



FONDAZIONE  
DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
DI FERRARA



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI  
DI FERRARA

***QUADERNO N. 3***

## **LE FRODI IVA**

**ONERE DELLA PROVA “COMPLESSO” IN CAPO AL FISCO  
NELLE FRODI IVA DI NATURA SOGGETTIVA.**

**COMMENTO A SENTENZA CORTE DI CASSAZIONE N. 20587**

**DEL 26/10/2018 – 31/7/2019**

Avv. Francesco Cazzorla

# **INDICE**

- 1. INTRODUZIONE: IL FENOMENO DELLE FRODI IVA**
- 2. LA VICENDA**
- 3. FRODE IVA DI NATURA SOGGETTIVA E ONERE DELLA PROVA**
- 4. L'ONERE DELLA PROVA "COMPLESSO" IN CAPO AL FISCO**
- 5. IL NECESSARIO TEMPERAMENTO DEL PRINCIPIO**
- 6. CONSIDERAZIONI FINALI**

## **1. LA VICENDA.**

La fattispecie all'esame della sentenza in commento riguarda una contestazione per realizzazione di una c.d. frode Iva di natura soggettiva, per cui l'Agenzia delle Entrate aveva disconosciuto la detrazione effettuata dal soggetto cessionario, ritenuto partecipe.

La Società impugnava l'avviso di accertamento innanzi la competente CTP, che accoglieva il ricorso. La CTR, investita dell'appello, riformava la pronuncia del giudice di prime cure, ritenendo che la Società fosse responsabile di una partecipazione consapevole alla frode perpetrata.

La Corte di Cassazione, con la sentenza in commento, seppur ritenendo i motivi di impugnazione inammissibili in quanto funzionali ad ottenere una nuova valutazione del materiale probatorio in sede di legittimità, traccia con particolare completezza l'articolato profilo dell'onere della prova in caso di contestazione riguardante una frode Iva di natura soggettiva.

## **2. FRODE IVA DI NATURA SOGGETTIVA E ONERE DELLA PROVA.**

È necessario partire, per chiarezza, ricordando brevemente cosa si intenda per frode fiscale di natura soggettiva, o per utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. Per frode di natura soggettiva si intende un'operazione, rilevante ai fini Iva, realmente intervenuta, i cui soggetti partecipi però non corrispondono a quelli indicati in fattura. Mentre le operazioni oggettivamente inesistenti si riferiscono a operazioni mai avvenute, quelle soggettivamente inesistenti riguardano un'operazione effettivamente realizzata, ma non in capo ai soggetti che risultano documentalmente.

La fattispecie trova definizione nell'art. 1 della D. Lgs. 74/2000, che fa un richiamo a *"fatture o altri documenti aventi rilievo probatorio analogo ...che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi"*.

Ciò che consegue ad una contestazione di frode di natura soggettiva, di norma, riguarda solo l'Iva, posta in detrazione dal soggetto cessionario. Infatti, dopo l'introduzione, da parte del D.L. 16/2012, del comma 4 - bis all'art. 14 L. 537/93, che ha previsto l'indeducibilità, ai fini delle Imposte Dirette, esclusivamente dei costi *"direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività qualificabili come delitto non colposo..."*, i costi sostenuti per le operazioni soggettivamente inesistenti, in quanto attinenti ad un'operazione che solo marginalmente si

connette con una fattispecie delittuosa, si considerano, in via teorica,<sup>(1)</sup> fiscalmente deducibili. Permane invece l'indetraibilità ai fini dell'Iva.

La frode realizzata mediante utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti può essere così riassunta: un soggetto fittizio nazionale (c.d. *missing trader*) effettua un acquisto in assenza di addebito di Iva<sup>(2)</sup>; successivamente, lo stesso realizza un'operazione imponibile rivendendo il bene ad un soggetto nazionale, addebitandogli l'Iva in via di rivalsa. Il soggetto acquirente versa l'Iva addebitatagli e poi se la detrae; il cedente – *missing trader* - la incassa e non la versa. Si realizza così il salto d'imposta e l'evasione ai fini dell'Iva.

Dato che, solitamente, il soggetto cedente è fittizio, la posizione più delicata diviene quella del soggetto acquirente, cui è attribuita una sorta di responsabilità indiretta per aver partecipato ad una frode Iva e che subisce, di conseguenza, il disconoscimento del diritto di detrazione ad opera del Fisco<sup>(3)</sup>.

Premesso quanto sopra, nella sentenza in esame la Corte affronta la delicata questione dell'onere della prova in caso di frode Iva di natura soggettiva. Dopo aver premesso che in caso di operazioni soggettivamente inesistenti l'onere probatorio "*grava sull'amministrazione*", la Corte precisa che lo stesso "*si incentra su due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale e in particolare: a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, nel senso che il soggetto formale non è quello reale; b) il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere che la cessione si inseriva in una evasione Iva...*".

Nel prendere in esame l'elemento "b", la Corte, da subito, sottolinea che il solo fatto che "*l'operazione si inserisca in una fattispecie fraudolenta di evasione dell'Iva*" non può comportare necessariamente la perdita del diritto alla detrazione in capo al soggetto cessionario. E questo perché un'automatica limitazione al diritto di detrazione, in caso di inesistenza del soggetto fornitore, sarebbe di certo contraria al diritto unionale e ai principi che governano l'Iva. Pertanto "*l'Amministrazione tributaria è tenuta a provare, sia pure anche solo in base a presunzioni, 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, con l'emissione della relativa fattura, aveva evaso l'imposta o partecipato a una frode, e cioè che il*

---

<sup>1)</sup> È utile ricordare che, come precisato dalla Circ. Min. n. 32/2012, è esclusa ogni possibilità di deducibilità automatica dei costi relativi a operazioni soggettivamente inesistenti, che dovranno comunque essere valutati in relazione ai requisiti richiesti dal TUIR.

<sup>2)</sup> O perché, ad esempio, realizza un acquisto intracomunitario in regime di non imponibilità o perché si avvale indebitamente della qualifica di esportatore abituale, mediante il rilascio di dichiarazioni d'intento false.

<sup>3)</sup> Si tratta del c.d. "consumatore di diritto", richiamato da Centore P. *L'Iva a debito e a credito: un rapporto plurimo binario ovvero trino?* in *Corriere Tributario* n. 43/2015, p. 4289, "*che corrisponde l'imposta non perché abbia consumato il bene o il servizio cui essa afferisce ... ma per il solo motivo di aver erroneamente applicato le disposizioni che regolano il tributo*".

*contribuente disponeva di indizi idonei ad avvalorare un tale dubbio ovvero, con espressione efficace, "a porre sull'avviso qualunque imprenditore onesto e mediamente esperto sulla sostanziale inesistenza del contraente".*

Il Fisco, dunque, dovrà provare, anche mediante presunzioni, oltre all'intervento di un soggetto diverso da quello indicato in fattura, anche che l'acquirente il bene o il servizio sapeva o "avrebbe dovuto sapere" di partecipare ad una frode; e questo "alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono".

L'ottemperanza al dovere probatorio da parte del Fisco, nei termini appena delineati, determina un'inversione dell'onere della prova in capo al contribuente, il quale dovrà, invece, dimostrare la propria buona fede. Su quest'ultimo aspetto, la Corte precisa che non possono essere considerate idonee a dimostrare la buona fede dell'acquirente l'esistenza di una contabilità regolare e l'assenza di vantaggio economico conseguito dalla frode.

### **3. L'ONERE DELLA PROVA "COMPLESSO" POSTO IN CAPO AL FISCO.**

È necessario soffermarsi su alcuni aspetti della pronuncia in commento.

Innanzitutto il punto di partenza. L'onere probatorio in caso di contestazione di frode di natura soggettiva è in capo al Fisco. Il richiamo non deve apparire superfluo, visto che non sono mancate pronunce in senso opposto da parte della stessa giurisprudenza di legittimità<sup>(4)</sup>.

Detto questo, la sentenza disegna un onere probatorio che potremmo definire "complesso", nel senso che deve essere necessariamente costituito da due elementi: uno di natura oggettiva, che la Corte cataloga sotto la lettera "a" e uno di natura soggettiva, catalogato sotto la lettera "b". Certamente degna di nota è la distinzione netta, posta dalla sentenza, dei due elementi costitutivi, non sempre evidenziata nella giurisprudenza nazionale e, anzi, in alcuni casi anche disconosciuta<sup>(5)</sup>.

Vediamo in cosa consistono i due elementi che connotano ciò che il Fisco è chiamato a provare. Quanto all'aspetto oggettivo, la sentenza richiama genericamente "l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni, nel senso che il soggetto formale non è quello reale". Tale accezione concerne l'esistenza della frode in tutti i suoi elementi fattuali, come ad esempio: la falsità del soggetto cedente (dimostrabile con l'assenza di un apparato produttivo, di una sede, di un magazzino, di merci, di dipendenti); il suo inadempimento grave e continuativo agli

---

<sup>4)</sup> L'orientamento, ormai datato, sosteneva esattamente l'opposto e cioè che l'onere di dimostrare l'estraneità alla partecipazione di una frode spettasse in via principale al contribuente (Cass. n. 1181/2001, n. 13662/2001, n. 15228/2001, n. 6341/2002).

<sup>5)</sup> Il riferimento è a Cass. n. 1950/2007, che ha ritenuto irrilevante ogni indagine sull'esistenza della buona fede del soggetto contraente. Da tale orientamento si discosta nettamente la Corte di Giustizia, che ha sempre riconosciuto la necessaria dimostrazione della mala fede del soggetto verificato. In particolare si richiama la sentenza 6 luglio 2006, cause riunite C – 439/04 e C – 440/04, "Axel Kittel e altri", punto 52.

obblighi fiscali; l'esistenza, per converso, di un soggetto terzo ben individuato che in realtà ha effettivamente ceduto la merce o prestato il servizio<sup>(6)</sup>.

Tale aspetto oggettivo non deve essere trascurato e l'indagine che il Fisco dovrà adottare per dimostrare l'inesistenza del soggetto cedente dovrà essere rigorosa, dato che non sempre i tradizionali canoni utilizzati per qualificare un soggetto economico come fittizio si rivelano, poi, adeguati<sup>(7)</sup>.

Quanto all'elemento soggettivo, il Fisco, al fine di poter disconoscere il diritto alla detrazione d'imposta, dovrà dimostrare la mala fede del soggetto acquirente. In particolare, la sentenza, richiamando alcune pronunce della Corte di Giustizia, precisa che il Fisco dovrà dimostrare che l'utilizzatore della fattura "*sapeva o avrebbe dovuto sapere*" che con il suo comportamento stava partecipando ad un'operazione fraudolenta finalizzata all'evasione dell'Iva.

Ora, certamente l'esistenza dell'elemento soggettivo è requisito necessario, al fine di evitare automatiche attribuzioni di responsabilità in capo al soggetto cessionario. Tuttavia, così come qualificato, l'aspetto soggettivo della prova non è scevro di problematicità. In sostanza, in relazione a tale orientamento, l'Amministrazione finanziaria potrà attribuire una responsabilità con conseguenze sanzionatorie di rilievo <sup>(8)</sup> sulla base di una valutazione ipotetica di un atteggiamento psichico, vale a dire se il soggetto sapeva o "*avrebbe dovuto sapere*". La pretesa elevata dal Fisco risulterà legittima, dunque, anche se posta nei confronti di un soggetto che non era a conoscenza della frode, ma che sulla base di un giudizio postumo, avrebbe dovuto saperlo. Emerge dunque la criticità del detto orientamento, che potrebbe condurre a pericolose attribuzioni automatiche di responsabilità, andando paradossalmente a pregiudicare le garanzie che invece avrebbe dovuto tutelare <sup>(9)</sup>.

---

<sup>6)</sup> Come si è detto in precedenza, le operazioni soggettivamente inesistenti presuppongono l'intervento di tre distinti soggetti: emittente la fattura, soggetto utilizzatore - acquirente, effettivo cedente la merce. Non sarà sufficiente, dunque, la prospettazione di una frode sul solo presupposto che l'emittente la fattura fosse una cartiera: sarà necessaria la precisa individuazione del soggetto effettivo cedente la merce.

<sup>7)</sup> Si pensi alla figura del commissionario, in tutte le sue possibili varianti, un soggetto che è privo di sede operativa, di magazzino e di dipendenti, ma che può legittimamente commercializzare quantità rilevanti di merce proprio perché tratta direttamente con il produttore del materiale. La stessa Corte di Giustizia, con la sentenza 22/10/2015 C-277/14, ha presupposto un controllo approfondito e non pregiudiziale sul concetto proprio di "cartiera", non avendo ritenuto idonei a qualificare un soggetto come fittizio alcuni elementi quali la sede operativa fatiscente o l'inadempimento agli obblighi fiscali (punti 35 e 39).

<sup>8)</sup> È opportuno ricordare che l'accusa di partecipazione ad una frode Iva determina conseguenze tributarie (disconoscimento del diritto alla detrazione, a cui potrebbe aggiungersi la richiesta di pagamento dell'imposta non versata dal cedente nei casi previsti dall'art. 60 *bis* DPR 633/72, come segnalato da Fanelli R., *Frodi carosello: onere della prova e responsabilità solidale del cessionario* in Corriere Tributario n. 27/2016, p. 2097) e sanzionatorie, queste ultime anche di natura penale (l'art. 2 D. Lgs. 74/2000 punisce la dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, la cui rilevanza penale sussiste, peraltro, in assenza di soglie di punibilità).

<sup>9)</sup> Verna G. *L'onere probatorio nelle frodi Iva è a carico del Fisco – un tranciante intervento della Corte di Giustizia sulla ripartizione degli oneri probatori nelle c.d. frodi carosello*, in GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 3/2016, p. 197, sottolinea l'esigenza che il giudice operi "*con "prudenza", particolarmente necessaria quando la prova indiziaria si fonda su elementi soggettivi e psicologici, come quelli attinenti la mera conoscibilità della frode*". E Greggi M. *Frodi*

La Corte si premura di sottolineare che sia l'accezione oggettiva sia quella soggettiva dell'onere probatorio potranno essere fornite anche "con presunzioni".

La precisazione risulta pleonastica: è infatti incontestato che, per espressa previsione di legge<sup>(10)</sup>, il Fisco possa utilizzare la prova per presunzioni<sup>(11)</sup>. Il richiamo, poi, non deve indurre in errore, facendo considerare l'*onus probandi* come meno pregnante: entrambe le accezioni probatorie, infatti, dovranno necessariamente soggiacere ai requisiti normativamente previsti per tali prove indirette, vale a dire la gravità, la precisione e la concordanza.

#### **4 IL NECESSARIO TEMPERAMENTO DEL PRINCIPIO.**

L'aspetto problematico del principio, sopra segnalato, è colto dalla sentenza in commento.

Dopo aver definito l'elemento probatorio di natura soggettiva, la Corte si premura subito di sottolineare come "in ordine alla prova sull'elemento soggettivo del cessionario/committente, non è poi ipotizzabile un automatismo probatorio a suo detrimento". Viene, poi, ulteriormente confermato l'orientamento per cui al contribuente non potranno essere richieste verifiche alle quali non è tenuto<sup>(12)</sup>. In particolare, secondo la Corte "non è possibile esigere che il cessionario/committente, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni nella catena delle cessioni, verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi ne disponesse e fosse in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o che disponga dei relativi documenti".

Certamente degno di nota è poi il richiamo al fatto che "il criterio dell'esistenza del fornitore dei beni o del suo diritto ad emettere fatture (...) non è tra le condizioni del diritto alla detrazione". Si tratta di un legittimo rinvio al principio cardine su cui si basa l'Iva e che trova concreta attuazione grazie al diritto di detrazione: il principio di neutralità. A riguardo, è necessario ricordare che, la limitazione al diritto di detrazione sulla base dell'inesistenza soggettiva dell'operazione non trova riscontro nella normativa vigente<sup>(13)</sup>. L'art. 19 DPR 633/72, infatti, consente l'esercizio della detrazione in presenza di due requisiti: la qualifica soggettiva di imprenditore o di professionista dell'operatore e l'acquisto inerente l'attività economica.

---

*fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'Iva*, in Diritto e Pratica Tributaria n. 1/2016, p. 10115 ravvisa come il detto orientamento rischi di mettere in crisi lo stesso principio di neutralità, subordinando la detrazione ad un aspetto soggettivo dell'operatore economico.

<sup>10)</sup> Art. 54, comma 2, DPR 633/72 e art. 39, comma 1, lett. "d" DPR 600/73.

<sup>11)</sup> La circostanza è segnalata da Corrado Oliva C., *L'onere della prova nel processo tributario*, 2012 p. 269, la quale mette in evidenza come la prova per presunzioni sia prevista pacificamente nel processo ma anche nel procedimento tributario.

<sup>12)</sup> Il concetto era già presente in precedenti arresti, in particolare, si veda Cass. n. 7650/2014 e n. 12792/2014.

<sup>13)</sup> Tale aspetto è evidenziato da Beghin M., *Le frodi Iva e il malleabile principio di neutralità del tributo*, in Corriere Tributario n. 19/2010, p. 1511.

Correttamente, dunque, la Corte ricorda come l'esistenza del soggetto venditore o il suo adempimento agli oneri tributari non siano elementi richiesti dalla norma per poter esercitare la detrazione. Non va mai dimenticato, quindi, che il disconoscimento della detrazione in base ad una contestazione di partecipazione ad una frode di natura soggettiva ha una matrice meramente giurisprudenziale e trova giustificazione nel generale principio del divieto di utilizzo fraudolento degli istituti tributari<sup>(14)</sup>.

In conclusione, risulta evidente nella pronuncia il temperamento del principio, che deve caratterizzarne l'applicazione pratica, onde evitare pericolose strumentalizzazioni.

Desta perplessità, invece, il permanere del concetto per cui è irrilevante, ai fini dell'attribuzione di responsabilità, il fatto che al soggetto acquirente non sia derivato alcun vantaggio economico. Infatti, se al centro dell'onere probatorio posto in capo al Fisco si colloca la buona fede dell'acquirente, il fatto che lo stesso non abbia conseguito alcun vantaggio economico, fiscale o para fiscale, non può non rilevare, ai fini della dimostrazione della sua partecipazione inconsapevole al meccanismo fraudolento.

## 5. CONSIDERAZIONI FINALI.

Già in altra occasione, erano stati segnalati i profili problematici anche da un punto di vista logico – concettuale che connotano la qualificazione dell'accezione soggettiva dell'onere probatorio, come definito dalla giurisprudenza<sup>( 15 )</sup>. In sostanza, l'orientamento giurisprudenziale in commento prevede l'utilizzo strumentale della detrazione<sup>( 16 )</sup>, pretendendo dall'imprenditore una sorta di dovere di vigilanza sulla correttezza fiscale dell'intero circuito produttivo. L'operatore economico è infatti tenuto a controllare la propria

---

<sup>14)</sup> *“I singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione... Pertanto è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente”* (Corte di Giustizia sentenza 21/6/2012, C-80/11 e C-142/11, punti 41 e 42; sentenza 6/12/2012, C-285/11, punti 35, 36 e 37).

<sup>15)</sup> Ci si permette di rinviare al precedente lavoro *La Responsabilità indiretta del soggetto nelle frodi iva* - Nuove problematiche e prospettive di evoluzione del sistema dell'Iva – atti del VII convegno annuale 23 marzo 2017, in Studi dell'Associazione Italiana Professori di Diritto Tributario e in Rivista della Guardia di Finanza n. 5/2017 p. 1339 e seg. Nel richiamato contributo, si era segnalato come *“per la giurisprudenza, il diritto alla detrazione d'imposta è un diritto fondamentale su cui si basa l'Iva e non può essere limitato, salvo che venga utilizzato fraudolentemente o abusivamente. Ebbene, l'uso fraudolento o abusivo di un diritto presuppone una volontarietà attiva e manifesta da parte del soggetto, il quale utilizza volontariamente e coscientemente il sistema fiscale in modo distorto e funzionale ad una evasione. Ora, tale condotta attiva, cosciente e volontaria, non è certo compatibile con l'atteggiamento psichico che considera responsabile un soggetto che non sapeva ma avrebbe dovuto sapere dell'esistenza della frode. Se si sostiene che la detrazione può essere limitata solo in caso di utilizzo abusivo e fraudolento di un sistema, allo stesso tempo non si può ammettere la limitazione in relazione ad una valutazione ipotetica di un atteggiamento psichico del soggetto. Si tratta di una premessa che si pone in contraddizione con le sue conclusioni”*.

<sup>16)</sup> Ci si trova di fronte ad un'altra ipotesi di applicazione improprio di un istituto del diritto tributario, utilizzato a fini afflittivi come sanzione impropria, prassi ormai sempre più ricorrente e già segnalata nel precedente contributo *La nuova disciplina dell'indeducibilità dei costi da reato, tra principio di capacità contributiva e permanenti limiti di coerenza del sistema*, in Saggi di attualità fiscale, 2015, p.108, a cui ci si permette di rimandare.

controparte commerciale e, in caso di ravvisamento di indici di scarsa affidabilità tributaria, ad astenersi dall'intrattenere rapporti.

Emerge dunque come al contribuente venga chiesto di dar conto di elementi estranei alla propria sfera soggettiva, con pregiudizio del diritto di difesa costituzionalmente garantito. Ma è lecito anche domandarsi se il generale dovere di correttezza<sup>(17)</sup> cui è sempre necessario conformarsi, possa spingersi fino ad attribuire all'operatore economico una funzione che è tipica dell'organo pubblico di vigilanza, considerando i possibili riflessi negativi che tale orientamento potrebbe generare sulle transazioni commerciali in generale, con evidente violazione di principi aventi rango costituzionale, primo fra tutti quello della libera iniziativa economica, sancito dall'art. 41 della Carta Costituzionale.

#### **6. APPENDICE DI AGGIORNAMENTO.**

Gli importanti principi esposti nella pronuncia in commento hanno avuto riconoscimento anche in più recenti arresti della giurisprudenza di legittimità.

In particolare, ha trovato ulteriormente conferma l'onere probatorio posto in capo al Fisco nella sua connotazione plurifasica, in caso di contestazione fraudolenta di utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti. A riguardo, degna di nota è la sentenza n. 15005 del 15/7/2020 per cui *“In tema di IVA, l'Amministrazione finanziaria, la quale contesti che la fatturazione attenga ad operazioni soggettivamente inesistenti, inserite o meno nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare, anche solo in via indiziaria, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta; la prova della consapevolezza dell'evasione richiede che l'Amministrazione finanziaria dimostri, in base ad elementi oggettivi e specifici non limitati alla mera fittizietà del fornitore, 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”*. La pronuncia espone, con particolare efficacia, innanzitutto che non è sufficiente la prova della fittizietà del soggetto fornitore, essendo necessaria la dimostrazione della consapevolezza della partecipazione alla frode del soggetto acquirente. Ma soprattutto pone in evidenza che la prova della consapevolezza deve riguardare *“elementi oggettivi e specifici”*, richiamando quindi una particolare pregnanza dell'onere probatorio a cui il Fisco è chiamato.

Di rilievo è altresì la sentenza n. 25106 del 10/11/2020 che, nel ribadire i principi appena esposti, ha sottolineato che la circostanza dell'acquisto *“sottocosto”* dei beni da parte del fornitore, considerato dall'Amministrazione finanziaria elemento sintomatico della mala fede

---

<sup>17)</sup> Il concetto è richiamato anche da Miccinesi M. , *Le frodi carosello nell'Iva*, in Rivista di Diritto Tributario n. 12/2011 p. 1089.

dell'acquirente, non fosse idonea a dimostrare la partecipazione consapevole alla frode di quest'ultimo. E questo perché, se si appoggiasse la tesi del Fisco, si contrasterebbe con i principi regolanti l'onere della prova, ponendo in capo all'imprenditore un onere a cui non può essere chiamato<sup>(18)</sup>.

Degno di nota è anche il Documento n. 15 del mese di Dicembre 2020, redatto dall' Unità di informazione finanziaria della Banca d'Italia, intitolato *“Un indicatore sintetico per individuare le società cosiddette cartiere”*. Il detto documento, la cui pubblicazione ha avuto richiamo nella stampa specializzata<sup>(19)</sup>, analizza le caratteristiche delle società cosiddette “cartiere” e si propone come *“uno strumento di supporto nell'effettuare un primo screening sulle società potenziali cartiere”*.

Nello studio sono richiamati 5 parametri di natura economico- finanziaria<sup>(20)</sup> i cui valori, se prossimi allo zero, determinerebbero la fittizietà dell'impresa verificata.

Nonostante alcuni commentatori si siano espressi favorevolmente sul richiamato strumento<sup>(21)</sup>, a chi scrive permangono alcune perplessità.

Innanzitutto perché l'analisi svolta riguarda un solo elemento, il quale, come si è più volte ribadito, non è sufficiente a dimostrare l'esistenza di una frode fiscale per utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti. Oltre a ciò, va sottolineato come gli indicatori economici richiamati non possano essere considerati esaustivi, al fine di una connotazione di fittizietà di un soggetto economico. Come si è già avuto modo di precisare<sup>(22)</sup>, alcuni operatori economici, per le particolari caratteristiche dell'attività da loro esercitata, potrebbero presentare gli indici pari allo zero, ma senza che ciò possa incidere sulla loro effettiva esistenza ed operatività commerciale.

L'appello va rivolto quindi agli organi verificatori, auspicando che il detto strumento sia utilizzato nel caso concreto con la giusta ponderazione, nel rispetto di quanto indicato nel documento stesso, per cui *“L'indicatore può essere uno strumento di supporto nell'effettuare un primo screening sulle società potenziali cartiere. Necessari rimangono comunque ulteriori approfondimenti finanziari, amministrativi e fiscali”*.

---

<sup>18)</sup> La pronuncia risulta così in linea con l'orientamento espresso dalla decisione in commento e da quelle citate in nota 12.

<sup>19)</sup> Si veda il sole 24 ore del 9 dicembre 2020.

<sup>20)</sup> Si tratta del rapporto tra immobilizzazioni materiali e attivo; del rapporto tra capitale sociale versato+ riserve nette e passivo; del rapporto tra interessi e altri oneri finanziari e ricavi; del rapporto tra acquisti netti+ costi per servizi e beni e ricavi; del rapporto tra le spese per il personale e ricavi.

<sup>21)</sup> In particolare Iorio A., *Fatture false, i cinque indici UIF per smascherare le società cartiere*, in Il Sole 24 ore del 9 dicembre 2020, riferisce che *“Gli esiti dell'analisi sono particolarmente interessanti perché per la prima volta, finalmente, si provano a definire le caratteristiche delle società cartiere. L'analisi è di particolare importanza non solo per gli investigatori e le autorità fiscali, per l'individuazione di possibili frodi, ma anche per le imprese cui Agenzia Entrate e Guardia di Finanza molto spesso contestano la partecipazione a frodi fiscali”*.

<sup>22)</sup> Si veda quanto esposto nella precedente nota 7.

*Avv. Francesco Cazzorla*  
*Avvocato Tributarista*  
*Foro di Ferrara*