, nella prima citata, la Corte ha chiarito che eventuali irregolarità nella contabilità del fornitore non possono automaticamente tradursi in un obbligo per l'acquirente di effettuare verifiche straordinarie sulla propria controparte commerciale.

³⁴⁰Si è introdotto il tema della buona fede del contribuente, per cui in assenza della consapevolezza e, secondo i canoni di ragionevolezza e di proporzionalità, dell'adozione di un elevato grado di diligenza esigibile dal "buon operatore", in rapporto alle circostanze del caso concreto, si può concedere il diritto alla detrazione

Affermazioni di questo tipo sono state riprese nelle sentenze Aquila Part (causa c-512/21, 2022)³⁴¹ e Global Ink Trade (2024)³⁴², ove si è specificato che l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di provare, anche con presunzioni, non solo la frode del cedente ma anche la “connivenza” del Contribuente.³⁴³

Della prima sentenza si è avuto immediato recepimento nella giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione con la pronuncia n.2447 del 09/08/2022³⁴⁴.

In sintesi, la consolidata giurisprudenza sia unionale che nazionale, riconosce che il diritto alla detrazione IVA non può essere negato automaticamente: l'Amministrazione ha l'onere di provare che il Contribuente era a conoscenza o che, usando l'ordinaria diligenza, avrebbe dovuto esserlo. Tale onere probatorio grava interamente sull'autorità fiscale, che deve dimostrare sia l'inesistenza dell'operazione sia la partecipazione (dolosa o colposa) del contribuente alla frode (si vedano la già richiamata pronuncia della Corte di

³⁴¹ “Spetta a detta autorità tributaria, da un lato, individuare con precisione gli elementi costitutivi della frode e dimostrare le condotte fraudolente e, dall'altro, dimostrare che il soggetto passivo ha partecipato attivamente a tale frode o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in detta frode, il che non implica necessariamente l'identificazione di tutti i soggetti che hanno partecipato alla frode nonché dei loro rispettivi comportamenti.” Sentenza Aquila Part prod com dell'1. 12. 2022 – causa c-512/21. In particolare nella sentenza Ferimet per quanto concerne il diritto di detrazione si è affermato che: “Casi in cui le condizioni sostanziali del diritto a detrazione erano soddisfatte, che il beneficio del diritto a detrazione può essere negato al soggetto passivo soltanto qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto dei beni e servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, lo stesso partecipava a un'operazione che si iscriveva in una siffatta evasione commessa dal fornitore o da altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena delle cessioni o prestazioni” Sentenza 11 novembre 2021, Ferimet, C-281/20.

³⁴² Tale pronuncia ha stabilito che l'Amministrazione Finanziaria ha l'onere di dimostrare che il soggetto passivo ha partecipato attivamente a tale frode o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in detta frode, il che non implica necessariamente l'identificazione di tutti i soggetti che hanno partecipato alla frode nonché dei loro rispettivi comportamenti; ove ci si limiti solo a stabilire che tale operazione fa parte di una catena di fatturazione circolare non si potrà contestare la detrazione dell'Iva pagata a monte.

³⁴³ Elementi di interesse possono risultare anche dallo schema elusivo del cedente, poiché per connivenza si intende un tacito consenso o una tolleranza implicita verso azioni che risultano illecite.

³⁴⁴ E ancor più di recente la Corte di Cassazione ha affermato che “Se l'Amministrazione finanziaria contesta che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente” (Cassazione civile sez. trib., 10/05/2024, n.12895) e (Cassazione civile sez. trib., 09/08/2022, n.2447).

Cassazione n. 12895/2024 e la pronuncia della medesima Corte n. 280/2025)³⁴⁵, fermo restando l'interesse primario di prevenire ed eliminare il fenomeno delle frodi Iva.³⁴⁶

Concludendo, da ultimo la Corte di Cassazione con la sentenza n. 9158 del 15/01/2025 ha ritenuto che ci siano dei profili di criticità che restano aperti in virtù delle nuove interpretazioni in tema di valutazione della consapevolezza e della responsabilità del Contribuente secondo un canone di "diligenza oggettiva"³⁴⁷.

3.3 Confronto tra risposte giuridiche allo stesso problema in ordinamenti stranieri.

La comparazione che si effettuerà nel presente paragrafo mira ad esaminare le differenze tra le risposte giuridiche europee e internazionali alla problematica delle pratiche evasive delle operazioni inesistenti.

³⁴⁵Con tale pronuncia si sottolinea che l'Ente Impositore in caso di contestazione di inesistenza soggettiva dovrà dimostrare che quanto documentato dalla fattura è, nella realtà, compiuto da un soggetto diverso dall'emittente della fattura e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta. A questo punto l'onere di prova contraria spetta al Contribuente, il quale è chiamato a provare la legittimità dell'operazione o la sua assenza di consapevolezza dell'evasione fiscale. Si deve ricordare che la regolarità formale delle scritture contabili non è sufficiente ad assolvere tale onere probatorio.

³⁴⁶“Occorre evidenziare che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla Sesta Direttiva Iva. Pertanto, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (v. sentenze Bonik, C 285/11, EU:C:2012:774, punti 35 e 37 nonché giurisprudenza ivi citata, e Maks Pen, C 18/13, EU:C:2014:69, punto 26). Tale situazione, così come ricorre nel caso di un'evasione fiscale commessa dal soggetto passivo, ricorre pure quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA. In circostanze del genere, il soggetto passivo interessato deve essere considerato, ai fini della sesta direttiva, partecipante a tale evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle (v., sentenze Bonik, C 285/11, EU:C:2012:774, punti 38 e 39 nonché giurisprudenza ivi citata, e Maks Pen, C 18/13, EU:C:2014:69, punto 27).» (CGUE, 22/10/2015, C-277/14, §§ 47-48).” Corte di Cassazione n.9920/2025 nrg 24296 2023 ud. 16/01/2025 dep. 16/04/2025.

³⁴⁷“Una potenziale criticità di sistema dei nuovi meccanismi, invero, potrebbe porsi rispetto ai principi affermati dalla Corte di giustizia in tema di operazioni fraudolente (ma anche abusive ovvero in relazione all'applicazione di specifici istituti), dove è richiesta, da parte del contribuente, una diligenza oggettiva, ossia che egli sapeva o avrebbe dovuto sapere, con l'ordinaria diligenza in rapporto alla qualità professionale ricoperta, che l'operazione si inseriva in una evasione fiscale. In caso di operazioni oggettivamente inesistenti, poi, le questioni sono scevre da componenti soggettive, sicché, a maggior ragione, possono porsi profili di criticità.” Corte di Cassazione 2025 n. 9158 nrg 2024 4284 ud. 15/01/2025 dep. 07/04/2025.

Ciò posto, in Germania si ritiene che chi evade l'imposta implicitamente violi il dovere di solidarietà *"handelt zutiefst unsolidarisch"*, per questo l'ordinamento tedesco da ultimo mira a prevenire il fenomeno migliorando la trasparenza nelle comunicazioni delle multinazionali, recependo l'ultima Direttiva europea 2021/2101.

L'intenzione del legislatore tedesco è quindi di migliorare il regime di pubblicità delle informazioni contabili, addirittura modificando il codice commerciale (HGB – *Handelsgesetzbuch*) e prevedendo che a fine anno i bilanci sociali debbano presentare anche una apposita sezione proprio per assicurare la conformità del comportamento degli organi sociali agli obblighi di pubblicità.

Il Ministero delle Finanze tedesco ha voluto introdurre anche una disciplina specifica con lo scopo di garantire un adeguato controllo delle operazioni tra società mediante attività di reporting su piattaforme digitali. Inoltre, in Germania il reato tributario ha particolare rilevanza sociale ed è connotato da un profilo etico di disvalore strettamente correlato al senso civico, per cui le attività investigative possono esplicitarsi in ricerche pubbliche; pertanto, nell'ordinamento tedesco, per prevenire le operazioni *"Cum Ex"*³⁴⁸ si focalizza l'attenzione sulla partecipazione informata del contribuente, incentrando l'attenzione su una realtà fiscale collettiva, coinvolgendo gli operatori nelle attività investigative.

Diversamente, in Spagna con la legge 11/2021 sono state introdotte nuove misure volte a temperare l'evasione fiscale, fenomeno che anche in questo ordinamento è largamente diffuso. Alla luce di tale disposizione, il legislatore mira all'allineamento delle norme spagnole con l'ordinamento europeo, a rafforzare l'equità nel prelievo fiscale e a implementare le misure di controllo. Per combattere il fenomeno dell'inesistenza dell'operazione si cerca di evitare il più possibile la circolazione del contante, applicare sanzioni più dissuasive e ampliare la nozione di paradiso fiscale; il sistema, dunque, si caratterizza nel senso di *"giurisdizione non cooperativa"*³⁴⁹.

³⁴⁸ Sul punto, intese come operazioni inesistenti, CANTISANI C., - Evasione fiscale in Germania tra pubbliche segnalazioni e recenti interventi legislativi, articolo del 12 Gennaio 2023.

³⁴⁹ Sul punto come affermato nella Rivista online dell'Agenzia delle Entrate FiscoOggi: "Si individuano sia i regimi preferenziali dannosi sia in generale i Paesi che facilitano l'esistenza di società extraterritoriali senza una reale attività economica, che non garantiscono trasparenza e scambi di informazioni sui beneficiari effettivi o dove la tassazione è particolarmente esigua o nulla".

Inoltre, sono stati inibiti i software che permettevano alle aziende di tenere una doppia separata contabilità, per evitare una maggiore facilità ad evadere l'imposta. Alla luce di ciò, l'utilizzo di tali software è ampiamente limitato e dopo l'entrata in vigore della suddetta disposizione legislativa, si sono fissati dei requisiti minimi.

In questa ottica, è possibile emettere fatture elettroniche solo se il software è capace di inoltrare continuamente le informazioni fiscali assicurando al contempo la non alterazione delle stesse; il documento deve essere condiviso automaticamente, senza interventi manuali. Durante l'operazione, il software deve simultaneamente, e mai dopo, registrare l'operazione mediante record. Questi dati devono essere raccolti e collegati in sequenze idonee a far comprendere la consequenzialità dalla prima all'ultima operazione. Dunque, nell'ordinamento spagnolo, a differenza di quello tedesco, si inquadra la lotta alle evasioni come fenomeno che può essere evitato assicurando un alto livello di affidabilità alle piattaforme digitali, direttamente connesse con l'attività delle società, in grado di mostrare un risultato attendibile e non manipolato all'AETAT ("Agencia Tributaria") evitando le doppie contabilità che chiaramente aumentano i rischi per il gettito erariale.

Un'ulteriore analisi può svolgersi con riferimento alla normativa francese³⁵⁰, nella quale dal 2024 si rinviene un perfezionamento della lotta contro le frodi soprattutto se derivanti da documenti, grazie ai sistemi all'avanguardia dell'intelligenza artificiale, così assicurandosi una stretta collaborazione tra *Direction générale des Finances publiques* (DgFip) e l'autorità giudiziaria.

In tale ordinamento, nonostante l'ampio uso del contante, viene assicurato il rispetto delle leggi tributarie grazie alle misure di sicurezza poste in essere dagli istituti fiscali; ciò avviene, ad esempio, attraverso i centri di controllo da remoto presso i quali i funzionari analizzano banche dati per effettuare accertamenti e azioni di compliance per i contribuenti che devono regolarizzare la propria dichiarazione. Inoltre, ulteriori piattaforme digitali incentrate sul c.d. data mining permettono di adottare una strategia preventiva grazie alla correlazione di informazioni provenienti da diversi c.d. database prevedendo potenziali frodi e stilando elenchi che consentano maggiore accuratezza nella pianificazione delle verifiche fiscali.

³⁵⁰ Sul punto la Direttrice Generale del DgFip VERDEIR A., in FiscoOggi, 2 Luglio 2024 Francia, prospettive e risultati dell'Amministrazione fiscale.

Ancora, dal primo settembre 2026, in Francia sarà introdotto l'obbligo di emettere fatture digitali; questo, secondo l'amministrazione francese, porterà a ridurre il c.d. VAT gap perché sarà assicurato il tracciamento delle operazioni imponibili ai fini Iva, rafforzando la cooperazione con altri Paesi.

Quindi, nell'ordinamento francese, l'accento è posto sugli strumenti informatici, sulla rielaborazione dei dati mediante data mining e sulla prossima digitalizzazione diffusa delle fatture.

Gli ordinamenti fin qui esaminati rispondono diversamente con tecnologie più o meno avanzate al problema della falsa fatturazione.

3.3.1 La vicenda “Admiral”.

Nel recente caso “Admiral”, nel quale sono stati coinvolti gli Stati sopra menzionati, si è manifestata l'importanza di un approccio aggregato e non individuale, soprattutto in ambito europeo, che mette in luce la rilevanza della cooperazione investigativa.

La fattispecie concreta del caso Admiral riguarda un'evasione Iva nel settore dell'elettronica di consumo attraverso l'emissione di falsa fattura; si tratta di una frode carosello (o anche MTIC missing trader intra-community) smascherata dopo aver condotto le indagini in 14 Stati extra-Ue e in 16 Stati intra-Ue, tra cui per l'appunto Italia, Germania, Francia e Spagna, che ha portato al rinvio a giudizio di 12 persone fisiche e 15 persone giuridiche. Come si è detto in precedenza, è usuale che in questi fenomeni largamente evasivi la criminalità organizzata abbia un ruolo da protagonista, e che i capi di accusa elevati verso questi soggetti siano riciclaggio, corruzione e frode fiscale; secondo quanto affermato dall'Europol sono stati coinvolti anche gruppi russi che “hanno iniettato risorse nell'operazione criminale in cambio di pagamenti regolari e influenzato aspetti della gestione”³⁵¹.

Tale fenomeno è derivato da una distorsione applicativa della normativa di scambi intra-Ue che rende esente la transazione transfrontaliera tra Stati Membri, tra i quali non si adempie agli obblighi fiscali.

³⁵¹ Ansa.it in “Maxi-blitz in Ue contro la frode Iva record da 300 milioni” del 28 nov 2024

Solo mediante la presenza dell'EPPO³⁵² e con il supporto dell'Europol si è assicurata un'indagine coordinata e contemporanea in più Stati, portando ad un risultato che altrimenti non si sarebbe ottenuto, ovvero che sarebbe stato raggiunto dopo molti anni di indagine.

L'esito di tali investigazioni costituirà un monito per le società di dover porre in essere i loro comportamenti con adeguato grado di diligenza nel valutare il fornitore e la sua affidabilità, verificando le ragioni della convenienza rispetto al mercato, quindi evitando di entrare in contatto con attività potenzialmente fraudolente.

Alla luce di ciò è evidente come, a prescindere dalle misure interne individuali, quando il fenomeno evasivo è ampiamente diffuso in più Stati, una tempestiva azione preventiva e coordinata consentirebbe di interrompere le conseguenze finanziarie dannose per l'Unione Europea.

3.4. Il concetto di inesistenza e la sua rilevanza pratica.

Per "inesistenti", come si è rappresentato in precedenza, si intendono le operazioni non compiute realmente, ma di fatto documentate, rientrando in esse sia le operazioni tra soggetti diversi rispetto quelli indicati in fattura, sia le operazioni aventi oggetto diverso rispetto a quanto rappresentato in fattura.

Entrambe le forme di inesistenza mirano a incrementare fittiziamente il credito IVA detraibile o ridurre l'IVA dovuta, attraverso l'utilizzo di documenti fiscalmente falsi o fuorvianti.

L'evasione di imposta è veicolata dall'istituto della detrazione, con la conseguente compromissione della certezza del diritto e del principio di neutralità dell'IVA, dal momento che l'imposta, nella fase a monte, non è stata effettivamente assolta.³⁵³

³⁵²“La Procura Europea (EPPO) è un'istituzione indipendente dell'Unione europea, operativa dal 1° giugno 2021 secondo le disposizioni del Trattato di Lisbona, con sede in Lussemburgo e con competenza a indagare e perseguire reati che ledono gli interessi finanziari dell'UE.

Prima che l'EPPO diventasse operativa, tale competenza era attribuita alle sole autorità nazionali, le quali agivano con strumenti delimitati dagli stretti confini territoriali. L'istituzione di una Procura Europea contribuisce ad ovviare a tali carenze prevedendo una procedura di "cooperazione rafforzata" che vede coinvolti tutti i 22 Paesi aderenti.”

³⁵³Il diritto alla detrazione perde il suo carattere di certezza, essendo subordinato al concetto “evanescente” del “sapeva o avrebbe dovuto sapere” della *participatio fraudis* del soggetto a valle; al riguardo GIOVANARDI A., *Le frodi IVA*, Giappichelli, Torino 2014,92.

Questi meccanismi generano una rilevante perdita del gettito erariale sia domestico sia internazionale, nei quali si introduce, sempre più frequentemente, la criminalità organizzata.

Infatti, la Procura europea ha accertato che la maggior parte di queste evasioni deriva dalla frode Iva c.d. “cross-border” ed a causa delle lacunosità intranee al meccanismo rivalsa-detrazione dell’Iva nonché dal sistema transitorio dello scambio intra-Ue strutturato sull’esenzione.³⁵⁴

Per accertare che vi sia stato l’omesso versamento dell’imposta, l’approfondimento necessario da dover attuare è basato sul calcolo del “Vat gap” ovvero un indice che scinde il valore delle entrate attese da quello delle entrate effettivamente riscosse; qualora ci sia differenza, ci sarà stato sicuramente un fenomeno evasivo da dover gestire il che si riflette negativamente sulla politica fiscale, la spesa pubblica e l’intera economia degli Stati di riferimento.³⁵⁵

3.4.1. Le c.d. “frodi carosello”

La c.d. “frode carosello”³⁵⁶ consiste in un meccanismo di operazioni economiche compiute da più soggetti passivi, solitamente con sede in diversi Stati, nel cui perimetro almeno uno dei partecipanti compie un’attività fraudolenta e almeno un altro della catena

³⁵⁴ LIBERATORE G., “La Procura Europea alza l’attenzione sulle frodi Iva” in IVA, n.5, 1° maggio 2024, 44.

³⁵⁵ MARTELLOTTA A., in OneFiscale “Disciplina delle frodi “IVA”.

³⁵⁶ Sull’argomento, in dottrina, BASILAVECHIA M., Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi all’iva, in Riv. dir. trib. 2004, 510; MARCHESELLI A., Profili fiscali e frodi nella riscossione IVA. Carosello tra onere della prova, inesistenza ed inerenza, retro, 2012, 1635; GIOVANARDI A., Le frodi iva. Profili ricostruttivi, Giappichelli, Torino, 2013; TURRI G. in Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, 1 marzo 2023, 685I reati penali tributari nella disciplina del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 Parte prima. Sul tema si vedano anche della Corte di giustizia CE, 12 gennaio 2006, causa C-354/03 e Corte di giustizia CE, 12 gennaio 2006, C-355/03; Corte di giustizia CE, 21 febbraio 2006, causa C-255/02; Corte di giustizia CE, 27 settembre 2007, causa C-409/04; Corte di giustizia CE, 27 settembre 2007, causa C-146/05; Corte di giustizia CE, 7 dicembre 2010, causa C-285/09; Corte di giustizia CE, 6 dicembre 2012, causa C-285/11; Corte di giustizia CE, 13 febbraio 2014, causa C-18/13; Corte di giustizia CE, 21 giugno 2012, causa C-80/11 e Corte di giustizia CE, 21 giugno 2012, C-142/11; Corte di giustizia CE, 18 dicembre 2014, causa C-131/13; Corte di giustizia CE, 22 ottobre 2015, causa C- 277/14; Corte di giustizia CE, 20 giugno 2018, causa C-108/17; Corte di giustizia CE, 4 giugno 2020, C-430/19

detrae un'Iva non versata; oggetto di evasione può essere sia l'Iva in operazioni interne, sia l'Iva su acquisti intracomunitari, nonché lo sfruttamento di transazioni esenti.³⁵⁷

Descrivendo brevemente il meccanismo deve prendersi in considerazione quanto avviene in Unione Europea laddove le cessioni e le prestazioni di servizio sono esenti da imposta e rientrano in operazioni cross-border che intercorrono tra operatori economici di diversi Stati membri nelle quali l'alienante-fornitore emette fattura per operazione non imponibile mentre l'acquirente-società cartiera è la c.d. missing trader che, a sua volta nello stesso Stato, trasferisce nuovamente quanto acquistato ad un'altra società che utilizza la fattura e compie l'indebita detrazione; molto spesso in questo ultimo passaggio vi è un soggetto schermo c.d. buffer che permette un maggior occultamento del trasferimento diretto del bene.³⁵⁸

Quindi, nel primo anello della catena l'operazione non è imponibile perché rientra in un'operazione intra-Ue in cui viene tassato solo lo Stato di destinazione³⁵⁹, nel secondo anello della catena, essendo un'operazione interna, essa dovrebbe essere sottoposta al meccanismo di neutralità tipico dell'Iva; tuttavia, ciò non è possibile perché si andrebbe a detrarre un'Iva mai assolta a monte, costituendosi quindi una deroga al principio di neutralità che potrà aversi solo in presenza di un assolvimento dell'onere da parte dell'Ufficio.³⁶⁰

³⁵⁷Operazioni inesistenti e frodi "carosello" con particolare riferimento all'Iva di SALVINI L. in Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie della regione lazio venerdì 4 aprile 2014; DE FLORA M.G., "Il diritto di detrazione dell'Iva: tra principi europei e rilevanza della buona fede del contribuente", in *Dir. prat. trib. int.*, 2014, pag. 1157, nota 52, che indica come si tratti "di negozi fittizi attuati per ridurre indebitamente l'imposizione, caratterizzati, in particolare, dall'interposizione nella catena di cessioni di un soggetto 'cartiera' (*missing trader*) che solo apparentemente risulta il cedente dei beni o servizi, in quanto acquista solo cartolarmente la merce, mentre l'effettiva transazione commerciale si realizza, nello schema più semplice, tra il cliente ed il fornitore della 'cartiera' (ossia tra il cedente *intra*-UE ed il terzo cessionario)". Cfr., inoltre, riguardo all'inquadramento di questa fattispecie, tra i tanti, TESAURO F., "Appunti sulle frodi carosello", in *Giur. it.*, 2011, pag. 1213

³⁵⁸Liberatore Gabriele in L'Iva, n. 11, 1° novembre 2012, p. 27 le nuove frontiere internazionali nelle frodi iva; Laura Ambrosi e Antonio Iorio in *Corriere Tributario*, n. 3, 22 gennaio 2018, p. 181 Le direttive della GdF nel contrasto alle frodi IVA.

³⁵⁹Sul punto l'articolo 138 Direttiva n.112/2006/CE trasposto nel nostro ordinamento attraverso l'articolo 41 comma 1 lettera a) del D.l. n. 331/1993 prevede la non imponibilità ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e delle "cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti d'imposta".

³⁶⁰Corte di Cassazione Sez. V., n.4904/2025 ud. 15/01/2025 dep. 25/02/2025.

In tal senso per quanto concerne l'onere della prova la Corte di Cassazione ha affermato che: *“L'Amministrazione deve provare, anche a mezzo di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, gli elementi di fatto attinenti al cedente (la sua natura di "cartiera", l'inesistenza di una struttura autonoma operativa, il mancato pagamento dell'IVA) e la connivenza da parte del cessionario, indicando gli elementi oggettivi che, tenuto conto delle concrete circostanze, avrebbero dovuto indurre un normale operatore a sospettare dell'irregolarità delle operazioni mentre spetta al contribuente che ha portato in detrazione l'IVA, la prova contraria di aver concluso realmente l'operazione con il cedente o di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità, nonostante l'impiego della dovuta diligenza, di abbandonare lo stato d'ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni, non essendo a tal fine sufficiente la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivamente pagato, trattandosi di circostanze non concludenti”* (Corte di Cassazione sezione V n. 8721/2025 ud. 28/01/2025 dep. 02/04/2025)³⁶¹

Quindi, l'elemento fraudolento si manifesta lungo tutti gli anelli della catena: *in primis* tra fornitore emittente di falsa fattura e missing trader che richiede un rimborso di Iva non dovuta; *in secundis* al momento del coinvolgimento di due operatori dello stesso Stato membro, emettendosi falsa fattura (da parte del missing trader) ed utilizzando la stessa per fini evasivi (da parte del cessionario) con conseguente accesso alla detrazione di un'Iva mai assolta.³⁶²

³⁶¹ “Osta al riconoscimento del diritto alla relativa detrazione da parte del cessionario, non soltanto la prova del suo coinvolgimento nella frode fiscale, ma anche quella della mera conoscibilità dell'inserimento dell'operazione in un fenomeno criminoso, volto all'evasione fiscale, la quale sussiste ove il cessionario, pur essendo estraneo alle condotte evasive, ne avrebbe potuto acquisire consapevolezza mediante l'impiego della specifica diligenza professionale richiesta all'operatore economico, avuto riguardo alle concrete modalità e alle condizioni di tempo e di luogo in cui si sono svolti i rapporti commerciali, mentre non occorre anche il conseguimento di un effettivo vantaggio” (Corte di Cassazione sezione V n.8120/2025 del 27/03/2025).

³⁶² Al riguardo la Corte di Cassazione nell'ordinanza n.25587 del 21 settembre 2021 ha affermato che per ottenere la non imponibilità dell'Iva in cessioni intra-Ue il cessionario deve dimostrare che il bene ha lasciato fisicamente lo Stato del venditore e che è a disposizione dello stesso in un altro Paese, dovendosi provare il trasporto in altro Stato membro e non bastando la prova sulla operatività del fornitore. Inoltre, devono sussistere i requisiti della onerosità del trasferimento e dell'effettiva disponibilità; la pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea 9 febbraio 2017, C-21/16, Euro Tyre BV ha previsto due requisiti formali aggiuntivi cioè l'essere autorizzato a compiere operazioni intra Ue e sia iscritto al registro VIES. Tuttavia, data la Direttiva 2018/1910/UE del Consiglio, quest'ultimo requisito viene elevato a rango sostanziale.

Tuttavia, anche il primo soggetto (fornitore) potrà essere coinvolto nella frode Iva quando è consapevole, sapeva o avrebbe dovuto sapere, e non ha usato la ordinaria diligenza (escludendosi la buona fede) per disporre le misure idonee volte a prevenire la frode Iva; in tal caso gli Stati membri dovranno agire in cooperazione stringente con autorità fiscali di Stati membri Ue e di Paesi Terzi.³⁶³

Pertanto, lo scollamento tra realtà effettiva dell'operazione e modalità con cui essa viene presentata a soggetti estranei deve essere ridimensionato nell'immediato per evitare ingenti danni.³⁶⁴

3.4.1.1 Soggetti coinvolti e le rispettive prove contrarie

Nell'ambito delle "frodi carosello" rilevanti ai fini Iva, l'attore processuale ma generalmente non sostanziale (Amministrazione Finanziaria) deve dimostrare la propria pretesa nei confronti del cessionario, come già detto in precedenza e come da consolidato orientamento giurisprudenziale della Corte di Giustizia Unione Europea tra cui, ad esempio, la pronuncia della Sez. X, 01 dicembre 2022, n. 512 Aquila Part, causa C512/21.³⁶⁵

Oltre questa regola solida e generale, è altrettanto importante soffermarsi sull'assolvimento dell'onere della prova contraria del fornitore, del "missing-trader", della eventuale società "buffer" e del cessionario.³⁶⁶

³⁶³ House of Commons, Commissione sui conti pubblici, «Standard Report on the Accounts of HM Revenue and Customs: VAT Missing Trader Fraud», 45a relazione di sessione (2006-2007), Sintesi, pag. 3. Cfr. anche relazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sull'applicazione del regolamento (UE) n. 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, COM(2014) 71 finale del 12 febbraio 2014.

³⁶⁴ PERINI A., "Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario" in "Diritto penale e processo 2011, 11.

³⁶⁵ Rinviano comunque a quanto detto in precedenza, in via semplificativa si cita OLIVA C., *L'onere della prova nel processo tributario*, Cedam, Padova, 2012.

³⁶⁶ BASILAVECCHIA M., *Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi Iva*, in *Corr. trib.*, 2007, 1625; DELLA VALLE E., *Le operazioni inesistenti nel ordinamento penal-tributario*, in *Rass. trib.*, 2015, 433; GIOVANARDI A., *Le frodi Iva: Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2015; MARCHESELLI A., *Frodi fiscali e frodi nella riscossione I.V.A., carosello tra onere della prova, inesistenza e inerenza*, in *Dir. Prat. Trib.* 2012 n. 6, I, 1335 ss; TESAURO F., *Appunti sulle frodi carosello*, in *Giur. it.*, 2011, 1213.

Procedendo con ordine, il fornitore assolve a un ruolo focale all'interno delle frodi carosello perché è il primo anello; il suo ruolo è di emettere la falsa fattura, consentendo al missing trader di ottenere un rimborso di Iva non dovuta, ciò conduce alla dissimulazione del contratto reale il cui aspetto cruciale risiede nell'omesso versamento dell'IVA da parte del missing trader. Tale omissione rappresenta il presupposto indispensabile per l'ottenimento del vantaggio economico.³⁶⁷

Ciò posto, il fornitore per poter escludere la propria partecipazione ovvero la connivenza al meccanismo evasivo dovrà dimostrare la propria buona fede, avendo compiuto transazioni conformi alla normativa ed effettive, e non essendo consapevole che le merci vendute ovvero i servizi resi non rientrassero nell'ambito di un'attività commerciale correttamente svolta. A tal fine potrà esibire documenti quali ad esempio contratti di compravendita, prove di spedizione e fatture accompagnate da prove di pagamento; inoltre, in una strategia difensiva, potrebbe pensare di invocare l'assenza di previsioni normative attinenti ad obblighi di controllo sul comportamento fiscale tenuto dai propri clienti e focalizzandosi sulla legittimità della sua attività, ovvero di aver fatto legittimo affidamento sugli intermediari senza intenzioni fraudolente. Ed ancora, potrebbe dimostrare che ha operato in termini di due diligence, essendosi accertato della veridicità dell'acquirente con controlli su partita Iva e revisione dei bilanci ovvero della validità delle transazioni.³⁶⁸

In secondo luogo, il c.d. missing-trader è il protagonista centrale della catena fraudolenta, anche se apparentemente è parte di una transazione commerciale, nella realtà dei fatti non esiste o non è operativo, in tal senso si tratta di società di comodo, di un *nuncius*³⁶⁹. Il

³⁶⁷ Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni. Non solo. Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Sentenza della Corte (grande sezione) del 21 febbraio 2006 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs & Excise.

³⁶⁸ Il fornitore stesso deve poi dimostrare di aver adottato tutte le precauzioni necessarie per evitare il coinvolgimento in attività fraudolente, andando oltre la mera regolarità formale delle proprie scritture contabili; fermo restando quanto previsto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Corte di Giustizia 6 settembre 2012, Tóth, C-324/11; Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, Ppuh, C-277/14; Corte di Giustizia 19 ottobre 2017, SC Paper Consult, C-101/16).

³⁶⁹ NANNI L., L'interposizione di persona, CEDAM, 1990.

ruolo di questo soggetto è di simulare un'operazione mai realmente avvenuta ovvero di dissimulare interponendosi soggettivamente in un'operazione avvenuta tra altri soggetti. Pertanto, per dimostrare di non aver preso parte alla frode Iva, questi può produrre elementi quali contratti, comunicazioni, rapporti con clientela e fornitori che implicano l'assenza della consapevolezza del suo coinvolgimento nella frode Iva, ovvero che la propria attività rientri nel "normale comportamento imprenditoriale"; inoltre, potrebbe dimostrare che è il fornitore a non avere adottato un comportamento consono rispetto alla normativa vigente avendo svolto controlli pre-contrattuali, dai quali è risultata un'assenza di segnali di frode.³⁷⁰

In terzo luogo, l'eventuale società c.d. "buffer" è un operatore intermedio che svolge un'attività di schermo, mascherando le vere transazioni o creando una pseudo catena commerciale per consentire il recupero dell'Iva indebita. Di solito, emettendo la fattura senza fornire i beni o i servizi nella realtà, la sua esistenza può essere formale o fittizia. Si comprende così la sua posizione di filtro, volta all'occultamento della frode. Anche in questo caso la società può dimostrare l'esistenza delle operazioni, ovvero che versava in uno stato di buona fede ignorando il coinvolgimento nella frode, oppure che aveva verificato la reale esistenza dei clienti e i fornitori e che questi fossero dotati di adeguata documentazione contabile.³⁷¹

Infine, nel caso in cui il cessionario abbia limitate dimensioni strutturali³⁷² e non disponga di una capacità investigativa adeguata per rendersi conto della frode in cui è stato coinvolto l'Amministrazione finanziaria non può provare l'inesistenza soggettiva delle operazioni basandosi esclusivamente su elementi che riguardano solo il fornitore.³⁷³

³⁷⁰ La dottrina si è espressa sul punto: SIRRI M., ZAVATTA R., *La responsabilità degli operatori coinvolti nelle frodi Iva*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2006, 292.; Corte di Giustizia, 6 luglio 2006, cause C-439, C-440, con commento di ROSSOLILLO G., *L'osservatorio comunitario*, in *Obbl. contr.*, 2006, 10, 853.; Corte di Giustizia, 27 settembre 2007, causa C-409/04 con commento di MONDINI A., *Falso materiale e ideologico nelle frodi Iva e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotta da terzi*, in *Rass. trib.*, 2008, 1788.

³⁷¹ CARACCIOLI I., *La responsabilità penale dei c.d. "buffers" (o "filtri") nelle "frodi carosello" in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1.

³⁷² BORGOGGIO A. *il fisco*, n. 14, 8 aprile 2024, p. 1359 *La struttura minimale del cessionario blocca la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti – Commento.*

³⁷³ Difatti, la Corte di Cassazione in diverse pronunce, (Cass. civ. n. 14656/2023, Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 21/06/2022) 25/05/2023, n. 14656, n. 35341/2022) ha stabilito che l'Ufficio debba provare non solo la fittizietà del soggetto interposto (aspetto oggettivo), ma anche la consapevolezza del soggetto beneficiario (aspetto soggettivo), utilizzando elementi indiziari che

In via generale, la prova dell'oggettiva fittizietà dell'operazione si basa sull'accertamento che il soggetto emittente la fattura sia una "società di comodo", verificabile anche tramite elementi indiziari come la mancanza di sede, struttura operativa o il mancato versamento dell'IVA.

Per quanto riguarda l'elemento soggettivo del cessionario, non si applica un automatismo, ma si valutano la diligenza e la posizione professionale, considerando fattori come il prezzo d'acquisto inferiore al mercato, il numero di soggetti coinvolti nelle transazioni e la scelta di canali di mercato paralleli, tra gli altri elementi.³⁷⁴

In conclusione, si rimarca che vi è una radicale asimmetria di posizioni tra il Contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, che si riflette anche sulle rispettive capacità probatorie.³⁷⁵

3.4.1.2. Aspetti procedurali della frode carosello

Con riferimento al procedimento che può essere istaurato in caso di “frode carosello” deve rilevarsi che uno degli aspetti problematici riguarda il contraddittorio dovendosi coinvolgere tutti i soggetti che risultano aver partecipato alla frode all'esito dell'accertamento dell'Amministrazione Finanziaria; trattasi di un'ipotesi di litisconsorzio, dovendo far emergere in un *simultaneus processus* la verità dei fatti con l'individuazione della responsabilità di ciascuno dei soggetti coinvolti.³⁷⁶

Ed infatti, nel contesto delle frodi carosello, qualora l'Amministrazione finanziaria intenda dimostrare il coinvolgimento di un operatore economico nell'acquisto di beni da

non si limitano alla semplice fittizietà del fornitore, ma che dimostrano l'esistenza di un'evasione fiscale.

³⁷⁴ A riguardo la Corte di Cassazione: Cass. civ. n. 12258/2018 Cass. civ., Sez. V, Ord., (data ud. 15/11/2017) 18/05/2018, n. 12258, n. 17818/2016. 5 Cass. civ. n. 5345/2024, n. 25891/2023, n. 31201/2022.

³⁷⁵ “*Ai fini dell'assolvimento dell'onere della prova della conoscenza o conoscibilità, secondo la massima diligenza esigibile da un accorto operatore professionale, dell'esistenza di una frode IVA consumata a monte della catena produttiva o distributiva, le cautele che si richiede che il cessionario sia tenuto ragionevolmente ad adottare, perché si escluda il suo coinvolgimento anche solo per colpevole ignoranza nella frode commessa a monte, non possono attingere a verifiche complesse e approfondite, analoghe a quelle che l'amministrazione finanziaria potrebbe, con i propri mezzi, svolgere.*” (Corte di Cassazione Sez. 5 - , Ordinanza n.14102 del 21/05/2024).

³⁷⁶ L'articolo 14 del D.lgs 546/1992 prevede al comma 1 che: “*Se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente piu' soggetti, questi devono essere tutti parte nello stesso processo e la controversia non puo' essere decisa limitatamente ad alcuni di essi.*”.

un fornitore inesistente, può rendersi necessario l'intervento, nel medesimo procedimento, di più soggetti. Tra questi vi sono il fornitore fittizio (spesso mera entità di comodo), il c.d. "missing trader" (ovvero il soggetto interposto che si sottrae agli obblighi fiscali) e, laddove rilevante, anche il cliente finale. In tale quadro, il ricorso all'istituto del litisconsorzio assume una funzione centrale: esso consente di riunire in un unico giudizio tutte le parti coinvolte nella catena commerciale, assicurando così una ricostruzione complessiva e coerente dei fatti e delle responsabilità, nonché una più efficace tutela delle ragioni erariali.³⁷⁷

Appare opportuno prospettare, in premessa, la possibilità di estendere il contraddittorio attraverso litisconsorzio necessario, distinguendo riguarda tra solidarietà c.d. "*paritetica*" e solidarietà "*dipendente*". Sotto il profilo definitorio, la prima, come noto, si verifica ogniqualvolta gli effetti di un'unica fattispecie imponibile siano contemporaneamente riferibili a più soggetti, cosicché tutti si trovano ad essere obbligati in solido³⁷⁸; al contempo, la seconda ricorrerebbe nel caso in cui vengano sottoposti al vincolo dell'obbligazione tributaria anche soggetti cui non è riferibile la capacità contributiva evidenziata dal presupposto impositivo.³⁷⁹

³⁷⁷FANTOZZI A. La solidarietà tributaria in Trattato di Diritto Tributario, in A. Amatucci (a cura di), Padova, 1994, II, 453 ss.; BEGHIN M., Ancora incerto il perimetro della solidarietà tributaria tra sostituto e sostituito, in GT-Riv. Giur. Trib., 2019, 7, 576 ss. E ancora, sull'effetto liberatorio discendente dall'adempimento dell'obbligazione tributaria ad opera di uno degli obbligati, si vd. RUSSO P., FRANSONI G., L. CASTALDI, Istituzioni di Diritto Tributario, Milano, 2016, 117. Su taluni profili processuali, si rinvia a FALSITTA G., Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria, in Riv. dir. trib., 2007, 3, II, 174; GLENDI C., Appunti in tema di litisconsorzio necessario, cause inscindibili ed effetto estensivo tra coobbligati solidali per debito d'imposta, in Dir. prat. trib., 1964, I, 96.

³⁷⁸FANTOZZI A., Diritto tributario, Utet Giuridica, Milano, 2012, 451 paragrafo 162 "La questione dell'efficacia degli atti dell'Amministrazione verso i condebitori solidali (la c.d. supersolidarietà)" il quale, rinviando espressamente ad FEDELE A., La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo, in La casa di abitazione tra normative vigenti e prospettive, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano, 1986, 507 ss., evidenzia, testualmente, che "nella maggior parte dei casi di solidarietà paritetica la regola della solidarietà si giustifica con la necessità che la capacità contributiva vada imputata a ciascuno dei soggetti passivi nella sua interezza e unitariamente poiché l'unico fatto imponibile si riferisce contemporaneamente e per l'intero a più soggetti che hanno evidenziato un indice di capacità contributiva".

³⁷⁹Sul tema si rinvia, alla definizione fornita da MULEO S., *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli Torino, 2016, 95., ad avviso del quale si configurerebbe un'obbligazione solidale dipendente nel caso in cui vi siano più soggetti obbligati alla corresponsione del tributo e sia possibile distinguere tra il soggetto che ha posto in essere il presupposto del tributo (c.d. obbligato principale) ed altro soggetto che ne risponde in solido per aver dato vita ad una fattispecie correlata.

Alla luce delle nozioni appena individuate, può dirsi, dunque, che il discrimine tra l'una e l'altra ipotesi di responsabilità solidale sia da individuarsi, essenzialmente, nella sussistenza o meno di un legame diretto tra uno o più soggetti e nella riferibilità o meno degli effetti ad un'unica fattispecie imponibile. Sicché, laddove il rapporto in questione sia direttamente riferibile a più soggetti, si avrà solidarietà paritetica; viceversa, laddove il legislatore consideri gli effetti della fattispecie imponibile riferibili ad un soggetto svincolato dal presupposto dal quale sia scaturita l'applicazione del tributo il cui versamento sia stato eventualmente omesso, si avrà una solidarietà dipendente.³⁸⁰

Nelle frodi carosello sembrerebbe più agevole configurare una solidarietà di tipo paritetico, ancorché debba tenersi distinta la posizione di cedente e cessionario, emittente ed utilizzatore.

La Corte di Giustizia Unione Europea, Sez. I, 20/05/2021, n. 4/20, si è pronunciata riportando la responsabilità in solido al canone del "sapeva o avrebbe dovuto sapere" richiamando l'articolo di riferimento in ambito europeo (articolo 205 della Direttiva 2006/112/CE) da interpretarsi in conformità con il principio di proporzionalità in modo tale da individuare il responsabile solidale che deve pagare oltre l'Iva non pagata dal debitore anche gli interessi di mora sempre che si accerti la conoscenza o la conoscibilità dell'evasione di imposta.

Pertanto, nell'ambito della catena fraudolenta è possibile che venga utilizzato anche lo strumento della chiamata in causa da parte del giudice, qualora l'oggetto del processo riguardi inscindibilmente più soggetti e il contraddittorio non sia integrato e quindi è necessario convocare i soggetti esclusi.³⁸¹

Ciò posto, può configurarsi anche un litisconsorzio necessario per ragioni processuali, ovvero sia a prescindere dalla scindibilità o meno del rapporto sostanziale, come affermato in altre tipologie di fattispecie dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenze del 12 marzo 2013, nn. 6070, 6071 e 6072.

Inoltre, restando comunque aperta la questione, si potrebbe prefigurare un collegamento fra gli accertamenti che hanno avuto un separato iter giudiziale, attraverso l'acquisizione

³⁸⁰Dir. e Prat. Trib. Int., 2021, 4, 1829, nota a sentenza di PURPURA A., riferendosi alla pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea 20/05/2021, n. 4/20

³⁸¹Al secondo comma dell'articolo 14 del D.lgs 546/1992 è previsto che: "Se il ricorso non e' stato proposto da o nei confronti di tutti i soggetti indicati nel comma 1 e' ordinata l'integrazione del contraddittorio mediante la loro chiamata in causa entro un termine stabilito a pena di decadenza."

documentale degli esiti dei procedimenti già avviati in altre sedi (anche di uno Stato estero) ovvero tramite l'assunzione testimoniale, ormai consentita nel nostro ordinamento, di coloro che hanno attivamente partecipato alle indagini fiscali a carico dei soggetti collegati nel medesimo sistema fraudolento, risultando problematica le questioni attinenti alla giurisdizione e alla competenza.

3.4.2. L'ipotesi particolare dell'esportatore abituale

Una tematica altrettanto rilevante riguarda la figura dell'esportatore abituale in virtù delle particolarità del suo istituto. Questi, come previsto dalla disciplina normativa di riferimento³⁸², può utilizzare una lettera di intenti³⁸³, richiedendo l'emissione di fatture da parte dei fornitori senza però applicare l'Iva fino al completamento del c.d. plafond³⁸⁴, sempre che compia operazioni di cessioni o assimilate con corrispettivi di almeno il 10% dell'ammontare del volume d'affari³⁸⁵. Per "plafond" non si intende un'agevolazione in senso tecnico, ma un veicolo alternativo al rimborso, uno strumento che viene preso in considerazione per i soggetti che versano in uno stato fisiologico di credito di imposta, per evitare ritardi di rimborsi erariali.³⁸⁶

³⁸² Articolo 8 comma 1 lettera c) D.p.r. 633/1972 ed articolo 1 comma 1, del D.L. n. 746 del 29 dicembre 1983.

³⁸³ La dichiarazione d'intento è un documento attraverso il quale gli esportatori abituali attestano di avere i requisiti previsti dalla normativa per effettuare acquisti di beni e servizi senza applicazione dell'IVA, comunicandolo preventivamente ai propri fornitori; Clara Pollet, Simone Dimitri in Euroconference, Edizione di mercoledì 6 Dicembre 2023 "Dichiarazioni d'intento 2024 e controlli preventivi" a cui si rinvia per meglio definire i requisiti di esportatore abituale, nonché il calcolo del plafond, distinguendosi tra fisso e mobile. Per manifestare la volontà di acquistare beni o servizi senza l'applicazione dell'IVA, è necessario inviare in via telematica all'Agenzia delle Entrate – direttamente o tramite un intermediario – l'apposito modello della dichiarazione d'intento. Dopo l'invio, l'Agenzia rilascia una ricevuta contenente il numero di protocollo che certifica l'avvenuta trasmissione. Nel predisporre la dichiarazione d'intento, il soggetto dichiarante deve specificare se intende esercitare la possibilità, concessa a chi effettua operazioni di esportazione o ad esse assimilate, di effettuare acquisti o importazioni in regime di non imponibilità IVA. La dichiarazione deve includere l'anno di riferimento e la categoria dei beni o servizi che si prevede di acquistare.

³⁸⁴ Sul punto GIULIANI G., e SPERA M., in *il fisco*, n. 1, 3 gennaio 2022, p. 47, False lettere di intento e lotta alle frodi; va ricordato che il plafond è quel veicolo volto ad evitare appesantimenti finanziari in capo a un soggetto che, compiendo operazioni non imponibili, resterebbe gravato dell'Iva pagata a monte e non recuperata a valle.

³⁸⁵ MARTELLOTTA A., in *OneFiscale* 7 aprile 2025, Frode Iva ed esportatore abituale.

³⁸⁶ ARMELLA S., e PIEMONTESE L., in *L'IVA*, n. 3, 1 marzo 2016, p.21 La responsabilità del fornitore in caso di frode dell'esportatore abituale.

In questa situazione, per il fornitore è difficile svolgere un'adeguata attività di due diligence, non potendosi verificare l'effettività del plafond perché mancano mezzi investigativi.³⁸⁷

Inizialmente si riteneva che il fornitore dovesse ottenere la lettera d'intenti; tuttavia, a seguito di relative pratiche abusive, si passò ad un orientamento per il quale anche chi interagiva con l'esportatore potesse essere coinvolto nello schema di frode, a prescindere dalla lettera, salva la dimostrazione di aver svolto misure adeguate di controllo.³⁸⁸

Successivamente, si è stabilito un più stretto rapporto tra l'esportatore abituale e l'Amministrazione Finanziaria, alla quale il primo deve presentare la dichiarazione di intento, per agevolare il controllo sull'operato e la corretta costituzione del plafond; difatti, oggi è escluso l'onere di consegna al fornitore, fermo restando che questi deve ricevere la comunicazione del positivo riscontro dell'Ufficio.

Da ultimo, sono state ritenute necessarie specifiche procedure per analizzare il rischio e controllare la veridicità del possesso del requisito per accedere alla qualifica di esportatore abituale.³⁸⁹ Ed infatti, con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 293390/2021, sono state disposte puntuali attività di analisi del rischio mediante comparazione di banche dati, invalidazioni di dichiarazioni di intento irregolari ed inibizione del rilascio di nuove dichiarazioni da parte dei falsi esportatori abituali, così migliorando il presidio dell'Amministrazione Finanziaria alla lotta all'evasione fiscale.

Approfondendo il tema dell'onere della prova e della responsabilità tra fornitore ed esportatore abituale, la giurisprudenza di legittimità ha affermato quanto segue: *"In tema d'IVA, nelle cessioni all'esportazione in regime di sospensione d'imposta ex art. 8 d.P.R. n. 633 del 1972, se la dichiarazione d'intenti si riveli ideologicamente falsa, perché emessa da soggetto privo del requisito di esportatore abituale, al cedente non è consentito l'esercizio fraudolento del diritto di valersi del limite di esecutività correlato*

³⁸⁷ Lo status di esportatore abituale ai fini IVA si ottiene quando un soggetto passivo IVA effettua, nel corso di un anno solare (o nei dodici mesi precedenti), operazioni non imponibili con l'estero (come esportazioni o cessioni intracomunitarie) che superano il 10% del volume di affari IVA "rettificato"; comunque, si rinvia a CERATO S., in Euroconference 14 Gennaio 2025, Status di esportatore abituale e volume d'affari iva.

³⁸⁸ Per esempio, non si soddisfa tale standard qualora manchino le strutture operative o le capacità finanziarie della società con cui si entra in contatto, ovvero ci siano variazioni solo formali di quello schema societario. A conferma si richiama la pronuncia della Corte di Cassazione n.21956/2010; pertanto, in caso di assolvimento di questo onere della prova il fornitore potrà continuare a svolgere operazioni senza assolvimento dell'imposta.

³⁸⁹ Analisi di rischio che terrà conto di anomalie desumibili dalla lettera di intento.

alla suddetta qualità di esportatore abituale qualora, anche in base ad elementi presuntivi, disponga di elementi tali da sospettare l'esistenza di irregolarità, gravando sul medesimo un onere di diligenza mediante l'adozione di tutte le ragionevoli misure in proprio potere.” (Corte di Cassazione Sez. 5 sentenza n. 14979 del 15/07/2020)³⁹⁰

A tal riguardo, si può notare che la responsabilità non si estende automaticamente tra fornitore ed esportatore abituale, nel senso che la giurisprudenza di legittimità ha ribadito che la non imponibilità IVA per le cessioni a esportatori abituali è condizionata alla reale esportazione dei beni. Tuttavia, i fornitori non sono obbligati a fare indagini approfondite sul comportamento dell'esportatore, in quanto non hanno gli strumenti per verificare eventuali frodi, potendo solamente sospettare irregolarità ove adottino un adeguato comportamento diligente.

Inoltre, la Corte ha escluso che la semplice correttezza formale delle dichiarazioni d'intento sia sufficiente per applicare la non imponibilità, richiedendo una diligenza adeguata da parte del cedente.³⁹¹

3.5. Rimedi per prevenire e combattere il fenomeno fraudolento

L'Iva è l'imposta che nella quotidianità viene maggiormente evasa, nonostante teoricamente perfetta nella sua “geometria cartesiana” nella prassi ha molti punti deboli.³⁹²

In particolare, il fenomeno delle operazioni inesistenti rappresenta una delle principali minacce per la sicurezza economica e la stabilità dei sistemi finanziari e aziendali. Le

³⁹⁰ In senso conforme Sez. 5 - , Sentenza n. 9586 del 05/04/2019, Sez. 5 - , Sentenza n. 9586 del 05/04/2019.

³⁹¹ Corte di Cassazione, Sez. V, 24 settembre 2015, n. 18917; Cass., Sez. V, 11 maggio 2012, n. 7389; Cass., Sez. V, 10 giugno 2011, n. 12751, rilevanti per il concetto di buona fede del fornitore, che si evolve dal "poteva sapere" al "non poteva non sapere", trasferendo così l'onere della prova al contribuente. Quest'ultimo è chiamato a dimostrare, in presenza di segnali di frode, di non essere stato in grado di riconoscere il carattere fraudolento delle operazioni compiute dai soggetti coinvolti. Questo approccio impone un maggiore onere di vigilanza sul fornitore; “si presume che un soggetto abbia ragionevoli motivi di sospettare la presenza di tale fattispecie (frode) se il prezzo ad esso richiesto era inferiore al prezzo minimo che questi poteva ragionevolmente aspettarsi di pagare sul mercato per detti beni” (CGE, 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e altri, punto 31; approfondendo, CENTORE P., “Prova, controprova e responsabilità dell’operatore nelle frodi IVA”, in *L’IVA*, 2014, 2467.

³⁹² SALVINI L., Diritto Tributario delle Attività economiche, in Giappichelli, 2002, 272 seconda edizione.

frodi, sia a livello individuale che collettivo, minano la fiducia nel mercato generando indubbi “gap” economici e causano un danno reputazionale anche alle istituzioni. Per questo motivo, è essenziale attuare una strategia articolata che comprenda una serie di misure preventive e correttive, volte ad evitare che debbano essere gestite le frodi dopo che le stesse si siano verificate.³⁹³

Le motivazioni per cui si compie l’attività fraudolenta possono essere diverse, tra esse si ricorda sicuramente l’immediata monetizzabilità dell’Iva non pagata, per esempio chi vende o presta attività senza rilascio dello scontrino incassa oltre il prezzo del bene o del servizio anche l’Iva non versata all’Erario; inoltre, i riflessi di quest’operazione si manifestano sulle imposte sui redditi non dichiarando ricavi; infine, il contrasto di interessi che sorge generalmente tra cedente ed acquirente, perché entrambi interessati ad attuare il meccanismo di neutralità dell’imposta, non sussiste quando una parte è consumatore finale che al massimo potrà avere un interesse morale.³⁹⁴

Alla luce di un panorama legislativo in continua evoluzione, è necessario implementare soluzioni efficaci per estendere e contrastare le frodi nel tempo. La combinazione di strumenti legali, tecnologie all'avanguardia, strategie politiche efficaci e sensibilizzazione dell'opinione pubblica, aumenta la possibilità di una risposta coerente e completa.

3.5.1. Rimedio preventivo: Il meccanismo del reverse charge

Per evitare che possa manifestarsi un’attività evasiva, l’ordinamento nazionale si è dotato di un meccanismo per impedire che il soggetto fiscalmente meno fedele possa essere messo dinanzi all’alternativa di pagare l’imposta ovvero di evaderla. In tal senso il meccanismo dell’inversione contabile esclude in principio l’onere del versamento d’imposta, trasferendolo sul soggetto più solido per il pagamento. Difatti, mentre generalmente il soggetto debitore dell’imposta è il cedente o prestatore, attraverso questo istituto si trasferiscono gli obblighi strumentali e il versamento d’imposta in capo all’acquirente. Tuttavia, questo accade solo se entrambe le parti sono operatori economici perché altrimenti non potranno essere posti oneri ulteriori in capo al consumatore finale.

³⁹³CENTORE P., Corriere Tributario, n. 43, 17 novembre 2014,3316; "Split payment" ed estensione del "reverse charge": un attacco concreto al "vat gap".

³⁹⁴SALVINI L., *op.cit.*, p.228

In particolare, le operazioni in cui si può applicare l'inversione contabile sono le operazioni domestiche³⁹⁵ e le prestazioni di servizi internazionali.³⁹⁶

La prima operazione permette di evitare che il soggetto passivo acquirente, detraendo l'imposta, scomputa l'Iva sugli acquisti dall'Iva sulle operazioni attive; se l'evasore di imposta è il cedente o prestatore, l'acquirente beneficia di un credito scomputabile per un'imposta mai versata. Così si concentra in capo ad un unico soggetto sia la debenza, sia la detrazione dell'imposta, compensandosi totalmente l'Iva a debito con l'Iva a credito.³⁹⁷

Il reverse charge, applicandosi in modo tale che chi paga è il soggetto più fedele fiscalmente, agisce come fattore interruttivo delle pratiche evasive. Secondo la normativa italiana, con la Legge di Bilancio 2023 si è introdotto l'art. 6, comma 9-bis3 del D.Lgs. 471/1997³⁹⁸, che stabilisce un regime sanzionatorio per le operazioni inesistenti imponibili soggette ad reverse charge, sempre che il cessionario o committente ignori incolpevolmente la partecipazione all'evasione fiscale; in tal caso, in sede di accertamento vengono eliminati il debito e il contestuale credito relativo alla liquidazione Iva, rimuovendo dal sistema gli effetti della illecita operazione ascrivita a bilancio con

³⁹⁵ Il regime di *reverse charge* si adotta per evitare fenomeni fraudolenti allo scopo preventivo di non incorrere in "falle genetiche" del meccanismo dell'Iva.

³⁹⁶ Resta fermo che le regole riguardanti la territorialità delle prestazioni di servizi pongono l'attenzione sul Paese dell'acquirente – soggetto passivo come luogo in cui l'imposta è dovuta; così si semplifica l'applicazione dell'imposta, evitando di imporre obblighi fiscali a soggetti non residenti.

³⁹⁷ I settori in cui maggiormente si applica tale meccanismo riguardano le operazioni di trasferimento di beni elettronici e appalti edilizi; in quest'ultimo caso è l'appaltatore a dovere l'Iva comunque detraibile, giustificandosi tale previsione in ragione della sua solidità patrimoniale e fedeltà fiscale corroborata da adeguate certificazioni. SALVINI L. *op. cit.*, p.301

³⁹⁸ L'articolo prevede in particolare che: "*Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi degli articoli 26, terzo comma, e 30-ter, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. La disposizione del primo periodo si applica in tutti i casi di operazioni inesistenti, anche ove astrattamente imponibili, ma il cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa del cinque per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro. Le disposizioni del presente comma non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6, primo periodo, con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti astrattamente imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.*".

ulteriore sanzione tra il 5 e il 10% dell'imponibile. Invece, nel caso in cui si dimostri la consapevolezza del cessionario o committente si applicheranno le ordinarie sanzioni³⁹⁹.

In particolare, la Corte di Cassazione con ordinanza n. 28263 del 11/12/2020⁴⁰⁰ ha chiarito che le fatture per operazioni inesistenti possono essere rettificate indipendentemente dall'intento dell'emittente, purché non ci sia rischio che l'acquirente recuperi indebitamente l'IVA. Tuttavia, si teme lo strumento del reverse charge sia utilizzato in maniera distorta per eludere l'irrogazione di sanzioni in operazioni fraudolente soprattutto quando non ci sia alcun tentativo di correggere l'errore da parte del Contribuente. In assenza di una condotta improntata alla buona fede, non può essere evitata l'indebita detrazione dell'imposta.⁴⁰¹

Il meccanismo del reverse charge mira a neutralizzare automaticamente la responsabilità IVA durante gli accertamenti, rappresentando un cambiamento rispetto alla prassi attuale laddove l'Iva resta dovuta anche in caso di corretta applicazione del reverse charge. Questo potrebbe potenzialmente avvantaggiare coloro che sono coinvolti in attività fraudolente, minando gli sforzi per combattere le frodi IVA. Inoltre, è di dubbia configurabilità tale meccanismo con gli obiettivi dell'UE di prevenire le frodi IVA, poiché la disposizione potrebbe involontariamente assolvere i trasgressori da responsabilità, imponendo loro una sanzione più leggera rispetto ad altre forme di evasione fiscale.⁴⁰²

³⁹⁹IASELLI G. e MADERA M.T. in Quotidianopiù 24.01.2023 Operazioni inesistenti soggette a reverse-charge: nuovo regime sanzionatorio.

⁴⁰⁰“In tema d'IVA, in caso di operazione inesistente, in difetto di rettifica o annullamento della fattura, sussiste l'obbligo di versamento dell'imposta per l'intero ammontare indicato in fattura, in quanto l'emissione del documento contabile determina l'insorgenza del rapporto impositivo, senza che ciò contrasti con il principio di neutralità dell'IVA, prevalendo la funzione ripristinatoria conseguente alla eliminazione del difetto di rettifica o annullamento della fattura, a meno che non sia stato eliminato in tempo utile qualsiasi rischio di perdita del gettito fiscale derivante dall'esercizio del diritto alla detrazione.” (Cass. 28263/2020), in conformità si richiama la pronuncia dei giudici di legittimità n. 6845 del 11/03/2021.

⁴⁰¹In tal senso la Corte di Giustizia dell'Unione Europea causa C-138/12/2013, Rusedespread; e CENTORE P., “Si volta pagina sull'IVA dovuta ‘a prescindere’”, in *Corr. Trib.*, 2013, 1680; inoltre, i giudici di Lussemburgo nella causa C-90/02/2004, Bockemühl hanno affermato che l'inesistenza della fattura non preclude il diritto dell'acquirente di detrarre l'IVA sulla base dell'autofattura emessa.

⁴⁰²SALVINI L., e LA ROSA A. M. Corriere Tributario, n. 43, 14 novembre 2016, p. 3287 “Reverse charge” e operazioni inesistenti: brindano i “missing traders” o ha ragione la Cassazione? - IL COMMENTO.

3.5.2 Rimedio preventivo: il meccanismo split payment

Il meccanismo dello split payment prevede che alcuni cessionari o committenti non versino più l'IVA ai loro fornitori, ma la corrispondano direttamente all'Erario. Questo meccanismo si applica ai soggetti che forniscono beni o servizi alla PA, con l'obiettivo di garantire un maggiore controllo e ridurre le possibilità di evasione.⁴⁰³

L'utilità dello strumento in questione è di contrastare l'evasione e le frodi in materia di IVA, rendendo più sicuro ed efficace il sistema di riscossione dell'imposta, evitando il rischio dell'incasso dell'Iva oltre che del corrispettivo da parte dei fornitori nei rapporti con le Pubbliche Amministrazioni; pertanto, è stato da ultimo ampliato il novero dei soggetti che possono rientrare nell'ambito di applicazione di tale meccanismo.⁴⁰⁴

In questo contesto, la scissione dei pagamenti prevede che l'IVA venga versata direttamente all'Erario dall'ente pubblico acquirente; è un meccanismo che comporta obblighi specifici e una gestione accurata degli adempimenti. In definitiva, lo split payment rappresenta un importante meccanismo finalizzato a ridurre il divario IVA ("VAT gap") e a tutelare l'Erario da possibili inadempienze o frodi lungo la catena di fatturazione.⁴⁰⁵

Con la Decisione di esecuzione (UE) 2020/1105 l'Italia è stata autorizzata alla proroga dell'applicazione di questo regime con una successiva estensione fino al 30 giugno 2026, come determinato dalla Decisione di esecuzione (UE) 2023/1552, pubblicata il 27 luglio 2023 nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea.

3.5.3. Rimedio investigativo: La Procura Europea, il c.d "VIES" e l'introduzione armonizzata delle fatture elettroniche

⁴⁰³ BISACCO B., in Guida alla Fatturazione, n. 6, 1° giugno 2024, p. 31 "Split payment: rimborso dell'IVA versata in eccesso".

⁴⁰⁴ GIULIANI G., e SPERA M., in Il fisco, n. 24, 12 giugno 2017, p. 2341 "Ampliamento delle operazioni soggette allo split payment"; difatti, il fornitore che emette fattura verso le Pubbliche Amministrazioni come i Comuni, Regioni, Ministeri, ovvero società controllate dalla Pubblica Amministrazione, ovvero le società quotate inserite nell'indice FTSE MIB (indice azionario di riferimento della Borsa Italiana), ed infine le società partecipate pubblicamente in misura rilevante secondo i criteri del Ministero dell'Economia e delle Finanze, rientrano nell'ambito di applicazione di tale strumento anti-evasivo.

⁴⁰⁵ GIULIANI G. - SPERA M., "Split payment: nuovi chiarimenti del Fisco su adempimenti e procedure", in il fisco, n. 22/2015, 2153.

Un utile strumento investigativo è stato introdotto dal Regolamento UE 2017/1939⁴⁰⁶, che ha previsto l'istituzione dell'c.d. EPPO "European Public Prosecutor's Office", un organo indipendente che esercita l'azione penale per reati che implicano un danno all'interesse finanziario dell'Unione.⁴⁰⁷

Questa istituzione ha una struttura a doppio livello (centrale e nazionale), il primo costituito da un procuratore capo con funzioni gestorie e di rappresentanza, in aggiunta a 24 procuratori affiancati da ulteriore personale tecnico e investigativo; queste 25 figure formano poi il Collegio dei Procuratori con doveri di definizione strategica e regolamentare, nonché di supervisione. Quest'organo prende in considerazione soprattutto le condotte fraudolente che recano danni ai bilanci unionali causati da abusi del meccanismo Iva, in cooperazione con l'OLAF (Ufficio Europeo per la lotta antifrode).⁴⁰⁸

Come si è detto, la principale causa di questi danni è ricollegabile alle frodi Iva cross-border, difficili da prevenire e complesse da risolvere nel momento in cui il danno sia già stato arrecato.⁴⁰⁹

Il fenomeno generalmente riguarda sia l'evasione in sede di riscossione, sia in sede di predisposizione della documentazione contabile e causa un c.d. "vat gap" anche con

⁴⁰⁶In particolare, l'articolo 6 del Regolamento 2017/1939 prevede che vi sia una cooperazione per prevenire, individuare e rettificare le irregolarità derivanti da frodi Iva, con la Commissione, l'OLAF e per gli Stati Membri in cooperazione rafforzata l'EPPO.

⁴⁰⁷LIBERATO E G., in L'IVA, n. 5, 1 maggio 2024, 44 La Procura europea alza l'attenzione sulle frodi IVA.

⁴⁰⁸Informazioni ricavate su <https://procura-epo.giustizia.it/>. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, il 16/02/2022, con pronuncia n.157 causa C-157/21 ha affermato quanto segue: *"La proporzionalità delle misure da adottare è garantita, in maniera determinante, dal criterio dell'«impatto» delle violazioni dei principi dello Stato di diritto sulla sana gestione finanziaria del bilancio dell'Unione o sui suoi interessi finanziari. Quanto ai criteri della natura, della durata, della gravità e della portata di tali violazioni, essi possono essere «tenuti in debita considerazione» solo al fine di determinare l'ampiezza di tale impatto, il quale può variare a seconda delle caratteristiche delle violazioni constatate, quali evidenziate mediante l'applicazione di tali criteri."*

⁴⁰⁹Secondo l'Unità di Informazione finanziaria per l'Italia (UIF) nell'articolo Schemi rappresentativi di comportamenti anomali ai sensi dell'art. 6, comma 7, lett. b), del D.Lgs. n. 231/2007 - Operatività connessa con illeciti fiscali, 10 novembre 2020., il fenomeno evasivo dell'Iva e la criminalità organizzata sono strettamente interconnessi perché attività di riciclaggio sono agevolate ogni qualvolta ci sia un "VAT gap", strumentalizzando fondi per la rimessione nel circuito economico.

l'utilizzo dei c.d. "missing trader" che compiono operazioni soggettivamente ovvero oggettivamente inesistenti.⁴¹⁰

La Procura Europea molto spesso ha acquisito informazioni dal c.d. VIES "VAT information exchange system" che è un sistema volto a raccogliere i dati più significativi degli operatori commerciali che compiono attività intracomunitaria in modo tale da potere controllare anche ex post i dati dei partecipanti alla frode Iva; tuttavia, come constatato dalla medesima Procura, tale meccanismo volto alla dichiarazione dell'operazione risulta essere obsoleto, distinguendosi cause esogene (evoluzione scientifica), ed endogene (evoluzione normativa).⁴¹¹

Pertanto, grazie all'evoluzione digitale, l'obiettivo attuale è di consentire l'accesso a tali database a tutti i soggetti secondo il canone della necessità e mediante autorizzazioni che consentono il rilascio dei dati solo per finalità di controllo garantendo il diritto alla riservatezza e il rispetto dei requisiti sostanziali e formali.⁴¹²

Concludendo l'argomento in esame, l'implementazione di piattaforme digitali è realmente utile per prevenire e curare il fenomeno delle frodi Iva e per questo il 25 marzo 2025 è stata pubblicata una nuova Direttiva UE n.516/2025, a pieno vigore dal primo luglio 2030, che prevede l'obbligo di emissione della fattura elettronica e l'utilizzo di essa nelle cessioni B2B intracomunitarie con la trasmissione di queste informazioni alla Procura Europea ove necessario. Questi obblighi mirano ad evitare qualsiasi tipo di frode, tra le quali anche le evasioni c.d. da CP42 (attinenti alla procedura doganale), non permettendo l'inadempienza Iva dell'importatore che dichiara l'avvenimento di un'operazione apparente con destinazione in altro Stato mai realmente avvenuta.⁴¹³

⁴¹⁰GIOVANARDI A. Le frodi IVA. Profili ricostruttivi, G. Giappichelli Editore, 2013, pag. 37. Secondo cui gli operatori sfruttano a loro vantaggio il meccanismo di neutralità dell'Iva, rompendosi il nesso tra imposta a debito, non versata e imposta a credito, detratta.

⁴¹¹LIBERATORE G., L'IVA, n. 3, 1 marzo 2025, p. 25 Lotta alle frodi IVA cross border: verso un nuovo Central VIES.

⁴¹²VARCHETTA F., "Natura dell'iscrizione al Registro VIES: requisito formale o sostanziale?", in questa *Rivista*, n. 1/2021, 49 ss.; GIULIANI G. - SPERA M., "L'obbligo di iscrizione al VIES e le triangolari intraunionali", in *il fisco*, n. 39/2022, 3739 ss.

⁴¹³Da qui l'essenziale necessità di un adeguamento della normativa almeno a livello unionale, sul punto RIZZARDI R., in *Corriere Tributario*, n. 4, 1 aprile 2025, p. 319 Direttiva VIDA: riparte la nuova IVA europea.

3.5.3.1. Auspicabile cooperazione tra Stati intra-Ue ed extra-Ue.

Analizzato il ruolo della Procura Europea, ora si volge l'attenzione verso il tema della cooperazione tra le amministrazioni finanziarie, sia all'interno che al di fuori dell'UE, auspicabile per garantire un sistema fiscale internazionale equo ed efficace. Questo coordinamento rafforza le garanzie per i contribuenti e incide sulla validità degli atti di accertamento fondati sullo scambio di informazioni.⁴¹⁴

In un contesto globalizzato, come riconosciuto dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (sentenza del 6 ottobre 2020, *Etat luxembourgeois c. B e A*), l'incremento delle operazioni transfrontaliere e la mobilità dei contribuenti rendono necessaria una reciproca collaborazione tra Stati.⁴¹⁵

L'assenza di cooperazione può generare doppie imposizioni, evasione e frode fiscale, spesso alimentate da una reciproca sfiducia tra gli Stati e da dubbi sulla trasparenza delle informazioni scambiate. In tal senso, la Direttiva DAC6 si impone come normativa guida per la cooperazione europea.⁴¹⁶

A livello internazionale, lo scambio di informazioni (art. 26 OCSE) ha natura volontaria, basata su rapporti diplomatici e reciprocità.⁴¹⁷

⁴¹⁴ DI TANNO T., Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità, in *Rass. trib.*, 2015, 3, 665 ss.

⁴¹⁵ In particolare ai punti 89 e 90 si legge quanto segue: *“Tale obiettivo di lotta contro la frode e l'evasione fiscali internazionali si traduce in particolare, agli articoli da 5 a 7 della direttiva 2011/16, nell'istituzione di una procedura di scambio di informazioni su richiesta, che consenta alle autorità nazionali competenti di cooperare efficacemente e rapidamente tra loro, al fine di raccogliere informazioni nell'ambito di indagini riguardanti determinati contribuenti (v., in tal senso, sentenza del 16 maggio 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, punti 46, 47 e 77). Orbene, l'interesse connesso all'efficacia e alla rapidità di tale cooperazione, che concretizza l'obiettivo di lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionali, sotteso alla direttiva 2011/16, impone segnatamente di rispettare tutti i termini previsti all'articolo 7 della stessa.”* (Corte Europea dei Diritti dell'Uomo sentenza del 6 ottobre 2020, *Etat luxembourgeois c. B e A*, Cause riunite C-245/19 e C-246/19.).

⁴¹⁶ ARGINELLI P. (a cura di), *Il recepimento della c.d. DAC 6 nell'ordinamento tributario italiano. Analisi sistematica e profili applicativi*, Pisa, 2021.

⁴¹⁷ L'articolo prevede che le autorità debbano applicare principi di “buon governo” per evitare le pratiche fiscali dannose, cooperando per sconfiggere il fenomeno evasivo con trasparenza e con scambio di informazioni, in particolare mediante le convenzioni bilaterali; inoltre, lo scambio di informazioni è ritenuto “punto nevralgico” per la cooperazione tra amministrazioni fiscali e al riguardo TRIVELLIN M., 18 dicembre 2024 “La cooperazione amministrativa in materia fiscale”, presentata al Convegno: “Cooperazione amministrativa e giudiziaria internazionale tra opportunità e limiti. Il ruolo della Guardia di Finanza in un territorio di confine”, Università degli Studi di Trento, 20 giugno 2024.

Al contrario, in ambito UE, la Direttiva n. 29/2014 (art. 4 e l'art. 17 par. 2) impone regole più stringenti, introducendo un principio di obbligatorietà nello scambio di dati.⁴¹⁸

Inoltre, nella “Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax matters” (c.d. MAAT) si rafforza l'obbligatorietà anche a tutela del contribuente, distinguendo tra scambio spontaneo (facoltativo a livello internazionale, ma obbligatorio in UE) e scambio su richiesta; in particolare nell'articolo 21 si prevede che la richiesta possa essere respinta se non sono stati ancora esauriti gli strumenti interni, introducendo così un principio di sussidiarietà.

Alcune teorie inquadrano questo scambio come una mera collaborazione tra Enti; altre lo considerano un “sub-procedimento istruttorio”, ossia parte integrante del procedimento di accertamento nazionale, soggetto alle stesse garanzie previste per la raccolta delle prove; si sollevano problemi in merito alla validità delle prove estere e alla loro compatibilità con i principi di legalità e inutilizzabilità dello Statuto del Contribuente.⁴¹⁹

La cooperazione internazionale potrebbe, quindi, dar luogo a nuovi diritti per il Contribuente, come la possibilità di chiedere verifiche congiunte o beneficiare della tutela più favorevole tra più ordinamenti. Tale prospettiva si fonda sul principio di buona fede e collaborazione leale tra amministrazioni.

Infine, la Direttiva 1852/2017 e il D.Lgs. 49/2020 offrono strumenti innovativi per la risoluzione delle controversie fiscali internazionali, favorendo un sistema integrato di cooperazione con maggiori garanzie per il Contribuente.

3.5.4. Il whistleblowing fiscale

Sempre nell'ottica del contrasto al fenomeno fraudolento, uno strumento attraverso il quale si previene o si individua immediatamente l'evasione è il c.d. whistleblowing.⁴²⁰

⁴¹⁸MELIS G., *Automatic Exchange of Information and Protection of Taxpayers' Procedural Rights, in New Exchange of Information versus Tax Solution of Equivalent Effect*, EATLP, Congress Istanbul, 29-31 Maggio 2014, Amsterdam, 2016.

⁴¹⁹In termini di “Sub-procedimento istruttorio” si è espresso SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale* [dir. trib.], Treccani, Diritto on line, 2016 secondo il quale si configurerebbe un'Amministrazione fiscale con legittimazione nazionale, ma decentrata ed internazionale.

⁴²⁰Nasce nei sistemi di common law ed è particolarmente utilizzato negli Stati Uniti d'America con lo scopo di rendere più agevole a qualunque cittadino, assicurando le tutele del caso, la partecipazione collaborativa in diversi settori; in origine riguardava le imprese in concorrenza tra loro. Sul punto AULETTA F., in *Rivista di Diritto Processuale*, 4/2024, p. 1261 “La

Tale pratica, disciplinata nel Decreto legislativo 10 marzo 2023, n. 24 emanato in attuazione della Direttiva (UE) 2019/1937, è un utile mezzo per irrompere nel “*pactum sceleris*” e individuare il rapporto di corruzione dando evidenza alle attività illecite che sono state accuratamente occultate.⁴²¹

Il D.lgs. 24/2023 tutela chi segnala violazioni del diritto nazionale ed europeo, purché le segnalazioni siano fondate su elementi concreti e riguardino condotte – atti, comportamenti od omissioni – che costituiscono illeciti di natura amministrativa, contabile, civile o penale e ledano l’interesse pubblico o l’integrità dell’ente.⁴²²

La segnalazione è trasmessa al Responsabile della Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza (RPCT)⁴²³ dell’Agenzia delle Entrate e viene effettuata non solo dai dipendenti⁴²⁴. La modalità di segnalazione non è discrezionale in quanto si dovrà usare prima il canale interno e solo successivamente il canale esterno⁴²⁵.

privatizzazione della tutela giurisdizionale per la reintegrazione sanzionatoria del danno erariale nell’esperienza statunitense dell’azione qui tam” nonché CONSULICH F., in Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell’Economia, 1-2/2024, p. 1 “Controllo del comportamento economico deviante ed evoluzione del diritto penale di impresa”.

⁴²¹PERROTTA A., e RAZZANTE R., *Il sistema di segnalazione interna. Il whistleblowing nell’assetto anticorruzione, antiriciclaggio e nella prevenzione da responsabilità degli Enti*, Pacini Giuridica, Pisa, 2019, 25.

⁴²²Esistono criteri per attribuire lo status di “whistleblower”, in particolare: l’informazione deve essere collegata a un interesse reale e pubblico, deve essere autentica, affidabile e accurata, la divulgazione pubblica è solo l’extrema ratio per il conseguimento dell’interesse pubblico in quanto quest’ultimo prevale sull’interesse privato della riservatezza, colui che segnala deve agire per buona fede e nella convinzione dell’autenticità dell’informazione, per concludere ci deve essere proporzionalità dell’intervento statale in virtù delle conseguenze penali e civili che questa attività può produrre.

⁴²³ L’identità del segnalante resta riservata e può essere conosciuta solo dal RPCT, nel rispetto dei limiti fissati dalla legge. Le segnalazioni, inoltre, non sono soggette ad accesso agli atti amministrativi né ad accesso civico, sul punto si rinvia MASIERO A.F., in Archivio penale, La disciplina del whistleblowing alla luce della direttiva 2019/1937/UE. Tra prevenzione dei fenomeni corruttivi e tutela del denunciante, 2020, 2, 1-30.

⁴²⁴ Ad esempio si fa riferimento a collaboratori, consulenti, liberi professionisti, fornitori, volontari, tirocinanti – retribuiti o meno – e soggetti esterni che abbiano avuto accesso a informazioni riservate durante selezioni o rapporti di lavoro, anche se conclusi. Sono compresi anche i soggetti con ruoli di amministrazione, direzione, controllo o vigilanza. La tutela è approfondita da DELLA BELLA A. in La direttiva europea sul whistleblowing: come cambia la tutela per chi segnala illeciti nel contesto lavorativo, in Sistema Penale, 6 dicembre 2019.

⁴²⁵In entrambi i casi, è necessario specificare l’intenzione di mantenere la riservatezza dell’identità e beneficiare delle tutele previste. Le segnalazioni anonime vengono prese in considerazione solo se dettagliate e circostanziate. TURKSEN U., sostiene che “In terms of protection of the whistle-blower under the EU Whistle-blower Directive, the protections for the whistle-blower have been consolidated, to some extent, and will yield significant benefits for the

Alla luce di ciò, è necessario garantire la protezione per i “tax whistleblowers” conciliando l’intento di utilizzare le informazioni raccolte e divulgate mediante i canali di segnalazione appositi con il divieto di eventuali pratiche alternative che influenzano patologicamente le informazioni.⁴²⁶

Il potenziale del “tax whistleblowing” si manifesta nel contrasto ai meccanismi elusivi ed evasivi fraudolenti e nella prevenzione alla pianificazione fiscale aggressiva⁴²⁷, perciò necessita di una riorganizzazione normativa.⁴²⁸

3.6. La Blockchain

Nel contesto di una crescente globalizzazione economica, l’emergere di fenomeni evasivi su larga scala ha evidenziato l’insufficienza degli attuali strumenti di controllo transfrontaliero, come il sistema VIES.⁴²⁹

EU jurisdictions after the transposition of the Directive”. Si sottolinea il filo rosso della normativa europea in canoni di proporzionalità e sussidiarietà.

⁴²⁶GIANONCELLI C. in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 1, 1 gennaio 2023, p. 200: Dalla giurisprudenza Falciani” alla mancata (forse ancora per poco) attuazione di una disciplina sul (tax) whistleblowing.

⁴²⁷Relazione presentata al Convegno annuale del Dipartimento di Scienze Giuridiche “C. Beccaria”, Whistleblowing e prevenzione dell’illegalità, presso l’Università degli Studi di Milano il 18 e 19 novembre 2019

⁴²⁸Sebbene la normativa resti frammentaria, la Direttiva (UE) 2019/1937 mira a bilanciare la tutela dell’interesse erariale con quella del segnalante, in linea con la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE, che nel caso *Guja c. Moldova* ha sottolineato la necessità di coniugare le esigenze del whistleblowing con la libertà di espressione garantita dall’art. 10 CEDU potendosi così individuare dei criteri per cui si attribuisce al soggetto lo status di “whistleblower” e garantendo le correlate tutele. Il tema è stato anticipato già a livello internazionale con la Convenzione ONU contro la corruzione del 2003 e approfondito da ulteriori strumenti sovranazionali, come la Anti-Bribery Recommendation dell’OCSE e, nel 2011, i Guiding Principles for Legislation, volti alla protezione dei segnalanti. Tali testi, pur non distinguendo in modo netto tra settore pubblico e privato, riconoscono l’importanza del ruolo del segnalatore in entrambi gli ambiti. Cfr. anche il documento riassuntivo redatto dalla Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, *Moldovan civil servant whistle-blower wins rights violation case for second time*, il 27 febbraio 2018: <https://hudoc.echr.coe.int>.

⁴²⁹“VAT Information Exchange system” è l’archivio di cui si deve far parte per poter effettuare operazioni intracomunitarie, ovvero registra gli operatori economici registrati nell’UE per le operazioni transfrontaliere di beni e servizi. Parrebbe tuttavia essere obsoleto ed infatti, La proposta della Commissione Europea 8 settembre 2022 mira a modificare la Direttiva CE 112/2006 riformando il sistema dell’Iva (c.d. VIDA) per modernizzare il sistema dell’IVA per affrontare le sfide dell’e-commerce e dell’economia digitale, sul punto: LIBERATORE G., “VAT in the digital age: tra semplicità e sicurezza”, in *Rivista*, n. 4/2022; LIBERATORE G., “L’Iva si conforma alla Digital Age ma aumenta l’ibridismo”, in *Rivista*, n. 4/2023. Lo scopo è quindi di semplificare gli adempimenti fiscali nelle operazioni transfrontaliere e combattere le frodi IVA, soprattutto tramite l’introduzione della fatturazione elettronica standardizzata e un sistema più efficace di monitoraggio delle transazioni.

A fronte di queste criticità, la tecnologia Blockchain si presenta come uno strumento in grado di rivoluzionare i meccanismi di tracciabilità e trasparenza delle transazioni commerciali, soprattutto in ambito B2B. Tale strumento rappresenta ogni individuo partecipante all'operazione come un nodo della rete⁴³⁰, con coppia di chiavi crittografiche (pubblica e privata). In questo contesto è possibile effettuare operazioni ed attivare smart contract⁴³¹, con un meccanismo di validazione distribuito.⁴³²

Tali transazioni, una volta confermate, vengono registrate in modo immutabile in un registro condiviso (c.d. ledger), così da garantire l'integrità e l'inalterabilità dei dati⁴³³. Questo sistema elimina la necessità di un'autorità centrale di certificazione, introducendo un modello di fiducia decentralizzata.⁴³⁴

Questa tecnologia, si potrebbe inserire nonostante l'introduzione delle fatturazioni elettroniche (che consentono di autenticare l'identità dell'operatore economico)⁴³⁵, nelle giurisdizioni ove non è prevista ancora; ovvero anche se prevista parrebbe assumere un ruolo maggiormente incisivo per il controllo e la certificazione in tempo reale della veridicità delle operazioni, prevenendo a monte la formazione di fatture false o simulate

⁴³⁰Tutte le autorità fiscali degli Stati costituiscono un nodo, potendo quindi attuare un sistema di gestione condivisa dell'imposta, inoltre anche i contribuenti sono nodi e per partecipare dovrebbero archiviare tutte le informazioni di tutti i pr; in tal senso WIJAJA D.A., LIU J.K., SUWARSONO D.A., ZHANG P., *A new blockchain-based Value-Added tax system*, in T. Okamoto, Y. Yu, M. Ho Au, Y. Li (a cura di), *Provable security*, Berlino, 2017, 474.

⁴³¹Lo smart legal contract possiede tutte le caratteristiche fondamentali di un contratto tradizionale, ma integra anche funzionalità avanzate proprie della tecnologia blockchain. Queste ultime ne potenziano l'efficacia in diverse fasi: dalla negoziazione tra le parti, all'esecuzione automatica delle clausole, fino alla gestione delle controversie e alla connessione con altri accordi contrattuali. A tal riguardo: Banca di Italia "Caratteristiche degli smart contract" 1 Giugno 2023.

⁴³²Quest'ultimo si distingue dai tradizionali sistemi centralizzati i quali si fondano sull'intervento di un'autorità certificatrice per garantire l'affidabilità delle operazioni, sul punto FINCK M., *Blockchain regulation and governance in Europe*, Cambridge, 2019.

⁴³³Sul punto QUATTROCCHI A., in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2, 1 aprile 2020, p. 529: L'impatto di *blockchain* e *database* condivisi sui sistemi fiscali.

⁴³⁴Secondo MARINO G., *General report*, in Id.(a cura di), *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effects*, Amsterdam, 2015, 3, questo meccanismo corrisponde pienamente ad un potenziale veicolo innovativo per gestire in prevenzione la lotta alle frodi fiscali, ovvero in ottica successiva per compiere un adeguato controllo, perché è utile avere la garanzia dell'attendibilità dell'informazione durante le attività investigative, sopprimendo ai limiti territoriali in cui è confinata l'attività dell'Amministrazione Finanziaria.

⁴³⁵Tale strumento è previsto solo in Italia come obbligatorio per tutte le operazioni, mentre in Portogallo, Croazia, Estonia, Danimarca e Austria è obbligatoria solo in alcuni ambiti, in Belgio solo se l'operazione è superiore a 135 mila euro

e riducendo drasticamente le possibilità di manipolazione e disallineamento informativo, con un approccio globale.⁴³⁶

Inoltre, la programmabilità della Blockchain attraverso gli smart contract potrebbe automatizzare il versamento dell’IVA, separando l’importo destinato all’Erario da quello del corrispettivo commerciale. Ciò comporterebbe un significativo disincentivo alla commissione di frodi, garantendo che l’imposta venga trasferita direttamente allo Stato, senza passare per l’operatore economico; quindi, la standardizzazione dei processi consente un evidente miglioramento sulle capacità di identificazione dei fenomeni fraudolenti ex post nonché di ottimizzare la gestione routinaria ex ante, permettendo di ridurre i costi operativi e migliorando la compliance aziendale.⁴³⁷

Tuttavia, l’adozione su larga scala di tale tecnologia incontra ancora ostacoli di natura tecnica, economica e giuridica. La principale criticità riguarda la protezione dei dati personali, in quanto la trasparenza totale delle informazioni deve essere bilanciata con il diritto alla riservatezza. Una possibile soluzione potrebbe consistere nella creazione di database condivisi a accesso selettivo, in grado di assicurare la tracciabilità senza compromettere la privacy.⁴³⁸

L’utilità della Blockchain in ambito fiscale va dunque oltre la semplice digitalizzazione dei processi: essa introduce un paradigma di automazione, trasparenza e tracciabilità, riducendo i costi operativi, migliorando la compliance e rafforzando la capacità di contrasto alle frodi. Tuttavia, l’eccessiva automatizzazione comporta il rischio di compromettere il dialogo collaborativo tra contribuente e Ufficio, spostando il rapporto su un piano impersonale e riducendo le occasioni di confronto nei casi più complessi. La sicurezza, la trasparenza e la standardizzazione delle operazioni sono le caratteristiche che mostrano l’utilità nell’adozione delle catene di blockchain nelle operazioni rilevanti anche ai fini dell’imposta sul valore aggiunto per prevenire fenomeni fraudolenti.⁴³⁹

⁴³⁶ Sul punto CASTELLANETA M. 12 Febbraio 2020, Contro l’evasione fiscale la UE chiede di diffondere la blockchain in NT+Fisco.

⁴³⁷ Sul punto in dottrina D’AUGUSTA C., DE VITO A., e GROSSETTI F., in *Bilancio e revisione*, n. 12, 1 dicembre 2024, p. 41.

⁴³⁸ Approfondendo il fenomeno del c.d. “data sharing” si rinvia a HERBAIN C.A., *EU policy forum: fighting VAT fraud and enhancing VAT collection in a digitalized environment*, in *Intertax*, n. 6/2018, 579.

⁴³⁹ GIOVANARDI A., *Le frodi Iva. Profili ricostruttivi*, Giappichelli, Torino, 2013.

La finalità utilitaristica dell'utilizzo della blockchain in ambito fiscale si colloca prevalentemente nell'automatizzazione dei rapporti fra l'Ufficio e il Contribuente. Questo sistema, mediante la programmabilità dei processi e la tracciabilità garantita, consente una gestione più efficiente, rapida e trasparente delle operazioni fiscali.

Tuttavia, come detto, una criticità di notevole importanza potrebbe derivare appunto da questo automatismo: il rischio è quello di compiere un passo indietro nel rapporto collaborativo instaurato negli ultimi anni tra il Contribuente e l'Amministrazione finanziaria. In effetti, la riduzione del contatto diretto – sostituito da processi automatizzati – può intralciare il dialogo, in particolare nei casi in cui sarebbe auspicabile un confronto umano per risolvere situazioni complesse o ambigue.

Paradossalmente, oggi l'intervento dell'Ufficio si verifica sempre più spesso solo in presenza di anomalie o di patologie. Se con la blockchain tali casi vengono esclusi a monte, si riduce anche l'occasione di confronto, ma al prezzo di una relazione più impersonale. Altrimenti detto, se da un lato la blockchain previene l'insorgere di problemi evasivi, dall'altro potrebbe minare il clima di collaborazione e fiducia che si è faticosamente costruito tra le parti.

In fine, alla luce delle caratteristiche peculiari della tecnologia Blockchain – quali tracciabilità, immutabilità e trasparenza dei dati – è possibile ritenere che il suo impiego nell'ambito tributario, e in particolare nel settore della gestione delle transazioni elettroniche e della fatturazione elettronica, debba avere un riflesso rilevante anche sul piano probatorio nei rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria. La registrazione automatizzata e verificabile delle operazioni in un registro distribuito consente infatti una ricostruzione puntuale delle dinamiche commerciali, rendendo più agevole l'individuazione di operazioni inesistenti o simulate.

In questo contesto, si rende ipotizzabile l'introduzione di presunzioni legali assolute a favore dell'Amministrazione, basate sulla mancanza di corrispondenza tra i dati annotati nella blockchain e l'effettività dell'operazione economica dichiarata. L'immediata disponibilità di un flusso informativo certo e condiviso, infatti, non solo permette di ricostruire la catena delle transazioni e i soggetti coinvolti, ma anche di disincentivare a monte la commissione di frodi attraverso un rafforzamento del controllo preventivo.

Tuttavia, a seguito dell'evoluzione dell'onere probatorio anche in tal caso è necessaria una normativa tale da allinearsi con il principio fondamentale del diritto di difesa del

Contribuente e con il principio di proporzionalità nell'uso dei poteri istruttori. In definitiva, la Blockchain rappresenta uno strumento per il contrasto al fenomeno fraudolento capace di coniugare l'efficienza tecnologica con le garanzie del giusto procedimento, a condizione che il suo utilizzo sia accompagnato da una normativa chiara, bilanciata e rispettosa dei diritti fondamentali.

CAPITOLO QUARTO

PROVENIENZA DELLA PROVA DA PROCEDIMENTI PENALI E RIPERCUSSIONI NEL PROCESSO TRIBUTARIO

4.1 Il trittico di verità fiscali: sostanziale, procedimentale e processuale.

La verità fiscale può essere esprimersi in tre accezioni distinte, divenendo quindi un autentico trittico concettuale.

In primo luogo, la verità fiscale nel senso sostanziale riguarda l'esame del rapporto tributario alla luce del principio di capacità contributiva, che è la base del presupposto d'imposta e giustifica il prelievo stesso. In secondo luogo, la verità nel senso procedimentale si identifica con la definitività dell'esecuzione dell'obbligazione tributaria, che trova il suo momento conclusivo nella riscossione dell'importo dovuto. Infine, può configurarsi anche una verità fiscale in senso processuale, intesa come il risultato dell'accertamento giudiziale eventualmente instaurato per dirimere controversie sorte nel corso del procedimento.⁴⁴⁰

Secondo un orientamento dottrinale, il rapporto tra Contribuente e Amministrazione Finanziaria assume una connotazione di tipo collaborativo, in cui si bilanciano, da un lato, la tutela delle libertà e dei diritti del Contribuente e, dall'altro, l'interesse pubblico a un accertamento efficace e a una riscossione tempestiva e legittima da parte dell'ente impositore.⁴⁴¹

L'esigenza di raccordare le libertà con le prerogative fiscali è intrinseca nella riforma fiscale del 2023 accentuandosi l'aspetto collaborativo proattivo ispirato ai canoni di solidarietà e abbandonandosi la concezione di un rapporto che necessitava un ribilanciamento legislativo; il binomio di libertà-fiscalità è ormai inderogabile.⁴⁴²

⁴⁴⁰ Sul tema ESPOSITO R., "Verità fiscale" e giusto procedimento tributario in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 3, 1° maggio 2018, 985.

⁴⁴¹ TIEGHI G., *Contribuente e comparazione giuridica: il recupero del concetto di "umanità" nella prospettiva costituzionale. Spunti dal mondo anglosassone e dal Messico*, in *Per un nuovo ordinamento tributario*, Genova 14-15 ottobre 2016, ed. provv., Fondazione Antonio Uckmar, 821, che richiama TIEGHI G., *Fiscalità e diritti nello Stato costituzionale contemporaneo. Il contribuente partner*, Napoli, Jovene, 2012, Cap. I.

⁴⁴² L'inderogabilità di cui all'art. 2 della Costituzione implica, secondo ANTONINI L., *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, Giuffrè, 1996, 186 "la possibilità di

Quindi, ad oggi, il principio cardine della capacità contributiva si rinviene non solo nell'articolo 53 della Costituzione ma anche negli articoli 2 e 3 della medesima Carta costituzionale volti a tutelare diversi valori, potendosi intravedere un'accezione ormai omnicomprensiva anche del principio cardine del diritto tributario.⁴⁴³

Quanto detto finora riguarda il profilo sostanziale della verità fiscale. Con riferimento all'aspetto procedimentale, la problematica principale risiede nel fatto che molto spesso la verità fiscale sostanziale non coincide con quella procedimentale; perciò, il principio della capacità contributiva deve comunque rapportarsi ai canoni della certezza e stabilità dei rapporti giuridici. Ed infatti, molto spesso il reddito tributario viene accertato mediante presunzioni e prove indiziarie, lasciando la possibilità al Contribuente di reindirizzare l'attività amministrativa mediante prove contrarie che attestano il livello di reddito a una misurazione diversa rispetto a quanto può sembrare all'Amministrazione.

Alla luce di ciò, deve anche osservarsi che un'ulteriore variazione può compiersi a seguito dell'intervento del Contribuente che ridetermina a pieno la verità processuale, in quanto mediante acquiescenza, istanza di accertamento con adesione o ricorso può incidere sull'*an* e sul *quantum* della pretesa erariale.⁴⁴⁴

una relativizzazione reciproca – corrispondente alla logica della convivenza tra valori pari-ordinati – tra diritti della persona e doveri” di talché “la persona umana viene in considerazione come centro di imputazione, nello stesso tempo, di diritti inviolabili e di doveri inderogabili di solidarietà, quasi ad evidenziare come non soli i primi, ma anche i secondi, costituiscono fattori che, in modo complementare, concorrono a definire il complesso quadro inerente alle condizioni necessarie a promuovere la dignità umana”.

⁴⁴³ GALLO F., *Nuove espressioni di capacità contributiva*, Rassegna tributaria v. 58, n. 4, Luglio - Agosto 2015, p. 771-784., osserva che nell'era contemporanea il prelievo tributario costituisce parte di un “sistema complessivo di diritti di proprietà privata e di regole di mercato, che le stesse norme tributarie concorrono a creare, limitare o, a seconda dei casi, ad espandere e tutelare”, di cui i fari sono i principi di solidarietà e uguaglianza; un nucleo essenziale da tutelare in via imprescindibile. Viceversa, FALSITTA G., *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Milano, Giuffrè, 2008, 84 e 85, secondo cui se il diritto alla giusta imposta è il diritto al rispetto della disciplina costituzionale della materia tributaria quale risultante negli artt. 2, 3 e 53 Cost. ed in tutti gli altri articoli della costituzione in cui i principi della giusta imposta trovano enunciazione, solo per i diritti economici (proprietà, iniziativa economica, ecc.) si potrebbe parlare di una garanzia attenuata.

⁴⁴⁴ Con ciò ancora una volta è chiaro che la verità in termini assoluti non è mai raggiungibile in un mondo che ruota attorno al processo giudiziario; difatti in termini assoluti e oggettivi mai sarà raggiungibile e l'idea contraria è definita come “un'ingenuità epistemologica” da FERRAJOLI L., *Diritto e ragione. Teoria del garantismo penale*, Roma Bari, Laterza, VII ed., 2002, 23.

4.1.1 La verità fiscale in rapporto con la verità penale e la verità internazionale.

La verità procedimentale e processuale nei settori del diritto tributario e del diritto penale spesso diverge, tanto che si afferma che nel diritto tributario la verità è sempre più relativa rispetto a quella penale tendenzialmente assoluta. Tuttavia, in entrambi i processi la verità è sempre giuridica, connotata quindi da un intrinseco carattere di relatività. La differenza tra i due settori (penale e tributario) appare evidente in quanto nel primo vi sono poteri e mezzi di prova molto più limitativi delle libertà, invece nel secondo, strutturato sulla prova documentale vi è un minore grado di incisività, ad esempio è escluso come mezzo di prova il giuramento.⁴⁴⁵

Una problematica risalente riguarda la circolazione del corredo probatorio tra i due procedimenti, posto che sono sorti nel tempo dubbi sulla pregiudizialità penale del processo tributario e viceversa; infatti, fino alle ultime interpretazioni giurisprudenziali e dottrinarie i due processi erano paralleli configurandosi il c.d. doppio binario⁴⁴⁶.

Nonostante tale teoria molti sono gli aspetti per i quali i due procedimenti ed i due processi convergono nella ricerca di una verità che possa essere identica, volta a cristallizzare le situazioni giuridiche sottostanti; tuttavia, questo risultato ad oggi è solo occasionale e la non coincidenza è del tutto fisiologica, perché il trasferimento delle informazioni talvolta è lasciato alla discrezionalità delle parti e l'utilizzabilità dei mezzi di prova nei diversi contesti non è sempre allineata.⁴⁴⁷

⁴⁴⁵ Al Riguado, KÜHNE H.H., *La strumentalizzazione della verità e della sua ricerca nel processo penale*, in *Criminalia*, Edizioni ETS, 2008, 476.

⁴⁴⁶ Sul divieto di sospensione del procedimento tributario in pendenza del procedimento penale BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2017, 117, la giustificazione di tale mancanza di interferenza si ravvisava nella divergenza tra i due regimi probatori, in quanto il processo penale è caratterizzato dalla libertà di prove e dalla prevalenza del principio del libero convincimento del giudice, mentre nel processo tributario le limitazioni probatorie e la rilevanza delle presunzioni legali sono prevalenti.

⁴⁴⁷ Sul punto; FRANSONI G., *Rilevanza processuale penale del "fatto fiscale" e rilevanza processuale fiscale del "fatto penale"*. Riv., di Dir., Trib., p. 1-22; rileva come l'esclusione di ogni pregiudizialità tra i due processi sia "il riflesso del totale abbandono di ogni aspirazione all'unità della funzione giurisdizionale", dal momento che "il coordinamento tra i giudizi è eccezionale e deve essere espressamente previsto, in difetto i giudizi devono restare autonomi", sottolineando che la ricerca di unitarietà "avviene su basi prettamente empiriche" (id est: attribuendo agli esiti valore di prova liberamente apprezzabile dal giudice) e, quindi, "sempre sistematicamente insoddisfacenti".

La verità fiscale si ottiene, non solo mediante il dialogo con la verità penale, ma talvolta anche attraverso strumenti internazionali, come per esempio la rogatoria internazionale; tuttavia, non sempre le procedure di collaborazione tra le Amministrazioni Fiscali sono rispettate.⁴⁴⁸

Nonostante orientamenti contrastanti emersi in diverse pronunce dei giudici di legittimità, si è giunti alla concezione secondo cui una prova anche se illegittimamente acquisita⁴⁴⁹ al di fuori dell'ordinamento domestico, potrà essere utilizzata sempre che non violi il giusto processo, il che può avvenire solo quando l'acquisizione e l'utilizzo delle prove risultino essere in contrasto con la libera autodeterminazione e rechino un pregiudizio alla libertà morale.⁴⁵⁰

Tutto muove da un'originaria interpretazione della giurisprudenza di legittimità secondo cui se la prova è illegittimamente acquisita non può essere utilizzata e a sua volta il documento poteva essere distrutto; tuttavia, nelle pronunce del 19 agosto 2015 nn.16950 e 16951 rese dalla Corte di Cassazione si è espresso un diverso principio di diritto secondo cui, fermo restando il rispetto dei diritti fondamentali, se il corredo probatorio proviene dall'estero, anche se illegittimamente acquisito, potrà essere utilizzabile come elemento indiziario⁴⁵¹, come per esempio un "documento anonimo", valutato dal giudice⁴⁵² e visto come prova atipica, cioè come una risultanza probatoria di forma non espressamente prevista; pertanto va riconosciuta al Contribuente una maggiore tutela in virtù delle minori garanzie processuali.

⁴⁴⁸A riguardo, PETRILLO G., "Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale" in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 1, 1° gennaio 2016, p. 351.

⁴⁴⁹A riguardo si veda la c.d. lista Vaduz o la già richiamata Lista Falciani; sul punto MARCHESELLI A., *Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente/indagato*, in *Corr. trib.*, 2013, 31, 2462.

⁴⁵⁰In tale senso, in termini di lesione del giusto processo, oltre alla giurisprudenza internazionale si è pronunciata anche la Corte di Cassazione Sezione Penale con sentenza n. 34294 del 21 Agosto 2008.

⁴⁵¹CARINCI A., «Lista Falciani» e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana, in *Novità Fiscali*, 2012, 14.

⁴⁵²La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nelle decisioni sui casi Sabou (Causa C-276/12), Twoh (Causa C-184/05), Bonik (Causa C-285/11) e W.N. (Causa C-420/98), ha più volte sottolineato l'importanza dell'attribuzione esclusiva al giudice "domestico" informato, l'apprezzamento, a norma del diritto nazionale, delle prove trasmesse dalle autorità straniere collaboranti.

4.2 L'istituto del doppio binario e la sua crisi

Nell'ordinamento italiano, originariamente⁴⁵³, il rapporto che intercorreva tra processo penale e processo tributario era basato sullo stringente principio del doppio binario; a tal riguardo si sottolineava il rigido parallelismo tra i due processi e il rispettivo svolgimento e conclusione, rafforzandosi il relativo carattere di autonomia.

Ad oggi, con l'evoluzione normativa dell'articolo 7 comma 5 bis del D.lgs. n. 546/2022, si procede verso un superamento seppur limitato del sopraindicato principio, in quanto, mediante questa ultima introduzione, da un lato lo standard probatorio tributario-civile e quello penale risulta essere assimilabile, dall'altro unitaria è anche la concezione legale di tributo e sanzione.⁴⁵⁴

Aspetti rilevanti si rinvergono nella recente sentenza della Corte di Cassazione Sezione V del 10 ottobre 2024, n. 26482, nella quale si rafforza il concetto dell'autonoma valutazione del giudice tributario e del suo ruolo di interprete.⁴⁵⁵

Secondo la giurisprudenza di legittimità, il sistema binario risulta attenuarsi in ragione della valutazione, espressa e motivata, che il giudice tributario è tenuto a compiere per l'applicazione o meno degli effetti del giudicato penale al processo tributario pendente,

⁴⁵³Originariamente, perché allo stato attuale questa metafora si sta evolvendo verso strutture di assoluta e reciproca autonomia, sul punto e nel senso di “convergenza parallela” DI SIENA M., *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?* in *Fisco*, 2014, 4259 ss.

⁴⁵⁴In tal senso MARCHESELLI A. in *Rivista Telematica di Diritto tributario* “Dal doppio binario al Capolinea del Giusto processo” 1 marzo 2025; secondo cui l'articolo 7 comma 5 bis è la leva su cui si regge il “salto quantico” che riguarda l'evoluzione della giustizia tributaria, con standard processuali che garantiscono il rispetto delle norme costituzionali e delle norme internazionali.

⁴⁵⁵In conformità con la costante giurisprudenza di legittimità (ex plurimis, Sez. 5, Ordinanza n. 17258 del 27/06/2019, Rv. 654693-01; Sez. 5, Ordinanza n. 14618 del 24/5/2024), maturata anteriormente all'entrata in vigore del D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, che ha introdotto l'art. 21-bis del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ove si prevede, al comma 1, che la sentenza irrevocabile di assoluzione, perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, ha efficacia di giudicato nel processo tributario, in ogni stato e grado, purché pronunciata sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione e - ma non è questo il caso, venendo in rilievo una sentenza di assoluzione pronunciata dal Tribunale di Lecce in funzione di giudice dell'udienza preliminare - in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto.

fermo restando la necessaria identità dei soggetti e dei fatti materiali di entrambi i processi.⁴⁵⁶

I tre pilastri concettuali su cui si basa tale evoluzione sono l'autonomia, la valutazione e la motivazione del giudice e del processo tributario rispetto al settore penale.⁴⁵⁷

La questione dovrebbe essere vista nel senso che l'esito trasmissibile non riguarda il fatto qualificato dal giudice o il fatto come descritto dalle parti, bensì il fatto materiale, cioè gli elementi oggettivi su cui si basa la controversia; per cui a prescindere dalla qualificazione di operazione oggettivamente o soggettivamente inesistente, se il fatto è identico, il giudice tributario non potrebbe discostarsi dal giudicato penale, fermo restando l'identità delle parti e la formula di assoluzione piena con conseguente trasposizione degli effetti del giudicato formale.

4.2.1 Standard probatori: il “più probabile che non” è la regola del “beyond any reasonable doubt”

Il primo profilo di interesse è la sussistenza del medesimo standard probatorio tra i due processi e la correlata efficacia del risultato penale nel pendente processo tributario. La totale trasposizione del giudicato penale comporterebbe una diminuzione dell'efficienza dell'accertamento tributario in contrasto con l'articolo 53 della Costituzione che pone in rilievo il dovere di solidarietà visto come obbligo morale da adempiere in via proporzionata e giusta, esistendo solo la giusta imposta e non un interesse fiscale volto al recupero della finanza.⁴⁵⁸

L'identità degli standard probatori consentirebbe l'estensione del giudicato, tuttavia, nel processo penale si tratta di andare oltre il ragionevole dubbio, mentre nel tributario di superare la soglia del più probabile che non; questa divergenza sostanziale non assicura l'estensione automatica dell'efficacia del giudicato penale qualora non vi sia una identità

⁴⁵⁶ Nota a Sentenza LOVISOLO A. in Rivista di Giurisprudenza tributaria, n. 1, 1 gennaio 2025 p.13 “Giudicato penale e autonoma valutazione del giudice tributario- Superamento (limitato) del “doppio binario” e funzione interpretativa del giudice tributario con particolare riferimento all'applicazione di presunzioni legali.”

⁴⁵⁷ LOVISOLO A., *op. cit.*

⁴⁵⁸ Sul punto MARCHESELLI A. in Dir. Prat. Trib. 2001, 5, I, 793 ss – “il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale”.

di fatti materiali ed è qui a dover intervenire il processo valutativo-interpretativo del giudice tributario, non essendo la sentenza penale idonea a produrre efficacia vincolante di per sé ma assumendo rilevanza solo come mezzo di prova⁴⁵⁹.

Oltre all'autonoma valutazione del giudice, anche l'Amministrazione Finanziaria deve compiere un autonomo accertamento, in caso contrario verrebbe leso il complesso normativo del diritto europeo.⁴⁶⁰

Il rischio di tale ragionamento è suddividere all'interno del medesimo processo un duplice standard probatorio ovvero, per irrogare le sanzioni, l'assolvimento del "beyond any reasonable doubts" e, per l'imposta, il superamento del "più probabile che non", il che sicuramente risulta essere confliggente rispetto al già menzionato articolo 53 della Costituzione.⁴⁶¹

Pertanto, lo scopo è di evitare la contraddittorietà dei procedimenti, assicurando l'univocità e la coerenza dell'accertamento; il ruolo del giudice è di vagliare l'attinenza e la rilevanza⁴⁶² dei fatti tra i due processi. Secondo questo orientamento, è possibile anche

⁴⁵⁹Questo è quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità nelle sentenze: Corte di Cassazione n.2814/2020 e n. 6532/2020. Inoltre, il ragionamento funziona anche se si tratta di identici fatti materiali, sul punto: Corte di Cassazione n.6918/2013; n.2938/2015; n.10578/2015; n. 17259/2019; n. 5645/2020.

⁴⁶⁰Sul punto Causa C-108/19, EN.SA.

⁴⁶¹Sul punto MARCHESELLI A., *Imposta evasa, profitto del reato tributario, il mito del doppio binario della prova tra penale e amministrativo e le nuove frontiere del profitto confiscabile*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 372 ss., affermando che tale doppio standard debba riguardare solo il profilo sostanziale non sanzionatorio.

⁴⁶²Come stabilito dall'articolo 654 c.p.p. "Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa". Il problema si pone poi nel *discrimen* operato dalla norma rispetto ad altre pronunce del giudice, come il decreto di archiviazione o l'esito del giudizio abbreviato; sul punto: GIOVANARDI A., *Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 354 ss.; SALVATI A., in *Riflessioni sulla mancata considerazione del ruolo dell'archiviazione nel decreto legislativo sulle sanzioni tributarie*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 3, 545 ss e FLORA G., *Profili penali della legge delega per la riforma fiscale*, in *Dir. pen. proc.*, 2023, 11, 1413 ss.

garantire una circolazione probatoria⁴⁶³ coordinando materialmente l'utilizzabilità delle prove raccolte nei due processi ed evitando le ripetizioni nella raccolta del materiale probatorio, proprio come stabilisce la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.⁴⁶⁴

4.2.2 “*Ne bis in idem*” e il rischio della triade imposta tributaria - sanzioni tributarie - processo penale.

Il secondo aspetto critico è il rischio del bis in idem perché una volta che si è accertata la verità di un fatto e tra i processi vi è identità materiale dei fatti, come previsto nell'articolo 21 bis del D.lgs 74/2000⁴⁶⁵, il giudice tributario dovrebbe attenersi alle risultanze penali. A riguardo: *“La disposizione, che non si accompagna alla previsione di una sospensione obbligatoria del processo tributario in pendenza di quello penale, impone di riconoscere efficacia vincolante nel processo tributario al giudicato penale assolutorio formatosi a seguito di giudizio dibattimentale purché tale giudicato abbia ad oggetto gli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario e purché l'assoluzione sia avvenuta in base ad una delle due formule sopra indicate; l'efficacia del giudicato attiene quindi agli "stessi fatti materiali", il che ha indotto i primi commentatori ad evidenziare che quando si discute di efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario non ci si riferisce al giudicato penale in sé e per sé, ma all'accertamento dei fatti contenuti nella relativa decisione. E quindi, ciò che interessa non è il valore extrapenale del dispositivo della sentenza, ma il valore extrapenale degli accertamenti di fatto.”* (Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 20/09/2024) 15/01/2025, n. 936).

⁴⁶³Sul punto MARCHESELLI A., *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in Rassegna Tributaria, 2009, 83, già sottolineava che *“Non è chiaro perché sia esclusa l'efficacia del giudicato penale nel processo tributario, quando nel processo penale non si sia fatto uso di alcuna delle prove vietate dal processo tributario”* Basandosi su quanto affermato dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., sez. V, 22 settembre 2021, n. 25632; 2 settembre 2022, n. 25962)

⁴⁶⁴Al riguardo GIOVANNINI A., *Il ne bis in idem per la Corte Edu e il sistema sanzionatorio tributario domestico, nota a sentenza, Corte europea diritti dell'uomo, sez. II, 4 marzo 2014, n. 18640*, in *Rass. trib.*, 2014, 5, 1164 ss. sulle orme della pronuncia CEDU, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia, ricorsi nn. 24130/11 e 29758/11.

⁴⁶⁵*“La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi.”* Articolo 21 bis D.lgs. 74/2000.

Tuttavia, sulla base dell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione civ., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800) l'articolo 21 bis D.lgs. 74/2000 dovrebbe limitare l'ambito di trasposizione degli effetti del giudicato penale nel giudizio tributario esclusivamente con riferimento all'applicazione delle sanzioni e non all'accertamento dell'imposta, ma così facendo come dibattuto in dottrina il rischio è di giungere a un triplo binario che vede discernere il processo tributario in due binari (imposta e sanzione) in aggiunta al processo penale⁴⁶⁶.

Il profilo problematico del *ne bis in idem* potrebbe essere risolto mediante il rinvio alla metafora degli "Innocenti evasori", secondo cui non è possibile pensare che un soggetto di cui i comportamenti sono già stati vagliati da un giudice penale con una capacità accertativa più intensa del giudice tributario possa essere dichiarato prima innocente in tale sede e poi colpevole di evasione fiscale in sede tributaria.⁴⁶⁷

4.2.3 Il coordinamento interpretativo tra articolo 654 c.p.p. e articolo 7 comma 4 D.lgs. 546/1992

Un ulteriore profilo di interesse in relazione all'argomento in commento riguarda la necessità di un coordinamento normativo⁴⁶⁸ non sempre facile tanto che solo mediante un'interpretazione sistematica è possibile sciogliere eventuali dubbi o sovrapposizioni inerenti alla medesima questione.

⁴⁶⁶In ottica critica, SALVATI A., in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*: "Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario (e oltre). Osservazioni a Cass. civ., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800"

⁴⁶⁷Sul punto Adriana Salvati, *op. cit.*

⁴⁶⁸A tal riguardo, la normativa da esaminare per strutturare i successivi ragionamenti è individuata dall'articolo 7 comma 4 e comma 5 bis del D.lgs. 546/1992 per l'onere della prova e l'introduzione della prova testimoniale, dell'articolo 21 bis e dell'articolo 20 comma 1 del D.lgs. n. 74/2000 modificato dal neo introdotto D.lgs. 87/2024 e l'articolo 654 c.p.p. che specificamente riguardano l'efficacia e il rapporto della sentenza penale nel processo tributario e la sua eventuale sospensione. Infine, queste normative dovranno affrontare le problematiche inerenti all'utilizzo delle presunzioni.

Occorre muovere la disamina dal combinato disposto dell'articolo 654 c.p.p. e dell'articolo 7 comma 4 D.lgs 546/92 che ha introdotto la prova testimoniale scritta, conducendo inevitabilmente all'eliminazione implicita del doppio binario.⁴⁶⁹

L'articolo 654 c.p.p.⁴⁷⁰ introduce un'importante linea di confine nella comunicazione dei processi penali e tributari nella parte in cui prevede la trasmissione dell'efficacia della sentenza penale passata in giudicato "purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa".

Tuttavia, ad oggi la prova testimoniale nel processo tributario non è più vietata, come è pacifico se in forma scritta, mentre permangono dubbi sull'oralità; comunque, lo scopo iniziale della disposizione del codice di procedura penale era volto proprio ad evitare l'utilizzo nel processo tributario delle risultanze istruttorie del processo penale, evitando raggi. ⁴⁷¹

Ciò posto, il rischio dell'applicazione o meno del c.d. doppio binario si palesava solo nei casi di limitazione della prova di una posizione soggettiva e non anche nell'ottica della maggiore intensità di approfondimento probatorio propria nel processo penale; per esempio, si pensi all'utilizzo degli indizi gravi, precisi e concordanti, alle dichiarazioni di terzo che sono tuttora utilizzabili anche con l'introduzione della prova testimoniale scritta.⁴⁷²

⁴⁶⁹ LOVISOLO A., Sull'onere della prova e sulla prova testimoniale nel processo tributario prime osservazioni in merito alle recenti modifiche ed integrazioni apportate all'art. 7 d.lgs. n. 546 del 1992, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2023, 43-55.

⁴⁷⁰ "Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo quando in questo si controverte intorno ad un diritto o ad un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purché i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purché la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa"

⁴⁷¹ La limitazione assume rilevanza per la configurabilità o meno del c.d. doppio binario tra il processo penale e il processo tributario riguardante identici fatti materiali. Sul punto ampiamente in dottrina, tra cui: GIARDA A., *Rapporti tra processo penale e processo contenzioso tributario*, in *Corr. trib.*, 1983, 211 ss.; RUSSO P., *Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 427 ss.; GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, CEDAM 1984, 784-803; FANTOZZI A., *Diritto Tributario*, UTET Giuridica 1991, 490.

⁴⁷² Quindi vi è un disallineamento di fondo tra i due processi che porta alla non automatica valenza di un giudicato penale nel processo tributario. Dal punto di vista soggettivo il contribuente e

L'articolo 7 comma 4 d.lgs 546/1992 consentirebbe quindi il superamento del c.d doppio binario con conseguente applicazione nel giudizio tributario del giudicato penale svuotando di valore la regola generale di limitazione probatoria prevista nell'ultimo inciso dell'articolo 654 c.p.p.; pur potendo configurarsi una diretta applicazione del giudicato penale nel processo tributario in ogni caso però il giudice dovrà valutare i limiti soggettivi, verificando se l'imputato e il contribuente coincidano, e i limiti oggettivi e cioè che si tratti degli stessi fatti materiali e che questi siano stati ritenuti rilevanti nel giudizio penale⁴⁷³. Deve comunque trattarsi di una sentenza emessa all'esito di un dibattimento con formula piena.⁴⁷⁴

Deve però richiamarsi una giurisprudenza di legittimità che, nell'interpretare l'articolo 1 Dlgs n.87/2024, recepito nell'articolo 119 Testo Unico della giustizia tributaria ha affermato quanto segue con riferimento alla regola dell'applicabilità della pronuncia penale, resa a seguito di dibattimento concluso con formula assolutoria piena, nel contenzioso tributario: *“Ha efficacia di giudicato quanto ai fatti materiali: «si riferisce, alla luce di una interpretazione letterale, sistematica, costituzionalmente orientata e in conformità ai principi unionali, esclusivamente alle sanzioni tributarie e non all'accertamento dell'imposta, rispetto alla quale la sentenza penale assolutoria ha rilievo come elemento di prova, oggetto di autonoma valutazione da parte del giudice tributario unitamente agli altri elementi di prova introdotti nel giudizio.»* Cassazione civile sez. trib., 14/02/2025, n.3800⁴⁷⁵.

l'imputato coincidono, ma sono formalmente individuati con due espressioni con significati diversi ; dal punto di vista oggettivo c'è bisogno di un vaglio dei fatti che sono stati ritenuti rilevanti in un processo, ma che magari nell'altro non hanno la medesima importanza. Sul punto già prima della riforma la sentenza della Corte di Cassazione sezione V 16 febbraio 2023, n. 4851 che richiama espressamente Cass. civ., sez. trib., 27 settembre 2011, n. 19786.

⁴⁷³ Sul punto LOVISOLO A.: “Doppio binario” fra esiti del processo penale e tributario: necessità di un coordinamento normativo e inconfigurabilità di automatici effetti delle sentenze penali nel processo tributario; (limitata) rilevanza nel processo penale delle sentenze e “definizioni” tributarie Diritto e Pratica Tributaria, n. 4, 1 luglio 2024, p. 1310.

⁴⁷⁴ Quindi, la ricaduta dell'articolo 654 c.p.p. risulta essere una “inconsapevole conseguenza” della neo introdotta prova testimoniale all'esito della Riforma del 2023, generando nel processo tributario l'eliminazione della “limitazione alla prova della posizione soggettiva controversa” prevista nell'ultimo periodo del summenzionato articolo.

⁴⁷⁵ Proprio a riguardo INGRAO G., (con postilla di Raffaello Lupi) – 29 Marzo 2025 in Rivista di Diritto Tributario: “ Sui retroscena processuali della sentenza di Cassazione n.3800/2025: una reazione ad una assoluzione penale sbrigativa e mal motivata?”.

In tal senso nella predetta pronuncia si coglie ancora un orientamento che limita la rilevanza del giudicato penale alle sole sanzioni tributarie, atteso che è riservato comunque al giudice tributario l'accertamento del fatto e, quindi, la sentenza penale assolutoria avrebbe rilievo come elemento di valutazione da considerare unitamente agli altri elementi di prova.

4.2.4. Il coordinamento interpretativo tra l'articolo 654 c.p.p. e l'articolo 21 bis 74/2000 per i disallineamenti valutativi delle presunzioni.

Con la Riforma introdotta dalla Legge n.111/2023 è stata prevista una ulteriore disposizione attinente ai rapporti tra processo penale e processo tributario, l'articolo 21 bis del D.lgs. 10.03.2000, n.74.

Quest'ultima disposizione di carattere speciale impone una trasposizione del giudicato penale solo con formula di assoluzione piena, non considerando il *dicrimen* sulla rilevanza dei fatti e non essendo previste figure quali responsabile civile e parte civile.

Invece, l'articolo 654 c.p.p. quale norma generale contempla anche la possibile influenza nel giudizio tributario delle sentenze di condanna e vi è riferimento anche all'ulteriore requisito della rilevanza dei fatti per la decisione.

Entrambe le norme si soffermano sul parallelismo che può intercorrere tra processo penale e processo tributario senza però marcatamente individuare le differenze strutturali ed in particolare l'utilizzo delle presunzioni previste nel rito tributario e diversamente disciplinate in quello penale.⁴⁷⁶

Per quanto riguarda le presunzioni semplici, potrebbe richiamarsi nel giudizio penale l'articolo 192 comma 2 c.p.p. rilevando gli stessi requisiti di gravità, precisione e concordanza e affermandosi uno stesso grado di "solida plausibilità" tale da escludere ragionevoli dubbi.⁴⁷⁷

⁴⁷⁶Sul punto MARCHESELLI A. in Rivista Telematica di Diritto Tributario, 1 Marzo 2025, 6. "Dal doppio binario al Capolinea del Giusto Processo"

⁴⁷⁷In tema di adeguata solidità probatoria DURANTE G., 21 Gennaio 2025 in Rivista Telematica di Diritto Tributario: "Il punto sulla riforma dell'onere della prova nel processo tributario e l'impatto sulle presunzioni legali prevista a vantaggio dell'ufficio."

Nel giudizio tributario, rilevano poi le presunzioni semplicissime (cioè in assenza dei requisiti legali), queste sopravvivono soltanto al fine di indicare in via approssimata il *quantum* e non l'*an* dell'imposta.⁴⁷⁸

Inoltre, in tema di presunzioni giurisprudenziali, è stato ritenuto che queste non siano più ammissibili in quanto la regola dell'*onus probandi* ha fonte legislativa, e solo questa può legittimarne una deroga; pertanto, gli elementi oggetto della fattispecie devono essere provati positivamente.⁴⁷⁹

In definitiva, la prova a carico dell'Amministrazione può essere costituita da indizi affidabili, anche provenienti da indagini penali, in quanto idonei a configurare una presunzione semplice, dovendosi vagliare la solidità probatoria. Ciò è conforme a quanto previsto espressamente dall'art. 54, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 per quanto riguarda l'IVA⁴⁸⁰.

Invece, per quanto concerne le presunzioni legali, il problema sussiste perché per esempio se un imprenditore preleva una somma di denaro, nel processo tributario si presume direttamente un ricavo con inversione dell'onere della prova, nel processo penale il giudice dovrà poi convincersi che ci sia stato un ricavo, non bastando la mancata prova contraria.⁴⁸¹

4.2.5 Questioni di pregiudizialità e la convergenza parallela tra procedimenti

Un ultimo aspetto critico riguarda la previsione contenuta nell'articolo 20 D.lgs. 74/2000 al comma 1⁴⁸² relativo al divieto di sospensione, in quanto, alla luce dell'analisi degli articoli 21 bis D.lgs 74/2000 e 654 c.p.p., parrebbe sostanzialmente ridimensionata.

⁴⁷⁸ A tal riguardo: MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari. Poteri del fisco e strategie del difensore*, Milano, 2022, 427 ss.

⁴⁷⁹ A riguardo: CONTRINO A. *La Giustizia Tributaria op.cit.*

⁴⁸⁰ Corte Giust. Mahagèben e David, C-80/11 e C142/11 e Corte Giust. Kittel, C-439/04; Corte di Cassazione Sez. 5, Ordinanza n. 7974 del 26/03/2025

⁴⁸¹ Perché il giusto processo tributario ai sensi dell'articolo 6 CEDU è quello in grado di accertare che la pretesa degli atti impositivi sia "giusta"; comunque non giustificando secondo la dottrina di MARCHESELLI A. il sostanziale sacrificio dell'unità dei paradigmi processuali.

⁴⁸² Il citato articolo 20 comma 1 prevede quanto segue: "Il divieto di sospensione del processo amministrativo di accertamento e del processo tributario in pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento dipende la relativa definizione".

A seguito dell'evoluzione normativa, tale divieto di sospensione è tendenzialmente superato per incompatibilità logico-sistematica per le fattispecie in cui è possibile applicare le altre due disposizioni da ultimo citate in tema di effetti giuridici della sentenza penale nel giudizio tributario, venendo meno la separazione rigida e temporale tra i due procedimenti.

In tal senso il giudice tributario dovrebbe effettuare una valutazione prognostica per prevedere quanto sarà deciso nel processo penale e i correlati effetti nel procedimento pendente tributario. Tale valutazione potrebbe portare a una sospensione del processo tributario in via eccezionale se l'esito penale sarà potenzialmente decisivo. Stesso ragionamento può porsi in fase di accertamento durante il quale l'Amministrazione Finanziaria potrebbe differire l'adozione di atti istruttori o accertativi attendendo l'esito del procedimento penale.

Pertanto, il principio del c.d. doppio binario risulta essere attenuato poiché l'intera materia sta evolvendo secondo canoni diversi rispetto alla assoluta e reciproca autonomia, potendosi fare riferimento a un concetto di "convergenza parallela" secondo cui i due processi sono potenzialmente paralleli e che, qualora sia necessario, l'accertamento del giudice penale possa interferire sulla valutazione del giudice tributario.⁴⁸³

4.3 Circolazione probatoria e in particolare le intercettazioni ambientali

La trasmissione degli elementi probatori, prevista negli articoli 63 comma 1, D.P.R. n.633/1972 e 33 comma 3 D.P.R. n.600/1973, si interseca con la facoltà che spetta all'Amministrazione Finanziaria nell'impiegarli in fase accertativa di cui agli articoli 54 D.P.R. n.633/1972 e 39 D.P.R. n.600/1973.⁴⁸⁴

Inizialmente tale facoltà dell'ente impositore era ricollegata solo alle fattispecie di accertamento induttivo; tuttavia, dopo la sentenza della Corte di Cassazione n.32185/2019, tale possibilità si è estesa a tutti gli accertamenti.⁴⁸⁵

⁴⁸³DI SIENA M., *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?* in *Fisco*, 2014, 4259 ss.

⁴⁸⁴COMELLI A., La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice, in *Dir. Prat. Trib.*, 2019, p.2043 ss.

⁴⁸⁵Sul tema dell'utilizzabilità delle prove atipiche: Corte di Cassazione sez. V n.18838/2020.

In un'ottica di instaurazione di un rapporto collaborativo tra ufficio fiscale e Guardia di Finanza, innanzitutto si deve ricordare che può essere trasmesso non solo ciò che è di conoscenza diretta della polizia giudiziaria, ma anche quanto questa ottiene nell'esercizio delle proprie funzioni.⁴⁸⁶

A conferma si richiama il tenore letterale dell'articolo 36 D.PR. n.600/1973⁴⁸⁷, secondo il quale l'informazione rilevante ai fini fiscali acquisita durante lo svolgimento di attività ispettive o di vigilanza, previa autorizzazione, può essere comunicata immediatamente dagli organi penali alle competenti autorità fiscali.

4.3.1 Autorizzazione dell'autorità giudiziaria

L'autorizzazione della Autorità Giudiziaria penale è una delle tematiche attinenti alla circolazione della prova dal processo penale al processo tributario; infatti, questo "passaggio obbligato"⁴⁸⁸ – di cui agli articoli 33 e 63 summenzionati - in realtà è utile soltanto per garantire un adeguato incrocio di dati probatori che devono filtrare da un procedimento e da un processo all'altro pur in presenza di differenti standard di valutazione; quindi per garantire una corretta armonia tra la prova penale e quella tributario che assicuri il giusto processo.⁴⁸⁹

⁴⁸⁶Verbal di testimonianze e intercettazioni telefoniche sono perfettamente in linea con l'articolo 7 comma 4 del D.lgs. 546/1992; si evidenzia la validità di dichiarazioni di terzi rese nel processo penale e utilizzabili nel processo tributario nella sentenza n. 2916 del 7 febbraio 2013 della Corte di Cassazione sezione quinta.

⁴⁸⁷L'articolo 36 D.PR. n.600/1973 dispone che *"I soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza nonché gli organi giurisdizionali, requirenti e giudicanti, penali, civili e amministrativi e, previa autorizzazione, gli organi di polizia giudiziaria che, a causa o nell'esercizio delle loro funzioni, vengono a conoscenza di fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie devono comunicarli direttamente ovvero, ove previste, secondo le modalità stabilite da leggi o norme regolamentari per l'inoltro della denuncia penale, al comando della Guardia di finanza competente in relazione al luogo di rilevazione degli stessi, fornendo l'eventuale documentazione atta a comprovarli."*

⁴⁸⁸Sul punto, SALVINI L., in "Manuale Professionale di Diritto Penale Tributario" p.1723 ss. "Il doppio binario penale-tributario e il transito delle prove dal procedimento penale al procedimento e al processo tributario".

⁴⁸⁹A tal riguardo la pronuncia della Corte Europea Diritti dell'uomo, (Ad. Plen.), 23/11/2006, n. 73053, che incentiva l'applicabilità anche nel processo tributario di tutte le garanzie intrinseche ed estrinseche del giusto processo ex articolo 6 CEDU; Nota a sentenza di GREGGI M., in Rassegna Tributaria, n. 1, 1° febbraio 2007, p. 228.

Ciò posto alla luce della evoluzione giurisprudenziale, si è affermata la piena utilizzabilità⁴⁹⁰ della prova acquisita in processo penale anche senza l'autorizzazione del pubblico ministero, sempre che non si ledano i diritti costituzionali del contribuente e ricordandosi che il divieto in senso contrario è volto alla tutela della segretezza delle indagini penali e non dei soggetti.⁴⁹¹

4.3.2. Tassonomia dell'atto trasferibile

La seconda tematica, altrettanto rilevante, attiene alla tipologia di atto trasmissibile perché nel processo tributario, salvo le costanti implementazioni del rito stesso⁴⁹², si adotta la prova documentale definendola come la sua prova regina.

Alla luce di ciò, volendosi attenere alla lettera stringente di “documento”, le dichiarazioni verbali del contribuente e di terzi parrebbero non potersi utilizzare; tuttavia, anche se nasce oralmente tale prova può essere verbalizzata e, mediante tale veicolo, adottata nel processo tributario.⁴⁹³ Grazie a tale interpretazione costituzionalmente orientata, è frequente che per dimostrare una lunga catena di frode carosello si adottino sommarie informazioni rese da terzi ovvero testimonianze e addirittura le informazioni raccolte dal legale rappresentante di una società che possono anche essere utilizzate a discapito della stessa come dichiarazione di terzo.⁴⁹⁴

4.3.3 Le intercettazioni ambientali

Un mezzo di ricerca della prova particolarmente rilevante e altrettanto invasivo, nell'ambito della dimostrazione dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti, è

⁴⁹⁰Più approfonditamente; FONTANA F., Utilizzo delle intercettazioni disposte in sede penale, in Corr. Trib., 15/2010, p. 1199.

⁴⁹¹Per esempio, si richiamano le pronunce della Corte di Cassazione sezione V n. 675/2019; 17405/2021; 20647/2021.

⁴⁹²Come nel Commento alla normativa di CONIGLIARO M., Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo, in Il fisco, n. 40, 24 ottobre 2022, p. 3812.

⁴⁹³ Difatti, la pronuncia della Corte Costituzionale n.18/2000 che afferma il principio secondo cui le limitazioni probatorie del rito tributario non impediscono l'utilizzabilità delle stesse se correttamente acquisite e fermo restando la valutazione del giudice.

⁴⁹⁴ Corte di Cassazione sezione tributaria n.6031/2022.

l'intercettazione ambientale che durante il transito⁴⁹⁵ nel processo tributario per garantirsi un giusto processo assume una valenza di prova indiziaria e non di piena prova.

Nel senso dell'utilizzabilità o meno di tali elementi di prova si è pronunciata la Corte di Cassazione a Sezioni Unite con sentenza n.2729/2009, affermando che i limiti previsti dalla normativa penale (ex articolo 270 c.p.p.) sono confinati a tali procedimenti, così come confermato anche dalla recentissima pronuncia della Corte di Cassazione pen., Sez. V, Sent., (data ud. 28/05/2024) 11/09/2024, n. 34238.⁴⁹⁶

In tema di intercettazione e di circolazione del materiale probatorio, si ricorda anche la pronuncia della Corte di Cassazione, sez. V, sent. n. 32185 del 10 dicembre 2019, la quale trattando di violazione del divieto di intermediazione di manodopera fittizia transnazionale, risponde a un quesito molto discusso tra dottrina e giurisprudenza riguardante l'interpretazione dell'articolo 270 c.p.p.; ovvero se l'assunzione di intercettazioni ambientali in un documento quale un brogliaccio o una trascrizione possa essere o meno utilizzata nel processo tributario. Al riguardo, nonostante la previsione del principio di autonomia tra i due processi, muovendo dall'articolo 63 del D.PR. 633/1972⁴⁹⁷ la Corte di Cassazione ha ritenuto che sia possibile far transitare un mezzo di ricerca della prova, disposto nell'indagine penale e trasmesso in procedimenti tributari, sempre che quella prova sia stata raccolta legittimamente.⁴⁹⁸

In tema di utilizzazione in altri procedimenti delle intercettazioni si concentra particolarmente il legislatore nella previsione dell'articolo 270 c.p.p. secondo cui, data la tutela predisposta nell'articolo 15 della Costituzione, le intercettazioni possono essere

⁴⁹⁵ Sul punto SOLARI F., Sull'utilizzabilità ai fini fiscali delle intercettazioni, anche illegittimamente assunte, contro il contribuente non più indagato, in Riv. Tel. Dir. Trib.,2020,p.245 ss.

⁴⁹⁶ In tal senso, la Corte di Cassazione ha rispettato un ormai "*Consolidato principio per cui non sussiste la sanzione della inutilizzabilità derivata, tanto che in caso analogo a quello in esame, questa Corte ha affermato in modo condivisibile che in tema di intercettazioni, l'inutilizzabilità ex art. 270, comma 1, cod. proc. pen. degli esiti dell'attività di captazione in procedimenti diversi da quello in cui è stata disposta.*".

⁴⁹⁷ "Gli uffici finanziari e i comandi della guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi presso gli stessi contribuenti, devono darsi reciprocamente tempestiva comunicazione delle ispezioni e verifiche intraprese."

⁴⁹⁸ La pronuncia della Corte di Cassazione muove dai principi consolidati giurisprudenziali delle sentenze della Quinta Sezione della medesima Corte n. 2916 del 7.02.2013 e n.4306 del 23.02.2010.

utilizzate solo se risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è previsto l'arresto in flagranza (articolo 380 c.p.p.); tale sacrificio delle tutele dell'imputato viene controbilanciato con l'istaurazione del contraddittorio ex articolo 268 c.p.p. comma 6-8.⁴⁹⁹

Alla luce della pronuncia della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 51, del 28.11.2019, la nozione di "procedimento diverso" deve essere inteso in termini restrittivi; difatti: *"In tema di intercettazioni, il divieto di cui all'art. 270 c.p.p. di utilizzazione dei risultati delle captazioni in procedimenti diversi da quelli per i quali le stesse siano state autorizzate salvo che risultino indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza non opera con riferimento agli esiti relativi ai soli reati che risultino connessi, ex art. 12 c.p.p., a quelli in relazione ai quali l'autorizzazione era stata "ab origine" disposta, sempreché rientrino nei limiti di ammissibilità previsti dall'art. 266 c.p.p."*

Una volta esaminato il dato letterale-legislativo, si sposta l'attenzione sul dibattito che sorge tra dottrina e giurisprudenza. La prima, partendo dal dato normativo, ritiene che la deroga della assunzione probatoria possa essere applicata solo in procedimenti penali più gravi ed esclude la trasmissibilità nel processo tributario che appare *ab origine*, per sua natura, meno sanzionatorio. La seconda, invece, ritiene che ciò che fuoriesce da procedimenti investigativi penali, a titolo indiziario, possa concorrere al convincimento del giudice. Il problema risiede nel fatto che tali mezzi di ricerca della prova, da un lato sono limitanti per le libertà fondamentali del contribuente⁵⁰⁰, dall'altro, l'esigenza di ricerca della verità materiale assume peculiare rilievo; tuttavia, non essendoci regole e quindi limitazioni, come affermato dalla pronuncia della Corte di Cassazione Sezioni

⁴⁹⁹ L'articolo 270 c.p.p. espressamente prevede che: *"I risultati delle intercettazioni non possono essere utilizzati in procedimenti diversi da quelli nei quali sono stati disposti, salvo che risultino rilevanti e indispensabili per l'accertamento di delitti per i quali è obbligatorio l'arresto in flagranza"*.

Al secondo comma è previsto che: *"Ai fini della utilizzazione prevista dal comma 1, i verbali e le registrazioni delle intercettazioni sono depositati presso l'autorità competente per il diverso procedimento. Si applicano le disposizioni dell'articolo 268, commi 6, 7 e 8"*.

Stessa disciplina si applica anche se l'intercettazione è avvenuta mediante captatore informatico

⁵⁰⁰MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 176 ss.

Unite, sentenza n. 14552 del 12.06.2017, è possibile far transitare materiale probatorio ad altri procedimenti.⁵⁰¹

Ritenuta l'ammissibilità della circolazione delle intercettazioni, si porrà poi il problema di vagliare la attendibilità delle stesse in altri procedimenti e in particolare nel processo tributario; le assunzioni probatorie derivanti da tale mezzo di ricerca deve ritenersi che abbiano un valore meramente indiziario.

Grazie a tale limitata valenza probatoria riconosciuta alle intercettazioni si evitano violazioni del diritto di difesa del Contribuente e, d'altro canto, non vi sarebbe violazione del diritto alla privacy delle comunicazioni garantito dall'articolo 15 della Costituzione.⁵⁰²

Una nota pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha espressamente stabilito che: *“In forza degli articoli 7, 47 e 52, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, al giudice nazionale che controlla la legittimità della decisione relativa a un accertamento dell'imposta sul valore aggiunto fondata su siffatte prove verificare, da un lato, se le intercettazioni di telecomunicazioni e il sequestro di messaggi di posta elettronica fossero mezzi istruttori previsti dalla legge e fossero necessari nell'ambito del procedimento penale e, dall'altro lato, se l'utilizzo da parte di tale amministrazione delle prove ottenute con detti mezzi fosse parimenti autorizzato dalla legge e necessario. Spetta ad esso, inoltre, verificare se, conformemente al principio generale del rispetto dei diritti della difesa, il soggetto passivo abbia avuto la possibilità, nell'ambito del procedimento amministrativo, di avere accesso a tali prove e di essere*

⁵⁰¹“Nel procedimento disciplinare riguardante i magistrati sono pienamente utilizzabili le intercettazioni telefoniche o ambientali effettuate in un procedimento penale, purché siano state legittimamente disposte nel rispetto delle norme costituzionali e procedurali, non ostandovi i limiti di cui all'art. 270 c.p.p., riferibile al solo procedimento penale deputato all'accertamento delle responsabilità penali, in cui si giustificano limitazioni più stringenti in ordine all'acquisizione della prova, in deroga al principio fondamentale della ricerca della verità materiale. Ne consegue che, nel procedimento disciplinare, risulta irrilevante l'omessa trascrizione integrale delle intercettazioni suddette, essendo sufficiente anche quella sintetica, pur in assenza del consenso dell'incolpato, salva la specifica contestazione di quest'ultimo circa la sussistenza di qualche difformità rispetto ai supporti audio (bobine o cassette).” Corte di Cassazione civile sez. un., 12/06/2017, n.14552.

⁵⁰²In merito a ciò; SOLARI F.,– 3 aprile 2020 in Rivista Telematica di Diritto Tributario, Sull'utilizzabilità ai fini fiscali delle intercettazioni, anche illegittimamente assunte, contro il contribuente non più indagato.”.

ascoltato sulle stesse. Se esso constata che tale soggetto passivo non ha avuto detta possibilità o che tali prove sono state ottenute nell'ambito del procedimento penale o utilizzate nell'ambito del procedimento amministrativo in violazione dell'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, detto giudice nazionale non deve ammettere tali prove e deve annullare detta decisione se essa risulta, per tale ragione, priva di fondamento. Parimenti, non devono essere ammesse tali prove se detto giudice non è abilitato a controllare che esse siano state ottenute nell'ambito del procedimento penale conformemente al diritto dell'Unione o non può quantomeno sincerarsi, sulla base di un controllo già effettuato da un giudice penale nell'ambito di un procedimento in contraddittorio, che esse siano state ottenute conformemente a tale diritto.” (Sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

Pertanto, come si è potuto ampiamente riscontrare durante la disamina della trasmissibilità o meno delle intercettazioni disposte in procedimenti penali, la risposta positiva a tale interrogativo nei limiti di cui innanzi è volta ad evitare il dispendio inutile di forze e risorse investigative ed è controbilanciata dall'adozione di specifiche salvaguardie dei diritti dell'imputato-contribuente.⁵⁰³

Giova a tal ultimo riguardo rimarcare l'inutilizzabilità nel processo tributario delle intercettazioni qualora illegittimamente acquisite perché viziate *ab origine*, in violazione delle garanzie procedurali già del processo in cui è sorta l'esigenza di disporle.⁵⁰⁴

4.4. Emissione ed utilizzo delle fatture per operazioni inesistenti.

Fino ad ora si è trattato principalmente della rilevanza e dei riflessi tributari delle operazioni inesistenti, sottolineando che all'esito dell'evoluzione giurisprudenziale l'elemento chiave da dover dimostrare è la consapevolezza del contribuente inquadrata

⁵⁰³ A tal riguardo: BALDUCCI P., *Le garanzie nelle intercettazioni tra costituzione e legge ordinaria*, Milano, 2002, 175 ss.

⁵⁰⁴ Sul punto e più ampiamente; CORSO P., *L'inutilizzabilità delle intercettazioni nel processo penale e ricadute in sede tributaria*, in *Corr. Trib.*, 21/2010, 1698.

nel canone del “sapeva o avrebbe dovuto sapere” tutelandosi di converso la buona fede del soggetto passivo.⁵⁰⁵

Nella seguente analisi bisogna tenere fermo quanto detto in precedenza con riferimento all'elemento soggettivo rilevante per il processo tributario e convertirlo all'interno del processo penale nel quale rileva l'elemento psicologico del dolo che necessita di specifici elementi, restringendo e modulando significativamente l'area di operatività probatoria⁵⁰⁶; si pensi all'ipotesi del dolo specifico di evasione: *“La prova del dolo specifico di evasione non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo nè da una "culpa in vigilando" sull'operato del professionista che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo, ma dalla ricorrenza di elementi fattuali dimostrativi che il soggetto obbligato ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per quantità superiori alla soglia di rilevanza penale (Sez. 3, n. 37856 del 18/06/2015, Porzio, Rv. 265087 - 01; Sez. 3, n. 9163 del 29/10/2009, Lombardi, Rv. 246208 - 01)”* (Corte di Cassazione n. 24255/2024 ud. 14/02/2024 dep. 19/06/2024)⁵⁰⁷

In tema di operazioni inesistenti, sono due i principali reati che si possono configurare qualora si integrino tutti gli elementi delle fattispecie astratte. Il riferimento è agli articoli 2 e 8 del D.lgs 74/2000 per i quali si è espressa parte rilevante della dottrina circa la loro contestuale configurabilità o l'esclusione dell'una ipotesi a favore dell'altra.⁵⁰⁸

⁵⁰⁵Corte di Cassazione n. 7974/2025 ud. 13/03/2025 dep. 26/03/2025; Corte di Cassazione n. 8130/2025 ud. 13/03/2025 dep. 27/03/2025; Corte di Cassazione n. 8721/2025 ud. 28/01/2025 dep. 02/04/2025; Corte di Cassazione n.8723/2025 ud. 28/01/2025 dep. 02/04/2025; Corte di Cassazione n. 8120/2025 ud. 13/03/2025 dep. 27/03/2025; Corte di Cassazione 7737/2025 ud.16/01/2025 dep. 24/03/2025.

⁵⁰⁶Corte di Cassazione Penale 31882/2023 ud. 05/07/2023 dep. 24/07/2023; Corte di Cassazione Penale 34021/2020 ud. 29/10/2020 dep. 01/12/2020.

⁵⁰⁷In senso conforme la pronuncia della Corte di Cassazione Penale n. 15188/2024 ud. 28/03/2024 dep. 12/04/2024.

⁵⁰⁸SALVINI L.– CAGNOLA F., *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021; FALSITTA V.E. (a cura di), *Diritto penale tributario. Aspetti problematici*, Giuffrè, Milano, 2001.

In termini generali è utile sottolineare che il delitto di falsa fatturazione, sia per l'utilizzo sia per l'emissione, può comportare l'insorgenza dell'obbligo in capo al professionista di dover segnalare l'operazione sospetta qualora scattino gli indici di anomalia.⁵⁰⁹

Infine, con riferimento alla problematica del concorso di persone nel medesimo reato ovvero del concorso materiale eterogeneo della stessa persona che viola più norme possono richiamarsi esempi in tema di frodi carosello che meglio permettono di analizzare la deroga imposta dall'articolo 9 della Legge sui Reati Tributari all'articolo 110 c.p..⁵¹⁰

4.4.1. La dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'articolo 2 primo comma della Legge sui Reati Tributari prevede che: *“È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi.”*⁵¹¹

A tal riguardo la giurisprudenza di legittimità recentemente si è pronunciata nel senso che: *“Il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all' art. 2 D.lgs. n. 74/2000 è integrato dalla registrazione in contabilità delle false fatture o dalla loro conservazione ai fini di prova, nonché dall'inserimento nella dichiarazione d'imposta dei corrispondenti elementi fittizi,*

⁵⁰⁹In quanto vi è il rischio che la falsa fattura presumibilmente implichi l'esistenza di risorse non dichiarate e queste vengano destinate o provengano da attività illecite (terrorismo e riciclaggio); sul punto: TOMA G.D. in *il fisco*, n. 47 parte 1, 19 dicembre 2011, p. 7653 *Frode carosello. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti: lo stato della giurisprudenza e le novità legislative.*

⁵¹⁰Al riguardo in particolare LANZI A., e ALDOVRANDI P., *Diritto Penale Tributario*, Cedam 2014, 132; più in generale per puntualizzare cosa si intende per concorso e le diverse accezioni si rinvia a Fiandaca-Musco in *Diritto Penale, Parte Generale*, Bologna, 2007. Inoltre, SCARCELLA A., in *Diritto Penale e Processo*, n. 5, 1° maggio 2011, p. 567 *“Specialità, concorso e consunzione nei reati tributari: per le sezioni unite c'e' frode e frode... - il commento”* rinviando ad una pronuncia della Corte di Cassazione pen. Sez. Unite Sent., 28 ottobre 2010, n. 1235.

⁵¹¹Al secondo comma è prevista una specificazione per individuare quando il fatto può dirsi avvenuto: *“Il fatto si considera commesso avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti quando tali fatture o documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie, o sono detenuti a fine di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.”*

condotte queste ultime tutte congiuntamente necessarie ai fini della punibilità (Sez. 3, n. 14855 del 19/12/2011, dep. 2012, Malagò, Rv. 252513 - 01), in quanto tale reato si consuma nel momento della presentazione della dichiarazione fiscale nella quale sono effettivamente inseriti o esposti elementi contabili fittizi, essendo penalmente irrilevanti tutti i comportamenti prodromici tenuti dall'agente, ivi comprese le condotte di acquisizione e registrazione nelle scritture contabili di fatture o documenti contabili falsi o artificiosi ovvero di false rappresentazioni con l'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento (Sez. 3, n. 52752 del 20/05/2014, Vidi, Rv. 262358 - 01; v. anche, in tema di momento consumativo e prescrizione, Sez. 3, n. 3957 del 26/10/2021, dep. 2022, Arvotti, Rv. 282710 - 01).” (Corte di Cassazione penale sez. III, 08/01/2025, (ud. 08/01/2025, dep. 13/02/2025), n.5830).

Innanzitutto, bisogna individuare l'elemento oggettivo del reato in esame. Per integrare il reato in esame la condotta deve essere necessariamente volta alla registrazione contabile, conservando la falsa fattura, per ottenere una minore imposta da pagare, iscrivendo l'operazione nella dichiarazione contabile annuale, momento in cui si considera consumato il reato, non essendo rilevante alcun comportamento antecedente; pertanto, il tentativo non parrebbe configurarsi in ogni caso e tutte le condotte pregresse non sono rilevanti ai fini penali.⁵¹²

Ad avvalorare tale teoria in merito alla stretta correlazione tra l'utilizzo delle fatture che deve essere causalmente orientata a mostrare il falso nella dichiarazione contabile, non rilevano quante fatture siano emesse durante l'anno fiscale; in tal senso, di violerebbe il divieto del ne bis in idem: *“L'eventuale pluralità di reati non dipende dalla molteplicità dei documenti utilizzati, ma dalla pluralità delle dichiarazioni relative a periodi di imposta diversi ovvero a tributi differenti.”* (Cassazione penale sez. III, 27/05/2021, n.28437).

⁵¹² *“Il tentativo si configura quando i) sono posti in essere atti diretti ed idonei in modo non equivoco a commettere il reato; ii) la condotta ha come oggetto l'evasione dell'imposta sul valore aggiunto; iii) l'evasione è superiore a 10 milioni di euro; iv) i fatti sono realizzati nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione Europea; v) il potenziale utilizzatore di documenti o di fatture per operazioni inesistenti già non concorre con l'emittente.”* TURRI G., in Diritto e Pratica Tributaria, n. 2, CEDAM 1 marzo 2023, p. 685 I reati penali tributari nella disciplina del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 Parte prima. Quanto detto consiste in una disamina dell'articolo 6 del D.lgs 74/2000.

Quanto all'elemento soggettivo *“Il dolo del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, di cui all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000, consiste nella consapevolezza, da parte di colui che utilizza il documento in una dichiarazione, che chi ha effettivamente reso la prestazione non ha provveduto alla fatturazione del corrispettivo versato dall'emittente, conseguendo, in tal modo, un indebito vantaggio fiscale in quanto l'Iva versata dall'utilizzatore della fattura non è stata pagata dall'esecutore della prestazione medesima (ex multis, Sez. 3, n. 50362 del 29/10/2019, Rv. 277938).”* (Corte di Cassazione Penale 2025 n. 7027 nrg 2024 15533 ud. 22/10/2024 dep. 20/02/2025).⁵¹³

Tuttavia, secondo questo orientamento della giurisprudenza, l'elemento psicologico sembra circoscriversi al solo dolo specifico; tuttavia, è utile rinviare alla prevalente dottrina, che ritiene configurabile l'elemento soggettivo del reato anche in ipotesi di dolo eventuale⁵¹⁴.

4.4.2. L'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti

L'articolo 8 primo comma della Legge sui Reati Tributari prevede che: *“È punito con la reclusione da quattro a otto anni chiunque, al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti.”*⁵¹⁵

Come si evince dalla lettura della norma, l'elemento oggettivo si configura meramente con il rilascio od emissione, di fatture o documenti assimilabili per operazioni inesistenti.⁵¹⁶

⁵¹³ In senso conforme alla precedente Corte di Cassazione Penale sezione III sentenza n. 19012 del 11/02/2015).

⁵¹⁴ A riguardo, la dottrina ha ampliato l'elemento del dolo, in quanto non solo viene a configurarsi tale reato per dolo specifico ma è compatibile anche con il dolo eventuale; un dolo “generico complessivo”. Sul punto: SALVINI L.– CAGNOLA F. *op. cit.*

⁵¹⁵ Il secondo comma, a differenza dell'articolo 2, esclude direttamente l'eventuale interpretazione dell'articolo nel senso che: *“Emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato.”*

⁵¹⁶ Inoltre, per un primo inquadramento si rinvia a TODINI C. in *Il Sole* 24 ore 07 maggio 2021: La frode passa da fatture per operazioni inesistenti.

Secondo la prassi dell'Amministrazione Finanziaria, per emissione si intende il momento in cui viene consegnata, spedita, trasmessa o posta a disposizione del soggetto passivo il documento.⁵¹⁷

L'elemento soggettivo consiste invece nel consentire a terzi l'evasione dell'imposta traendone un ingiusto beneficio; ravvisandosi quindi l'elemento del dolo: *“In tema di emissione di fatture per operazioni inesistenti, sussiste il dolo specifico, richiesto per la configurabilità del delitto, nel caso in cui l'emittente, pur perseguendo un proprio interesse, agisce nella consapevolezza che il destinatario intende utilizzare la fattura a fini di evasione fiscale.”* (Corte di Cassazione Penale Sez. III -, Sentenza n. 42819 del 01/10/2024 Ud. (dep. 22/11/2024) Rv. 287093 – 01).⁵¹⁸

Tuttavia secondo la giurisprudenza di legittimità l'elemento soggettivo si ravviserebbe anche nel caso della condotta tenuta per conseguire un profitto personale: *“Il reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti è integrato anche quando la condotta è commessa non soltanto al fine esclusivo di favorire l'evasione fiscale di terzi attraverso l'utilizzo delle stesse, ma anche per trarne un profitto personale.”* Corte di Cassazione Penale sent. sez. 3, n. 44449 del 17/09/2015 (dep. 04/11/2015) rv. 265442).⁵¹⁹

A differenza di quanto detto in precedenza, per l'emissione delle fatture false, non parrebbe consolidarsi l'elemento psicologico del dolo eventuale, essendo richiesto solo il dolo specifico; l'inesistenza dell'operazione sottesa all'emissione della fattura che giuridicamente non coincide con quanto rappresentato formalmente implica che il soggetto emittente ha consapevolezza piena dei riflessi della sua condotta, riducendo a zero l'accettazione del rischio.⁵²⁰

⁵¹⁷Tra le altre modalità da ultimo è stata introdotta la fattura elettronica, tale per cui il documento telematico è inteso consegnato quando viene recapitato al gestore che mette a disposizione l'indirizzo elettronico; a riguardo Circ. Agenzia delle entrate, 19 ottobre 2005, n. 45/E.

⁵¹⁸Inoltre: *“In tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti, non è necessario, sotto il profilo soggettivo, che il fine di favorire l'evasione fiscale di terzi attraverso l'utilizzo delle fatture emesse sia esclusivo, essendo integrato anche quando la condotta sia commessa per conseguire anche un concorrente profitto personale.”* (Cassazione penale sez. III, 24/05/2019, n.39316)

⁵¹⁹ARDITO F., Alcune riflessioni sul reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, in Rass. trib., 2002, 1412; GRASSI M., *Tributi. Reati tributari. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*, in Riv. trim. dir. pen. ec., 2017, 763.

⁵²⁰DI SIENA M., La nuova disciplina dei reati tributari. Imposte dirette e Iva, Giuffrè, 2000, 110.

In tema di onere della prova la giurisprudenza di legittimità si è espressa nel senso di seguito riportato: *“Ai fini della configurabilità del delitto di emissione di fatture od altri documenti per operazioni soggettivamente inesistenti, quando risulti provata dalla pubblica accusa la fittizietà dell'intestazione delle fatture, è onere del soggetto emittente dimostrare la corrispondenza fra il dato fattuale, relativo ai rapporti giuridici che si affermano essere effettivamente intercorsi, e quello documentale, attraverso il quale tali rapporti sono attestati.”*(Corte di Cassazione Penale sez 3, *Sentenza n. 34534 del 21/04/2017*).⁵²¹

4.4.3. Il rapporto che intercorre tra i reati ex artt. 2 e 8 del D.lgs. 74/2000

Il reato di cui all'articolo 2 del D.lgs. 74/2000 punisce la condotta volta all'utilizzo della fattura che si consuma al momento della presentazione della dichiarazione; colui che lo commette è consapevole che chi ha eseguito l'operazione non ha pagato l'Iva e strumentalizza questa operazione per ottenere una minor imposta.

Il reato di emissione di cui all'articolo 8 D.lgs. 74/2000, invece, è integrato dalla condotta criminosa indicata, volta ad ottenere un profitto personale o concedere un vantaggio a terzi, fermo restando che in tal caso è necessario un elemento di dolo prettamente specifico.⁵²²

Nonostante la predisposizione sistematica all'interno del D.lgs. 74/2000, il reato di emissione (art.8) è temporalmente e logicamente preordinato rispetto al reato di utilizzo (art. 2); difatti sono norme che riguardano fasi distinte ma che comunque sono strettamente collegate.⁵²³

⁵²¹ *“In tema di reati finanziari e tributari, il reato di emissione di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74) è configurabile anche in caso di fatturazione solo soggettivamente falsa, sia per l'ampiezza della norma che si riferisce genericamente ad "operazioni inesistenti", sia perché anche in tal caso è possibile conseguire il fine illecito indicato dalla norma in esame, ovvero consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.”* (Corte di Cassazione Sez. 3, *Sentenza n. 20353 del 17/03/2010*).

⁵²² Per la loro contestualizzazione in ambito di operazioni soggettivamente ovvero oggettivamente inesistenti si rinvia a PROSPERI F. in *Rivista di Diritto Tributario* 4 luglio 2023: *“Sul discrimine tra operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti nel reato di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità”*.

⁵²³ La Corte di Cassazione ha affermato che le due fattispecie possono individuarsi anche separatamente in quanto ognuna ha un proprio elemento oggettivo e causa un danno alle entrate

I delitti, autonomamente previsti⁵²⁴, sono connotati da un collegamento rilevante in quanto l'emissione è causalmente orientata all'utilizzo, ragion per cui è necessaria una connivenza tra i due soggetti per il perseguimento di un vantaggio fiscale correlato alla diminuzione dell'imponibile.⁵²⁵

Con riferimento al rapporto tra i due diversi delitti, la giurisprudenza di legittimità (sentenza n. 10916/2019) valorizza il legame di specialità reciproca⁵²⁶ che intercorre tra le due fattispecie dialoganti,⁵²⁷ e pertanto afferma che non è possibile ascrivere allo stesso soggetto entrambe le condotte delittuose.

erariali; tuttavia, possono essere sanzionate congiuntamente perché lo scopo per il quale sono predisposte è quello di incidere su chi svolge evasioni fiscali. Inoltre, per un primo inquadramento si rinvia a TODINI C., in *Il Sole* 24 ore 07 maggio 2021: La frode passa da fatture per operazioni inesistenti; esplicando che la configurazione dell'articolo 8 è "l'antefatto" logico e temporale affinché si configuri l'articolo 2 del D.lgs 74/2000.

⁵²⁴ IORIO A., in *NT+ Diritto* 4 marzo 2021: interposizione fittizia e falsa fattura possono coesistere; secondo cui l'emittente della fattura può essere ritenuto responsabile del reato di emissione di fatture false, mentre chi utilizza tali fatture può rispondere del reato di utilizzo di fatture false.

⁵²⁵ Il problema risiede nel momento in cui l'autore di uno concorre anche nell'altro e per meglio comprendere se può sussistere o meno un concorso tra i due reati: DORIGO S., in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario* - 2280-1332 Il concorso tra emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nella giurisprudenza recente: punti fermi e questioni controverse.

⁵²⁶ FERRAJOLI L. Il rapporto di specialità reciproca nei reati tributari in *Euroconference*, 10 Febbraio 2022. Inoltre, un rapporto di specialità che si evidenzia anche rispetto altri reati del codice penale ad esempio nel commento di SCARCELLA A., in *Diritto Penale e Processo*, n. 5, 1 maggio 2011, p. 567 *Specialita', concorso e consumazione nei reati tributari: per le sezioni unite c'e' frode e frode... - il commento*. Al riguardo, con un passaggio ulteriore si analizza il rapporto tra normativa fiscale e penale; ad esempio, nella sentenza a Sezioni Unite della Corte di Cassazione Penale del 28 ottobre 2010 n. 1235 viene affrontato il rapporto tra i reati fiscali previsti dal d.lgs. n. 74/2000 e l'articolo 640 c.p. (truffa aggravata ai danni dello Stato). La Corte stabilisce che i reati fiscali, in particolare quelli legati alla frode fiscale, sono "speciali" rispetto alla truffa, poiché mirano a tutelare l'interesse erariale alla corretta percezione delle imposte. Di conseguenza, non è configurabile un concorso tra il reato di truffa e quello fiscale, e il reato fiscale assorbe il danno arrecato all'erario, consumando la truffa. La sentenza esclude quindi che la violazione fiscale possa essere ulteriormente qualificata come truffa. In contrasto, la sentenza della Sezione V Penale della Corte di Cassazione n. 51408 del 19 dicembre 2013 esclude l'assorbimento tra i due reati, affermando che le condotte di truffa e frode fiscale siano separate, con danni e offese distinti.

⁵²⁷ L'autonomia e la distinzione tra queste due fattispecie muove dalla risalente pronuncia della Corte di Cassazione Penale secondo la quale: *"L'articolo 4 n. 1 del d.l. 10 luglio 1982 n. 429 (norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto) prevede e sanziona due diversi comportamenti; il rilascio o l'utilizzo di documenti contraffatti o*

Inoltre, lo stesso articolo 9 del D.lgs. 74/2000 esclude la possibilità di concorso tra chi emette fatture per operazioni inesistenti e chi le utilizza. In altre parole, la norma stabilisce che chi emette fatture false non può essere considerato concorrente nel reato commesso dall'utilizzatore di quelle fatture, né può essere ritenuto responsabile di istigazione nel caso in cui quest'ultimo presenti una dichiarazione fraudolenta avvalendosi di tali documenti.⁵²⁸

La motivazione alla base di questa scelta normativa è quella di rispettare il divieto del *ne bis in idem*.⁵²⁹

Come sottolineato nella relazione governativa⁵³⁰, l'intento è quello di prevenire una violazione del "*ne bis in idem*" sostanziale, cioè evitare che una condotta venga

alterati. Tali comportamenti sono integrati da attività naturalisticamente eterogenee e non necessariamente coincidenti o confluenti: si può ipotizzarsi quindi, un atto di rilascio di documento contraffatto o alterato punibile ex se, senza necessità di una successiva utilizzazione o partecipazione alla utilizzazione oppure, viceversa, una utilizzazione di documento rilasciato all'origine genuino e alterato o contraffatto dal solo disponente. Ne consegue che il rilascio e l'utilizzazione integrano due diverse e autonome figure delittuose, separatamente addebitabili agli autori dei relativi comportamenti, al di fuori di ogni necessario concorso di essi" (Sez. 1, Sentenza n. 3649 del 28/09/1987 Cc. (dep. 12/01/1988) Rv. 177345 – 01)

⁵²⁸ Sul punto MARTINI A., Reati in materia di finanza e tributi, in Trattato di diritto penale, diretto da Grosso-Padovani-Pagliaro, Milano, 2010, p. 519, il quale osserva che "*La prima formula, quella della lett. a), appare evocativa della condotta esecutiva del delitto di cui all'art. 8, ma essa non considera il diverso fatto del rilascio e non evoca il fine; la seconda è evocativa dell'azione di cui all'art. 2, ma descrive soltanto una frazione della condotta tipica, quella modale, dimenticando di far cenno all'indicazione in dichiarazione di dati falsi, come pure al dolo specifico*".

⁵²⁹ L'articolo 9 prevede che: "*In deroga all'art. 110 del Codice penale: a) l'emittente di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 2; b) chi si avvale di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti e chi concorre con il medesimo non è punibile a titolo di concorso nel reato previsto dall'art. 8*".

⁵³⁰ Si fa riferimento alla relazione governativa dello schema di decreto legislativo poi tradotto nel D.Lgs. n. 74/2000 secondo cui per l'emittente, la disposizione normativa ha l'obiettivo di chiarire in modo inequivocabile una soluzione che, in realtà, poteva già essere dedotta dai principi generali. Infatti, poiché l'emissione di fatture false è punita in maniera autonoma e indipendentemente dal comportamento successivo dell'utilizzatore, consentire che l'emittente sia chiamato a rispondere sia del reato di emissione che del concorso nel reato di dichiarazione fraudolenta equivarrebbe, di fatto, a punirlo due volte per la stessa condotta. Per quanto riguarda l'utilizzatore, si collega la punibilità al momento in cui viene effettuata la dichiarazione, evitando che il reato preparatorio, se non concretizzatosi in uno dei reati tipici, possa essere successivamente "riattivato" o sanzionato.

sanzionata più di una volta. Inoltre, si garantisce che non vengano penalizzate le azioni preparatorie che non si concretizzano in uno dei reati tipici previsti dal Decreto Legislativo n. 74/2000. In pratica, se qualcuno ha istigato l'emissione di fatture false senza poi utilizzarle, la sua condotta non avrà rilevanza penale, mantenendo così l'efficacia del sistema normativo focalizzato sulla repressione dei reati di danno effettivi.⁵³¹

Il problema ora si pone nel caso in cui un unico soggetto compie entrambe le azioni, il c.d. "l'imprenditore "self made"". ⁵³²

La giurisprudenza, interpretando l'art. 9 del D.Lgs. 74/2000, ha generalmente escluso la deroga a favore del concorso di reati, ritenendo che il soggetto risponda separatamente per entrambe le condotte (emissione e utilizzo).⁵³³

In tema di emissione di fatture false, alla luce della pronuncia della Corte di Cassazione, (Corte di Cassazione penale, Sez. III, Sent., (data ud. 04/07/2024) 30/09/2024, n. 36340), si afferma che nel concorso di persone nel reato, il contributo del concorrente morale può manifestarsi in vari modi atipici, come istigazione, agevolazione o semplice approvazione. Tuttavia, il giudice deve motivare sulla prova della partecipazione effettiva alla fase ideativa o preparatoria del reato, precisando come essa abbia influito sulle azioni degli altri concorrenti. Le sanzioni si applicano sia per concorso materiale sia per concorso morale, secondo il principio della pari responsabilità dei concorrenti ex articolo 110 c.p..⁵³⁴

Tuttavia, questa posizione è stata criticata, poiché la responsabilità potrebbe essere vista come parte di un unico disegno fraudolento, impedendo così la doppia incriminazione. Alcuni ritengono che trattare la vicenda come unica violazione sarebbe più giuridicamente coerente, assorbendo il reato di utilizzo in quello di emissione perché è

⁵³¹In questo senso SANTORIELLO C., Concorso di persone nei reati di frode fiscale e di emissione di fatture relative a operazioni inesistenti, in *Il Fisco*, 2012, p. 2121 ss.

⁵³²CORSO P., *Fatture per operazioni inesistenti: doppia condanna per il 'self made'?*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 1925 ss.

⁵³³NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000, p. 169. Inoltre la Corte di Cassazione Penale si esprimeva in tal senso (sent. 21 maggio 2012, n. 19247 della Cassazione; sentenze Cass. pen., sez. V, 16 gennaio 2013, n. 36859; e sez. III pen., 4 luglio 2013, n. 7324.; Cass. pen., sez. III, sent. 2 maggio 2013, n. 19023).

⁵³⁴A riguardo BARGAGLI M., in *Guida alla Fatturazione*, n. 3, 1° marzo 2025, p. 12, Concorso nella frode fiscale con la società cartiera.

quest'ultimo ad avviare il disegno fraudolento, mentre è nell'utilizzo che si concretizza l'effettivo danno per il gettito erariale.⁵³⁵ Per comprendere a pieno come interagiscono le disposizioni sopra menzionate, l'esempio che si può svolgere al riguardo attiene alle frodi carosello, in cui il missing trader utilizza la fattura e il broker la emette.⁵³⁶

Inoltre, altri esempi particolari a cui si può fare riferimento riguardano le questioni dell'amministratore di fatto e del consulente di una società, ai quali non si applica la disciplina dell'articolo 9 D.lgs. 74/2000.⁵³⁷

A riguardo si afferma che il *"In tema di reati tributari, la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, non si applica al*

⁵³⁵ Evitando che la condotta imputabile allo stesso soggetto, nello stesso disegno criminoso sia punibile più di una volta ed a riguardo: PADOVANI T., *La frode fiscale*, in Di Nicola-Flora-Grosso-Nobili-Padovani (a cura di), *Responsabilità e processo penale nei reati tributari*, Milano, 1986, p. 190.

⁵³⁶ Il broker emette fatture false per operazioni inesistenti, creando documenti fiscali che attestano transazioni mai avvenute. Queste fatture vengono utilizzate per giustificare transazioni fittizie, favorendo il meccanismo di recupero dell'IVA o il rimborso illecito; il missing trader è colui che utilizza le false fatture. Dopo aver ricevuto le fatture emesse dal broker (o da altre entità coinvolte nella frode), il missing trader le utilizza per "giustificare" acquisti inesistenti e dedurre l'IVA su operazioni mai avvenute.. La detrazione dell'IVA è legata alla possibilità di trasferire l'imposta lungo la catena commerciale, fino al punto finale, che corrisponde al consumo definitivo del bene o servizio tassato. La frode IVA viola questo principio, consentendo il passaggio di beni o servizi al consumo senza che venga applicata l'imposta, come nel caso del cosiddetto "nero", o in maniera più sofisticata, mediante una tassazione fittizia. In pratica, l'operazione viene tassata all'ultimo stadio, ma nella catena di vendita manca un anello precedente. Un esempio di frode di questo tipo è rappresentato dal cosiddetto "missing trader", che acquisisce beni, solitamente esenti da IVA grazie all'applicazione del reverse charge, e li rivende applicando l'IVA senza però versarla all'Erario. L'acquirente può detrarre l'IVA addebitata, senza preoccuparsi della responsabilità per l'IVA non versata dal cedente, a meno che non si tratti di situazioni disciplinate dall'articolo 60-bis del D.P.R. n. 633/1972, che prevede la solidarietà per il pagamento dell'imposta in caso di cessioni a prezzi inferiori al valore normale. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza del 7 dicembre 2010 (causa C-285/09 R), ha riconosciuto la responsabilità del cedente nel caso in cui sia stato accertato un suo coinvolgimento in una frode, obbligandolo a versare l'IVA non pagata, anche se non vi sono disposizioni normative specifiche che impongano tale obbligo.

⁵³⁷ *"In tema di reati tributari, la disciplina in deroga al concorso di persone nel reato prevista dall'art. 9 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non si applica al soggetto che cumuli in sé la qualità di emittente e quella di amministratore della società utilizzatrice delle medesime fatture per operazioni inesistenti, né al consulente fiscale che con il primo concorra, quale "extraneus", nella commissione di ciascuno dei reati oggetto di volontà comune, in considerazione della natura paritaria del titolo di responsabilità previsto dall'art. 110 cod. pen."* (Corte di Cassazione Sez. 3 -, Sentenza n. 34021 del 29/10/2020).

soggetto che cumula in sé le qualità di emittente e di amministratore della società utilizzatrice della autofattura mendace, configurandosi in tal caso sia il delitto di cui all'art. 8 che quello di cui all'art. 2 del d.lgs. citato.” (Corte di Cassazione Penale Sez. 3 -, Sentenza n. 2859 del 30/11/2022).

Mentre, in una situazione fattuale diversa, invece, come nel caso del soggetto che non è amministratore del soggetto emittente, il primo risponderà solo del delitto di cui all'articolo 2 del D.lgs. 74/2000.⁵³⁸

In definitiva, nonostante le fattispecie di reato prevedano condotte diverse, il reato di emissione, comunque, si configura grazie alla sussistenza di un nesso causale della falsa fattura rilasciata rispetto all'utilizzo che ne viene fatto; la norma perde di significato nel caso di mera emissione (senza intenti fraudolenti); anche per questo motivo il dolo del reato di cui all'articolo 8 è solo specifico, mentre il dolo per configurare il delitto previsto nell'articolo 2 è anche eventuale dovendosi accettare il rischio di incorrere in operazioni fraudolente, per esempio l'emissione di falsa fatturazione.⁵³⁹

⁵³⁸ *“In tema di reati tributari, risponde del solo delitto di cui all'art. 2 d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e non anche di quello di cui all'art. 8 d.lgs. citato, colui che, non agendo nella veste di amministratore del soggetto apparente emittente, abbia formato una fattura materialmente falsa, sia nell'oggetto che nell'indicazione della provenienza, e l'abbia poi utilizzata in dichiarazione.”* (Corte di Cassazione Penale Sez. 3 -, Sentenza n. 13686 del 01/02/2022).

⁵³⁹ Il tema in oggetto non ha ancora visto un orientamento giurisprudenziale consolidato. Va richiamata sul punto una recente pronuncia della Corte di Cassazione penale, Sezione II, n. 9485 del 21 gennaio 2025 (udienza del 21 gennaio 2025, deposito il 7 marzo 2025), secondo la quale È importante sottolineare che l'emissione di fatture per operazioni inesistenti è punibile anche se non si dimostra un utilizzo effettivo delle stesse. Tuttavia, qualora la fattura falsa venga impiegata per dichiarare costi inesistenti, il reato di dichiarazione fraudolenta, previsto dall'art. 2, potrebbe assorbire la condotta di emissione di fattura falsa. In tal caso, quest'ultima sarebbe considerata un atto accessorio alla condotta più grave, rappresentata dalla dichiarazione fraudolenta, come precisato anche nella sentenza n. 8088 del 8 novembre 2019, depositata il 28 febbraio 2020.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

Nel complesso quadro delle problematiche legate all'onere della prova si è potuto constatare come una delle questioni nevralgiche riguardi la dimostrazione dell'inesistenza delle operazioni commerciali. Il tema solleva una necessaria riflessione sul bilanciamento tra efficienza dell'azione amministrativa, tutela del legittimo affidamento del Contribuente e garanzie del giusto processo. L'analisi condotta ha posto in risalto le distonie dottrinarie e giurisprudenziali conseguenti al succedersi di orientamenti innovativi ed evolutivi alla luce delle interazioni sempre più stringenti con il diritto dell'Unione Europea.

Il quadro normativo in tema di onere della prova originariamente disciplinato in via generale dall'articolo 2697 c.c. si è arricchito con la specifica previsione dell'articolo 7, comma 5-bis, intervenendo così profili di criticità in ordine alla distribuzione della prova tra le parti, nell'ambito di un sistema giuridico in transizione da un modello inquisitorio-pubblicistico ad uno ispirato al principio dispositivo temperato.

In questo contesto, il principio di vicinanza della prova ha assunto particolare rilievo quale correttivo dell'asimmetria informativa tra le parti, imponendo una valutazione rigorosa del ricorso alle presunzioni -che non deve condurre ad un'automatica inversione probatoria- e divenendo un criterio sostanziale di giustizia processuale.

L'approfondimento relativo alla tematica delle operazioni soggettivamente ed oggettivamente inesistenti ha evidenziato l'importanza decisiva dell'accertamento probatorio ai fini Iva, della qualificazione giuridica dei fatti ed eventuale riqualificazione, della verifica dell'effettività delle operazioni.

È proprio in questo snodo che sorge la dialettica tra principio di neutralità dell'imposta e principio di buona fede del Contribuente, la cui tensione è al centro del recente approccio integrato tra orientamenti giurisprudenziali della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, volto a valorizzare il criterio del "sapeva o avrebbe dovuto sapere" quale parametro per valutare la legittimità della detrazione d'imposta. Di fronte alla buona fede del Contribuente, l'ordinamento è orientato a garantire una tutela effettiva e proporzionata, evitando automatismi che minano la certezza del diritto.

Non minore rilevanza ha assunto l'indagine condotta sul piano del diritto comparato, che ha consentito di verificare come gli ordinamenti europei incentivano modelli integrati di

cooperazione internazionale fondata sulla trasmissione delle informazioni, sulla condivisione di strumenti investigativi innovativi e sull'utilizzo di tecnologie evolutive. In questo contesto, il sistema VIES già attivo, le importanti evoluzioni del sistema VIDA in fase di applicazione e le prospettive offerte dalla tecnologia blockchain rappresentano strumenti indispensabili per prevenire e disincentivare i fenomeni delle c.d. frodi carosello garantendo il tracciamento dei dati, l'autenticità delle operazioni, l'impossibilità di manipolare *ex post* le fatture o le scritture contabili e favorendo l'interoperabilità tra le diverse autorità fiscali.

Particolare attenzione è stata dedicata alla complessa questione della circolazione probatoria tra procedimento penale e tributario, alla luce del sostanziale superamento del tradizionale sistema del c.d. doppio binario e nell'ottica del coordinamento tra i diversi piani di accertamento della verità: sostanziale, procedimentale e processuale. Quindi, ad oggi, è necessario favorire un sistema che valorizzi le risultanze probatorie acquisite anche in sedi diverse dal giudizio tributario – si pensi alle prove assunte in sede penale e in particolare all'utilizzabilità delle intercettazioni - con annesse garanzie del diritto di difesa e della legittimità degli strumenti di acquisizione della prova.

La ricerca si è quindi rivolta verso una prospettiva interdisciplinare, in cui il diritto tributario non può più essere considerato isolatamente, ma deve confrontarsi con il diritto processuale civile, penale e con le innovazioni tecnologiche nell'acquisizione di dati probatori in una dimensione sia preventiva sia successiva.

In questo contesto, la prova non è soltanto lo strumento attraverso cui si accerta la legittimità della pretesa fiscale, ma anche il termometro della tenuta dello Stato di diritto in ambito tributario.

In conclusione, è apparso evidente come una riforma organica della disciplina probatoria, supportata da un dialogo consolidato tra giurisprudenza nazionale e sovranazionale, rappresenti oggi una priorità imprescindibile per garantire un processo tributario effettivo, equo e conforme ai principi fondamentali dell'ordinamento. L'obiettivo del presente elaborato è stato, quindi, quello di sollevare interrogativi fondamentali quali per esempio l'individuazione del protagonista dell'accertamento tributario, quale grado di diligenza sia esigibile dal Contribuente, quanto la tecnologia possa incidere nel contrasto al fenomeno evasivo dell'Iva e quale sia la strutturazione di regole precise e certe sulla circolazione probatoria e sugli esiti dei giudizi.

In questa prospettiva, l'abbandono di criteri di imputazione oggettiva della responsabilità e il rafforzamento del principio della buona fede rispondono a canoni di trasparenza, prevedibilità e certezza della azione amministrativa e giurisdizionale come parallelamente avviene nei sistemi ordinamentali stranieri. L'obiettivo di mantenere inalterato il criterio di riparto dell'onere probatorio non dovrebbe in ogni caso subire influenze in ragione della finalità dell'accertamento, considerata la centralità del processo tributario che, a seguito delle recenti riforme, ha assunto nuovo slancio a garanzia dei diritti paritetici delle parti dinanzi al giudice tributario terzo ed imparziale.

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACCORDINO P. - FERLAZZO NATOLI L., Solidarietà tributaria paritetica e litisconsorzio necessario, in *il fisco*, 2007, 7, 922.

ALLORIO E., Diritto processuale tributario, Editrice Torinese, Torino, 1962, p. 377 ss
AMATUCCI F., Frodi carosello e del cessionario Iva, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 3.

ANGELINI G. – PETTINE P., Quando è contestabile la tardiva segnalazione delle operazioni sospette?, in *il fisco*, n. 47-48, 12 dicembre 2022, 4559.

ANTICO G., È il contribuente a dover provare il diritto al rimborso in Euroconference mercoledì 3 maggio 2023.

ANTONINI L., Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali, Milano, Giuffrè, 1996, 186.

ANTONINI P., Il ruolo del giudice di merito nel processo tributario tra principio di conservazione dei provvedimenti e rischio di esautorazione della funzione impositiva, in *Giur. Trib.*, 2015, 5, 425.

ANTONINI P. e M. DE NICOLA in *Corriere Tributario*, n. 4, 1° aprile 2023, p. 377
L'utilizzo in giudizio delle dichiarazioni di terzi non contenute in PVC alla luce del “nuovo” onere della prova - Il commento.

ANTONINI M. e CAMPANA A. “Accertamenti basati su presunzioni semplici: è legittima l'inversione dell'onere della prova? - Il commento” in *Corriere Tributario*, n. 5, 1° maggio 2024, 457.

ANTONINI M. – PIANTAVIGNA P., La valenza delle dichiarazioni dei terzi nella nuova istruzione probatoria, in *Corr. Trib.*, n. 2/2023, 140.

ARDITO F., Alcune riflessioni sul reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, in Rass. trib., 2002, 1412.

ARGENILLI P. (a cura di), Il recepimento della c.d. DAC 6 nell'ordinamento tributario italiano. Analisi sistematica e profili applicativi, Pisa, 2021.

ARMELLA S. – PIEMONTESE L., La responsabilità del fornitore in caso di frode dell'esportatore abituale in L'IVA, n. 3, 1 marzo 2016, 21.

BALDUCCI P., Le garanzie nelle intercettazioni tra costituzione e legge ordinaria, Milano, 2002, 175.

BARBIERI A., I metodi di accertamento, l'avviso di accertamento in Studio Sinergie, 22.03.2016.

BARGAGLI M., Frode fiscale: nessuna responsabilità per l'acquirente in buona fede, in Euroconference, 11 Luglio 2024.

BARGAGLI M., Emissione di fatture per operazioni inesistenti: l'Iva è comunque dovuta, in Euroconference, 31 ottobre 2019.

BARGAGLI M., Concorso nella frode fiscale con la società cartiera. in Guida alla Fatturazione, n. 3, 1° marzo 2025, 12.

BARGAGLI M., Frode fiscale: Modello 231 come strumento di compliance aziendale, in Guida alla Fatturazione, n. 2, 1 febbraio 2025, 41.

BARGAGLI M., Per provare la frode fiscale è sufficiente un preciso quadro indiziario, in Euroconference 21 Gennaio 2020.

BARGAGLI M., Inerenza dei costi e onere della prova, in Euroconference 16 Gennaio 2023.

BASILAVECCHIA M., Accertamento unitario e motivazione “per relationem”, in GT - Riv. Giur. Trib., 2002, 1121.

BASILAVECCHIA M., Considerazioni problematiche sugli strumenti di contrasto delle frodi all’IVA, in Riv. dir. trib., 2004, 510.

BASILAVECCHIA M., Corso di diritto tributario, Torino, Giappichelli, 2017, p. 117.

BASILAVECCHIA M., Sulla prova della responsabilità del cessionario nelle frodi IVA, in Corr. trib., 2007, 1625.

BASILAVECCHIA M. La neutralità nell’Iva, tra effettività e cautele, in Rass. trib., 2016, 4, 901.

BEGHIN M., Ancora incerto il perimetro della solidarietà tributaria tra sostituto e sostituito, in GT-Riv. Giur. Trib., 2019, n. 7, 576.

BENIGNI E., Presunzioni giurisprudenziali e riparto dell’onere probatorio, Torino, 2014, 7.

BUSCEMA A., Onere della prova nelle azioni di rimborso in Riviste Azienditalia - Finanza e Tributi, 22/2004.

BISACCO B. Split payment: rimborso dell’IVA versata in eccesso in Guida alla Fatturazione, n. 6, 1° giugno 2024, 31.

BORGOGLIO A., La struttura minimale del cessionario blocca la contestazione di operazioni soggettivamente inesistenti - Commento, in il fisco, n. 14, 8 aprile 2024, 1359.

CAIMI C.C. e PARDINI N., Nuova disciplina dell'onere della prova: la riscoperta del passato per un futuro più giusto; e sul ruolo del giudice tributario, in *Corriere Tributario*, n. 1, 1° gennaio 2023, 66.

CANTISANI F. C. Evasione fiscale in Germania tra pubbliche segnalazioni e recenti interventi legislativi, articolo del 12 Gennaio 2023.

CAPOLUPO S., Riforma fiscale: permangono dubbi sui poteri del giudice tributario” *Il Fisco*, n. 9, 4 marzo 2024, p. 813

CARACCIOLI I., La responsabilità penale dei c.d. “buffers” (o “filtri”) nelle “frodi carosello” in materia di Iva: gli orientamenti della giurisprudenza, in *Riv. dir. trib.*, 2014, 1.

CARINCI A., «Lista Falciani» e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana, in *Novità Fiscali*, 2012, 14.

CARINCI A., TASSANI T. in *Manuale di Diritto Tributario*, Giappichelli quinta edizione 2022.

CARINCI A., La riforma dell'onere della prova nel processo tributario, in *Memento Più*, 26 settembre 2023.

CARNELUTTI F., *Diritto e processo*, Napoli, 1958, Morano Editore, 133.

CASTAGNARI F., La certezza del diritto nell'obbligazione tributaria. Riflessioni critiche a margine di una recente pronunzia delle SS.UU., Fascicolo 5/2022 in *Rivista di Diritto Tributario*.

CASTELLANETA M., Contro l'evasione fiscale la UE chiede di diffondere la blockchain, in *NT+Fisco*, 12 febbraio 2020.

CATALANO E.M., Ragionevole dubbio e logica della decisione, Milano, Giuffrè, 2016.

CAVALLIN C., Iura novit curia (civil law e common law), in Rivista di Diritto Processuale, 3/2017, 754.

CARACCIOLI I., MATTIA S., e PINTALDI L., Fatture per operazioni inesistenti in Il fisco, n. 40, 24 ottobre 2016, 3824.

CARINCI A., TASSANI T., Manuale di Diritto Tributario, in Giappichelli, V edizione 2022, 25.

CARPENZANO G., e ALCARA A., L'ambito soggettivo del Gruppo IVA e profili di carattere transnazionale, in Corriere Tributario, n. 26, 26 giugno 2017, 2052.

CENTORE P., QUALIZZA E., La responsabilità dell'operatore Iva coinvolto nella frode: un passo avanti verso la certezza del diritto?, in Corr. trib, 2014, 1632.

CENTORE P., Si volta pagina sull'IVA dovuta 'a prescindere', in Corr. trib., 2013, p. 1680.

CENTORE P., Prova, controprova e responsabilità dell'operatore nelle frodi IVA", in L'IVA, 2014, 2467.

CENTORE P., "Split payment" ed estensione del "reverse charge": un attacco concreto al "vat gap" Corriere Tributario, n. 43, 17 novembre 2014, 3316.

CERATO S., Status di esportatore abituale e volume d'affari iva, in Euroconference 14 Gennaio 2025.

CESARANO C., Operazioni inesistenti e principio di cartolarità IVA. in Guida alla Fatturazione, n. 6, 1° giugno 2022, 45.

CHIOVENDA G., Sul rapporto tra le forme del procedimento e la funzione della prova. L'oralità e la prova, in Riv. dir. proc. civ. 1924, I.

CHIOVENDA G., La natura processuale delle norme sulla prova e l'efficacia della legge processuale nel tempo, in Saggi di diritto processuale civile, vol. I, Roma, 1930.

CHIOVENDA G., Istituzioni di diritto processuale civile, I, Jovene Napoli, 1935.

CIPOLLA G., La prova tra procedimento e processo tributario, CEDAM Padova, 2005.

CIPOLLA G.M., Prove ed inversioni degli oneri probatori nell'accertamento delle imposte sui redditi e nell'accertamento iva: dalle presunzioni legali alle presunzioni amministrative inesprese, in La concentrazione della riscossione nell'accertamento, C. Glendi – V. Uckmar (a cura di), Cedam, 2011, 454-455.

COLLI VIGNARELLI A., Le recenti modifiche dell'art. 115 del Codice di procedura civile confermano la piena applicabilità del principio di non contestazione nel processo tributario", Rivista di Diritto Tributario n. 5/2009, 1285.

COMELLI A., La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice, in Dir. Prat. Trib., 2019, 2043.

COMOGLIO L.P., Le prove civili, Torino, UTET Giuridica, 1998, 177.

CONIGLIARO M., La motivazione come elemento essenziale degli avvisi di accertamento e delle cartelle di pagamento: conseguenze sull'atto in caso di carenza in Euroconference, 2014.

CONIGLIARO M., Cade il divieto di prova testimoniale nel rito tributario: un passo avanti verso il giusto processo, in il fisco, n. 40, 24 ottobre 2022, 3812.

CONSOLO C., Natura, contenuti e riforma organica del processo tributario, in C. Consolo - G. Melis - A.M. Perrino, *Il giudizio tributario*, Milano, 2022, 28.

CONSULICH F., Controllo del comportamento economico deviante ed evoluzione del diritto penale di impresa, in *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*, 1-2/2024, 1.

CONTRINO A., La riforma della giustizia tributaria di cui al d.d.l. n. 2636/2022: riforma “suicida” o “gattopardesca”, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022.

CONTRINO A., Irragionevolezza ordinamentali e innovazioni processuali (rilevanti) della recente riforma della giustizia tributaria, in *Il nuovo diritto delle Società*, 2023, 299.

CONTRINO A., Sulla certezza del diritto in materia tributaria tra unità del diritto e pluralità di ordinamenti giuridici in *Fascicolo 5/2024 Rivista di Diritto Tributario*.

CONTRINO A. – E. DELLA VALLE – A. MARCHESELLI – E. MARELLO – G. MARINI – F. PAPARELLA, *La Giustizia Tributaria 2024*.

COPPOLA P., Prova e valutazione del relativo onere nel processo, in *Dir. prat. trib.*, 2023, 168.

CORSO P., Fatture per operazioni inesistenti: doppia condanna per il ‘self made’?, in *Corr. trib.*, 2012, 1925.

CORSO P., L'inutilizzabilità delle intercettazioni nel processo penale e ricadute in sede tributaria, in *Corr. Trib.*, n. 21/2010, 1698.

CHINELLATO G., in G. Tinelli (a cura di) *Commentario al Testo Unico delle imposte sui redditi*, in Wolters Kluwer Padova, 2009, 575.

D'ALFONSO F., Operazioni inesistenti in reverse charge: acquirente a conoscenza della frode, responsabilità in Guida alla Fatturazione, n. 2, 1° febbraio 2024, 26.

DE FLORA M.G., La rilevanza dell'elemento soggettivo nelle frodi IVA, in Dir. prat. trib. int 2020, pag. 1186.

DE FLORA M.G., Il diritto di detrazione dell'IVA: tra principi europei e rilevanza della buona fede del contribuente, in Dir. prat. trib. int., 2014, 1157.

DEGANI G.E., Niente responsabilità oggettiva per il cessionario, 29 Maggio 2024 in NT+ Fisco Frodi Iva.

DELLA VALLE E. Le operazioni inesistenti nell'ordinamento penal-tributario in Rassegna Tributaria, 2/2015, 433.

DELLA VALLE E., La 'nuova' disciplina dell'onere della prova nel rito tributario, in il fisco, 2022, 3807.

DEL FEDERICO L., Introduzione alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie: i principi sostanziali del d.lgs. n. 472/1997, in Riv. dir. trib., 1999, 2, I, 107.

DE PASQUALE I., L'onere di contestazione specifica nel processo tributario in Rivista Trimestrale di Diritto Tributario Fascicolo 3-2013.

DEOTTO D., - LOVECCHIO L., L'Amministrazione prova in giudizio i rilievi contenuti nell'atto impugnato, in il fisco, 2022, 3718.

DONATELLI S., L'onere della prova nella riforma del processo tributario, in Rass. trib., 2023, 25.

DONATELLI S., Interpretazione teleologica e determinazione del pro-rata Iva: il caso Mercedes Benz, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2017, 3.

DI SIENA M., La nuova disciplina dei reati tributari. Imposte dirette e Iva, Milano, Giuffrè, 2000, 110.

DI SIENA M., Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi? in Fisco, 2014, 4259.

DI SIENA M., L'illecito fiscale e la sua crisi d'identità. Riflessioni sul futuro della disciplina sanzionatoria amministrativa a margine delle recenti modifiche normative in tema di reati tributari, in Aa. Vv., Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi, Pisa, 2020, 177.

DI TANNO T., Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità, in Rass. trib., 2015, n. 3, 665.

DORIGO S., Il concorso tra emissione e utilizzo di fatture per operazioni inesistenti nella giurisprudenza recente: punti fermi e questioni controverse, in Riv. trim. dir. trib., ISSN 2280-1332.

DURANTE G., Il punto sulla riforma dell'onere della prova nel processo tributario e l'impatto sulle presunzioni legali prevista a vantaggio dell'ufficio, in Riv. Tel. Dir. Trib., 21 gennaio 2025.

ESPOSITO R., Verità fiscale e giusto procedimento tributario, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, 1° maggio 2018, 985.

FALSITTA V.E. (a cura di), Diritto penale tributario. Aspetti problematici, Milano, Giuffrè, 2001.

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario, CEDAM, Padova, 1999, 677.

FALSITTA G., Presupposto unitario plurisoggettivo, giusto riparto e litisconsorzio necessario nella solidarietà passiva tributaria, in Riv. dir. trib., 2007, 3, II, 17.

FALSITTA G., Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, Giuffrè, 2008, 84-85.

FANTOZZI A., Presupposto e soggetti passivi dell'iva, in Dir. prat. trib., 1972, I, 732.

FANTOZZI A., E' ora di dire basta!, in Riv. dir. trib., 1992, I, 1.

FANTOZZI A., "La solidarietà tributaria", in Trattato di Diritto Tributario, a cura di A. Amatucci, Padova, 1994, II, 453.

FANTOZZI A. La questione dell'efficacia degli atti dell'Amministrazione verso i condebitori solidali (la c.d. supersolidarietà) in Diritto tributario, Milano, 2012, 451 paragrafo 162.

FANTOZZI A., DI TANNO T., Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità, in Rass. trib., 2015, 3, 665.

FASANO N., In giudizio onere della prova più pesante per l'Amministrazione finanziaria in Euroconference, 6 ottobre 2022.

FEDELE A., La solidarietà fra i più soggetti coinvolti nel prelievo, in La casa di abitazione tra normative vigenti e prospettive, III, Aspetti finanziari e tributari, Milano, 1986, 507.

FERRAJOLI L., L'onere della prova nel processo penale tributario in Euroconference, 17.05.2016.

FERRAJOLI L., Il rapporto di specialità reciproca nei reati tributari, in Euroconference, 10/02/2022.

FICARI V., Spazi e limiti del principio di non contestazione nel processo tributario in Rass. trib., n. 2/2008.

FICARI V., Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario, in Riv. dir. trib., 2023, 618.

FINCK M., Blockchain regulation and governance in Europe, Cambridge, 2019.

FOGLIA G., e CAPOGROSSI F., Operazioni straordinarie e gruppo IVA: gli impatti sul regime di tassazione di gruppo, in Corriere Tributario, n. 1, 1° gennaio 2024, 54.

FORTE F., La funzione della fattura nel sistema dell'Iva, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1972, I, 332.

FRANSONI G., Rilevanza processuale penale del 'fatto fiscale' e rilevanza processuale fiscale del 'fatto penale', in Riv. dir. trib., 1-22.

FURIAN S., e MAZZON A., "Anche in assenza di indici di anomalia vi è l'obbligo di segnalazione di operazione sospetta – Commento" in il fisco, n. 4, 27 gennaio 2025, 335.

FONTANA F., Utilizzo delle intercettazioni disposte in sede penale, in Corr. Trib., n. 15/2010, 1199.

GALGANO F., La globalizzazione nello specchio del diritto, il Mulino, 2009, 119.

GALLO F., Nuove espressioni di capacità contributiva, in Rassegna tributaria, v. 58, n. 4, luglio-agosto 2015, p. 771-784.

GALLO F., Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto, Roma 1974

GIANONCELLI C., Dalla giurisprudenza Falciani alla mancata (forse ancora per poco) attuazione di una disciplina sul (tax) whistleblowing, in Diritto e Pratica Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2023, 200.

GINEX A. La declinazione dell'onere della prova nel processo tributario, in Euroconference 7.09.2017.

GINEX A., , Natura del processo tributario e confini del potere giurisdizionale in Euroconference, 6.11.2023.

GINEX A., , Processo tributario: la motivazione dell'atto non sopperisce alla carenza di prove in Euroconference, 19.05.2023

GIOVANARDI A. Il contrasto alle frodi Iva tra interesse fiscale e principio di neutralità. in Giustizia Tributaria 7.12.2012.

GIOVANARDI A., Le frodi iva. Profili ricostruttivi, Torino, 2013.

GIOVANNINI A., Sui principi del nuovo sistema sanzionatorio non penale in materia tributaria, in Dir. prat. trib., 1997, 1196.

GIOVANNINI A., Certezza del diritto in materia tributaria: il ruolo della giurisprudenza, in Innovazione e Diritto, 2014, n. 5, 6-16.

GIULIANI G. e SPERA M. Ampliamento delle operazioni soggette allo split payment, in Il fisco, n. 24, 12 giugno 2017, 2341.

GIULIANI G., SPERA M., L'obbligo di iscrizione al VIES e le triangolari intraunionali, in Il Fisco, n. 39/2022, 3739.

GLENDI C., Appunti in tema di litisconsorzio necessario, cause inscindibili ed effetto estensivo tra coobbligati solidali per debito d'imposta, in Dir. prat. trib., 1964, I, 96.

GLENDI C. –UCKMAR V. (a cura di), La concentrazione della riscossione nell'accertamento Padova, Cedam, 2011, 457-458.

GLENDI C., Applicabilità ai giudizi pendenti della nuova norma sull'onus probandi nel processo tributario – Primi esperimenti applicative nelle Corti di merito sulla regola finale del fatto incerto nel processo tributario riformato, in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 3, 1 marzo 2023, 247.

GLENDI C., L'istruttoria nel processo tributario riformato. Una rivoluzione copernicana!, in Dir. prat. trib., 2022, 2192.

GOLISANO M. Riflessioni in ordine all'impatto del nuovo comma 5-bis, art. 7, D.Lgs. n. 546/1992 in riferimento alle imposte indirette, in Rivista Telematica di Diritto Tributario, 15 Giugno 2023.

GRANDOLFO F., LISI P., e PAPOTTI F., Gruppo Iva: valutazione di convenienza, in Corr. Trib., n. 31 del 2018.

GUARINI K., Nelle Frodi Iva spetta al Fisco un rigoroso onere della prova- Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 11, 1° novembre 2024, 876.

HERBAIN C.A., EU policy forum: fighting VAT fraud and enhancing VAT collection in a digitalized environment, in Intertax, n. 6/2018, 579.

IMPARATO D., - SKŁODOWSKA M., “Conoscibilità” delle Frodi iva altrui e standards minimi di “Buona Fede” ricadenti sugli operatori economici in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 4, 1° ottobre 2024, 1364.

IORIO A., interposizione fittizia e falsa fattura possono coesistere in NT+ Diritto 4 marzo 2021.

IRTI N., L'età della decodificazione, Giuffrè, Milano, 1989.

KENNEDY J.M., Influence of the Fundamental Freedoms on the VAT Directive, in K. DZIURDZ, C. MARCHGRABER, Non-Discrimination in European and Tax Treaty Law, Vienna, 2015, 298.

KÜHNE H.H., La strumentalizzazione della verità e della sua ricerca nel processo penale, in Criminalia, Edizioni ETS, 2008, 476.

LANZI A. - ALDROVANDI P., Diritto penale tributario, CEDAM, 9/2020.

LATTANZI G., SEVERINO P., Responsabilità da reato degli enti. Diritto sostanziale, Vol. I, Torino: G. Giappichelli, 2020.

LIBERATORE G., VAT in the digital age: tra semplicità e sicurezza, in Rivista, n. 4/2022.

LIBERATORE G. La Procura europea alza l'attenzione sulle frodi IVA, in L'IVA, n. 5, 1 maggio 2024, 44.

LIBERATORE G., Lotta alle frodi IVA cross border: verso un nuovo Central VIES in L'IVA, n. 3, 1 marzo 2025, 25.

LIGRANI M. - SAGGESE P., L'onere della prova nel processo tributario, a seguito della Legge 31 agosto 2022, n. 130, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Documento di ricerca del 14 dicembre 2022, 11.

LOGOZZO M., IVA e fatturazione per operazioni inesistenti, in Riv. dir. trib., 2011, 287.

LOVISOLO A. Giudicato penale e autonoma valutazione del giudice tributario - Superamento (limitato) del “doppio binario” e funzione interpretativa del giudice tributario, con particolare riferimento all'applicazione di presunzioni legali. in GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 1, 1 gennaio 2025, 13.

LUPI R., L'onere della prova nella dialettica del giudizio di fatto, in Riv. dir. trib., 1993, 1198.

LUPI R., Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario, Milano, Giuffrè, 1988, 341.

MANONI E., L'incerta applicabilità del principio iura novit curia nel processo tributario, in il fisco, 2017, 13, 1249.

MARCHESELLI A., Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale, in Dir. Prat. Trib. 2001, 5, I, 793.

MARCHESELLI A., La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario, in Rassegna Tributaria, 2009, 83.

MARCHESELLI A., Frodi fiscali e frodi nella riscossione IVA, tra onere della prova, inesistenza e inerenza, in Dir. prat. trib., 2012, 11335.

MARCHESELLI A., Profili fiscali e frodi nella riscossione IVA. Carosello tra onere della prova, inesistenza ed inerenza, Diritto e Pratica Tributaria, 2012, 1635.

MARCHESELLI A., Lista Falciani e diritti fondamentali del contribuente/indagato, in Corr. trib., 2013, 31, 2462.

MARCHESELLI A., Accertamenti tributari e difesa del contribuente, Milano, 2018, 176.

MARCHESELLI A., Considerazioni eterodosse sull'elemento soggettivo delle sanzioni tributarie in Rivista di Diritto Tributario, 12 aprile 2021.

MARCHESELLI A., Accertamenti tributari. Poteri del Fisco. Strategie del difensore, 3° ed., Giuffrè, Milano, 2022, 1029.

MARCHESELLI A., La prova nel processo tributario: una questione cardinale per l'inquadramento della funzione del giudice tributario. in *Giustizia Tributaria* 19.05.2023.

MARCHESELLI A., Imposta evasa, profitto del reato tributario, il mito del doppio binario della prova tra penale e amministrativo e le nuove frontiere del profitto confiscabile, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 372.

MARCHESELLI A., Dal doppio binario al Capolinea del Giusto processo, in *Rivista Telematica di Diritto tributario* 1 marzo 2025.

MARCHESELLI A., Motivazione e prova, nel procedimento e nel processo tributario. Il giudice tributario come garante della funzione tributaria in *Riv. Tel. Di Dir. Trib.*, 7 Gennaio 2025.

MARELLO E., Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo, in *Giur. it.*, 2011, 1214.

MARINO G., New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect Intervento presentato al 16. convegno New Exchange of Information and Tax Solutions of Equivalent Effect tenutosi a Istanbul nel 2014.

MARTELLOTTA A., Detrazione IVA nel caso di operazione soggettivamente inesistente in *Argomenti OneFiscale*.

MARTELLOTTA A., Frode Iva ed esportatore abituale, in *OneFiscale* 7 aprile 2025.

MARTINI A., Reati in materia di finanza e tributi, in *Trattato di diritto penale*, diretto da Grosso-Padovani-Pagliaro, Milano, 2010, 519.

MARZO G. e GLAVE E., L'onere della prova del processo tributario alla luce della novella normativa in *NT+ Diritto* il 30 Gennaio 2023.

MASTROPAOLO E.M., La collaborazione attiva del settore finanziario nell'ambito dell'antiriciclaggio, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 2/2018.

MELIS G., Disciplina sulle società di comodo e presunzione di evasione: non sarà forse l'ora di eliminarla? in *Dialoghi di dir. trib.* 2006.

MELIS G., Automatic Exchange of Information and Protection of Taxpayers' Procedural Rights, in *New Exchange of Information versus Tax Solution of Equivalent Effect*, EATLP, Congress Istanbul, 29-31 Maggio 2014, Amsterdam, 2016.

MELIS G., Sul nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: sui profili temporali e sui rapporti con l'art. 2697c.c. e con il profilo di vicinanza della prova, in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 maggio 2023.

MELIS G., L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023.

MELIS G., Le sanzioni amministrative tributarie nella legge delega: questioni aperte e possibili soluzioni, in *Rass. Trib.*, 2023, 3, 502.

MELIS G., L'onere della prova e la "consistenza" della prova, primi disorientamenti giurisprudenziali In: *modulo24 contenzioso tributario*. - issn 2785-5546. - 1:(2023), pp. 12-19.

MELIS G., Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza della prova, in *Riv. tel. dir. trib.* del 19 maggio 2023.

MELIS G. Avviso di accertamento: il principio di unicità trova (finalmente) una consacrazione normativa. Con corollari. in *IPSOA Fisco*, 24/11/2023.

MELIS G., L'onere della prova nel diritto tributario dopo la legge n. 130 del 2022 e il d.lgs. n. 219 del 2023, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 5, 1° settembre 2024, 1682.

MELIS G., Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi del procedimento tributario, in *il fisco*, 2024, 224.

MERCURI G., Riflessioni sul pro-rata iva alla luce della recente giurisprudenza della Corte di giustizia, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 1700.

MERCURI G., "Onere della prova: dal contributo di Allorio alla recente riforma del processo tributario", in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2022, 324.

MICHELI G.A., L'onere della prova, Padova, CEDAM, 1966, 151.

MIRARCHI D., Nuove incertezze sul diritto di detrazione e criticità in ordine alla ripartizione dell'onere della prova nelle frodi IVA in *L'IVA*, n. 1, 1 gennaio 2021, 44.

MOSCHETTI F., Il principio della capacità contributiva, Padova, Cedam, 1973, 267.

MOSCHETTI F. (a cura di), Commentario breve alle leggi tributarie, IV, IVA e imposte sui trasferimenti, Padova, 2011, IV, 211.

MONDINI A., Falso materiale e ideologico nelle frodi IVA e tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente nell'apparenza di situazioni fattuali e giuridiche prodotte da terzi, in *Rass. trib.*, 2008, 1794.

MONDINI A., Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi, in *Rivista di Rassegna Tributaria*, n. 3/2014, 453.

MOSCHETTI G., "Il comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: un quadro istruttorio per ora solo abbozzato, tra riaffermato principio dispositivo e diritto pretorio acquisitivo", in *Riv. tel. dir. trib.* del 28 gennaio 2023.

MULEO S., Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento, Giappichelli, Torino, 2000.

MULEO S., Lezioni di diritto tributario, Giappichelli Torino, 2016, 95.

MULEO S., Riflessioni sull'onere della prova nel processo tributario, in Riv. trim. dir. trib., 2021, 3, 611.

MULEO S., Riflessioni sull'onere della prova, disponibilità e valutazione della prova nel processo tributario rivisitato, in A. Carinci, F. Pistolesi (a cura di), La riforma della giustizia e del processo tributario, Commento alla Legge 31 agosto 2022, n. 130, Milano, 2022.

MULEO S., Onere della prova, disponibilità e valutazione delle prove nel processo tributario rivisitato, in AA.VV., La riforma della giustizia e del processo tributario, (a cura di) A. Carinci, F. Pistolesi, Milano, 2023, 83.

OLIVA C., L'onere della prova nel processo tributario, Padova, Cedam, 2012, 13.

QUATTROCCHI A., L'impatto di blockchain e database condivisi sui sistemi fiscali, in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2020, 529.

PACE A., Quando l'avviso di accertamento è motivato per relationem, in "GT - Riv. Giur. Trib.", 1998, 163.

PADOVANI T., La frode fiscale, in Di Nicola-Flora-Grosso-Nobili-Padovani (a cura di), Responsabilità e processo penale nei reati tributari, Milano, 1986, 190.

PAROLINI A., BECHARA C., VAN HILTEN M., KRUGER D., MILLAR R., SINFIELD G., Vat and Group of Companies, in Bulletin for International Taxation, 2011, 350.

PATTI S., Prove. Disposizioni generali, Commento all'art. 2697 c.c., in Commentario del codice civile, a cura di Scialoja e Branca, Bologna, 1987, 4.

PEIROLO M. La nota di variazione per il recupero dell'IVA sulle operazioni inesistenti, in Euroconference 17 Febbraio 2015.

PEIROLO M., Il pro-rata di detrazione "generale" supera il vaglio della Corte europea, in Corr. trib., 2017, 539-546.

PEIROLO M., Effetti dell'applicazione di un'IVA non dovuta quando il cliente non è un soggetto passivo, in Euroconference, 21 febbraio 2025.

PERINI A., Operazioni soggettivamente inesistenti, interposizione fittizia e nuovo sistema penale tributario, in Diritto penale e processo, 2011, n. 11.

PERROTTA A., RAZZANTE R., Il sistema di segnalazione interna. Il whistleblowing nell'assetto anticorruzione, antiriciclaggio e nella prevenzione da responsabilità degli Enti, Pacini Giuridica, Pisa, 2019, 25.

PETRILLO G., Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale, in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 1, 1° gennaio 2016, 351.

PEVERINI, L., Società di comodo e imposta patrimoniale: il contrasto tributario all'utilizzo distorto della forma societaria, in Giur. Comm., 2013.

PIANTAVIGNA P., La presunzione di onestà in materia tributaria, in Rivista di Diritto Tributario 02 Maggio 2024.

PIANTAVIGNA P., Onere della prova nel processo tributario. Cosa ci dice la giurisprudenza, in Quotidiano IPSOA del 30 marzo 2024.

PORTALIS J.E.M., Discours préliminaire sur le projet de Code Civil, 1801.

PORCARO G., Mancata allegazione del processo verbale di constatazione: effetti sulla motivazione e sulla prova dell'accertamento, in "Rass. Trib." n. 1/2001, 84.

PROCOPIO M., Il principio dell'inerenza e l'improcrastinabile intervento del legislatore diretto a conferire maggiore certezza alle scelte dei soggetti passivi d'imposta in Diritto e Pratica Tributaria, n. 3, 1 maggio 2024, 1017.

PROSPERI F., Sul discrimine tra operazioni soggettivamente inesistenti ed oggettivamente inesistenti nel reato di dichiarazione fraudolenta: punti fermi ed evoluzioni nella giurisprudenza di legittimità in Rivista di Diritto Tributario 4 Luglio 2023.

PROSPERI F. e DAMI F., Per la frode IVA non basta la sola conoscenza personale tra coloro che partecipano alle cessioni - Nuove (?) prospettive sui contenuti dell'onere probatorio (di Ufficio e contribuente) nelle frodi carousel, in Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 6, 1 giugno 2023, 478.

QUATTROCCHI A., L'impatto di blockchain e database condivisi sui sistemi fiscali, in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2020, 529.

RASI F., L'inarrestabile 'lotta' della Cassazione contro le società a ristretta base proprietaria: nuove difese dalla riforma del processo tributario?, in Rivista Telematica di Diritto Tributario, 2022.

RASI F., La tassazione per trasparenza delle società di capitali a ristretta base proprietaria, CEDAM Padova, 2012.

RIZZARDI R., Direttiva VIDA: riparte la nuova IVA europea, in Corriere Tributario, n. 4, 1 aprile 2025, 319.

RUSSO M., Sulla distinzione tra contestazione del fatto e osservazione del difetto di prova in Euroconference 6 ottobre 2020.

RUSSO P., Problemi in tema di prova nel processo tributario dopo la riforma della giustizia tributaria, in Riv. Tel. Dir. Trib., Editoriale del 7 dicembre 2022.

SACCO R., Presunzione, natura costitutiva o impeditiva del fatto, onere della prova, in Riv. dir. civ., 1957, I, 420.

SALVATI A., Innocenti evasori: la Cassazione verso il triplo binario (e oltre). Osservazioni a Cass. civ., sez. V, 14 febbraio 2025, n. 3800, in Rivista Telematica di Diritto Tributario.

SALVATI A., Riflessioni sulla mancata considerazione del ruolo dell'archiviazione nel decreto legislativo sulle sanzioni tributarie, in Riv. trim. dir. trib., 2024, 3, 545.

SALVINI L., La partecipazione del privato all'accertamento, Padova, 1990, 224.

SALVINI L. Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto, in Riv. dir. trib., 1993, 1287.

SALVINI L., La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali, in AA.VV., Studi in onore di Victor Uckmar, II, Padova 1997, 1043.

SALVINI L., La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione, in "Rass. Trib." n. 3/2002, 847.

SALVINI L. e LA ROSA A.M. "Reverse charge" e operazioni inesistenti: brindano i "missing traders" o ha ragione la Cassazione? Corriere Tributario, n. 43, 14 novembre 2016, 3287.

SALVINI L., Il perimetro del Gruppo Iva, Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell'IVA, in Atti del VII Convegno annuale del 23 marzo 2017, Aracne Editrice, Roma 2018, 5.

SALVINI L., IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata in Corriere Tributario, n. 21, 28 maggio 2018, 1607.

SALVINI L., Manuale professionale di diritto penale tributario, Milano, Wolters Kluwer, 2022.

SALVINI L., Diritto Tributario delle Attività Economiche, seconda edizione Giappichelli 2022.

SANTACROCE B., AVOLIO D., e PEZZELLA D., Deducibilità dalle imposte sui redditi dell'IVA indetraibile nelle operazioni soggettivamente inesistenti, in Corriere Tributario, n. 2, 15 gennaio 2018, 89.

SANTORIELLO C., Concorso di persone nei reati di frode fiscale e di emissione di fatture relative a operazioni inesistenti, in Il Fisco, 2012, 2121.

SCARCELLA A., Specialita', concorso e consunzione nei reati tributari: per le sezioni unite c'e' frode e frode... - il commento. in Diritto Penale e Processo, n. 5, 1 maggio 2011, 567.

SASSANI B., L'onere della contestazione, in Giusto proc. civ., 2010, 401.

SCIFONI G., È il vincolo finanziario a determinare, salvo eccezioni, l'ingresso nel Gruppo IVA, in Corr. Trib., n. 4/2017, 251.

SIRRI M., ZAVATTA R., La responsabilità degli operatori coinvolti nelle frodi Iva, in GT – Riv. giur. trib., 2006, 292.

SITEK B., (2015). In dubio magis contra fiscum est respondendum (D. 49.14.10), *Studia Prawnoustrojowe* 27,55-62.

SOLARI F., Sull'utilizzabilità ai fini fiscali delle intercettazioni, anche illegittimamente assunte, contro il contribuente non più indagato, in *Riv. Tel. Dir. Trib.*, 2020, 245.

SORGATO L., La Cassazione spiega i motivi dell'indetraibilità dell'iva nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti in *Euroconference*, 2024.

SOSTERO U. - SANTESSO E., *I principi contabili per il bilancio d'esercizio*, II, Milano, 2018, spec. 240-241.

SPAZIANTE F., Notevole "spaccatura" tra Corte UE e Avvocato Generale sul pro-rata italiano, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2017, 109.

STANCATI G. e MORABITO D., Il gruppo IVA: luci ed ombre in attesa del Decreto attuativo in *Corriere Tributario*, n. 13, 2 aprile 2018, 975.

STANCATI G. in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*: "La deducibilità dell'Iva indetraibile (da pro-rata): brevi note a margine della sentenza della Corte di Cassazione n.20435 del 19 Luglio 2021.

STEVANATO D., Motivazione dell'accertamento di valore, poteri delle Commissioni e oggetto del processo tributario, in *"Rass. trib."*, 1990, 57.

STEVANATO, D., "Società di comodo" un capro espiatorio buono per ogni occasione, in *Corr. Trib.*, 2011.

SUTICH M.T., La rilevanza della buona fede nelle frodi carosello, in *Dir. e prat. trib.*, 2012, 303.

TARUFFO M., Onere della prova, in *Dig. disc. priv., sez. civ.*, XIII, Torino, 1996, 65.

TESAURO F., Le presunzioni nel processo tributario, in *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, Maggioli, 1987, 39.

TESAURO F., Giustizia tributaria e giusto processo, in *Rass. Trib.*, 2013, 2, 316.

TESAURO F., Appunti sulle frodi carosello, in *Giur. it.*, 2011, 1213.

TESAURO F. (diretta da), *L'imposta sul valore aggiunto. Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, 535.

TESAURO F., Giusto processo e processo tributario, in *Rass. trib.*, 2006, 43 e 47.

TODINI C., Imposta sul valore aggiunto, in *Enciclopedia Treccani, Diritto on line*, 2016.

TODINI C. La frode passa da fatture per operazioni inesistenti, in *Il Sole 24 ore* 07 maggio 2021.

TOSI L., Introduzione. L'onere della prova nel diritto tributario, in AA.VV., *L'onere della prova*, Wolters Kluwer, Milano, 2024, 1195.

TUNDO F., La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e Legge delega: epicidio della certezza del diritto? (Parte prima), in *Riv. tel. dir. trib.*, 19 maggio 2023.

TUNDO F., La tela di Penelope delle riforme fiscali, tra Giustizia e legge delega: epicidio della certezza del diritto? in *Rivista di Diritto Tributario* 7 novembre 2023.

TURRI G., I reati penali tributari nella disciplina del d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 Parte prima, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2, 1 marzo 2023, 685.

UCKMAR V., *Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base proprietaria*, Padova, 1966.

VANZ G., Genesi, struttura e ricadute sull'interpretazione della nuova disposizione sull'onere della prova nel processo tributario in Riv. Tel. Dir. Trib., 13 marzo 2025.

VARCHETTA F. Operazioni inesistenti: l'emissione della fattura produce il rapporto impositivo in L'IVA, n. 3, 1° marzo 2023, p. 40.

VARCHETTA F., Detrazione Iva può essere negata se non si conosce l'identità del fornitore, in Guida alla Fatturazione, n. 4, 1 aprile 2022, 33.

VELE L., La buona fede "salva" la detrazione IVA anche in caso di operazioni con fornitori inesistenti in IUS Tributario, fasc., 15 Dicembre 2015.

VERDE G., L'onere della Prova nel Processo Civile, Napoli, 1974, pag. 112 ss.

VERDIER A. Francia, prospettive e risultati dell'Amministrazione fiscale, in FiscoOggi, 2 Luglio 2024.

VIOTTO A., Prime riflessioni sulla riforma dell'onere della prova nel giudizio tributario, IlSole24Ore, 2023p. 334.

ZAGÀ S., Prime riflessioni sulla possibilità - post-riforma fiscale - di modificare, integrare o sostituire la motivazione dei provvedimenti tributari, in Rivista Telematica di Diritto Tributario 4 aprile 2024.

ZANELLATO L., Non c'è dichiarazione fraudolenta con fatture gonfiate con prezzi incongrui ma effettivamente corrisposti – Commento, in il fisco, n. 31, 5 agosto 2024, 2990.

ZANOTTI N., Le prove nel giudizio tributario alla luce degli obiettivi posti dal PNRR, in Dir. prat. trib., 2024, pag. 34.

GIURISPRUDENZA

Corte di Cassazione Civile SS. UU., 2001 n.13533

Corte di Cassazione Civile SS. UU., 2004, n.21095

Corte di Cassazione, Civile SS. UU., 2016 n. 5069

Corte di Cassazione Civile SS..UU. 2017 n. 21105

Corte di Cassazione SS. UU., 2017 n. 14552

Corte di Cassazione SS. UU. 28.11.2019 n. 51

Corte di Cassazione Civile, SS. UU., 2023, n. 4835

Corte di Cassazione Civile SS. UU., 21/11/2024, n.30051

Corte di Cassazione Civile sez. V, 05/07/2018, n.17619

Corte di Cassazione Civile sez. V, 19/12/2019, n.33915

Corte di Cassazione Civile Sez.V, 20/07/2020 n. 15369

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 13.07.2022 n. 37239

Corte di Cassazione civile Sez. V, 27/11/2022 n. 31878

Corte di Cassazione Civile Sez., V, 04/04/2023 n. 9320

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 4/06/2023, n.16984

Corte di Cassazione Civile Sez. V, Ord., 30/01/2024, n. 2746

Corte di Cassazione civile sez. V, 02/02/2024, n.3180

Corte di Cassazione Civile Sez. V, Ord., 10/04/2024 n. 9723

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 30/04/2024, n.11690

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 21/05/2024, n.14102.

Corte di Cassazione Civile Sez. V, Ord., 24/05/2024, n. 14588

Corte di Cassazione sentenza Sez. V,10/05/2024 n. 12823

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 10/05/2024, n.12895

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 21/05/2024 n.14102

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 13/06/2024, n.16453

Corte di Cassazione Civile Sez., V, 25/07/2024 n. 20816

Corte di Cassazione civile Sez. V, 06/08/2024,

Corte di Cassazione civile Sez. V, 09/08/2024, n.22616

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 28/08/2024, n.23281

Corte di Cassazione Civile, Sez. V, 28/08/2024, n.23286

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 30/10/2024, n.28022

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 04/10/2024, n. 26014

Corte di Cassazione Civile Sez. V, del 10/11/2024, n. 26482

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 17/12/2024, n.3296

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 6/12/2024 n. 32432

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 20/12/2024 n. 33556

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 22/12/2024, n.33906

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 15/01/2025 n.4904

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 15/01/2025. n. 9158

Corte di Cassazione Civile Sez. V,16/01/2025 n. 9920

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 05/02/2025, n.2801

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 07/02/2025 n.,3077

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 12/02/2025, n.3632

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 14/02/2025, n. 3800

Corte di Cassazione civile Sez.V, del 25/02/2025 n. 4924

Corte di Cassazione Civile Sez. V., 20/03/2025 n. 7494

Corte di Cassazione Civile Sez. V., 21/03/2025 n.7505

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 24/03/2025 n.7737

Corte di Cassazione Civile, Sez. V,25/03/2025, n. 7948

Corte di Cassazione Civile Sez. V., 26/03/2025 n., 7972

Corte di Cassazione Civile Sez. V., 26/03/2025, n.7982

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 26/03/2025, n.8042.

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 26/03/2025, n. 8054

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 26/03/2025, n. 8042

Corte di Cassazione Civile Sez. V 27/03/2025 n.8120

Corte di Cassazione Civile Sez. V, 27/03/2025 n. 8130

Corte di Cassazione Penale sez. III, 04/07/2023, n.44170

Corte di Cassazione Penale Sez. III, 1/10/2024 n. 42819

Corte di Cassazione Penale Sez. III, 08/01/2025 n.5830

Corte di Cassazione Penale Sez. III, 20/02/2025 n. 7027

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 16 ottobre 2019. Causa C-189/18, Glencore;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 21 febbraio 2006, Halifax;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza C-354/03 del 12 gennaio 2006, Optigen Ltd;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenze cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenze del 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahagében e Dávid;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza C-273/11 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 6 settembre 2012, C-324/11, Tóth;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 31 gennaio 2013, causa C-642/11, Stroytrans;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 22 ottobre 2015, causa C-277/14 Ppuh Stehcamp;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 6 luglio 2006, causa C-439/04, Axel Kittel;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza del 1° dicembre 2022 causa C-512/21, Aquila-Part;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 6 dicembre 2012 causa C-285/11, Bonik;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 14 aprile 2021 causa C-108/20, Finanzamt Wilmersdorf;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza dell'11 novembre 2021, causa C-281/20, Ferimet;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 31 gennaio 2013, causa c-642/11, Stroytrans EOOD;

Corte di Giustizia dell'Unione Europea sentenza 11 gennaio 2024, Global Ink Trade Kft.

PRASSI

Agenzia delle Entrate Circolare del 19 ottobre 2005, n. 45/E.

Agenzia delle Entrate Circolare, del 17/01/2018 n.1/E.

Agenzia delle Entrate Circolare del 28/04/2016 n. 16/E.

Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 293390/2021.