

Il diritto di detrazione dell'IVA nell'ipotesi di condotte fraudolente: alcune considerazioni a margine di una recente pronuncia della CGUE

Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Sez. V, 24 Novembre 2022,
Causa C-596/21

Marco Allena*

Ricevuto: 18 giugno 2025 – Accettato: 13 dicembre 2025 – Pubblicato: 15 luglio 2026

The right to deduct VAT in cases of fraudulent behaviour: some considerations on a recent CJEU ruling. Court of Justice of the European Union, Sec. V, 24 November 2022, Case C-596/21

The Court of Justice of the European Union has recently ruled on the right to deduct input VAT in the context of chain transactions involving a fraudulent supply. In line with its well-established case law, the Court clarified that, where a transaction is carried out in furtherance of fraud, the right to deduct VAT must be denied whenever the final purchaser knew, or could not reasonably have been unaware, of the fraudulent conduct committed within the chain of supplies.

La Corte di giustizia dell'Unione Europea si è recentemente pronunciata in ordine al diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte, nei casi di cessioni a catena in cui sia riscontrabile una operazione fraudolenta. I giudici europei hanno chiarito, nel solco di una giurisprudenza oramai consolidata, che, nell'ipotesi di negozio realizzato, come nella specie, in frode alla legge, debba essere negato il diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto ogniqualvolta il soggetto cessionario finale del bene sia a conoscenza (e non potrebbe non esserlo) delle condotte evasive poste in essere nel circuito di vendita del bene.

Keywords: Tax law; European Union; VAT; Right of deduction; Fraudulent transaction.

* Università Cattolica di Piacenza (Italy); ✉ marco.allena@unicatt.it
Professore ordinario di diritto tributario e Preside nella Facoltà di Economia e Giurisprudenza, Università Cattolica di Piacenza

SOMMARIO: 1. Premessa. Inquadramento del fatto, delle questioni pregiudiziali e dei profili d'analisi – 2. Il diritto di detrazione dell'IVA come garanzia di neutralità del tributo e quale meccanismo posto a presidio della stabilità del mercato unico – 2.1 Il diniego (o le limitazioni) del diritto di detrazione dell'IVA nei casi di operazioni fraudolente – 2.2 Onere probatorio e diligenza esigibile nell'ambito dei negozi realizzati in frode all'imposta sul valore aggiunto – 3. Gli effetti del diniego del diritto di detrazione integrale dell'IVA – 4. Considerazioni conclusive

1. Premessa. Inquadramento del fatto, delle questioni pregiudiziali e dei profili d'analisi

Al fine di inquadrare in modo completo i temi che formeranno oggetto del presente commento, occorre preliminarmente inquadrare le circostanze fattuali ed il contesto normativo di riferimento, per meglio comprendere il contesto in cui la fattispecie che sarà oggetto di esame si inserisce.

La questione riguarda tre soggetti, in Germania, durante il periodo d'imposta 2011: "A", commerciante e ricorrente nel procedimento principale, "C", che sosteneva di essere "W", e lo stesso "W", operatore economico che aveva acconsentito affinché "C" fingesse d'essere lui.

In particolare, "A" intendeva acquistare un autoveicolo usato per destinarlo allo svolgimento della sua attività di impresa; sicché si rivolgeva, a tal scopo, al venditore "C", il quale si presentava formalmente come "W" e dunque come un soggetto diverso da quel che era realmente.

In questo contesto, "C" fatturava nei confronti di "W" l'importo di EUR 52 100,84 oltre ad EUR 9 899,16 di IVA per la cessione dell'autoveicolo usato e "W", successivamente, fatturava nei confronti di "A" l'importo di EUR 64 705,88 oltre a EUR 12 294,12 a titolo di IVA; dopodiché "W" consegnava tale fattura a "C", il quale a sua volta la trasmetteva ad "A", ricorrente nel procedimento principale.

"A" corrispondeva, dunque, a "C" l'importo indicato in fattura, per un totale di EUR 77 000, di cui EUR 64 705,88 per il valore del bene e EUR 12 294,12 a titolo di IVA. "C" decideva di trattenere per sé la totalità degli importi ed indicava, nelle proprie dichiarazioni fiscali, un prezzo di vendita del bene di importo pari a EUR 52 100,84 ed EUR 9 899,16 a titolo di IVA, in base a quanto risultava dalla fattura emessa dallo stesso nei confronti di "W" (acquirente originario in accordo con "C"). Dunque, all'atto pratico, "C" ha versato all'Erario un importo pari a EUR 9 899,16 a titolo di IVA, come risultante dalla fattura emessa nei confronti di "W"; quest'ultimo, dal canto suo, non aveva provveduto alla registrazione della cessione né nella propria contabilità né nelle proprie dichiarazioni fiscali, non pagando, dunque, alcuna imposta in relazione alla stessa.

Il commerciante "A", cessionario del bene e definitivo acquirente, si adoperava per chiedere la detrazione dell'importo pagato a "C" (che, a mente di "A", era "W") a titolo di IVA assolta a monte: dunque, chiedeva la detrazione per un importo pari a EUR 12 294,12.

L'amministrazione finanziaria tedesca ("Finanzamt M") negava il diritto di detrazione dell'IVA invocato da "A", sul presupposto per cui quest'ultimo non poteva non sapere che la cessione alla quale aveva preso parte si inserisse in un disegno in frode all'imposta sul valore aggiunto.

La controversia vedeva dunque contrapporsi "A" e l'amministrazione finanziaria tedesca dinanzi al Tribunale di Norimberga.

L'oggetto della causa ruotava evidentemente attorno al diritto alla detrazione IVA in caso di cessioni a catena, nell'ipotesi in cui l'Amministrazione tributaria contesti la sussistenza di un disegno in frode alla legge di cui l'acquirente finale (nel caso di specie, "A") sia a conoscenza.¹

1. O, quanto meno, fosse nelle condizioni di averne conoscenza.

Venendo al merito dell'*iter* argomentativo seguito dal giudice tedesco, è d'uopo rilevare che il tribunale di Norimberga inquadrava le operazioni svolte dai tre operatori economici nell'ambito di diversi eventi ritenuti "anomali" e si esprimeva nel senso di ritenere che "A" avrebbe dovuto avvedersi della natura fraudolenta della cessione e della dissimulazione soggettiva intercorsa tra "C" e "W": ad avviso del giudice del rinvio, "A" avrebbe dovuto, dunque, compiere adeguate verifiche onde sondare le reali intenzioni del venditore che gli aveva ceduto il bene.²

All'esito di una complessa disamina della giurisprudenza tedesca e degli orientamenti normativi succedutisi nel tempo, il tribunale di Norimberga si interrogava sulla sussistenza del diritto di detrarre l'IVA assolta a monte da parte del ricorrente "A" e sull'entità di detto diritto, ossia sulla misura dell'importo detraibile.

Da una parte, il giudice tedesco rilevava che (secondo l'ordinanza del 14 Aprile 2021, C-108/20) il diniego del diritto di detrazione IVA si iscriverebbe in una logica di contrasto alle operazioni evasive ed elusive, prescindendo dal fatto che il soggetto passivo coinvolto abbia o meno profittato di un vantaggio economico;³ dall'altra, propendeva per una limitazione del diniego del diritto di detrarre l'IVA, nel senso che il diniego dovrebbe afferire al solo importo che concreti un danno erariale e non all'intero importo dell'imposta assolta: nel caso di specie, a fronte di questo approccio, "A" avrebbe diritto di detrarre EUR 9 899,16 e dovrebbe essere negata la detrazione dell'eccedenza, pari a EUR 2 394, 96 (importo corrispondente all'effettivo danno tributario subito dallo Stato, dato dalla differenza aritmetica tra EUR 12 294,12 e EUR 9 899,16).

Tutto ciò premesso, in considerazione della complessità del caso, il *Finangericht Nurnberg* decideva di sospendere il giudizio e sottoporre alla CGUE tre questioni pregiudiziali⁴ con le quali chiedeva di verificare se potesse negarsi il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte (della catena di operazioni di cessione) al secondo acquirente di un bene, considerato che quest'ultimo avrebbe dovuto sapere che l'originario venditore (nel caso di specie, "C") avesse evaso l'IVA in occasione della prima cessione, sebbene anche il primo acquirente (vale a dire "W") fosse a conoscenza del disegno fraudolento; nel caso venisse data risposta affermativa alla prima questione, il giudice del rinvio chiedeva altresì di verificare se il mancato riconoscimento del diritto a detrarre l'IVA fosse limitato, in termini di importo, al danno erariale subito dallo Stato conseguente all'evasione o se, al contrario, potesse eccedere detto importo.

Infine, in caso di risposta affermativa alla seconda questione, i giudici tedeschi chiedevano ai Giudici europei d'indicare come dovesse essere calcolato il mancato introito tributario.

2. Il diritto di detrazione dell'IVA come garanzia di neutralità del tributo e quale meccanismo posto a presidio della stabilità del mercato unico

Prima di procedere alla disamina delle argomentazioni addotte dai giudici eurounitari in merito ai profili di dubbio prospettati dal giudice del rinvio nell'ambito delle questioni pregiudiziali sottoposte

2. Per esempio verificando l'identità del soggetto da cui stava comperando l'autoveicolo.
3. Il fatto che il soggetto cessionario abbia o meno tratto beneficio dalla frode o che, pur essendo a conoscenza del disegno abusivo orchestrato da altri, se ne stia ai margini del medesimo non diventandone parte attiva, non ha alcuna rilevanza: il diritto di detrazione dell'IVA deve essere senza dubbio negato. Lo stato di ignoranza colpevole in cui versi il soggetto passivo non scusa. Ciò è stato chiarito da CGUE del 14 Marzo 2006, Axel Kittel, in cause riunite C-439/04 e C-440/04. Si tornerà sul punto nel prosieguo.
4. Sul punto occorre una precisazione. A differenza di ciò che accade sovente nelle ipotesi in cui i giudici nazionali decidano di adire la Corte di Giustizia, nel caso di specie il Giudice del rinvio non indicava alcuna disposizione normativa nel cui ambito inquadrare le questioni pregiudiziali sollevate; tuttavia, la Corte di Giustizia, al punto 20 della sentenza in commento, ha ritenuto che, in considerazione della materia trattata e delle norme che la regolano, i quesiti posti del tribunale di Norimberga riguardino l'interpretazione degli articoli 167 e 168 della direttiva IVA n. 112/2006, letti alla luce del generalizzato divieto di frode che trova spazio all'interno dell'Unione, quale principio generale del diritto europeo. Si veda, in tal senso, CGUE, 29 Aprile 2021, Granarolo, causa C-617/19.

alla Corte europea, è d'obbligo ricordare la centralità assoluta dal diritto alla detrazione IVA ai fini del corretto funzionamento del mercato unico; se non altro perché si tratta di un diritto che, come avrà modo di dirsi nel prosieguo, è soggetto a limitazioni soltanto in casi del tutto eccezionali.⁵

Il diritto di detrarre l'IVA da parte degli operatori economici, nell'ambito delle attività di produzione e scambio di beni e/o servizi, è un principio di diritto fondamentale, parte integrante del meccanismo di funzionamento di tale imposta, funzionale a far sì che l'onere tributario ricada unicamente sul consumatore finale e che, d'altro canto, tutte le operazioni commerciali poste in essere dall'imprenditore (o, più in generale, il soggetto esercente arti e professioni) non subiscano il peso economico del tributo: in tal senso, come noto, il soggetto passivo di fatto è, dunque, il consumatore finale ovvero chi, una volta versato l'importo dovuto a titolo di IVA, non potrà recuperarlo.⁶

In tal senso, come rilevato nel tempo dalla copiosa letteratura intervenuta sul tema che ci occupa e, più in generale, sui meccanismi che sottostanno al corretto funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto,⁷ quest'ultima si atteggia come un'imposta neutra in quanto non incide sui passaggi intermedi di cessione dei beni o servizi poiché ciascun operatore soggetto passivo IVA, in rivalsa, recupera l'importo pagato, così da non subire alcun depauperamento patrimoniale.⁸

Ciò premesso, giova in questa sede precisare che la neutralità del tributo in parola favorisce, in una prospettiva unionale, la libera circolazione delle merci e i meccanismi di concorrenza, non distorti dall'applicazione del tributo sul consumo, tra gli Stati Membri: detti profili emergono chiaramente già dal preambolo della Direttiva 2006/112/CE, ove la neutralità dell'IVA è posta in stretta connessione con la disciplina della concorrenza nel mercato unico *“nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione”*.⁹

5. A tal proposito, si rinvia al par. 24 della sentenza annotata laddove viene evidenziato come la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisca un obiettivo incoraggiato dalla direttiva 2006/112, ragion per cui spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto di detrazione se è dimostrato che esso venga invocato in modo abusivo. In questo senso si veda CGUE, 11 Novembre 2021, Ferimet, causa C- 281/20, nonché la giurisprudenza ivi citata.
6. In questi termini si esprime F. GALLO, *Nuove espressioni di capacità contributiva*, in *Rassegna tributaria*, 2015, 4, pp. 771-784.
7. Numerosi sono i contributi in rivista e le monografie che contengono interessanti riflessioni sul tema. Si vedano, a titolo di esempio, L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 1, pp. 1287-1292.; ID., *La detrazione nella sesta Direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997, 2, p. 1046; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, pp. 349 ss.; F. AMATUCCI, *Problemi interpretativi della Sesta Direttiva e stato di armonizzazione dell'IVA in ambito comunitario*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2007, 3, pp. 157 ss.; M. GREGGI, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'IVA*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 1, p. 121; L. SALVINI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto Tributario delle attività economiche*, Giappichelli, 2019, pp. 258-259; R. LUPI, *Alla ricerca del «fornitore»*, tra interlocutore giuridico ed esecutore materiale, in *Dialoghi trib.*, 2012, pp. 397 ss.; M. LOGOZZO, *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in *Rass. Trib.*, 2011, 4, pp. 1069 ss.; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000; R. MICELI, G. MELIS, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull'imposta sui conferimenti e sull'Iva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 2, pp. 111-178; L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali e l'affidamento del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2006, pp. 423 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La detrazione IVA tra forma e sostanza*, in *Corr. trib.*, 2019, 1, pp. 35-38.; P. BORIA, *La natura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2024, 1, pp. 7-28; P. BORIA, *La funzione della Corte di Giustizia rispetto alla formazione dell'ordinamento tributario comunitario*, in *Studi tributari europei*, 2021, vol. 11.; F. AMATUCCI, *Problemi interpretativi della Sesta Direttiva e stato di armonizzazione dell'IVA in ambito comunitario*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2007, 3, pp. 157 ss.
8. Sul punto, si vedano le argomentazioni addotte dalla CGUE, al punto n. 30 della Sentenza *Ferimet*, la quale richiama l'ordinanza del 3 Settembre 2020, Vikingo Fövállalkozó, causa C-610/19: citando testualmente, *“Occorre ricordare che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA”*.
9. Preambolo, n.7, Direttiva n. 112 del 2006.

In questa prospettiva, tenuto conto della neutralità sulla quale si regge il funzionamento del tributo, il diritto alla detrazione dell'IVA sorge al verificarsi di specifiche condizioni.¹⁰ In particolare, occorre che gli operatori economici coinvolti siano soggetti passivi IVA,¹¹ che vi sia una operazione commerciale di cessione di beni o servizi tra i soggetti in parola, e che dell'operazione stessa sia tenuta adeguata contabilità tramite regolare redazione di fattura redatta in conformità alle indicazioni fornite dalla direttiva europea.¹²

2.1. Il diniego (o le limitazioni) del diritto di detrazione dell'IVA nei casi di operazioni fraudolente

Quanto sino ad ora premesso è necessario per comprendere i profili “patologici” che caratterizzano il caso in esame: occorre, cioè, chiedersi cosa accada nell'ipotesi in cui il soggetto passivo IVA, che ritiene di potersi avvalere del diritto di detrazione, stia agendo nell'ambito di una operazione economica fraudolenta¹³ o, pur non agendo attivamente, sia consapevole (o si ritiene che possa esserlo) del fatto che venga posta in essere una frode fiscale a monte delle cessioni succedutesi.

Sul punto, la partecipazione del soggetto passivo IVA alla frode può tradursi in una forma di partecipazione attiva ogniquale volta questi ponga in essere in prima persona atti e disegni fraudolenti.

10. In relazione alle condizioni che devono sussistere congiuntamente affinché sorge il diritto di detrazione Iva, si rimanda ai numerosi contributi giurisprudenziali che si sono avvicendati sul tema, *ex multis* CGUE, 29 Aprile 2004, Faxworld, causa C-137/02; CGUE, 26 Maggio 2005, António Jorge, causa C-536/03.

11. Ai sensi dell'art. 9 della Direttiva 112/2006 ove si qualificano come “*soggetti passivi IVA*” coloro che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nell'ambito dell'esercizio di imprese ovvero di arti e professioni (o che effettuino, nell'ambito di tali attività, operazioni intracomunitarie o importazioni). Essi hanno il diritto di detrazione, recuperando l'imposta che assolvono sugli acquisti acquisendo un credito verso lo Stato, ed hanno il diritto di rivalsa, recuperando l'imposta dovuta allo Stato verso coloro che acquistano i beni e servizi da loro forniti. In sostanza, il soggetto passivo (imprenditore o lavoratore autonomo) che effettui operazioni imponibili è debitore verso lo Stato dell'IVA commisurata ai corrispettivi che gli sono dovuti e, al tempo stesso, creditore (di rivalsa) verso i cessionari/acquirenti dei beni o servizi. I soggetti passivi IVA sono tenuti ad una serie di adempimenti formali, tra cui documentazione, registrazione e dichiarazione delle operazioni soggette all'IVA, previsti per l'applicazione dell'imposta.

12. Secondo la giurisprudenza europea, i requisiti sostanziali del diritto di detrazione definiscono la base e l'ambito di tale diritto. Al contrario, i requisiti formali regolano le modalità e il controllo sull'esercizio del diritto, nonché il corretto funzionamento del sistema IVA, inclusi gli obblighi di contabilità, fatturazione e dichiarazione. Nella giurisprudenza unionale si veda, sul punto, CGUE, 13 Febbraio 2014, Maks Pen, causa C-18/13, nonché CGUE, 29 Luglio 2010, Profaktor, causa C-188/09.

13. L'abuso del diritto nell'ambito della patologia della fattispecie tributaria ha visto il contributo della più autorevole dottrina tributaria e il materiale scientifico reperibile è ampissimo: P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; L. CARPENTIERI, *L'ordinamento tributario tra abuso ed incertezza del diritto*, in Riv. dir. trib., 2008, pp. 1053 ss.; M. LOGOZZO, *L'abuso del diritto nell'IVA*, in *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Torino, 2016, pp. 223 ss.; P. BORIA, *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *L'abuso del diritto. Evoluzione del principio e contesto normativo*, Torino, 2018, pp. 79 ss.; M. TORTORELLI, *L'abuso del diritto nella disciplina tributaria*, 2019; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, 2021; C. GLENDI, C. CONSOLO, A. CONTRINO, *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, 2016; D. CONTE, *Il discrimen tra abuso del diritto e evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2022, 2, pp. 291-317; F. GALLO, G. SCOGNAMIGLIO, *L'abuso del diritto in materia tributaria e gli istituti del diritto civile e commerciale*, in Quaderni di giurisprudenza commerciale, 2019; V. FICARI, G. MARINI, E. DELLA VALLE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, 2016. Senza lasciar spazio a valutazioni di sorta, chiarissime appaiono le parole in CGUE, 8 Maggio 2019, EN.SA., causa C-712/17, secondo cui “è inerente al meccanismo dell'IVA il fatto che un'operazione fittizia non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta”. Sul punto vale la pena ricordare che i concetti di abuso del diritto tributario (o elusione fiscale), da un lato, ed evasione fiscale-costruzione fraudolenta, dall'altro, assumono una diversa rilevanza ai fini domestici in quanto il primo attiene a operazioni formalmente lecite ma prive di sostanza economica, rilevanti sul piano sanzionatorio-amministrativo ai fini del disconoscimento dei vantaggi fiscali indebitamente conseguiti; il secondo, invece, presuppone la violazione diretta e consapevole delle norme tributarie tramite l'impiego di condotte fraudolente o simulatorie, con conseguenze, ricorrendone i presupposti, anche di natura penale. Pertanto, nelle ipotesi di frode IVA, la questione del diritto di detrazione si inserisce evidentemente nel terreno della partecipazione – anche soltanto colposa – del soggetto passivo a un meccanismo evasivo-fraudolento.

ti,¹⁴ ovvero in una forma di partecipazione passiva,¹⁵ qualora questi si ponga in una posizione di “connivenza” rispetto ad un fenomeno evasivo realizzato da operatori economici terzi.¹⁶

Venendo al caso che ci occupa, assume notevole rilievo la risposta fornita dai giudici di Lussemburgo alla prima questione pregiudiziale posta dal ricorrente del procedimento principale, “A”.

La CGUE, infatti, al punto 32 della sentenza annotata, statuisce a chiare lettere che “[...] *gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112, 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'IVA assolta a monte, con la motivazione che egli sapeva o avrebbe dovuto sapere dell'esistenza di una 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*”.

Di fatto, secondo l'iter argomentativo seguito dai giudici europei, l'acquirente finale (“A”) che abbia comprato il bene dal soggetto cedente avendo la piena consapevolezza¹⁷ che l'operazione si sia iscritta nell'ambito di una frode fiscale, non deve e non può beneficiare del diritto di detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari, giacché con l'acquisto ha agevolato il disegno evasivo “[...] permettendo lo smercio dei prodotti di cui trattasi.”¹⁸

Nel caso in esame, dunque, ad avviso della CGUE, “A”, soggetto cessionario, era nelle condizioni di sapere che gli altri due operatori economici coinvolti, “W” e “C”, si fossero accordati e avessero posto in essere una interposizione soggettiva, con ciò adoperandosi per garantire a “C” di evadere una parte dell'IVA.

In tal senso, ad avviso della Corte, “A” avrebbe scientemente – o, in ogni caso, negligenemente – agevolato l'operazione fraudolenta e, per questo, non avrebbe potuto invocare il diritto di detrazione dell'imposta che lo stesso aveva pagato a “C”; in questo contesto, non rilevarebbe in alcun modo la circostanza per la quale il soggetto interposto/primo acquirente “W” fosse a conoscenza e avesse reso possibile la frode o che “A” avesse eventualmente tratto beneficio, in un momento successivo, dalla rivendita dei beni.¹⁹

Il portato giurisprudenziale della Corte di Giustizia sul tema della conoscibilità del disegno fraudolento da parte del soggetto cessionario fornisce spunti preziosi ai fini di questa indagine.

In effetti, quello qui in commento non è di certo il primo caso in cui i giudici europei venivano chiamati a pronunciarsi sull'articolata questione del diritto di detrazione dell'IVA nelle ipotesi di cessioni a catena condotte da operatori economici che agiscano con finalità evasive.

Il principio in base al quale la “*scientia fraudis*” del soggetto cessionario finale osti ad un legittimo esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA affonda le sue radici nella ormai consolidata giurispru-

14. Si veda G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità e diniego di detrazione per “consapevolezza” nelle frodi IVA*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2017, 2, pp. 440 ss.; I. CARACCIOLI, S. MATTIA, L. PINTALDI, *Fatture per operazioni inesistenti e onere della prova*, in Il Fisco, 2016, 40, pp. 3824 ss.

15. Sul punto, sono esaustive le considerazioni espresse da CGUE, 09 gennaio 2023, A.T.S., causa C-289/22, per cui “il beneficio del diritto a detrazione deve essere negato non solamente quando un'evasione dell'IVA sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni e servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, partecipava ad 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”.

16. Si vedano i punti da 21 a 25 di CGUE, 14 Aprile 2021, causa C-108/2020, laddove è esplicitato che qualsiasi forma di partecipazione alla frode venga posta in essere dal soggetto passivo IVA (cessionario/acquirente del bene o servizio oggetto dell'operazione economica) è indice di non estraneità al circuito fraudolento e comporta il venir meno del diritto di detrazione dell'imposta sulla cifra d'affari.

17. O potendo averla, usando la diligenza di un operatore economico accorto.

18. Punto 30 della sentenza annotata che richiama CGUE, 14 Aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, causa C-108/20. Per “prodotti di cui trattasi” il riferimento è evidentemente all'autoveicolo controverso.

19. Punto 35 della sentenza in commento.

denza comunitaria che, per ragioni d'ordine tematico e di spazio, non è possibile scrutinare in ogni pronunciamento; è, tuttavia, utile un breve richiamo ad alcune delle sentenze più rilevanti, nei limiti di quanto necessario per comprendere il portato e definire il perimetro della questione che ci occupa.

Come già sopra ribadito, se è vero che il diritto di detrazione IVA è un principio di diritto riconosciuto a livello europeo ed al quale, pertanto, i legislatori e le autorità giudicanti degli Stati Membri sono chiamati a uniformarsi in ragione del primato del diritto unionale, è pur vero che i giudici nazionali conservano margini di libero apprezzamento nell'ambito della decisione delle cause a loro sottoposte; questi ultimi sono, infatti, sovente chiamati a pronunciarsi sulle ipotesi di limitazione o diniego del diritto di detrazione nei casi in cui il beneficio sia invocato fraudolentemente e, in questo senso, viene loro in aiuto il portato della giurisprudenza europea che costituisce l'orizzonte da tenere in considerazione onde garantire soluzioni giudiziali il più possibile ragionevoli e proporzionate.

Ragion per cui, è di massimo rilievo, *in primis* per gli operatori del diritto, individuare i limiti che sottostanno al funzionamento dell'IVA.

In questo senso, elemento essenziale, al di là dei requisiti oggettivi richiesti, ai fini del diritto di detrazione dell'IVA è lo stato "psicologico"²⁰ in cui versa il contribuente soggetto passivo: quest'ultimo deve agire in buona fede e non deve trovarsi nella condizione di sapere (o poter sapere) di stare attivamente prendendo parte (o agevolando) una attività evasiva od elusiva.²¹

Come già accennato, la valorizzazione dell'elemento soggettivo in capo al soggetto passivo è frutto di una acquisizione giurisprudenziale della Corte di Giustizia: i giudici eurolunitari, chiamati a pronunciarsi in merito a cause aventi ad oggetto il diritto di detrazione IVA, insistono, già a partire dai primi anni Duemila, sulla centralità sia degli elementi "oggettivi" delle controversie sottoposte al loro sindacato – ossia la sussistenza del disegno fraudolento e degli elementi che lo caratterizzano – sia sullo stato "soggettivo" in cui versa il contribuente, e cioè sulla conoscibilità dell'operazione in frode alla legge da parte del contribuente medesimo, il quale, se in buona fede, si vedrebbe ingiustamente negata l'opportunità di detrarre l'imposta sul valore aggiunto, come del resto prevede il ben noto meccanismo di funzionamento del tributo.²²

In questa prospettiva, è andato consolidandosi negli anni il costante e pressoché unanime orientamento ermeneutico espresso dai giudici del Lussemburgo in forza del quale, in una logica di contrasto alle operazioni evasive ma pur sempre valorizzando lo stato soggettivo del contribuente, sarebbe di centrale importanza un bilanciamento tra gli interessi coinvolti: se da un lato la lotta all'evasione fiscale rappresenta un obiettivo primario che gli Stati Membri devono perseguire mediante politiche fiscali efficienti, dall'altro non può negarsi il diritto di detrazione IVA al soggetto passivo in buona fede; se non altro perché, come detto, il diritto di detrazione dell'imposta sul valore

20. Da intendersi nei termini di "soggettivo".

21. Per tutti si rinvia, sul punto, a D. PERUZZA, *L'indetraibilità dell'IVA per il committente che «sapeva o avrebbe dovuto sapere*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2014, 3, pp. 774 ss.;

22. I contributi della letteratura con esplicito riferimento alla consapevolezza della frode in capo al soggetto passivo IVA sono numerosissimi: si vedano, *ex multis*, F. CERIONI, *La prova della frode fiscale relativa all'imposta sul valore aggiunto e della "mala fede" del contribuente nella giurisprudenza europea e nazionale*, in Dir. prat. trib., 2014, 1, p. 145; F. AMATUCCI, *Frodi carosello e "consapevolezza" del cessionario Iva*, in Riv. trim. dir. trib., 2012, 1, pp. 3 ss.; M. MICCINESI, *Le frodi carosello nell'Iva*, in Riv. dir. trib., 2011, 1, pp. 1089 ss.; E. MARELLO, *Frodi Iva e buona fede del soggetto passivo*, in Giur. it., 2011, 5, pp. 1214 ss.; M. CARDILLO, *Tutela della buona fede e dell'affidamento del soggetto passivo nelle frodi Iva mediante operazioni "carosello"*, in Rass. trib., 2008, Vol. 51, pp. 235-260; M. FANNI, *La posizione recentemente assunta dalla giurisprudenza comunitaria in materia di frodi all'Iva: la rilevanza dell'elemento soggettivo nelle "sofferte" sentenze Optigen ed Alex Kittel. Brevi spunti di riflessione in ordine al profilo processuale probatorio*, in Riv. dir. trib., 2006, 3, p. 231; G. MOSCHETTI, *Diniego di detrazione per consapevolezza nel contrasto alle frodi Iva. Alla luce dei principi di certezza del diritto e proporzionalità*, 2013.

aggiunto rappresenta un principio cardine dell'ordinamento unionale²³ sul quale si fonda anche il funzionamento del mercato unico europeo.²⁴

Ricordata la portata del principio del diritto di detrazione dell'IVA ed anche l'orientamento interpretativo unanime della CGUE intervenuta sul punto, è logica conseguenza interrogarsi sul percorso inferenziale che i giudici nazionali e comunitari sono chiamati a condurre per individuare su quale dei due soggetti, il Fisco o il contribuente, gravi l'onere di provare la conoscibilità (quale stato soggettivo psicologico) in capo al soggetto passivo IVA coinvolto, come nel caso di specie, in una serie di cessioni a catena.

2.2. Onere probatorio e diligenza esigibile nell'ambito dei negozi realizzati in frode all'imposta sul valore aggiunto

Dato per acquisito il diritto di detrazione dell'IVA per il soggetto passivo operatore economico che agisca nel mercato ponendo in essere operazioni commerciali di acquisto e di vendita di beni, non può trascurarsi l'indagine in merito alla prova della consapevolezza, in capo al contribuente, di star partecipando o agevolando un fenomeno di evasione fiscale.

In effetti, la sentenza annotata offre uno spunto sul tema: una volta compreso che il diritto di detrazione in capo ad "A" deve essere negato a fronte della corretta interpretazione degli articoli 167 e 168 della Direttiva 2006/112/CE,²⁵ occorre verificare se sia l'amministrazione finanziaria tedesca a dover provare che il ricorrente principale "A" fosse in effetti a conoscenza dell'interposizione fittizia occorsa tra "W" e "C" e, dunque, dell'intento evasivo degli operatori economici, oppure se sia il ricorrente "A" a dover fornire la prova (negativa) di non aver avuto alcuna consapevolezza circa il disegno fraudolento.

Accediamo, dunque, ad un diverso ambito d'analisi che riguarda la corretta declinazione dell'onere probatorio nell'ambito delle frodi all'imposta sul valore aggiunto.

Ebbene, anche in ordine a questa prospettiva di studio, gli arresti giurisprudenziali della CGUE sono univocamente orientati nell'individuazione del soggetto su cui gravi l'onere probatorio.²⁶

23. Per avere un quadro completo dell'evoluzione giurisprudenziale europea che ha portato agli approdi ermeneutici sopra sinteticamente individuati si rimanda, per tutte, a CGUE, 6 Luglio 2006, *Axel Kittel e Recolta Recycling*, cause riunite C-439/04 e C-440/04.

24. Di recente, cfr. A. PURPURA, *Iva e calamità naturali: la normativa italiana non è compatibile con il diritto europeo*, in Tax News (Supplemento online alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario) del 29 Ottobre 2024 ove l'Autore commenta la sentenza della Corte di Giustizia, 18 Marzo 2024, causa C-37/23 che ha dichiarato incompatibile con il diritto europeo l'articolo 33, comma 28, della legge n. 183/2011, a mente del quale i contribuenti interessati dal terremoto che ha colpito la regione Abruzzo nel 2009, possono chiedere il rimborso, nella misura del 60%, di quanto versato a titolo d'imposta sul valore aggiunto nel periodo tra aprile 2009 e dicembre 2010. I Giudici unionali sono giunti a queste conclusioni valorizzando i principi di neutralità fiscale dell'IVA e di effettività del diritto europeo, criteri d'ordine generale la cui applicazione sarebbe stata pregiudicata dagli effetti "distorsivi" prodotti, in concreto, dalla normativa italiana.

25. L'articolo 167 della Direttiva 112/2006 statuisce il principio per cui il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile; l'articolo 168 individua gli importi detraibili da parte del soggetto passivo IVA. Di rilievo anche l'articolo 178 che definisce le modalità di esercizio del diritto di detrazione.

26. Sul punto i contributi della letteratura sono numerosissimi e affrontano il tema dell'onere della prova fornendo utili interpretative preziose per questa indagine; si vedano A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013; A. GAGGERO, *Operazioni soggettivamente inesistenti: ancora qualche pericolosa oscillazione in tema di ripartizione dell'onere della prova della buona fede*, in Dir. e Prat. Trib., 2018, Vol. 89, 4, pp. 1684-1699; M. DAMIANI, *Indebita detrazione delle fatture ai fini IVA e delle imposte dirette: ripartito l'onere della prova - operazioni inesistenti - Distribuzione dell'onere della prova nelle operazioni soggettivamente inesistenti*, in GT-Riv. Giur. Trib. 2018, 5, pp. 416 e ss.; E. MARELLO, *Prove impossibili e repressione delle frodi Iva nella prospettiva del giudizio di merito*, in Giust. trib., 2009, pp. 471-491; A. SBROIAVACCA, *Nuovo onere probatorio e impatto sulla motivazione degli atti della Amministrazione finanziaria*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2024; A. MARCHESELLI, *Onere della prova, orecchio assoluto, riforma della giustizia tributaria e auspicabile de profundis per le c.d. presunzioni giurisprudenziali*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2022.

Più precisamente, costituisce oramai *ius receptum* in seno all'ordinamento europeo, e di conseguenza anche negli ordinamenti degli Stati Membri,²⁷ il principio per cui l'onere di provare la conoscenza della costruzione fraudolenta da parte del soggetto passivo IVA ricade sull'Amministrazione finanziaria,²⁸ con la precisazione che, in detta eventualità, il corretto assolvimento dell'onere probatorio passi necessariamente attraverso la prova dell'esistenza di una cessione (o, come nella specie, d'una catena di cessioni) realizzata al fine di frodare l'imposta sul valore aggiunto, e attraverso una valutazione dello stato soggettivo del contribuente (e ciò si traduce nella dimostrazione che quest'ultimo, ricorrendo alla diligenza ad esso richiedibile, sappia d'essere parte di un disegno evasivo).

D'altra parte, se così non fosse si giungerebbe all'affermazione d'una "responsabilità oggettiva" del soggetto che sia stato parte del negozio fraudolento, senza l'opportuna verifica dell'apporto causale alla realizzazione di quest'ultimo e del grado di colpevolezza a questi ascrivibile.²⁹

Ciò premesso, giova sottolineare che, dopo una fase di oscillazioni interpretative della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, quest'ultima ha chiarito³⁰ che ricade sull'Amministrazione Finanziaria il dovere di fornire una dimostrazione adeguata degli elementi oggettivi che permettono di concludere che il soggetto passivo (cessionario) sia a conoscenza (o dovrebbe essere a conoscenza) del fatto che l'operazione, dal quale discende il legittimo (o illegittimo) esercizio del diritto di detrazione del-

27. Come noto, essendo l'IVA un tributo armonizzato, l'interpretazione dei giudici europei prevale su quella delle corti nazionali. Queste ultime, in quanto giudici dell'Unione Europea, sono chiamate a disapplicare una normativa o una prassi nazionale che eventualmente si pongano in contrasto con le norme di diritto dell'UE. In questo senso si esprime CGUE, 11 Gennaio 2024, Global Ink Trade, causa C-537/22, punto 26. Ciò fornisce l'occasione per ribadire il senz'altro noto principio per cui il giudice del rinvio, che abbia adito la Corte di Giustizia per sottoporre talune questioni pregiudiziali, è vincolato all'interpretazione della disciplina europea così come fornita dai giudici di Lussemburgo. Per approfondire il tema, si vedano, *ex multis*, D. GALLO, *L'efficacia diretta del diritto dell'Unione europea*, 2018; P. BORIA, *La funzione della Corte di Giustizia rispetto alla formazione dell'ordinamento tributario comunitario*, in Studi tributari europei, 2021, Vol. 11, pp. 1-16.; PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018; M. BASILAVECCHIA, *L'influenza delle interpretazioni della Corte di Giustizia*, in GT - Riv. Giur. Trib., 2008; V. NUCERA, *Le sentenze interpretative della Corte di Giustizia ed il loro impatto sul diritto tributario*, in Rass. Trib., 2006, 4, pp. 1136 ss.
28. Costituisce un principio definitivamente recepito in seno alla giurisprudenza della CGUE l'assunto per cui spetti alle amministrazioni finanziarie nazionali, in conformità alle normative domestiche, dare prova dell'esistenza tanto degli elementi oggettivi di una eventuale frode IVA, quanto di quelli soggettivi: ciò, ovviamente, nel rispetto del diritto di detrazione IVA quale principio fondamentale del sistema comune dell'imposta sulla cifra di affari. In questo senso si rimanda a CGUE, 1 Dicembre 2022, Aquila Part, causa C- 512/21, nell'ambito della quale la Corte Europea statuisce inequivocabilmente che il diritto di detrazione dell'IVA del soggetto cessionario possa essere negato solo in costanza di solide basi istruttorie a cui deve provvedere l'amministrazione finanziaria, alla quale spetta il dovere di indagare e dimostrare lo *status* soggettivo in cui questi si trovi. Nello stesso senso si esprime CGUE, 11 Gennaio 2024, Global Ink Trade, causa C- 537/22.
29. Per una riflessione sul tema, si rinvia, per tutti ad A. SALVATI, *Regime probatorio nelle frodi IVA da inesistenza soggettiva e responsabilità per fatto altrui*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2022, pp. 1-21; F. MANTOVANI, *Colpa* [voce], in Digesto, disc. pen., Torino, 1988; A. CANEPA, *L'imputazione soggettiva della colpa*, Torino, 2011; per riflessioni circa la responsabilità per fatto altrui delineata dal legislatore civilistico si veda R. SCOGNAMIGLIO, *Responsabilità per fatto altrui*, in Noviss. Dig. it., XV, Torino, 1968. Sul punto si rimanda inoltre a CGUE, 21 Giugno 2012, Mahagébenkft and Dávid, cause riunite C-80/11 e C-142/11, punto 48: "*l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario*". Interessanti le osservazioni di A. GIOVANARDI, *op. cit.*, pp. 91-95, il quale sottolinea che "*se la scriminante è la conoscibilità della frode altrui, il carattere obiettivo delle nozioni di 'cessione di beni', di 'soggetto passivo' e di 'attività economica' non risulta più sufficiente ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione d'imposta*", ponendo evidentemente l'accento sulla rilevanza dell'elemento soggettivo come presupposto del diniego del diritto di detrazione dell'IVA.
30. Con importanti ricadute sul piano normativo anche per gli Stati Membri. Basti pensare che a seguito di detto pronunciamento della CGUE, anche la Suprema Corte italiana ha iniziato a mutare il proprio orientamento, inizialmente profondamente difforme, onde uniformarsi alle linee tenute dagli giudici unionali. Per quanto non possa essere oggetto di esaustivo approfondimento in questa sede lo scrutinio di tutti i pronunciamenti della giurisprudenza della Corte di Cassazione sul tema dell'elemento soggettivo del soggetto cessionario coinvolto in operazioni fraudolente, è interessante richiamare la svolta in senso "soggettivista" portata avanti dai giudici domestici: a titolo di esempio, si vedano Cass. Civ., 30 Gennaio 2007, n. 1950, nonché Cass. Civ., 20 Gennaio 2010, n. 867 e Cass. Civ., 21 Gennaio 2011, n. 1364, che rappresentano i primissimi segni di progressiva apertura degli Ermellini nella direzione di un progressivo riconoscimento dello *status* soggettivo, inteso come consapevolezza piena o conoscibilità, del soggetto passivo IVA. Per approfondire si veda, F. Scrimieri, *Onere della prova "complesso" nelle frodi IVA di natura soggettiva*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2022, 3, pp. 317-346.

l'imposta sul valore aggiunto, rientri in un'evasione fiscale commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte della catena di fornitura.³¹

Alla luce delle conclusioni raggiunte dalla Corte europea – di cui anche la sentenza in esame è chiara testimonianza – si può affermare che la corretta definizione dell'onere probatorio in caso di frodi IVA richiede che l'Amministrazione Finanziaria non ponga in capo al soggetto passivo, debitore d'imposta, l'obbligo di effettuare controlli eccessivamente complessi e dettagliati sull'identità del fornitore (come nel caso trattato dalla sentenza), o, più in generale, su eventuali anomalie.

Se non altro perché tali controlli e dette verifiche competono esclusivamente all'autorità fiscale, che può avvalersi dei poteri specifici a essa conferiti.³²

A ben guardare, se l'impostazione seguita fosse quella di ritenere gravanti sull'operatore economico esercente una attività di impresa oneri investigativi ed indagini sofisticate che di fatto non gli competono, allora ci si dovrebbe attendere che ogni esercente attività di impresa, nell'ambito della propria ordinaria attività lavorativa, debba scrutinare attentamente la storia commerciale di ogni fornitore (o più in generale, soggetto cedente) con cui intrattenga una relazione professionale; tuttavia, svolgere un'attività di questo tipo richiederebbe l'impiego di un grado di diligenza ben superiore rispetto a quella "ordinaria", attendibile dal contribuente-operatore economico, che mai potrebbe assumere il ruolo di autorità "inquirente" onde contrastare i fenomeni evasivi.³³

Ciò posto, se è principio oramai consolidato³⁴ quello per cui sia l'amministrazione tributaria il soggetto onerato della verifica, e dunque della dimostrazione, della sussistenza di una fattispecie fraudolenta e dello *status* soggettivo dell'operatore debitore d'imposta, è pur vero che i giudici europei non hanno mancato di rilevare che sul contribuente soggetto IVA ricada, in ogni caso, un preciso dovere di agire nel mercato secondo diligenza. Da ciò discende che definire il perimetro della "diligenza esigibile" dal contribuente assurge a parametro dirimente per appurare se questi abbia conoscenza o meno del disegno fraudolento al quale abbia preso parte.³⁵

31. A tal riguardo si rimanda a CGUE, 21 Giugno 2012, Mahageben e David, cause riunite C-80/11 e C-142/11. Prima che la sentenza in parola operasse un significativo *Reirement*, in effetti, la giurisprudenza comunitaria propendeva per la valorizzazione del solo dato oggettivo, ossia la sussistenza di una frode, quale elemento impeditivo del diritto di detrazione IVA. Espressive dell'orientamento "oggettivista" prevalente negli anni Novanta in seno alla giurisprudenza europea sono le sentenze CGUE, 14 Febbraio 1985, Rompleman, causa C-268/83, punto 19 e CGUE, 13 Dicembre 1989, Genius Holding Bv., causa C-342/87, punto 13. I primi indizi di progressivo superamento di detta concezione a favore della valorizzazione anche degli elementi soggettivi si hanno con le sentenze del 12 Gennaio 2006, Optigen, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, dell'11 Maggio 2006, Federation of Technological Industries, causa C-384/04, e del 6 Luglio 2006, Axel Kittel and Recolta Recycling SPRL, cause C-439/04 e C-440/04. Nel solco di questo processo di evoluzione si inserisce l'emblematica pronuncia *supra* citata, Mahageben e David.

32. In questo senso si è chiaramente espressa la CGUE, 19 Ottobre 2017, Paper Consult, causa C-101/16; CGUE, 1 Dicembre 2012, Aquila Part, causa C-512/21; CGUE, 14 Aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, causa C-108/2020; CGUE, 22 Ottobre 2015, PPUH Stehcomp, causa C-227/14. In letteratura, M. G. De FLORA, *La rilevanza dell'elemento soggettivo nelle frodi IVA*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 3, pp. 1168 ss.; A riguardo si vd. il contributo di E. COVINO, R. LUPI, *Frodi carousel tra responsabilità solidale e disconoscimento della detrazione*, in *Dial. Trib.*, 2012, 4, pp. 394-398; E. MARELLO, *Frodi IVA e buona fede del soggetto passivo*, cit., p. 1219, l'Autore pone l'accento sul fatto che le realtà aziendali di piccole dimensioni non dispongono di strumenti adeguati per effettuare verifiche scrupolose circa i fornitori che orbitano attorno all'attività commerciale e non sono dunque nella condizione di contrastare efficacemente ipotetiche situazioni "anomale" (o vere e proprie frodi IVA); K. GUARINI, *Nelle frodi IVA spetta al Fisco un rigoroso onere della prova – Incerto confine tra ragionevolezza e proporzionalità nell'onere della prova per le frodi IVA*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2024, 11, p. 876; G. VERNA, *L'onere della prova nelle frodi IVA è a carico del fisco*, *GT- Riv. Giur. Trib.*, 2016, p. 197.

33. Si veda R. LUPI, *Quando la controparte "vede quello che gli pare", ma non è "un compare"*, in *Dial Trib.*, 2011, 4, p. 397.

34. Oltre alle numerose sentenze già citate, si veda anche CGUE, 27 Settembre 2007, Telos, causa C-409/04; CGUE, 11 Maggio 2006, Optigen, cause riunite C-354/03 C-355/03 e C-484/03; CGUE, 11 Maggio 2006, Federation of Technological Industries, causa C-384/04; CGUE, 16 Ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, causa C-189/18; CGUE, 6 Dicembre 2012, Bonik, causa C-285/11; CGUE, 13 Febbraio 2014, Maks Pen, causa C-18/13, punto 28 e CGUE, 3 Settembre 2020, Vikingo Fövállalkozó, causa C-610/19. Dalla lettura delle sentenze richiamate emerge chiaramente come i giudici europei abbiano valorizzato ancora una volta la centralità dell'elemento soggettivo quale presupposto indefettibile per negare il diritto di detrazione dell'IVA invocato dal soggetto passivo debitore d'imposta nell'ambito di una operazione economica.

35. A tal proposito, si rinvia al p.to 28 dell'ordinanza CGUE, 14 Aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf nell'ambito, causa

A tal riguardo la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha specificato, già tempo addietro, che è compito dei giudici nazionali, ai quali compete la valutazione dei fatti di cui alla controversia principale, stabilire se il soggetto passivo abbia effettivamente adottato le misure che si possono ragionevolmente attendere in date circostanze e abbia dato prova di "sufficiente diligenza".³⁶

Se ne deduce, dunque, che, una volta assolto dall'Amministrazione finanziaria l'onere della prova *supra* definito, graverà sul contribuente acquirente finale del bene l'onere di provare di aver agito secondo la diligenza esigibile³⁷ da un operatore accorto, chiaramente in ossequio a criteri di proporzionalità e ragionevolezza³⁸ in base alle circostanze del caso concreto, senza sconfinare in una *probatio diabolica* a carico di quest'ultimo.³⁹

Ferme queste considerazioni, la sentenza in commento sembrerebbe allinearsi perfettamente alle indicazioni interpretative rese, univocamente nel tempo, dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Sul punto è chiaro il paragrafo 37 della sentenza in analisi ove i Giudici europei pongono in capo alle autorità ed ai giudici nazionali il dovere di dimostrare che il diritto di detrazione dell'IVA sia stato invocato in modo fraudolento dal soggetto passivo debitore d'imposta.

Ragion per cui, è da ritenersi che, nel caso di specie, spetti all'amministrazione finanziaria tedesca supportare con adeguate risultanze probatorie la decisione per cui ad "A" debba essere negato il diritto di detrarre l'imposta in parola, dando debitamente conto della sussistenza di una trama fraudolenta e del fatto che "A", quale cessionario ed acquirente finale del bene, fosse a conoscenza del disegno illecito posto in essere da "C" e "W".

C-108/20, della quale i giudici evidenziano che "non è contrario al diritto dell'Unione esigere che il fornitore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale, fermo restando che la determinazione delle misure che, in una fattispecie concreta, possono essere ragionevolmente imposte ad un soggetto passivo che intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA perché questi si assicuri che le sue operazioni non si scrivano in un'evasione commessa da un operatore a monte dipendono, essenzialmente, dalle circostanze di detta fattispecie". È di immediata evidenza il richiamo agli oneri incombenti sul soggetto acquirente, il quale deve adoperarsi con la dovuta diligenza nel porre in essere operazioni commerciali che presentino profili di rischio, in termini di evasione fiscale".

36. Esaustive sul punto le osservazioni formulate dalla CGUE, 1 Dicembre 2022, Aquila Part nonché CGUE, causa C-512/21, 16 Giugno 2022, DuoDecad, causa C-596/20.
37. Secondo il diritto comunitario, la diligenza è definita "il normale grado di speciale competenza e attenzione che ragionevolmente si possono presumere essere esercitate da un professionista nei confronti dei consumatori" Direttiva CE 11 Maggio 2005, n. 29, art. 2, lett. h).
38. Si richiamano le osservazioni della giurisprudenza di legittimità intervenuta sul punto. Per tutte Cass. Civ., 28 Dicembre 2022, n. 37889; Cass. Civ., 13 Luglio 2022, n. 22190; Cass. Civ., 20 Dicembre 2021, n. 40690; Cass. Civ., 17 Agosto 2021, n. 22969; Cass. Civ., 3 Agosto 2021, n. 22107.
39. Sul punto è utile ricordare che la valutazione sull'adeguato assolvimento degli oneri delle parti compete ai giudici nazionali degli Stati Membri, i quali sono chiamati a statuire sulle controversie sottoposte al vaglio senza mai trascurare che il diritto di detrazione IVA costituisce pietra miliare del sistema impositivo comunitario. Sul tema e, nello specifico, sulla centralità del diritto alla detrazione dell'IVA – e sulla necessità di garantire la sua corretta applicazione all'interno degli Stati Membri anche ad opera dei Giudici nazionali – si rinvia *ex pluribus* a R. MICELI, L. PENNESI, *Nullità del negozio giuridico e diritto alla detrazione IVA*, in Studi tributari europei, 2023, Vol. 13, 2, pp.16 ss.; F. GALLO, *Profili per una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1974; R. MICELI, *Il recupero dell'IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in Rass. trib., 2006, 6, pp. 1871-1896; L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali e l'affidamento del contribuente*, cit.; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979; R. CORDEIRO GUERRA, *L'imposta sul valore aggiunto*, in P. Russo, *Manuale di diritto tributario, Parte Speciale*, Milano, 2002; A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in Riv. dir. fin., 1973, 1, pp. 138 ss.; G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2021; L. COSTANZO, *Corsi e ricorsi dell'accertamento di "Frodi IVA" tra fornitore e committente alla prova dei principi eurolunitari*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2020, pp. 1-8.

3. Gli effetti del diniego del diritto di detrazione integrale dell'IVA

Chiarito il perimetro, ed analizzati i profili di maggior rilievo che riguardano la prima questione pregiudiziale, è interessante soffermarsi sul secondo quesito sottoposto alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

Sul punto, i Giudici unionali – chiamati a definire gli effetti d'un disegno evasivo dell'IVA sul diritto di detrazione del tributo – hanno chiarito che, laddove il diniego del diritto di detrazione fosse limitato esclusivamente alla quota dell'IVA dovuta corrispondente all'importo oggetto dell'evasione, i soggetti passivi sarebbero indotti esclusivamente a prendere misure per ridurre le conseguenze di un'eventuale evasione, senza necessariamente adottare quelle precauzioni volte a garantire che le operazioni effettuate non li coinvolgano in un'evasione fiscale o non ne favoriscano l'attuazione.⁴⁰

Da ciò discende che all'accertamento dell'esistenza d'un disegno abusivo corrisponda il diniego del diritto di detrazione IVA non limitato al solo importo oggetto di evasione, ma esteso all'intero ammontare delle somme dovute a titolo di IVA (anche qualora la costruzione fraudolenta abbia riguardato solo una parte dell'operazione economica).

Nel caso di specie, ad avviso dei giudici di Lussemburgo, deve dunque ritenersi che ad "A" vada negato integralmente il diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte, nonostante di fatto abbia corrisposto al venditore/cedente "C" EUR 12 294,12 a titolo di IVA e nonostante l'effettivo danno tributario subito dallo Stato ammonti ad EUR 2 394,96⁴¹ (importo pari all'imposta evasa da "C"), e ciò in ragione della conoscenza (o conoscibilità) in capo ad "A" del circuito fraudolento in cui si stava immettendo.⁴²

Ebbene, se è vero che la *ratio* sottesa a detto pronunciamento è da ricercarsi nella necessità di disincentivare l'attuazione di meccanismi fraudolenti,⁴³ a prescindere dall'effettiva perdita di gettito fiscale, le conclusioni raggiunte dalla Corte aprono comunque ad alcuni interrogativi.

Se non altro perché negare estensivamente il diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto anche a quella parte di negozio non connotato da un *animus* fraudolento – e dunque non proteso all'evasione del tributo – sembrerebbe configurare una risposta sanzionatoria⁴⁴ o "*parasanzionato*–

40. Punto 40 della sentenza in commento.

41. Differenza aritmetica tra EUR 12 294,12 ed EUR 9 899,16 (pari all'IVA riversata da "C").

42. Ecco la ragione per cui è bene interrogarsi sul punto e indagare se sia proporzionata o meno la misura individuata dai giudici europei: prova ne è il fatto che lo stesso giudice tedesco propendeva per una limitazione del diniego del diritto di detrazione dell'IVA al solo importo di EUR 2 394,96. P.to 18 della sentenza in commento.

43. Per dovere di cronaca, si specifica che la terza questione pregiudiziale sottoposta nell'ambito della sentenza in commento non viene valutata dalla CGUE in quanto la risposta fornita alla seconda questione rende ozioso rispondere all'ultimo quesito riguardante le modalità di calcolo del mancato introito tributario per l'Erario tedesco (p.to 43).

44. Si veda M. MICCINESI, *Le frodi carosello nell'IVA*, in Riv. Dir. Trib., 2011, Vol. 21, 12, p. 1094, in cui l'Autore pare individuare nella indetraibilità "una funziona afflittiva, connessa alla responsabilità che consegue al generale dovere di correttezza gravante sul contribuente e che costituisce lo strumento in grado di contribuire al perseguimento del generale interesse alla liceità della catena produttiva".

ria⁴⁵ eccessiva perché non coerente con il principio di proporzionalità⁴⁶ che, come principio d'ordine generale dell'agire amministrativo e legislativo⁴⁷ – espresso proprio dalla Corte Europea⁴⁸ e tipizzato oggi anche nel sistema tributario italiano⁴⁹ – impone che il contenuto e la forma dell'azione si pongano in rapporto con la finalità perseguita⁵⁰ e dunque, in concreto, che l'attività legislativa ed amministrativa non eccedano quanto necessario ai fini dell'esatta riscossione del tributo.⁵¹

Ragionando in questi termini, negare integralmente il diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, seppure una parte del tributo sia stato versato all'erario e dunque il danno economico per lo Stato sia circoscritto ad una somma ben individuata, sembrerebbe avere l'intento di colpire il comportamento illecito del contribuente che abbia agito scientemente, onde evitare che in futuro vengano poste in essere operazioni dello stesso tipo.

In tal senso, il diniego di detrazione integrale pare essere la misura più idonea per eradicare del tutto i fenomeni fraudolenti⁵² che talvolta coinvolgono gli operatori economici.

In questa prospettiva, l'impostazione della Corte Europea sarebbe non tanto quella di riscuotere il tributo "giusto",⁵³ quanto neutralizzare qualunque condotta evasiva, anche per la parte non

45. Giova precisare che in questa sede non si intende porsi in contrasto con autorevole dottrina che in più circostanze ha rilevato come il diniego di detrazione IVA in ipotesi di frode non sia da identificarsi con una misura sanzionatoria, ma piuttosto come una logica conseguenza del meccanismo stesso di funzionamento del tributo e della mancanza delle condizioni necessarie affinché il diritto in parola sia riconosciuto. A tal proposito, per meglio comprendere il quadro, si riportano le parole contenute in CGUE, 18 Dicembre 2014, Italmoda, causa C-131/13 in cui "il diniego del beneficio di un diritto derivante dal sistema comune dell'IIVA in caso di coinvolgimento del soggetto passivo in una frode non è altro che la mera conseguenza dell'insussistenza delle condizioni richieste a tale riguardo dalle disposizioni rilevanti della sesta direttiva, tale diniego non ha, come rilevato dall'Avvocato generale al paragrafo 60 delle sue conclusioni, il carattere di una pena o di una sanzione, ai sensi dell'articolo 7 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, firmata a Roma il 4 novembre 1950, o dell'articolo 49 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (v., in tal senso, CGUE sentenze 11 Dicembre 2000, Emsland-Stärke, causa C-110/99, punto 56; 21 Febbraio 2006, Halifax e a., causa C-255/02, punto 93, e 6 Settembre 2012, Döhler Neuenkirchen, causa C-262/10, punto 43)." Ed è sempre la CGUE ad aver evidenziato che le limitazioni al diritto di detrazione dell'IIVA non devono eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare costruzioni fraudolente: si rimanda a tal proposito a CGUE, 21 Marzo 2000, cause riunite C-110/98 a C-147/98; CGUE 21 Marzo 2000, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96. Ciò posto e condiviso, si vuole, allora, evidenziare come il diniego della detrazione nella misura corrispondente all'intero ammontare dell'IIVA dovuta, sebbene una parte di questa sia stata correttamente corrisposta all'erario dal soggetto cessionario (come nel caso in esame per il soggetto "A"), sia innegabilmente una misura connotata da profili afflittivi e funzionali alla disincentivazione di condotte illecite. Per una riflessione, si rimanda a R. Miceli, L. Pennesi, *Op. cit.*, pp. 27 ss.

46. Sul punto si vd., M. CARTABIA, *I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana, Conferenza trilaterale delle Corti costituzionali italiana, portoghese e spagnola* (Roma, Palazzo della Consulta 24-26 ottobre 2013), la quale rinvia ad A. BARAK, *Proportionality*, Cambridge University Press, 2012, pp. 175-210. Sul punto, si vd., altresì, G. RUGGIERI, *Codice dei contratti pubblici*, Milano, 2007, 32, il quale, al pari dell'Autrice appena citata, evidenzia che il principio di proporzionalità è stato elaborato primariamente dalla dottrina e dalla giurisprudenza tedesca quale sinonimo di "eguaglianza proporzionata" rivolto alla pubblica amministrazione.

47. F. NICOTRA, *I principi di proporzionalità e ragionevolezza dell'azione amministrativa*, in *Federalismi.it*, 2017, 12, pp. 2 ss.

48. CGUE, 18 Dicembre 1997, Molenheide, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95; CGUE, 10 Luglio 2008, Sosnowska, causa C-25/07; CGUE, 27 Novembre 2008, Società Papillon, causa C-418/07; CGUE, 11 giugno 1998, Société Générale des grandes sources, causa C-361/96; CGUE, 8 Luglio 1999, Baxster, causa C-254/97; CGUE, Marks & Spencer, 11 Luglio 2002, causa C-62/00; CGUE, 25 Febbraio 1988, Drexel, causa C-299/86.

49. All'art. 10-ter dello Statuto dei diritti del contribuente a mente del quale "Il procedimento tributario bilancia la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo con la tutela dei diritti fondamentali del contribuente, nel rispetto del principio di proporzionalità". Sicché "In conformità al principio di proporzionalità, l'azione amministrativa deve essere necessaria per l'attuazione del tributo, non eccedente rispetto ai fini perseguiti e non limitare i diritti dei contribuenti oltre quanto strettamente necessario al raggiungimento del proprio obiettivo".

50. Così, A. PURPURA, *Omesso versamento iva e responsabilità in solido: alcune considerazioni a margine di una recente (e non del tutto convincente) sentenza della CGUE*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2021, 4, p. 1842.

51. CGUE, 17 Luglio 2014, Equoland, causa C-272/13; CGUE, 19 Luglio 2012, Redlihs, causa C-263/11.

52. Cfr. il par. n. 40 della sentenza in commento.

53. Per questa espressione, si vd. A. MARCHESELLI, *Verso un giudice tributario "europeo": profili critici della indipendenza della giurisdizione fiscale italiana nel quadro dei principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo*, 2014, 325, in

fraudolenta dei negozi posti in essere dagli operatori economici.

Stanti queste considerazioni, sembrerebbe evidente la direzione espressamente affittiva sposata dalla Corte con la sentenza in commento.

Una logica che è comprensibile, se intesa nella prospettiva del contrasto alle frodi IVA nel contesto del mercato unico europeo, ma che lo è meno sotto il profilo giuridico, atteso che la corretta applicazione del principio di proporzionalità – nei termini sinteticamente descritti – parrebbe imporre esclusivamente il recupero dell'imposta non versata per via del disegno abusivo.⁵⁴

4. Considerazioni conclusive

La sentenza appena commentata s'iscrive, come già rilevato, nell'ambito di un orientamento della giurisprudenza unionale ormai ampiamente consolidato, in ragione del quale il sistema impositivo IVA, improntato al principio di neutralità del tributo e di armonizzazione degli ordinamenti degli Stati Membri in una logica di sviluppo del mercato unico e di garanzia della libera concorrenza, debba contrastare efficacemente l'attuazione di meccanismi realizzati al sol fine di frodare il tributo in discussione.

In questo senso, la negazione del diritto di detrazione IVA in capo al soggetto passivo può avvenire soltanto nel caso in cui ricorrano situazioni "patologiche", come quelle che caratterizzano il caso di cui si occupa la sentenza in esame: al ricorrere di elementi oggettivi, ossia l'effettiva sussistenza di una frode, e soggettivi, da intendersi come lo stato di consapevolezza del contribuente che "sapeva o avrebbe dovuto sapere" di prendere parte ad una operazione fraudolenta, ecco che il diritto di detrazione IVA viene meno e ricade sull'Amministrazione Finanziaria nazionale l'onere di provare, tramite l'esercizio dei suoi poteri istruttori, i profili oggettivi e soggettivi sui quali si fonda il diniego.⁵⁵

Ora, se è vero che gli approdi ermeneutici della Corte di Giustizia, come sopra detto, sono tendenzialmente consolidati nel senso fatto proprio dalla sentenza commentata, è interessante sottolineare che, ragionando in una prospettiva nazionale, le posizioni assunte dalla Corte di Cassazione, su temi analoghi a quelli affrontati dalla Corte europea nel caso di specie, non appaiono altrettanto salde.

La Suprema Corte è stata piuttosto cauta nel fare proprio l'orientamento dei giudici europei, di cui la sentenza commentata rappresenta un ulteriore esempio: tant'è vero che i Giudici nazionali

F. BILANCIA, C. CALIFANO, L. DEL FEDERICO, P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, ove L'Autore evidenzia che l'interesse del fisco non sarebbe quello alla riscossione di qualsivoglia tributo, ma l'interesse alla riscossione del tributo "giusto".

54. Sul tema si segnala che in letteratura sono rinvenibili posizioni differenti. Da un lato, vi è chi sostiene che il diniego del diritto di detrazione sia una mera conseguenza del meccanismo di funzionamento dell'IVA; dall'altro v'è chi valorizza la componente decisamente affittiva e disincentivante. Per le differenti posizioni si rinvia, rispettivamente, a R. MICELI, L. PENNESI, *Op. cit.*, ed a M. MICCINESI, *Op. cit.*, p. 1095 ove l'Autore rileva che "L'essenza del fenomeno fraudolento di cui si discorre e, in specie, la portata affittiva che contraddistingue il diniego di detrazione, una volta che tale diniego sia stato correttamente configurato come sanzione prevista in caso di violazione del generale dovere di diligenza di cui deve farsi carico ogni operatore economico".

55. Proprio in questi termini si esprimono gli eurogiudici nell'ambito della giurisprudenza comunitaria: CGUE, 21 Giugno 2012, Mahagében e Dávid, cause riunite C-80/11 e C-142/11, laddove si legge che «l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva, da un lato (...) verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e che sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'Iva, o dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo» (p.to 61), proseguendo poi «spetta (...) alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari». Si rimanda, altresì, all'analisi sul punto di M. PIASENTE, *Le deroghe al diritto a detrazione IVA in ragione della lotta all'evasione e alla frode fiscale e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in Riv. Dir. Trib., 2002, 2, pp. 32 ss. Sulla valorizzazione del profilo soggettivo quale elemento indeffettibile per negare il diritto di detrazione IVA all'operatore economico coinvolto, si veda M. G. DE FLORA, *La rilevanza dell'elemento soggettivo nelle frodi IVA*, in Dir. Prat. Trib. Int., 2020, 3, pp. 1168-1189.

hanno per lungo tempo valorizzato unicamente i profili oggettivi dei negozi fraudolenti, senza attribuire particolare rilievo all'elemento soggettivo di cui si è detto ossia la conoscenza o conoscibilità del disegno fraudolento da parte del soggetto cessionario.

I giudici nazionali, seppur adoperando le “domestiche” categorie concettuali di “operazioni oggettivamente” e “operazioni soggettivamente” inesistenti,⁵⁶ hanno poi progressivamente recepito le linee-guida e le interpretazioni della giurisprudenza comunitaria. In questo contesto, soltanto a partire dal 2009,⁵⁷ la Suprema Corte ha dato il via ad un percorso di progressivo riconoscimento e valorizzazione dell'elemento soggettivo, abbandonando la prospettiva perlopiù oggettivistica, precedentemente dominante, che individuava quale unico presupposto per la negazione del diritto di detrazione IVA la sola connotazione fraudolenta del negozio.

Nello stesso senso, e secondo le direttive già tracciate dai giudici europei, la Suprema Corte ha gradualmente abbandonato⁵⁸ la visione per cui spettasse al contribuente l'onere di provare di non trovarsi in uno stato di conoscenza o conoscibilità dell'operazione fraudolenta, per sposare il principio di matrice comunitaria, già enunciato *supra*, per cui le verifiche ed i controlli sui profili oggettivi e soggettivi dell'operazione economica evasiva spettino all'amministrazione finanziaria,⁵⁹ potendo quest'ultima avvalersi anche di presunzioni purché gravi, precise e concordanti.⁶⁰

56. Per una analisi dell'evoluzione giurisprudenziale e normativa sul punto, si veda F. PROSPERI, *Sul discrimine tra operazioni soggettivamente e oggettivamente inesistenti nel reato dichiarazione fraudolenta: punti fermi e evoluzione nella giurisprudenza di legittimità*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2023; M. MANCA, *Operazioni inesistenti: detrazione IVA, rilevanza del danno erariale e proporzionalità del regime sanzionatorio attuale*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2022; sul perimetro del concetto di “frode”, cfr., da ultimo, A. MARCHESELLI, *La farmacia dei sani - episodio 5 – grande la confusione sotto al cielo. Provocazioni scandalose - sul dilagare del concetto di frode nel diritto penale tributario*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2023.

57. *Ex multis*, Cass. Civ., 5 Febbraio 2009, n. 2779 e Cass. Civ., 13 Marzo 2009, n. 6124; Cass. Civ., 20 Gennaio 2010, n. 867; Cass. Civ., 19 Settembre 2012, n. 15741; Cass. Civ., 28 Agosto 2013, n. 19746. In letteratura si rinvia, per tutti, a S. DORIGO, *Frodi carosello e detraibilità dell'Iva da parte del cessionario: il difficile percorso “comunitario” della giurisprudenza della Corte di Cassazione*, in Dir. prat. trib., 2009, pp. 1251 ss. nonché M. MICCINESI, *Op. cit.*, 2011, 12, p. 1097.

58. Il percorso evolutivo della giurisprudenza di legittimità è stato graduale. Prima, infatti, di approdare alla declinazione dell'onere della prova così come delineata dalla giurisprudenza comunitaria (per cui è il fisco il soggetto tenuto a controlli e verifiche, e non il contribuente soggetto passivo IVA), i giudici nazionali sposavano un'impostazione interpretativa diversa. A titolo esemplificativo, si rinvia a Cass. Civ., 12 Maggio 2011, n. 10414 ove i Giudici della Suprema Corte chiarivano che “viene posto a carico del cessionario un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente, non formali (essendo evidente che ogni meccanismo fraudolento si cura in primo luogo di esibire all'esterno una apparente correttezza contabile e cartolare) ma sostanziali, nel senso di una effettiva esistenza nel cedente di una efficiente struttura operativa e della capacità di fornire autonomamente i beni acquistati”. In sostanza, prima di recepire l'orientamento (evidentemente più garantista) dei giudici europei, la Corte di Cassazione si era espressa nel senso di ritenere che ogni soggetto cessionario/acquirente deve attuare una serie di verifiche non solo formali, ma sostanziali (e dunque particolarmente gravose), sulla identità e sulla natura del soggetto cedente.

59. Esaustive sul punto sono le osservazioni formulate in Cass. Civ., 9 Settembre 2016, n. 17818 ove i Giudici hanno chiarito che «in tema di IVA l'amministrazione finanziaria che contesti la frode carosello deve provare anche a mezzo di presunzioni semplici purché gravi precise e concordanti gli elementi di fatto attinenti al cedente (...) 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 e di essersi trovato nella situazione di oggettiva impossibilità nonostante l'impiego della dovuta diligenza di abbandonare lo stato di ignoranza sul carattere fraudolento delle operazioni non essendo sufficiente a tal fine la mera regolarità della documentazione contabile e la dimostrazione che la merce sia stata consegnata o il corrispettivo effettivo pagato trattandosi di circostanze non concludenti». E ancora, orientate nel senso di ritenere che l'onere di effettuare adeguate verifiche compete all'Amministrazione finanziaria (e il contribuente debba dare invece prova di aver agito diligentemente), sono le indicazioni rese dalla Suprema Corte in Cass., Civ., 20 Aprile 2018, n. 9851 nonché Cass. Civ., 22 aprile 2022, n. 12853.

60. In questo solco di costante e progressiva evoluzione, quasi a suggellare in via definitiva i principi sin qui esposti, si inserisce la recentissima ordinanza della Cass. Civ., Ord., 21 maggio 2024, n. 141102 ove la Suprema Corte ha chiarito 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 avrebbe i mezzi per effettuare”.

La crescente attenzione della Suprema Corte verso il profilo soggettivo delle operazioni fraudolente contribuisce evidentemente a una più rigorosa applicazione del diritto unionale, che impone all'amministrazione finanziaria l'onere di accertare, oltre alla natura fraudolenta dell'operazione, anche la consapevolezza o conoscibilità del contribuente rispetto al disegno evasivo. Questo orientamento, sempre più consolidato anche in Italia, funge da presidio del principio di neutralità dell'IVA, garantendo che il diniego della detrazione del tributo non colpisca in modo indiscriminato tutti i soggetti coinvolti in operazioni fraudolente, ma venga circoscritto ai soli casi in cui sia dimostrata una partecipazione consapevole alla frode.

In questa prospettiva, la sentenza commentata testimonia ulteriormente l'esercizio di bilanciamento tra l'esigenza di contrastare efficacemente le frodi fiscali e quella di garantire che l'applicazione della normativa non si traduca in un'ingerenza sproporzionata nel perimetro di azione del contribuente, in linea con le coordinate interpretative delineate a livello unionale.