

TAX JUSTICE DF

Rassegna giurisprudenziale ragionata delle Commissioni tributarie



Dipartimento
delle Finanze

DIREZIONE DELLA GIUSTIZIA
TRIBUTARIA

*Le operazioni soggettivamente
inesistenti: giurisprudenza sui
profili fiscali e dialogo tra Corti*

Luglio 2021- vol. n. 2

Responsabile del progetto

Luigia Caputo

Redattori

Angela Buonocore, Teresa Gratteri

Flussi informativi

Le informazioni provengono dalla banca dati di Documentazione Economica e Finanziaria a cura del [CeRDEF](#) e dal sistema informativo del Dipartimento delle Finanze

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Dipartimento delle Finanze
Direzione della giustizia tributaria
Ufficio II – Normativa e contenzioso tributario
Via dei Normanni, 5 - 00184 Roma
Tel. +39 0693836666 - fax +39 0650171779
Internet: <http://www.finanze.it>
<https://www.giustiziatributaria.gov.it>
E-mail: df.segreteria.dgt@mef.gov.it
df.dgt.uff02@mef.gov.it

PREMESSA 5

I^a PARTE
INQUADRAMENTO TEMATICO

1. Le operazioni inesistenti 6

1.1 Inesistenza oggettiva 7

1.2 Inesistenza soggettiva 9

 I) *L'emissione della fattura* 9

 II) *I soggetti della fatturazione* 9

 III) *Le operazioni soggettivamente inesistenti* 11

 a) *Lo schema triangolare* 11

 b) *La frode carousel* 11

1.2.1 L'uso di fatture e altri documenti nelle operazioni soggettivamente inesistenti: la fattispecie penalistica 14

II^a PARTE
PROFILI FISCALI

2. La deducibilità dei costi e l'indetraibilità dell'IVA nelle operazioni soggettivamente inesistenti 16

2.1 Normativa e prassi 16

 I) *Indeducibilità dei costi e delle spese da reato* 16

 II) *Indetraibilità dell'IVA* 19

2.2 Giurisprudenza 20

2.2.1 Gli indici sintomatici delle operazioni soggettivamente inesistenti elaborati dalla giurisprudenza 22

2.2.2 La ripartizione e il contenuto dell'onere probatorio 26

2.2.3 Contrasti tra giurisdizioni e Corti 31

 I) *Imposte dirette: deducibilità dei componenti negativi* 31

 a) *La tesi del giudice tributario: deducibilità del costo purché inerente* 31

 b) *La tesi del giudice penale: indeducibilità del costo da reato* 31

 II) *Indetraibilità dell'IVA: la prova della buona fede* 32

 a) *L'orientamento della Corte di Giustizia: la ragionevolezza* 33

 b) *L'orientamento della Corte di Cassazione: la diligenza massima* 35

3. La disciplina del raddoppio dei termini 36

3.1 Normativa e prassi 37

3.2 Giurisprudenza 40

3.2.1 Orientamenti 41

 I) *La rilevanza della denuncia penale tempestiva ai fini del raddoppio* 41

 a) *La tesi della necessaria tempestività* 41

 b) *La tesi della Cassazione del 2016 fondata sul principio tempus regit actum* 42

 c) *Gli orientamenti della giurisprudenza di merito successivi al 2016* 43

 c.1) *L'orientamento minoritario* 43

 c.2) *L'orientamento maggioritario* 44

<i>II) La valutazione del giudice tributario sulla sussistenza dei presupposti per il raddoppio</i>	45
<i>III) L'applicabilità all'IRAP</i>	46
<i>a) La tesi dell'applicabilità sostenuta in passato dall'Agenzia delle Entrate</i>	46
<i>b) La tesi dell'inapplicabilità sostenuta dalla giurisprudenza</i>	47
<i>c) Il cambio di rotta dell'Amministrazione fiscale</i>	47

IIIª PARTE

RAPPORTO TRA ACCERTAMENTO, PROCESSO TRIBUTARIO E PROCEDIMENTO PENALE

4. Il rapporto tra procedimento amministrativo, processo tributario e giudizio penale	49
4.1 Normativa	49
4.2 Giurisprudenza	52
4.2.1 Autonomia dei processi, interrelazione tra sfera penale e tributaria e circolazione del materiale probatorio	52
<i>I) Valutazione del giudice tributario della sentenza penale definitiva</i>	53
<i>II) Valutazione del giudice tributario del provvedimento di archiviazione</i>	54
4.2.2 Esclusione del ne bis in idem penal-tributario	55
4.3 Il superamento del doppio binario e l'affermazione del modello a convergenze parallele	58
TAVOLA SINOTTICA	60

Premessa

Il presente lavoro è volto ad approfondire il tema delle operazioni soggettivamente inesistenti attraverso l'analisi degli orientamenti emersi nella più recente giurisprudenza, di merito e di legittimità, in ordine ad alcuni profili del regime fiscale delle stesse (deducibilità dei costi, indetraibilità dell'IVA, raddoppio dei termini), alla ripartizione e al contenuto dell'onere probatorio in relazione alla loro contestazione, nonché ad alcuni dei più attuali aspetti inerenti il rapporto tra procedimento penale e processo tributario. L'analisi si concentra sulla giurisprudenza tributaria e penale, senza trascurare il dialogo tra giudici nazionali, Corte di Giustizia e Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

Con l'obiettivo di offrire una rassegna di agile consultazione delle questioni più dibattute in materia, la prima parte del lavoro contiene un breve ma essenziale inquadramento tematico sia delle operazioni rilevanti ai fini della presente trattazione, sia dei concetti di inesistenza oggettiva e soggettiva. Successivamente, l'indagine si concentra su tre aree tematiche, affrontandone i profili e le fattispecie più dibattuti in relazione alle operazioni soggettivamente inesistenti:

- **Il regime fiscale di deducibilità dei costi e delle spese e di indetraibilità dell'IVA.**
- **Il raddoppio dei termini per l'accertamento in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati previsti dal [decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74](#).**
- **Il rapporto tra procedimento amministrativo, processo tributario e giudizio penale.**

Per la trattazione dei tre temi indicati è stata impiegata la stessa metodologia: alla ricostruzione della normativa e della prassi di riferimento segue, per ogni profilo, un *focus* giurisprudenziale sulle fattispecie ad esso attinenti, dando conto dei contrasti emersi e dei principi ormai consolidati ed evidenziando le ragioni sottese agli orientamenti pretori esaminati.

In considerazione della trasversalità dell'oggetto trattato e dell'imprescindibile lente sovranazionale attraverso la quale la struttura multilivello del nostro ordinamento impone di analizzare molti dei profili esaminati, si è scelto di soffermarsi sulle diverse prospettive assunte dal giudice penale e dal giudice tributario, nonché sul differente orizzonte di principi ed esigenze di tutela al quale guardano le Corti italiane e quelle europee.

I^a PARTE – Inquadramento tematico

1. Le operazioni inesistenti

È opportuno tratteggiare un breve inquadramento volto a precisare il concetto di “operazione” rilevante ai fini del presente lavoro, evidenziando la difficoltà di individuare una fattispecie giuridicamente omogenea di operazione inesistente, con la conseguente necessità di delinearne la portata, distinguendo tra la natura “oggettiva” e “soggettiva” dell’inesistenza.

Preliminarmente, occorre evidenziare la doppia valenza – tributaria e penale – che lo stesso fatto materiale della fatturazione inesistente dal punto di vista soggettivo assume ove ricorrano tutti gli elementi costitutivi della fattispecie delittuosa delineata dal legislatore all’[art. 2 del d.lgs. n. 74/2000](#), rubricato “*Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti*”. La doppia rilevanza penal-tributaria della medesima condotta riveste, infatti, un tratto caratterizzante della fattispecie oggetto del presente lavoro, tanto da un punto di vista sostanziale, quanto (e conseguentemente) da un punto di vista giurisdizionale, dal momento che lo stesso fatto materiale viene sottoposto al vaglio sia del giudice penale, che del giudice tributario. Al riguardo, vale la pena anticipare che l’evidenziata doppia valenza assume centralità nell’ultima parte del lavoro, laddove verrà affrontato il tema del raccordo tra procedimento penale da un lato e accertamento e processo tributario dall’altro. In questa sede, invece, per offrire un inquadramento teorico completo, verranno delineati gli elementi costitutivi della fattispecie di reato.

Le **operazioni** che rilevano in ambito tributario sono quelle **che sottintendono qualsiasi rapporto a contenuto economico fiscalmente rilevante ai fini delle imposte dirette e dell’Iva**. Quando tali operazioni economiche presentano una discrasia tra realtà documentale e realtà fattuale, si parla di “operazioni inesistenti”, espressione che allude a tutte quelle operazioni commerciali fraudolente poste in essere dai contribuenti con lo scopo di sottrarre materia imponibile ai danni dell’Erario.

Come rilevato dalla circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza,¹ il concetto di inesistenza con riferimento alle transazioni rilevanti in ambito tributario e penal-tributario, “*deve essere inteso in senso comprensivo di ogni genere di divergenza fra la realtà documentata e quella effettiva*”. Invero, l’inesistenza può configurarsi in senso

¹ Circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza, vol. I, parte II, cap. 1, par. 3.b.

oggettivo o soggettivo, e ognuna di queste categorie conosce ulteriori declinazioni, per la specificazione delle quali si rinvia *infra*. Tale dicotomia emerge, *in primis*, dall'[art. 1, lett. a\) del d.lgs. n. 74/2000](#) laddove il legislatore ha precisato che «*per fatture o altri documenti per operazioni inesistenti s'intendono le fatture o gli altri documenti aventi rilievo probatorio analogo in base alle norme tributarie, emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura superiore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi*».

Dalla formulazione normativa riportata, dunque, è possibile ricavare tre ipotesi di divergenza tra realtà commerciale e la sua espressione documentale. In particolare, si distinguono le seguenti categorie di operazioni inesistenti:

- le operazioni, in tutto o in parte, mai poste in essere (**cd. inesistenza oggettiva**). In tal caso la fattura documenta un'operazione commerciale che non è mai stata effettivamente realizzata (**inesistenza oggettiva cd. assoluta o totale**) oppure effettuata solo in parte, per quantitativi inferiori a quelli indicati (**inesistenza oggettiva cd. relativa o parziale**);
- le operazioni documentate con fatture che attestano la cessione di beni e/o servizi aventi un prezzo maggiore di quelli forniti (**c.d. sovrapprezzamento**);
- quelle operazioni attestate con fatture che le riferiscono a soggetti diversi da quelli effettivi (**cd. inesistenza soggettiva**).

Anche la giurisprudenza di legittimità non ha mancato di evidenziare la rilevanza di **ogni tipo di divergenza** tra realtà cartolare ed effettiva per la qualificazione di uno scambio di beni o di servizi come “operazione inesistente”. La Suprema Corte, infatti, ha più volte affermato che “*la nozione di fattura inesistente va riferita non soltanto all'ipotesi di mancanza assoluta dell'operazione fatturata sul piano fattuale, ma anche ad ogni tipo di divergenza tra realtà commerciale e la sua espressione documentale, ivi compresa l'ipotesi di «inesistenza soggettiva» (ex multis [Cass., V sez. trib., sent. 5 giugno 2015, n. 11661](#))*”.

1.1 Inesistenza oggettiva

Alla *species* “inesistenza oggettiva”, vengono ricondotte quelle operazioni che sussistono, in tutto o in parte, unicamente nella dimensione cartolare. Esse, invero, trovano una rappresentazione documentale in fattura, senza tuttavia essere state effettivamente realizzate e consentono all'utilizzatore di conseguire un vantaggio fiscale

indebito - sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA - attraverso l'indicazione nelle relative dichiarazioni di elementi passivi fittizi, che gli consentono di ridurre al minimo il proprio reddito.

L'inesistenza oggettiva può manifestarsi nella realtà degli scambi economici di beni e di servizi con una triplice natura: a) materiale (o naturalistica), che a sua volta può essere totale o parziale; b) sovrapproduzione; c) giuridica.

a) La declinazione materiale della nozione, che ricomprende l'inesistenza assoluta e parziale, è stata già tratteggiata.² In questa sede, pertanto, è sufficiente ricordare che è materialmente inesistente l'operazione che – in tutto o in parte – non ha avuto luogo in natura e che rinviene il proprio referente civilistico nella **simulazione assoluta**, disciplinata dall'[art. 1414, comma 1 c.c.](#) (cd. **inesistenza materiale o naturalistica**).

b) Analogamente, è stata già richiamata l'ipotesi di **sovrapproduzione**, in cui la divergenza tra rappresentazione documentale e realtà attiene al contenuto economico dell'atto, con l'indicazione di un imponibile maggiore di quelle effettivo.

c) Per completare il quadro delle configurazioni che l'inesistenza oggettiva può assumere nella pratica commerciale, a tali fattispecie va aggiunta la cd. **inesistenza giuridica**, che ha il proprio referente civilistico nella **simulazione relativa** ([art. 1414, comma 2 c.c.](#)). Si tratta di ipotesi in cui la fattura attesta la conclusione di un negozio giuridico diverso da quello realmente realizzato – dunque, in quanto tale, simulato – in luogo di un altro, effettivamente compiuto ma non fatturato e, pertanto, dissimulato. Si indicano di seguito, a titolo di esemplificazione, alcune pronunce che individuano ipotesi di operazioni oggettivamente inesistenti.

² Cfr. pag. 7.

- [Cass., V sez., ordinanza 16 marzo 2021, n. 7324](#)
- [CTR Veneto, sentenza 15 settembre 2020, n. 397](#)
- [CTR Sicilia, sentenza 26 maggio 2020, n. 2964](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 24 febbraio 2020, n. 622](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 17 gennaio 2020, n. 75](#)
- [CTR Campania, sentenza 13 gennaio 2020, n. 320](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 14 novembre 2019, n. 2087](#)
- [CTR Toscana, sentenza 25 febbraio 2019, n. 332](#)
- [Cass., VI sez., sentenza 13 ottobre 2016, n. 52321](#)

CASE LAW

1.2 Inesistenza soggettiva

Per comprendere la rilevanza, in ambito fiscale, dell'inesistenza soggettiva delle operazioni economiche occorre prendere le mosse dal combinato disposto degli [art. 18, comma 1](#) e [art. 21, comma 1](#) del d.P.R n. 633 del 1972 che disciplinano il soggetto obbligato all'emissione della fattura e il momento dell'emissione.

I) L'emissione della fattura

L'[art. 18, comma 1 del d.P.R n. 633 del 1972](#) afferma che chi effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio è obbligato ad emettere la fattura, a titolo di rivalsa, nei confronti del soggetto che gli ha commissionato e pagato il bene o servizio. In ordine al tempo in cui si configura l'obbligo di emissione della fattura, assume rilevanza determinante l'atto del pagamento. Se, infatti, l'[art. 21](#) fa sorgere tale obbligo nell'istante in cui il fornitore del bene o il prestatore del servizio effettua la cessione o la prestazione, occorre riferirsi all'[art. 6 del medesimo d.P.R. n. 633 del 1972](#) per individuare il momento esatto in cui la prestazione si considera effettuata. Tale disposizione, infatti, precisa che, con riferimento alla cessione di beni mobili, *"l'operazione si considera effettuata...alla data... del pagamento"* e, analogamente, che *"le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo"*.

II) I soggetti della fatturazione

L'[art. 21, comma 1](#) recita testualmente che *"Per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto, dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo.(...)* La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua

*consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del **cessionario o committente.***"

Nella costruzione della fattispecie giuridica di "fatturazione delle operazioni", la norma riportata identifica entrambi i soggetti del rapporto negoziale: da un lato, l'emittente la fattura, ovvero colui che effettua la cessione dei beni o prestazioni di servizi e, dall'altro, il "cessionario" o "committente".

Alla luce del quadro normativo descritto si deduce che, in applicazione della normativa fiscale, gli operatori tra i quali intercorre l'obbligo di fatturazione sono quelli indicati dalle disposizioni citate: il cedente o prestatore da un lato, e il cessionario o committente dall'altro. E' chiaro, pertanto, che l'inesistenza soggettiva ricorre - ed è fiscalmente rilevante - in tutti i casi ci sia una interposizione fittizia di una qualsiasi delle parti dell'operazione contrattuale e non è limitata al caso in cui la divergenza tra realtà cartolare e realtà fattuale riguarda il soggetto che emette la fattura.³ Ciò vale a dire che **ogni qualvolta lo scambio di beni o di servizi è stato effettivamente posto in essere, ma non è intercorso tra coloro i quali figurano quale emittente e destinatario del documento fiscale, bensì tra soggetti diversi, si configura un'operazione soggettivamente inesistente.**

La circostanza che la divergenza possa riguardare entrambe le parti dell'operazione commerciale, indicati nel documento fiscale quali parti del negozio giuridico, è stata assunta anche in giurisprudenza quale elemento costitutivo della definizione di operazione soggettivamente inesistente, identificata dai giudici di legittimità come *"l'operazione non realmente intercorsa tra i soggetti che figurano quale emittente e percettore della fattura"*.⁴ In particolare, la Cassazione⁵ ha evidenziato, anche recentemente, che la diversità può riguardare sia chi ha emesso il documento senza avere in realtà effettuato alcuna prestazione, sia il destinatario della fattura, vale a dire il soggetto in favore del quale, cartolarmente, risulta essere stata effettuata la prestazione. In quest'ultimo caso, il soggetto utilizza la fattura *"pur non essendo committente, né beneficiario di alcuna prestazione, annotando nella contabilità i costi sostenuti ed i crediti d'IVA senza che ciò corrisponda ad una operazione realmente intercorsa tra le parti."* In tali ipotesi, nelle quali nel documento è indicato un soggetto che non ha preso parte

³ Cfr. Cass. penale, III sez., n. 10916/2020, punto 1.5 in diritto *"...l'inesistenza soggettiva dell'operazione documentata in fattura non è limitata al caso delle frodi carosello, dove l'inesistenza soggettiva si riferisce all'emittente il documento, ma ricorre ogni qualvolta ci sia una interposizione fittizia di una qualsiasi delle parti effettive dell'operazione contrattuale..."*.

⁴ Cfr. Cass. Pen., III sez., n. 10916/2020, punto 2.8 in diritto.

⁵ Vedi nota precedente.

all'operazione economica e, dunque, la falsità ha ad oggetto l'indicazione dei soggetti tra i quali è intercorsa l'operazione ("*soggetti diversi da quelli effettivi*")⁶, viene integrato il reato di *dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti*" (Cass. Pen., III sez., n. 10916/2020, punto 2.8 in diritto).

III) Le operazioni soggettivamente inesistenti

a) Lo schema triangolare

Fermi i soggetti indicati nel documento fiscale quali parti del negozio giuridico, e che rilevano dunque sul piano civilistico-fiscale, la realizzazione di un'operazione soggettivamente inesistente, con le conseguenze tributarie e penali esaminate *infra*,⁷ prevede la compartecipazione di almeno tre soggetti:

- l'**interponente**, destinatario finale degli effetti contrattuali attivi e passivi dell'operazione (vale a dire del negozio dissimulato);
- l'**interposto**, ovvero colui che vi prende parte solo "cartolarmente", venendo indicato in fattura al fine di coprire l'"interponente". Costui è la reale parte contrattuale del negozio stipulato con il terzo contraente che deve successivamente trasferire all'interponente, in forza di un accordo bilaterale in tal senso raggiunto con lo stesso, il diritto acquisito tramite un successivo e necessario atto dispositivo;
- il **contraente**, per il quale non è indifferente avere come reale controparte nel rapporto contrattuale un soggetto piuttosto che un altro (interponente o interposto).

b) La frode carosello

Nelle ipotesi più complesse, invece, l'operazione soggettivamente inesistente si inserisce in un sistema composito, costituito da una catena di passaggi, nell'ambito del quale si riscontrano fatturazioni per operazioni sia oggettivamente che soggettivamente inesistenti, con strumentali interposizioni anche di società filtro (cd. cartiere). Si tratta delle cd. **frodi carosello**, definite come una catena di transazioni economiche che intervengono tra soggetti passivi stabiliti in diversi Stati membri dell'UE e collegate tra loro da una comune finalità criminale fraudolenta, ovvero l'evasione dell'IVA perpetrata attraverso una serie di operazioni inesistenti. La Commissione europea ha ravvisato in tali frodi una particolare minaccia per il sistema IVA, descrivendone il complesso meccanismo

⁶ Cfr. Cass. penale, III sez., sentenza 26 giugno 2020, n. 20901/2020, punto 3 in diritto.

⁷ Vedi I parte, cap. I, par. 1.2.1 e II parte, cap. 2.

attraverso il quale si realizzano, nei termini che seguono: «una cosiddetta “società intermedia” (A) effettua una fornitura di merci intracomunitaria esente ad una “società fittizia” (B) in un altro Stato membro. La società (B) acquista le merci senza pagare l’IVA e poi effettua una fornitura nazionale ad una terza società (C), denominata “broker”. La “società fittizia” incassa l’IVA sulle vendite fatte al “broker”, ma non versa l’IVA all’Erario e scompare. Il “broker” (C) chiede il rimborso dell’IVA sugli acquisti effettuati presso B. Di conseguenza, la perdita finanziaria per l’Erario è pari all’IVA pagata da C a B. In seguito, la società C può dichiarare una fornitura intracomunitaria esente alla società (A) e quest’ultima può, a sua volta, effettuare una fornitura intracomunitaria esente a (B) ed il ciclo della frode si ripete, e questo spiega l’appellativo di “frode carosello”.».⁸

Tanto premesso, rientrano nell’ambito dell’inesistenza soggettiva - come già precisato - i casi di “interposizione” di una delle parti dell’operazione economica. Tale interposizione può configurarsi come:

- **“fittizia”**, laddove l’operazione sia realmente avvenuta, ma fra soggetti diversi da quelli dichiarati. In tal caso le parti hanno effettivamente posto in essere un negozio, ma quest’ultimo è stato oggetto di quella che, in termini civilistici, è definita simulazione relativa soggettiva, fattispecie negoziale nella quale viene simulata l'identità di una parte contrattuale, al fine di dissimulare il contraente effettivo. In tali ipotesi, il soggetto passivo dell’obbligazione tributaria è il soggetto interponente.
- **“reale”**, laddove gli effetti dell’operazione commerciale si producono effettivamente in capo alla parte contrattuale che figura in fattura e manca, pertanto, un accordo simulatorio. La fattispecie assume rilievo tributario nel momento in cui una terza persona pone in essere un successivo negozio di trasferimento in favore di un ulteriore soggetto. Nell’interposizione reale è, dunque, l’interposto il soggetto passivo dell’obbligazione tributaria, la quale nasce dal “fatto-presupposto” derivante dal compimento del negozio giuridico con il terzo.

Alla luce della frequente ricorrenza in ambito tributario delle ipotesi di interposizione fittizia, con lo scopo di limitarne gli effetti negativi per l’Erario, il legislatore con [l’art. 30, comma 1 del decreto-legge del 2 marzo 1989 n. 69, convertito con](#)

⁸ [Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, 16 aprile 2004, COM\(2004\) 260, punto 3.2.2.](#)

[modificazioni dalla legge 27 aprile 1989, n. 154](#), ha introdotto una disposizione antielusiva, aggiungendo [il terzo comma all'art. 37 del d.P.R. n. 600 del 1973](#). Ai sensi di tale disposizione, inserita nel contesto di un ampio intervento di novellazione del testo unico delle imposte sui redditi, l'Amministrazione finanziaria, in sede di rettifica o accertamento d'ufficio, ha la facoltà di imputare al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti, quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti che egli ne è l'effettivo possessore per interposta persona. In proposito va ricordato che, per un lungo periodo di tempo dall'entrata in vigore della norma, la dottrina prevalente e il legislatore hanno ritenuto che l'ambito di applicazione della stessa fosse limitato all'interposizione fittizia, con esclusione, dunque, dei casi di interposizione reale.⁹ Tuttavia, la Suprema Corte ha fatto registrare un orientamento diverso, ormai consolidato, nel senso di ritenere detto ambito esteso anche ai casi di interposizione reale.¹⁰

Infine, si evidenzia che, alla luce della complessità delle fattispecie in oggetto, con [l'art. 7, comma 7 del d.lgs. n. 156/2015¹¹](#) il legislatore ha aggiunto una disposizione al citato art. 37, consentendo al contribuente di richiedere, ai sensi dell' [art. 11, comma 1 lett. a\)](#) dello Statuto dei diritti del contribuente, un parere all'amministrazione in ordine all'applicazione al caso concreto delle disposizioni contenute nel comma 3 del citato art. 37.

- [Cass., III sez., sentenza 26 giugno 2020, n. 20901](#)
- [Cass, III sez., sentenza 1° aprile 2020, n. 10916](#)
- [Cass., VI sez., ordinanza 13 gennaio 2017, n. 818](#)
- [Cass., V sez., sentenza 29 luglio 2016, n. 15830](#)

CASE LAW

⁹ Cfr. Circolare della Guardia di Finanza, 1/2018, vol. III., parte 5, cap. 9, pag. 307 e [relazione illustrativa del d.lgs. 24 settembre 2015, n. 156](#), su art. 7, comma 7, p. 17.

¹⁰ Cfr. Cass. civile, V sez. trib., n. 15830/2016 e Cass. civile, VI sez., n. 818/2017: *"in tema di accertamento rettificativo dei redditi, la disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dal D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 37, comma 3, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato, o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale che costituisce il presupposto d'imposta"*, ne deriva, pertanto, *"che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali"*.

¹¹ Il decreto legislativo reca *Misure per la revisione della disciplina degli interpelli e del contenzioso tributario, in attuazione degli articoli 6, comma 6, e 10, comma 1, lettere a) e b), della legge 11 marzo 2014, n. 23*.

1.2.1 *L'uso di fatture e altri documenti nelle operazioni soggettivamente inesistenti: la fattispecie penalistica*

L'[art. 2 del d.lgs. n. 74/2000](#) disciplina il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** prevedendo la reclusione da quattro a otto anni e da un anno e sei mesi a sei anni.¹² La disposizione punisce chiunque *“al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi passivi fittizi”*, precisando che il fatto si considera commesso quando tali fatture o documenti sono, alternativamente, registrati nelle scritture contabili obbligatorie o detenuti a fine di prova nei confronti dell'Amministrazione.

Prendendo le mosse dalla formulazione normativa, al fine di delineare precisamente i confini della fattispecie incriminatrice è opportuno individuarne gli elementi costitutivi e, con particolare riferimento alla condotta, ricordare anche in questa sede la doppia valenza penal-tributaria che la stessa assume.¹³ L'oggetto materiale del delitto in esame, infatti, è costituito da quelle falsità documentali indicate all'[art. 1, lett. a\) del d.lgs. n. 74/2000](#), ove sono delineate tre ipotesi di divergenza tra realtà commerciale e la sua espressione documentale in fattura: l'inesistenza oggettiva, la sovrapproduzione e l'inesistenza soggettiva.¹⁴

Anzitutto si rileva che, nonostante l'uso del pronome indefinito *chiunque*, al delitto deve riconoscersi natura di **reato proprio** dal momento che soggetto attivo può essere solo chi abbia la qualità di contribuente ai fini delle imposte dirette o dell'IVA o si trovi con il contribuente in uno dei rapporti indicati nell'[art. 1, comma 1, lett. c\) del d.lgs. 74/2000](#), ovvero sia amministratore, liquidatore o rappresentante di società, enti o persone fisiche.

Il legislatore ha configurato la fattispecie in esame come **un reato di pericolo e di mera condotta**, che si perfeziona nel momento in cui la dichiarazione è presentata agli uffici finanziari¹⁵ e prescinde dal verificarsi dell'evento di danno,¹⁶ con l'intento di

¹² La cornice edittale è stata modificata dall'[art. 39, comma 1, lett. a\) del dl 26 ottobre 2019, n. 124](#) convertito con modificazioni con [l. 19 dicembre 2019, n. 157](#). Il testo previgente prevedeva la reclusione da uno a sei mesi a sei anni, pena mantenuta nel testo attualmente in vigore solo nel caso in cui l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a euro centomila (comma 2-bis).

¹³ Vedi *supra*, par. 1.

¹⁴ Vedi *supra*, par. 1.

¹⁵ Si tratta di un reato a consumazione istantanea. La predisposizione e la registrazione dei documenti attestanti le operazioni inesistenti sono condotte meramente preparatorie e non sono punibili, nemmeno a titolo di tentativo, per espressa previsione dell'[art. 6 del d.lgs. 74/2000](#), il tentativo non è punibile.

¹⁶ Cfr., *ex multis*, [Cass. pen., III sez., sentenza 3 marzo 2017, n. 10507](#).

rafforzare la tutela del **bene giuridico protetto** – ovvero l’interesse dell’Erario alla percezione dei tributi – anticipandola al momento della commissione della condotta tipica.

Con riferimento a quest’ultima, occorre precisare che si tratta di un reato a **condotta complessa** in quanto richiede che l’agente abbia, da un lato, indicato in una delle dichiarazioni relative alle imposte dirette e all’IVA elementi passivi fittizi, vale a dire costi o altre componenti negative disancorate rispetto alla realtà gestionale o gonfiate rispetto alla loro effettiva entità; dall’altro, che tale indicazione risulti supportata da false fatture o documenti, come definiti dall’[art. 1, lett. a\) del d.lgs. n. 74/2000](#). La condotta ha, dunque, struttura bifasica: non è sufficiente la mera utilizzazione delle false fatture, ma occorre un comportamento successivo e distinto - la presentazione della dichiarazione - alla quale non deve essere allegata alcuna documentazione probatoria.

Inoltre, il legislatore, con il comma 2, ha delimitato la condotta delittuosa precisando che il fatto di reato si ritiene integrato oltre che con la registrazione di tali fatture e documenti equipollenti nelle scritture contabili obbligatorie, anche con la mera detenzione degli stessi a fini di prova nei confronti dell’amministrazione: è stata data rilevanza, dunque, sia alle **fatture**, sia a quei **documenti diversi** idonei ad assolvere una **funzione probatoria nei confronti del Fisco**, quali ad esempio, note, parcelle, scontrini, ricevute fiscali, documenti di trasporto, schede carburante ecc.

Infine, quanto all’**elemento soggettivo**, il reato è punito a titolo di **dolo specifico**, costituito dal fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto. Sul punto, occorre evidenziare il diverso atteggiarsi dell’**elemento psicologico** nella configurazione tributaria rispetto a quella penalistica. In quest’ultimo caso, infatti, per la perfezione del reato, è necessaria la sussistenza del fine specifico di evadere o di consentire a terzi di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, come previsto dall’[art. 2 del d.lgs. n. 74/2000](#). Invece, in campo tributario, ai fini della riconoscibilità del diritto alla detrazione dell’IVA indicata in una fattura emessa in relazione ad una operazione inesistente, è attribuita rilevanza alla buona fede, da intendersi – secondo la giurisprudenza comunitaria e nazionale¹⁷ – come non conoscibilità della frode secondo la diligenza che è possibile richiedere a un imprenditore del settore mediamente accorto.

¹⁷ Cfr., *amplius*, par. 2.2.1.

II^a PARTE – Profili fiscali

2. La deducibilità dei costi e l'indetraibilità dell'IVA nelle operazioni soggettivamente inesistenti

Le operazioni aventi contenuto economico, realizzate tra soggetti diversi da quelli indicati in fattura quali parti del negozio giuridico sottostante, pongono rilevanti questioni fiscali, oggetto di approfondimento in questa parte lavoro. L'artificio fraudolento che caratterizza lo schema dell'inesistenza soggettiva, infatti, in qualunque forma essa si manifesti, ha come fine ultimo l'evasione delle imposte. In tale contesto, assumono peculiare rilievo i profili della deducibilità dei componenti negativi e della detraibilità dell'IVA ai fini della determinazione del reddito.

Alla ricostruzione del quadro normativo, seguirà un *focus* giurisprudenziale volto a mettere in luce la centralità che nelle controversie in materia assumono la nozione di buona fede del soggetto passivo d'imposta nonché la ripartizione dell'onere della prova tra la parte privata e l'Amministrazione fiscale. Infine, l'analisi si concentrerà sui principali orientamenti giurisprudenziali in tema di raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale.

2.1 Normativa e prassi

1) Indeducibilità dei costi e delle spese da reato

In merito alla deducibilità dei costi ai fini delle imposte dirette nelle operazioni soggettivamente inesistenti, il dato normativo a cui volgere lo sguardo è [l'art. 14, comma 4-bis](#) della legge n. 537/1993 come modificato dal [d.l. 2 marzo 2012, n. 16](#), convertito con modificazioni dalla [legge 26 aprile 2012, n. 44](#) e recante *Disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficientamento e potenziamento delle procedure di accertamento*.

Nell'evoluzione della disciplina in materia, tale intervento assume rilevanza fondamentale in quanto ha inciso sulla possibilità dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere i componenti negativi di reddito relativi ad acquisti realmente effettuati ma rappresentati in fatture soggettivamente inesistenti. Con riferimento ad esse, infatti, l'indeducibilità non trova applicazione per i costi e le spese esposte in fattura o altri documenti aventi analogo rilievo probatorio che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi, come chiarito sia nella [relazione illustrativa relativa all'art. 8 del disegno di legge di conversione del d.l. n. 16/2012](#), sia al [par. 2.3 della circolare n. 32/E del 3 agosto](#)

[2012](#) dell’Agenzia delle Entrate. Pertanto, per effetto della modifica legislativa, **l’indeducibilità opera solo qualora ci sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento del reato**. Tale chiarimento è conseguenza diretta della nuova formulazione della norma sull’evoluzione della quale, pertanto, merita soffermarsi.

I. La [formulazione precedente al d.l. n. 16/2012](#) del succitato comma 4-bis l. 537/1993 sanciva l’indeducibilità, ai fini della determinazione dei redditi, di ogni componente negativo che fosse in ogni modo riconducibile a fatti qualificabili come reato sia di natura dolosa, commessi quindi con coscienza e volontà dal soggetto attivo, sia di natura colposa, ovvero determinati da un comportamento negligente, imprudente o non perito.

II. Successivamente, con l’[art. 8 del d.l. n. 16/2012](#) il legislatore ha introdotto importanti modifiche alla disciplina. In particolare, il comma 1 ha novellato [il comma 4-bis dell’articolo 14 l. n. 537/1993](#) col fine di *“determinare e circoscrivere l’ambito della indeducibilità ai costi e alle spese di beni e servizi direttamente utilizzati per il compimento di atti o attività che configurano condotte delittuose non colpose”* (...) *ciò in ragione della non intenzionalità, in tali ipotesi, della condotta e quindi del difetto di finalizzazione dei costi sostenuti al compimento dei delitti”* (cfr. Agenzia delle Entrate nella [circolare n. 32/E del 3 agosto 2012](#)). Nello specifico, **la disposizione circoscrive quindi l’indeducibilità dei componenti negativi di reddito a quelli direttamente connessi al compimento delle fattispecie di reato più gravi che, abbiano subito un primo vaglio da parte dell’Autorità Giudiziaria**, vale a dire quei delitti non colposi per i quali il pubblico ministero abbia esercitato l’azione penale o il giudice emesso il decreto che dispone il giudizio (ex [art. 424 c.p.p.](#)), ovvero una sentenza di non luogo a procedere (ex [art. 425 c.p.p.](#)), fondata sulla sussistenza della prescrizione, causa di estinzione del reato prevista dall’[art. 157 c.p.](#)¹⁸ Lo scopo perseguito dal legislatore con l’aggiunta di tali requisiti procedurali risiede evidentemente nella volontà di garantire che l’Amministrazione finanziaria proceda ai

¹⁸ Il comma 4-bis si conclude con l’ultimo capoverso: *“Qualora intervenga una sentenza definitiva di assoluzione ai sensi dell’articolo 530 del codice di procedura penale ovvero una sentenza definitiva di non luogo a procedere ai sensi dell’articolo 425 dello stesso codice fondata sulla sussistenza di motivi diversi dalla causa di estinzione indicata nel periodo precedente, ovvero una sentenza definitiva di non doversi procedere ai sensi dell’articolo 529 del codice di procedura penale, compete il rimborso delle maggiori imposte versate in relazione alla non ammissibilità in deduzione prevista dal periodo precedente e dei relativi interessi”*.

Inoltre, per completezza, si segnala che l’art. 8 del d.l. n. 16/2012 ha dettato una nuova disciplina in materia di utilizzo di fatture relative a beni e servizi, non effettivamente scambiati o prestati, vale a dire in relazione alle operazioni oggettivamente inesistenti (comma 2). E, infine, al comma 3 ha posto una disciplina transitoria precisando che le disposizioni di cui ai commi precedenti si applicano, se più favorevoli, anche in presenza di deduzioni di costi da reato o di operazioni oggettivamente inesistenti effettuate prima dell’entrata in vigore delle stesse.

controlli fiscali sulla base di presupposti qualificati dal vaglio preventivo degli organi giudiziari.

In conclusione, per effetto dell'intervento legislativo del 2012, la materia in esame è oggi governata dai seguenti principi:

- l'indeducibilità del costo opera solo ove vi sia stato un diretto utilizzo dei beni o servizi per il compimento di fattispecie non colpose;
- conseguentemente, sono deducibili i costi relativi all'acquisizione di beni o servizi che, ancorché documentati da fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, non siano stati utilizzati per il compimento di alcun reato;
- a tal fine, devono ovviamente ricorrere i requisiti generali di deducibilità dei costi previsti dal [Testo unico delle imposte sui redditi](#) (d.P.R. n. 917/1986): effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità.

L'Agenzia delle Entrate¹⁹ ha ulteriormente chiarito il punto, specificando che la riformulazione descritta del [comma 4-bis dell'articolo 14 l. n. 537/1993](#) ammette la deducibilità del costo effettivamente sostenuto, anche in presenza del reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti di cui all'[art. 2 del d.lgs. n. 74/2000](#). Infatti, il costo esposto nella fattura soggettivamente inesistente non rappresenta, solo per tale motivo, quello dei beni o delle prestazioni di servizio direttamente utilizzati per la commissione del reato stesso. Per chiarire la propria interpretazione, le Entrate formulano un esempio concreto relativo all'utilizzo di una fattura soggettivamente inesistente per l'acquisto di merce finalizzato al compimento di una frode in ambito IVA. In tale ipotesi il costo esposto in fattura, effettivamente relativo all'acquisto della merce, non rappresenta l'onere sostenuto per porre in essere la frode IVA ed è pertanto deducibile in presenza dei requisiti previsti dal testo unico delle imposte sui redditi. Ancora, le Entrate hanno precisato che *“l'indeducibilità (...) potrà essere contestata, altresì, con riguardo alla quota dei componenti negativi afferenti all'ordinaria attività d'impresa che abbiano avuto un rapporto di strumentalità con la commissione del reato, seppur sostenuti non esclusivamente per il compimento dello stesso. Ugualmente, e sempre a condizione che siano correlati al compimento del delitto, possono essere valutati ai fini del recupero anche altri componenti negativi come, ad esempio, quelli relativi “a interessi passivi, accantonamenti, sopravvenienze passive, ammortamenti, minusvalenze e così via.”*

¹⁹ Vedi par. 2.3 della [circolare n. 32/E del 3 agosto 2012](#).

INDEDUCIBILITA' AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEI REDDITI



II) Indetraibilità dell'IVA

Come noto, le operazioni inesistenti sono volte a sottrarre materia imponibile all'Erario. L'artificio fraudolento che caratterizza lo schema dell'inesistenza soggettiva, sia nelle ipotesi di transazioni più semplici di tipo triangolare, che in quelle più complesse di frodi carosello, permette di fornire ai consumatori – cessionari o committenti - prezzi più competitivi sul mercato, attraverso l'evasione dell'imposta. Tali operazioni, infatti, sfruttando il meccanismo applicativo dell'IVA, ben si prestano a porre in essere schemi frodati, al fine di realizzare l'evasione dell'imposta e consentire a terzi la detrazione di un'IVA non pagata.

Sullo sfondo della disciplina in materia, così come nell'interpretazione giurisprudenziale della stessa, si scontrano pertanto due esigenze diverse: da un lato, quella di evitare che vengano perpetrate operazioni con effetti distorsivi sulla concorrenza e causa di un danno per le entrate erariali; dall'altro garantire ai contribuenti la possibilità di detrarre l'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'[art. 19 DPR 26 ottobre 1972, n. 633](#). Al riguardo, infatti, giova ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte di Giustizia,²⁰ il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori quella dovuta o assolta per i beni acquistati e per i servizi ricevuti a monte - espressione del cd. principio di neutralità fiscale – costituisce un principio fondamentale inerente al sistema comune di tale imposta istituito dalla normativa europea.

Il bilanciamento tra le istanze richiamate è stato realizzato, principalmente, per mezzo dell'introduzione della nozione di **buona fede riferita al soggetto passivo che ha partecipato all'operazione soggettivamente inesistente**, in ordine alla quale si è posta la

²⁰ Cfr. [Corte di Giustizia, sentenza 18 marzo 2021, C-895/2019](#), par. 32, [Corte di Giustizia, sentenza 15 settembre 2016, n. 691](#), par. 26.

questione della ripartizione dell'onere probatorio, aspetto centrale in gran parte del contenzioso in materia.

Pertanto, in presenza di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti, il diritto alla detrazione dell'imposta può essere disconosciuto solo quando l'Amministrazione finanziaria dimostri, sulla base di elementi oggettivi, la conoscenza o la conoscibilità da parte del cessionario del coinvolgimento del cedente in un circuito di frode. In tal caso, sarà poi il cessionario a dover provare di non essere stato a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo non era l'emittente della fattura ma un altro soggetto e di aver adoperato la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto. A tal fine, viene confermato che non assumono rilievo né la prova della regolarità formale delle scritture contabili, né l'avvenuta effettuazione dei pagamenti, né la prova dell'inesistenza di un vantaggio (Circolare GF 1/2018).

Sul punto, anche l'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 32/E del 3 agosto 2012](#) ha chiarito che con riferimento agli effetti delle operazioni soggettivamente inesistenti sull'imposta sul valore aggiunto, rimangono applicabili le regole generali in materia di detrazione, di cui al d.P.R. n. 633/1972. Ne consegue che, con riferimento alle fatture passive soggettivamente inesistenti, permane l'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto ove il contribuente non dimostri la sua buona fede e quindi l'estraneità alla frode.²¹

2.2 Giurisprudenza

La giurisprudenza tributaria sul tema in esame è oggi consolidata sul **riconoscimento della deducibilità dei costi** e sull'**esclusione del diritto di detrazione dell'IVA**, al ricorrere di determinate condizioni.

Dall'analisi delle pronunce tributarie di merito e di legittimità emerge, infatti, l'esistenza di una doppia linea di valutazione parallela e autonoma al tempo stesso, circa il sistema dell'IVA e quello delle imposte dirette. Invero, ai fini delle imposte sui redditi, qualora i costi per le operazioni soggettivamente inesistenti non abbiano un collegamento

²¹ Infine, per concludere la ricostruzione della normativa in materia, si segnala l'importante novità introdotta con l'art. 39, comma 1, lett. q-bis) del d.l. n. 124/2019 (cd. decreto Fiscale collegato alla legge di Bilancio 2020), convertito con modificazioni dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157. Con tale intervento il legislatore ha esteso l'ambito di applicazione della causa di non punibilità derivante dall'intera estinzione del debito tributario anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta mediante utilizzo di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2 d.lgs. n. 74/2000) e mediante altri artifici (art. 3 d.lgs. n. 74/2000). Precedentemente la stessa era prevista dall'art. 13 d.lgs. n. 74/2000, solo per i reati di dichiarazione infedele e omessa presentazione. Conseguentemente, con tale modifica, viene prevista la possibilità da parte del contribuente di accedere allo strumento del ravvedimento operoso per regolarizzare le violazioni fiscali anche connesse a condotte fraudolente, purché la respiscenza non sia indotta dall'avvio di un controllo fiscale o da un'indagine penale.

diretto con il reato, se ne potrà riconoscere la deducibilità sulla base della qualificazione del costo, mentre ai fini della detrazione dell'IVA l'aspetto determinante riguarda lo stato soggettivo, vale a dire la buona fede del cessionario.

Con riferimento al primo dei profili indicati, alla luce della novella del 2012, il giudice tributario, di merito e di legittimità, ha affermato la deducibilità, per il soggetto terzo coinvolto anche consapevolmente in un meccanismo di frode, dei costi risultanti da una fattura proveniente da un soggetto diverso dall'effettivo venditore, purché rispetti i requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal T.U in materia di imposte dirette.

Per quanto riguarda, invece, la detraibilità dell'IVA è, in linea di principio, esclusa quando l'imposta sia stata corrisposta ad un soggetto che, non avendo effettuato l'operazione, non è né legittimato ad addebitarla a titolo di rivalsa, né tenuto a versarla all'Erario.²² In particolare, la giurisprudenza evidenzia che il diniego della detrazione integra un'eccezione al principio di neutralità dell'IVA, che del diritto alla detrazione costituisce il fondamento, facendone derivare determinate conseguenze sul piano della ripartizione dell'onere probatorio, che saranno precisate *infra*.²³

- [CTR Abruzzo, sentenza 23 luglio 2019, n. 706](#)
- [CTR Marche, sentenza 17 giugno 2019, n. 447](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 16 maggio 2019, n. 2101](#)
- [CTR Marche, sentenza 2 agosto 2018, n. 494](#)

CASE LAW

Di recente, il quadro appena delineato, è stato nuovamente confermato dalla Cassazione, con l'ordinanza del 15 luglio 2020, n. 15005. La Suprema Corte, infatti, dopo aver ribadito la deducibilità ai soli fini delle imposte dirette dei costi fittiziamente sostenuti nell'ambito delle operazioni soggettivamente inesistenti, quanto alla disciplina dell'IVA ha riaffermato che la condotta dolosa o consapevole del cessionario (cui è parificata l'ignoranza colpevole) impedisce l'insorgenza del diritto alla detrazione, qualora lo scambio non si sia perfezionato ovvero il soggetto non abbia beneficiato della

²² Cfr. Cass., n. 20060/2015; Cass., n. 27555/2018.

²³ Vedi par. 2.2.2, pagg. 26 e ss.

prestazione. Difatti, tutto il sistema di pagamento e recupero dell'imposta indiretta si basa sul presupposto che la stessa sia versata a chi ha effettuato prestazioni imponibili. Diversamente, qualora ciò avvenga a favore di un soggetto non operativo o diverso da quello effettivo si consentirebbe un recupero indebito dell'imposta.

- [Cass., V sez., sentenza 27 maggio 2021, n. 14747](#)
- [Cass., V sez., sentenza 10 novembre 2020, n. 25106](#)
- [Cass., V sez., sentenza 13 ottobre 2020, n. 22016](#)
- [Cass., V sez., ordinanza 15 luglio 2020, n. 15005](#)
- [Cass., V sez., ordinanza 29 agosto 2019, n. 21809](#)
- [Cass., V sez., sentenza 30 ottobre 2018, n. 27555](#)
- [Cass., V sez., sentenza 7 ottobre 2015, n. 20060](#)

CASE LAW

2.2.1 Gli indici sintomatici delle operazioni soggettivamente inesistenti elaborati dalla giurisprudenza

Enunciati i consolidati principi giurisprudenziali relativi alla deducibilità dei costi e all'indetraibilità dell'IVA, occorre soffermarsi sugli indici sintomatici, delineati dalla giurisprudenza di legittimità e richiamati dai giudici di merito, che costituiscono una spia della possibile irregolarità dell'operazione e, dunque, della partecipazione consapevole del contribuente ad una frode o della circostanza che non potesse non esserne a conoscenza. Tali indici consentono di focalizzarsi sulla nozione di **buona fede** del cessionario/committente e sono funzionali a introdurre il tema dell'onere probatorio. Essi attengono a due circostanze di valenza costitutiva rispetto alla pretesa erariale e in particolare:

a) l'alterità soggettiva dell'imputazione delle operazioni: il soggetto formale non è quello reale;

b) la conoscenza o conoscibilità, con l'uso dell'ordinaria diligenza, da parte del contribuente, che la cessione si inseriva in una evasione o in una frode. Dunque, non è necessaria la partecipazione alla condotta, mentre si ritiene sufficiente la consapevolezza sui fini dell'operazione inesistente da parte del contribuente.

Il primo elemento individua la prova dell'evasione fiscale, che si concretizza una volta accertata, anche solo in via presuntiva, la natura di interposto o di "cartiera" del soggetto emittente le fatture.

Il secondo elemento consente di delineare la nozione di **buona fede** che rileva nelle fattispecie oggetto di analisi nel presente lavoro. Come evidenziato *supra*,²⁴ con riguardo ad esso entra in gioco un'esigenza, posta in luce dalla Corte di Giustizia, di tutela della buona fede del soggetto passivo, il quale non può essere sanzionato, con il diniego del diritto di detrazione, se non sapeva, né avrebbe potuto sapere, che l'operazione in cui è stato coinvolto si collocava nell'ambito di un'evasione commessa dal fornitore o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA.²⁵

In tale contesto, la Suprema Corte ha individuato degli indici di rilevanza sintomatica dell'operazione soggettivamente fittizia, potenzialmente idonei a consentire al cessionario o committente di rendersi conto o, almeno, di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione. In presenza di tali elementi, che possono essere personali od operativi, sarà il contribuente a dover provare, in applicazione degli ordinari principi sull'onere della prova vigenti nel nostro ordinamento ([art. 2697 c.c.](#)),²⁶ di aver agito in una situazione di ignoranza incolpevole rispetto all'inesistenza soggettiva dell'operazione, vale a dire di non essere stato a conoscenza del fatto che il fornitore effettivo del bene o della prestazione non era il fatturante, bensì un altro soggetto. I principali indici sintomatici enucleati dalla giurisprudenza sono:

- l'acquisto dei beni ad un prezzo inferiore a quello di mercato;
- la limitatezza dell'eventuale ricarico;
- la presenza di una varietà e pluralità di soggetti promiscuamente indicati nella documentazione di trasporto e nella fatturazione;
- la scelta di operare secondo canali paralleli di mercato (che esige una più attenta e approfondita valutazione dei propri interlocutori, proprio per verificarne

²⁴ Vedi cap. 2, par. 2.1, lett. b).

²⁵ Cfr. par. 14, Cass. n. 8065/2020: "14. Sempre sul punto, la Corte di giustizia ha chiarito che "le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme - come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002, devono essere interpretate nel senso che esse ostano ad una normativa nazionale che neghi ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta del valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto che deve essere considerato, con riferimento ai criteri previsti da tale normativa, un soggetto inesistente, e che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare" (Corte giustizia 22/10/2015, C-277/14)."

²⁶ Cfr. *amplius* par. 2.2.3

l'effettività), poco importa se giustificata da esigenze di accelerazione e di margini produttivi;

- la tempistica dei pagamenti, specie se incrociati od operati su conti esteri a fronte di interlocutori nazionali, ovvero se effettuati *cash*;
- la qualità del concreto intermediario con il quale sono state intrattenute le operazioni commerciali;
- il numero, la qualità e la durata delle transazioni, specialmente a fronte di rapporti contigui e frequentazioni reiterate con i titolari della cartiera, ovvero nel caso in cui il contribuente abbia rapporti commerciali con una pluralità di soggetti aventi la qualità di cartiera.²⁷

Sempre in tema di indici sintomatici, con la **pronuncia del 23 aprile 2020, n. 8065**, la Cassazione ha affermato la possibilità per l'Amministrazione di valorizzare nel quadro probatorio, anche indiziario, in ordine alla presumibile assenza di buona fede del cessionario o committente i seguenti elementi:

- a) la circostanza che la prestazione non sia stata effettivamente resa dal fatturante, perché sfornito della, sia pur minima, dotazione personale e strumentale adeguata alla sua esecuzione;
- b) l'immediatezza dei rapporti (cedente/prestatore fatturante interposto e cessionario/committente) – a fronte di una conclamata inidoneità allo svolgimento dell'attività economica e ad una non corrispondenza tra i cedenti e la società coinvolta nell'operazione;
- c) l'instaurazione di rapporti diretti tra il cedente/prestatore effettivo interponente ed il cessionario/committente.

Si segnala, infine, la **sentenza n. 25106 dell'11 novembre 2020**, con la quale la Suprema Corte ha chiarito che la condotta antieconomica del fornitore non necessariamente è prova della consapevolezza della frode da parte del contribuente. Secondo i giudici, infatti, se il contribuente dimostra la regolarità dei propri acquisti anche con riguardo ai prezzi corrisposti, ritenuti in linea con quelli di mercato, non sono esigibili ulteriori prove da parte dello stesso, al quale certo non compete di indagare in ordine ai prezzi di acquisto praticati a monte nei confronti della sua azienda fornitrice. Pertanto la circostanza che il fornitore avesse acquistato a prezzi superiori rispetto a quelli poi

²⁷ Cass., V sez. trib., n. 20587/2019.

applicati al contribuente non rileva ai fini della valutazione della buona fede di quest'ultimo. Del resto, secondo il principio generale affermato in materia, al destinatario non compete, di norma, conoscere la struttura e le condizioni di operatività del proprio fornitore. Il limite di ciò che è legittimo esigere è rappresentato da un obbligo di verifica che sorge in capo al cessionario/committente a fronte delle succitate spie di anomalia dell'operazione commerciale oppure delle scelte effettuate dal fornitore, e che sono tali da ingenerare dubbi di una potenziale irregolarità o evasione.

- *Cass., V sez., sentenza 10 novembre 2020, n. 25106*
- *Cass., V sez., sentenza 20 aprile 2020, n. 8065*
- *Cass., V sez., ordinanza 29 agosto 2019, n. 21809*
- *Cass., V sez., sentenza 31 luglio 2019, n. 20587*
- *Cass., V sez., sentenza 15 dicembre 2017, n. 30148*

CASE LAW

Gli indici sintomatici descritti sono impiegati anche dalla giurisprudenza di merito. Le Commissioni tributarie indagano la ricorrenza o meno di questi indicatori nelle fattispecie sottoposte al loro vaglio e valutano se sono tali da giustificare il sorgere della presunzione di operazioni soggettivamente inesistenti. In tale prospettiva viene data rilevanza, ad esempio, all'assenza di una serie di elementi o alla valutazione di alcuni, quali:

- la pregressa esperienza imprenditoriale nel settore di riferimento dell'amministratore/socio unico;
- una sede o struttura logistica idonea allo svolgimento dell'attività,
- la disponibilità di attrezzature, macchinari, mezzi indispensabili per lo svolgimento dell'attività;
- la verifica della provenienza delle lettere di credito ai fini della prova della buona fede nei confronti dell'Amministrazione finanziaria;
- l'identità delle persone che rivestono la carica di amministratori o sindaci o consulenti o dipendenti che siano loro coniugi, parenti o affini, che operino nelle imprese venditrici come in quelle acquirenti.

- [CTR Lazio, sentenza 22 aprile 2021, n. 2107](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 19 aprile 2021, n. 1515](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 17 marzo 2021, n. 1052](#)
- [CTR Veneto, sentenza 8 gennaio 2021, n. 63](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 15 dicembre 2020, n. 2971](#)
- [CTR Campania, sentenza 8 ottobre 2020, n. 4559](#)
- [CTR Campania, sentenza 20 novembre 2020, n. 5606](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 25 agosto 2020, n. 1799](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 12 febbraio 2020, n. 427](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 11 febbraio 2020, n. 405](#)
- [CTR Toscana, sentenza 13 dicembre 2019, n. 1810](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 14 novembre 2019, n. 2087](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 20 settembre 2019, n. 1692](#)
- [CTR Lazio, sentenza 31 luglio 2019, n. 4736](#)
- [CTR Abruzzo, sentenza 23 luglio 2019, n. 706](#)
- [CTR Puglia, sentenza 25 luglio 2019, n. 2010](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 8 maggio 2019, n. 1989](#)
- [CTR Umbria, sentenza 5 marzo 2019, n. 29](#)
- [CTR Veneto, sentenza 8 gennaio 2019, n. 4](#)

CASE LAW

2.2.2 La ripartizione e il contenuto dell'onere probatorio

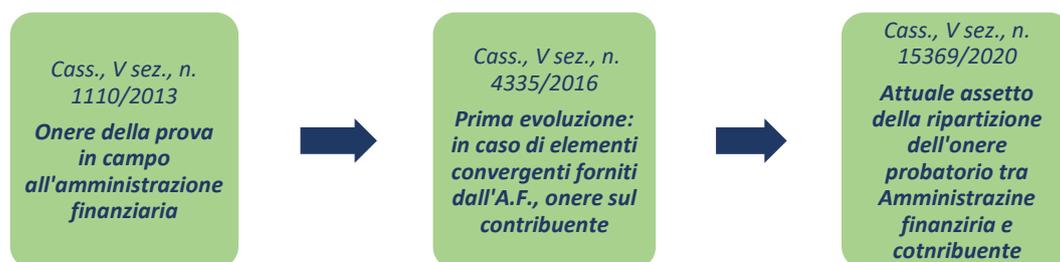
Come già anticipato,²⁸ con l'introduzione della nozione di **buona fede riferita al soggetto passivo che ha partecipato all'operazione soggettivamente inesistente**, si è affermata la centralità della ripartizione dell'onere della prova, che rappresenta la questione fondamentale in gran parte del contenzioso in materia e costituisce, in ultima analisi, la bussola per orientarsi nella lettura delle pronunce sul tema. È essenziale, dunque, dar conto della ripartizione affermata in giurisprudenza, vale a dire precisare in capo a chi – secondo i principi tratteggiati dalla Cassazione e applicati dalle Commissioni tributarie – ricade l'onere della prova della buona fede (nella prospettiva del contribuente) o della mancanza della stessa (nella prospettiva dell'Amministrazione) e in cosa si sostanzia.

Al riguardo deve evidenziarsi che, ferma restando la verifica della concreta deducibilità dei costi in relazione ai requisiti e alle condizioni descritti *supra*, **la maggior**

²⁸ Cfr. capitolo 2, par. 2.1, lett. b), pag. 19.

parte del contenzioso si concentra sull'incidenza dell'onere della prova ai fini della indetraibilità dell'IVA.²⁹

Sul punto, si deve anzitutto ripercorrere l'evoluzione della giurisprudenza tributaria. Infatti, mentre in un primo momento, in presenza di dati elementi fattuali, come, ad esempio, nelle fattispecie in cui si riscontrava una fattura e un pagamento effettuato, l'onere probatorio in ordine all'inesistenza dell'operazione gravava sull'Amministrazione finanziaria,³⁰ col tempo la giurisprudenza è andata modificandosi, fino ad assestarsi su una ripartizione di detto onere tale per cui, ove l'Amministrazione contesti l'operazione e ne presuma l'inesistenza sulla base di elementi gravi, precisi e concordanti, l'onere si sposta sul contribuente che, con riguardo alle operazioni soggettivamente inesistenti *"deve provare di non sapere che il fornitore effettivo non fosse il fatturante ma altri"*³¹, né che avrebbe potuto saperlo usando l'ordinaria diligenza.



In esito all'evoluzione riportata, oggi la giurisprudenza è consolidata nel ritenere che:

- è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un soggetto diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si è iscritta in un'evasione o in una frode.

²⁹ Cfr. capitolo 2, par. 2.1, lett. b).

³⁰ Vedi Cass., V sez. trib., n. 1110/2013: "3. Occorre difatti innanzi tutto evidenziare che, secondo la giurisprudenza di questa corte, in relazione all'accertamento delle imposte sui redditi, qualora sia contestata la deducibilità dei costi documentati da fatture relative a operazioni asseritamente inesistenti, l'onere di fornire la prova che l'operazione rappresentata dalla fattura non è stata mai posta in essere incombe all'amministrazione finanziaria la quale adduca la falsità del documento (e quindi l'esistenza di un maggior imponibile) (da ultimo Cass. n. 3268/2012, cui addde Cass. n. 21317/2009). (...) In sostanza, in tema di accertamento delle imposte sui redditi (ma lo stesso vale anche per l'iva), nella ipotesi di costi documentati da fatture che l'amministrazione finanziaria ritenga relative a operazioni inesistenti, non spetta al contribuente provare che l'operazione è effettiva, ma spetta all'amministrazione, che adduce la falsità del documento e, quindi, l'esistenza di un maggiore imponibile, provare - seppur solo su base presuntiva - che l'operazione commerciale, documentata dalla fattura, in realtà non è stata mai posta in essere."

³¹ Vedi CTR Umbria, n. 9/2019.

- L'onere probatorio a carico dell'Amministrazione può essere assolto attraverso indizi, connotati dagli elementi della gravità, precisione e concordanza, idonei giuridicamente a integrare una presunzione semplice ex articolo 2727 codice civile, come prevede per l'IVA l'[art. 54, comma 2, d.P.R. n. 633/1972](#) e analogamente per le imposte dirette l'[art. 39, comma 1, lett. d\), d.P.R. n. 600/1973](#). In tal caso l'Amministrazione deve fornire la prova che il contribuente, al momento in cui ha stipulato il contratto, è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il bene al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode. L'Amministrazione finanziaria non può limitarsi a dimostrare l'inidoneità operativa del cedente,³² bensì deve dimostrare che il cessionario fosse quantomeno in grado di percepire tale inidoneità in base alla sua diligenza specifica quale operatore medio del settore.

- Se l'amministrazione ha assolto l'onere probatorio nei termini descritti, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

- [CTR Lombardia, 15 dicembre 2020, n. 2971](#)
- [CTR Sicilia, sentenza 3 dicembre 2020, n. 5769](#)
- [CTR Marche, sentenza 23 novembre 2020, n. 887](#)
- [CTR Campania, sentenza 26 novembre 2019, n. 8913](#)
- [CTR Umbria, sentenza 5 marzo 2019, n. 29](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 23 agosto 2018, n. 2036](#)

CASE LAW

La ripartizione dell'onere della prova nei termini appena esposti è stata più volte affermata anche dalla sezione tributaria della Suprema Corte che si è alternativamente avvicinata o distanziata dalle pronunce della Corte di Giustizia, come precisato *infra*.³³

³² Relativamente a questo profilo si registra un diverso orientamento della Corte di Giustizia, per il quale si rinvia *infra*, par. 2.2.3, II), lett. a).

³³ Vedi par. 2.2.3, II), lett. b).

- *Cass., VI sez., ordinanza 8 febbraio 2021, n. 2985*
- *Cass., V sez., sentenza 20 luglio 2020, n. 15369*
- *Cass., V sez., ordinanza 15 luglio 2020, n. 15005*
- *Cass., V sez., sentenza 23 aprile 2020, n. 8065*
- *Cass., V sez., ordinanza 20 febbraio 2020, n. 4428*
- *Cass., V sez., sentenza 31 luglio 2019, n. 20587*
- *Cass., VI sez., sentenza 28 febbraio 2019, n. 5873*
- *Cass., V sez., sentenza 20 aprile 2018, n. 9851*
- *Cass., V sez., ordinanza 18 maggio 2018, n. 12258*
- *Cass., S.U., sentenza 12 settembre 2017, n. 21105*
- *Cass., V sez., sentenza 9 settembre 2016, n. 17818*
- *Cass., V sez., sentenza 4 marzo 2016, n. 4335*
- *Cass., V sez., sentenza 17 gennaio 2013, n. 1110*

CASE LAW

Per concludere sul punto si dà conto di alcune sentenze pronunciate dai giudici tributari a favore dei contribuenti. Si tratta delle fattispecie più ricorrenti in cui le CTR hanno riconosciuto il diritto del contribuente alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto. In particolare:

- l'Ufficio non ha fornito gli elementi necessari che, anche solo a titolo di presunzioni semplici - purché gravi, precise e concordanti ex art. 2727 c.c. – fossero idonei a smentire le tesi della parte privata e a supportare una conclusione di natura fiscale diversa da quella assolutoria contenuta nella sentenza penale di assoluzione del contribuente. In tali casi i giudici hanno evidenziato che *"(...) neanche nell'ordinamento tributario si attribuisce rilievo alla prova presuntiva ma (sempre e) soltanto si scaturisce da indizi caratterizzati da gravità, precisione e concordanti tra loro. In altri termini se non può revocarsi in dubbio che l'Amministrazione possa fornire la prova anche mediante presunzioni (..) non è dato rinvenire differenze tra il metro di giudizio in ambito penale e tributario nel valutare se l'atto impositivo si fondi su indizi validi* (sentenze CTR Emilia-Romagna n. 1442/2020, CTR Emilia-Romagna n. 1020/2020, CTR Lombardia n. 1106/2019). Ancora, è stato affermato che *"Nemmeno in un ordinamento sostanziale e processuale quale quello tributario, improntato alla*

massima rilevanza della presunzione, può essere consentito un tale acrobatico uso dello strumento logico, senza sconfinare nell'arbitrio. Anche le presunzioni tributarie debbono essere chiare, precise e concordanti ex art.2727 c.c." (CTR Umbria n. 386/2019).

- in sede di controdeduzioni e di memorie illustrative, la società cui vengono contestate operazioni soggettivamente inesistenti, ha adeguatamente provato di aver individuato idonee controparti commerciali e di avere posto in essere le verifiche commerciali *standard* sull'esistenza e sulle caratteristiche commerciali delle società attraverso verifiche sull'affidabilità delle stesse anche attraverso il sistema informatico dell'Agenzia delle Entrate (iscrizione, partita IVA). In tali fattispecie non è stata data rilevanza all'assenza di formali atti contrattuali, non imposti dalla normativa civilistica e fiscale ed è stata ritenuta sufficiente, come manifestazione di volontà da parte della società ricorrente, la sussistenza di ordini d'acquisto. (CTP Milano n. 3603/2019; CTR Lombardia n. 339/2019)
- dalla ricostruzione del meccanismo della frode elaborata dall'Agenzia, risulta tuttavia evidente che la società controllata non ha avuto rapporti diretti con le società cartiere (veri soggetti equivoci e inaffidabili), bensì solo con società *buffer*, vale a dire società apparentemente regolari (CTR Piemonte n. 315/2019).

- [CTR Sicilia, sentenza 23 febbraio 2021, n. 1698](#)
- [CTR Emilia-Romagna, 11 dicembre 2020, n. 1442](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 18 novembre 2020, n. 696](#)
- [CTR Marche, sentenza 9 novembre 2020, n. 838](#)
- [CTR Campania, sentenza 5 novembre 2020, n. 5216](#)
- [CTR Veneto, sentenza 7 ottobre 2020, n. 532](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 5 ottobre 2020, n. 1020](#)
- [CTR Campania, sentenza 17 settembre 2020, n. 4074](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 17 gennaio 2020, n. 75](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 12 novembre 2019, n. 4468](#)
- [CTP Milano, sentenza 11 settembre 2019, n. 3603](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 16 maggio 2019, n. 2101](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 11 marzo 2019, n. 1106](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 6 marzo 2019, n. 315](#)
- [CTR Umbria, sentenza 17 febbraio 2019, n. 386](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 22 gennaio 2019, n. 339](#)

CASELAW

2.2.3 Contrasti tra giurisdizioni e Corti

l) Imposte dirette: deducibilità dei componenti negativi

All'indomani della novella del 2012, la giurisprudenza tributaria e le pronunce emesse dai giudici penali hanno espresso orientamenti diversi in ordine alla deducibilità dei costi nelle operazioni soggettivamente inesistenti.

a) La tesi del giudice tributario: deducibilità del costo purché inerente

Nelle sentenze delle Commissioni tributarie e della Cassazione, sezione tributaria, si è affermato il principio secondo il quale il soggetto terzo coinvolto anche consapevolmente in un meccanismo di frode può detrarre i costi risultanti da una fattura proveniente da un soggetto diverso dall'effettivo venditore, purché rispetti i requisiti generali di effettività, inerenza, competenza, certezza, determinatezza o determinabilità previsti dal T.U. in materia di imposte dirette.

b) La tesi del giudice penale: indeducibilità del costo da reato

Diverso è, invece, l'orientamento della giurisprudenza penale che sostiene l'ineducibilità dei costi da reato nelle operazioni soggettivamente inesistenti argomentando che la nuova formulazione dell'[art. 14, comma 4-bis, l. n. 537/1993](#), dettata dall'[art. 8, d.l. 2 marzo 2012, n. 16](#), trova applicazione nel solo accertamento

tributario, ma non nel processo penale. Secondo l'interpretazione in esame, la disciplina sui costi da reato introdotta nel 2012 ha fissato una regola per le procedure di accertamento tributario ai fini delle imposte sui redditi, ma non ha alcuna incidenza sulla configurabilità delle condotte di dichiarazione fraudolenta punite dall'[art. 2 del d.lgs. n. 74/2000](#) ([Cass. penale, III sez., sentenza 1° aprile 2020, n. 10916](#)).

Secondo tale orientamento, dunque, i costi documentati in fatture per operazioni soggettivamente inesistenti non possono essere dedotti ai fini delle imposte dirette dal committente/cessionario consapevole di partecipare ad un sistema di frode fiscale, in quanto essi sono espressione di distrazione verso finalità ulteriori e diverse da quelle proprie dell'attività di impresa, che rispetto ad essa non hanno alcun rapporto di carattere funzionale. Viene meno, quindi, il requisito dell'inerenza, che si concretizza in un nesso di causa ed effetto, tra i suddetti costi e l'attività imprenditoriale, essenziale per poter ammettere la deducibilità, ai sensi dell'[art. 109, comma 5, d.P.R. n. 917/1986](#). Ne consegue che l'[art. 14, comma 4-bis, l. n. 537/1993](#) come novellato nel 2012 va interpretato nel senso che *"(...) sono indeducibili i costi comunque riconducibili alla condotta criminosa"* (*ex multis* Cass. Pen. Sez. III, n. 40559/2012), ovvero che i costi sostenuti con la piena consapevolezza della partecipazione ad un'attività illecita sono da considerarsi in violazione del principio di inerenza e, pertanto, non deducibili.

Si tratta, evidentemente, di un orientamento più rigoroso rispetto all'interpretazione offerta dal giudice tributario successivamente all'intervento legislativo del 2012 che, dalla consapevolezza del contribuente di partecipare ad un sistema fraudolento volto all'evasione fiscale, fa derivare l'indeducibilità di qualsiasi componente negativa (costi o spese) riconducibile a fatti, atti o attività qualificabili come reato, individuando la ragione principale di detta indeducibilità nella violazione del principio dell'inerenza dei costi, nel senso di piena consapevolezza in ordine all'assunzione dello stesso.

II) Indetraibilità dell'IVA: la prova della buona fede

Preliminarmente, è opportuno richiamare le considerazioni svolte *supra*³⁴ riguardo il bilanciamento tra opposte esigenze che caratterizza la materia in esame, e la centralità, in tale contesto, dell'elaborazione giurisprudenziale del concetto di buona fede tale per cui il soggetto passivo che ha partecipato all'operazione soggettivamente inesistente se non era a conoscenza dell'illecito né avrebbe potuto esserlo impiegando l'ordinaria diligenza, conserva il proprio diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto.

³⁴ Vedi cap. 2, par 2.1., lett. b).

Quest'ultimo, invero, costituisce un principio fondamentale del sistema normativo europeo dell'IVA, parte integrante del meccanismo applicativo e, in quanto tale, in linea di principio non è soggetto a limitazioni, da esercitarsi immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte.

Sul punto, in alcuni casi la giurisprudenza nazionale e quella europea divergono in merito al grado di diligenza richiesto al contribuente nell'indagare sulla effettiva realtà operativa del soggetto cui si rivolge per la fornitura di beni o servizi, rispetto alle valutazioni basate anche su presunzioni semplici richieste agli uffici fiscali.

a) L'orientamento della Corte di Giustizia: la "ragionevolezza"

La Corte di Giustizia afferma che il grado di consapevolezza e di diligenza del soggetto deve essere valutato assumendo come **criterio guida** quello della **ragionevolezza**, attraverso una valutazione delle circostanze oggettive presenti nella fattispecie concreta e che, in ogni caso, non si può esigere che il soggetto coinvolto ponga in essere controlli di natura fiscale e non fiscale sulla controparte dell'operazione. La Corte di Lussemburgo, quindi, richiede un grado di diligenza legato alle circostanze del caso concreto, insistendo molto, per salvaguardare il principio di neutralità che governa la materia, sul legittimo affidamento delle parti in ordine alla correttezza e legittimità dell'operazione.³⁵

In diverse sentenze, infatti, la Corte Europea - nel richiamare le disposizioni della [sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio](#)³⁶ e della [direttiva 2006/112/CE del Consiglio](#)³⁷ - afferma che le stesse devono essere interpretate nel senso che ostano a una normativa nazionale *"che neghi a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per beni che gli sono stati ceduti, sulla base dei rilievi che la fattura è stata emessa da un soggetto"* da considerarsi inesistente, alla stregua dei criteri previsti da tale normativa. Ne deriva *"che è impossibile identificare il vero fornitore dei beni, tranne nel caso in cui si dimostri, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche che non gli incombono, che tale soggetto passivo sapeva o*

³⁵ cfr. [Direttiva 2005/29/CE del parlamento europeo e del Consiglio dell'11 maggio 2005, art. 2, lett. h](#)), che definisce la diligenza come *"il normale grado di speciale competenza e attenzione che ragionevolmente si possano presumere essere esercitate da un professionista nei confronti dei consumatori"*.

³⁶ Direttiva del 17 maggio 1977 in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2002/38/CE del Consiglio, del 7 maggio 2002.

³⁷ Direttiva del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

*avrebbe dovuto sapere che detta cessione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.*³⁸

Inoltre, secondo l'orientamento pretorio sovranazionale, la ricorrenza di un unico elemento sintomatico di malafede, come ad esempio l'indisponibilità di una dotazione personale e strumentale adeguata all'esecuzione della prestazione, non dovrebbe essere considerato sufficiente per escludere il diritto alla detrazione dell'IVA³⁹, soprattutto in assenza della cosiddetta "immediatezza dei rapporti" fra l'emittente ed il destinatario della fattura - che sarebbe invece considerato un importante indicatore idoneo a escludere l'ignoranza incolpevole del cessionario. Tale presunzione può essere utilizzata a condizione che sia supportata da elementi oggettivi seri, precisi e concordanti. Precisa la Corte, infatti, che le autorità fiscali devono fornire ulteriori evidenze oggettive da cui si possa dedurre che il soggetto passivo al quale sono stati forniti beni o servizi con conseguente diritto alla detrazione dell'IVA sapeva o avrebbe dovuto sapere che, attraverso tale acquisizione, stava partecipando a una frode.

³⁸ Corte di Giustizia, Quinta Sezione, sentenza 22 ottobre 2015 causa (C-277/14).

³⁹ Corte di Giustizia, Terza Sezione, sentenza 21 giugno 2012, cause riunite (C-80/11) e (C-142/11), par. 61.

- [CGUE, sentenza 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága \(c-189/18\)](#)
- [CGUE, sentenza 3 ottobre 2019, Valsts ienemumu dienests contro «Altic» SIA \(c-329/18\)](#)
- [CGUE, sentenza 19 ottobre 2017 SC Paper Consult SRL contro Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca e Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița Năsăud \(c-101/2016\)](#)
- [CGUE, sentenza 22 ottobre 2015, PPUH Stehcamp \(c-277/14\)](#)
- [CGUE, sentenza 18 dicembre 2014, Staatssecretaris van Financiën contro Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti vof e Turbu.com BV Turbu.com Mobile Phone's BV contro Staatssecretaris van Financiën \(cause riunite C 131/13; C163/13-C164/13\)](#)
- [CGUE, sentenza 21 giugno 2012, Mahagében Kft contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága e Péter Dávid contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága \(cause riunite c-80/11 c-142/11\)](#)

CASELAW

b) L'orientamento della Corte di Cassazione: la "diligenza massima"

Di contro, la Corte di Cassazione, richiede al soggetto un grado di diligenza e accortezza maggiore sul piano sostanziale e più gravoso sul fronte processuale, con riferimento all'assolvimento dell'onere probatorio. Infatti, la nostra Corte di legittimità ancora la diligenza alla qualità professionale ricoperta dal soggetto, ed esige pertanto la diligenza massima che può essere richiesta ad un operatore accorto.⁴⁰

Inoltre, secondo il prevalente orientamento della giurisprudenza italiana di legittimità, la valutazione dell'Amministrazione in ordine alla consapevolezza del contribuente di partecipare alla frode può basarsi anche su una singola presunzione, legata ad esempio all'indicatore sintomatico dell'assenza di personale e mezzi dell'impresa per fornire il servizio o produrre il bene oggetto della fattura o la carenza di sede operativa adeguata allo svolgimento dell'attività asseritamente svolta,⁴¹ con il limite,

⁴⁰ Vedi, Cass., n. 9588/2019, par. 2.2; Cass., n. 20587/2018, par. 1.3.4.

⁴¹ Vedi Cass., n. 25013/2019; Cass., n. 8065/2020.

però, che sia fondata su elementi seri, precisi e concordanti. Questa impostazione, dunque, rende di fatto più semplice l'onere della prova dell'Amministrazione fiscale, aggravandolo, invece, per la parte privata, alla quale per dimostrare la buona fede, è chiesto in alcuni casi un onere della prova molto gravoso, quasi una "prova diabolica".⁴²

In altri termini, ai fini della legittimità dell'accertamento fiscale eseguito dall'Amministrazione finanziaria *"La dimostrazione può essere data anche attraverso presunzioni semplici, valutati tutti gli elementi indiziari agli atti, attraverso la prova che, al momento in cui ha stipulato il contratto, il contribuente è stato posto nella disponibilità di elementi sufficienti per un imprenditore onesto che opera sul mercato e mediamente diligente, a comprendere che il soggetto formalmente cedente il servizio al concedente aveva, con l'emissione della relativa fattura, evaso l'imposta o compiuto una frode."*⁴³

- [Cass., V sez., sentenza 21 settembre 2020, n. 19647](#)
- [Cass., V sez., sentenza 20 aprile 2020, n. 8065](#)
- [Cass., V sez., ordinanza 4 febbraio 2020, n. 2483](#)
- [Cass., V sez., sentenza 7 ottobre 2019, n. 25013](#)
- [Cass., V sez., sentenza 5 aprile 2019, n. 9588](#)
- [Cass., V sez., sentenza 31 luglio 2018, n. 20587](#)
- [Cass., V sez., sentenza 20 aprile 2018, n. 9851](#)
- [Cass., V sez., sentenza 19 aprile 2018, n. 9675](#)

CASELAW

3. La disciplina del raddoppio dei termini

Il raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale è stato introdotto nell'ordinamento tributario nel 2006, col [decreto legge 4 luglio 2006, n. 223](#), convertito con modificazioni con [legge 4 agosto 2006, n. 248](#). Il legislatore ha previsto tale istituto per i casi di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale per uno dei reati disciplinati dal [d.lgs. n. 74/2000](#).

La *ratio* della previsione risiede nell'attribuire all'Amministrazione finanziaria un maggior lasso temporale per l'acquisizione e la valutazione di dati utili a contrastare illeciti

⁴² M. Ferrari, G. Lanotte, *International VAT Monitor*, 2021 (Volume 31), No. 1, pubblicato online il 13 gennaio 2021.

⁴³ Vedi Cass., V sez., 4 febbraio 2020, n. 2483/2020.

tributari che, avendo anche rilevanza penale, sono ritenuti di particolare gravità e di difficile accertamento. In tal senso, è chiara la relazione illustrativa del disegno di legge di conversione del [d.l. n. 223/2006](#) (A.S. 741), ove si legge che le disposizioni del decreto in tema di raddoppio dei termini per l'accertamento fiscale *“nascono dall'esigenza di garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria.”*⁴⁴ Da tale passaggio si desume anche che con l'introduzione dell'istituto in esame il legislatore ha voluto consentire la circolazione delle prove dal giudizio penale al procedimento tributario.⁴⁵

3.1 Normativa e prassi

La disciplina in materia ha subito negli anni diversi interventi di modifica; giova, pertanto, ripercorrerne l'evoluzione.

I. Come anticipato, l'istituto è stato introdotto con il [d.l. 4 luglio 2006, n. 223](#). In particolare, [i commi 24 e 25 dell'art. 37](#) hanno aggiunto un comma rispettivamente all'[art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#), in materia di imposizione diretta, e all'[art. 57 del decreto del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#), in materia di IVA. Tali disposizioni hanno previsto il raddoppio dei termini ordinari di accertamento in caso di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia ai sensi dell'[art. 331 c.p.p.](#) per uno dei reati previsti dal [d.lgs. n. 74/2000](#), relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione.⁴⁶

II. La disciplina descritta è stata modificata dall'[art. 2 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128](#) che, ai commi 1 e 2, ha previsto che *«il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, in cui è ricompresa la Guardia di finanza, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini»* previsti dagli [art. 43 del d.P.R. n. 600/1973](#) e [art. 57 del d.P.R. n. 633/1972](#). Il successivo comma 3, tuttavia, ha introdotto una clausola che fa salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data

⁴⁴ La relazione illustrativa dell'A.S. 741 (XV legislatura) è disponibile qui: http://www.senato.it/japp/bgt/showdoc/frame.jsp?tipodoc=Ddlpres&leg=15&id=210850&part=doc_dc-relpres_r

⁴⁵ Sul punto vedi più diffusamente *infra*, capitolo 4, par. 4.2.1.

⁴⁶ Il legislatore ha previsto che i commi citati *«si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 e dell'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.»*

di entrata in vigore del decreto, vale a dire il 2 settembre 2015;⁴⁷ fa salvi, inoltre, gli inviti a comparire di cui all'[art. 5 del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218](#) notificati alla data di entrata in vigore del decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ex [art. 24 della l. 7 gennaio 1929, n. 4](#) «dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.».

III. Infine, l'art. 1, commi [130](#), [131](#) e [132](#) della [l. 28 dicembre 2015, n. 208](#) (legge di stabilità 2016) ha abrogato la disciplina del raddoppio dei termini di accertamento in presenza di reati tributari e ha previsto, in tali casi, l'aumento di un anno del termine ordinario per gli accertamenti relativi al periodo d'imposta 2016 e per quelli successivi. Per i periodi d'imposta precedenti al 2016, il citato [comma 132](#) (secondo e terzo periodo) ha comunque precisato che:

- a) gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero, nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata;
- b) i citati termini ordinari di accertamento sono raddoppiati nei casi di reati tributari di cui al [d.lgs. n. 74/2000](#) con obbligo di denuncia ex art 331 c.p.p.;
- c) non si applica il raddoppio dei termini qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria o della GDF, sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini ordinari di accertamento di cui al punto a).

Ricostruito nei termini che precedono il quadro normativo in materia e l'evoluzione dello stesso, merita concentrarsi sull'interpretazione dell'istituto fornita dall'Agenzia delle Entrate con la [circolare n. 32/E del 3 agosto 2012](#).

Con riferimento alla disciplina del raddoppio dei termini ante modifica del 2015 e 2016, la circolare afferma che «*qualora l'Agenzia venga a conoscenza dell'avvio dell'azione penale oltre i termini decadenziali per l'attività di accertamento di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973, ma l'indeducibilità dei componenti negativi*

⁴⁷ Art. 2, comma 3, d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 “3. Sono comunque fatti salvi gli effetti degli avvisi di accertamento, dei provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie e degli altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria, notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto. Sono, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'[articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218](#) notificati alla data di entrata in vigore del presente decreto, nonché dei processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'[articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4](#) dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data, sempre che i relativi atti recanti la pretesa impositiva o sanzionatoria siano notificati entro il 31 dicembre 2015.”

direttamente utilizzati per il compimento di attività delittuose non colpose (per le quali vi è stato l'esercizio dell'azione penale) integri una violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'[art. 331 c.p.p.](#) per uno dei reati previsti dal [d.lgs. n. 74/2000](#), i termini per l'accertamento sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa tale violazione.».

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ricorda l'interpretazione offerta dalla Corte Costituzionale con la [sentenza n. 247 del 25 luglio 2011](#), per la quale si rinvia *infra*.⁴⁸

In sintesi, alla luce delle citate modifiche dell'istituto del raddoppio dei termini fino alla sua abrogazione e della previsione di nuovi termini di prescrizione, l'Amministrazione finanziaria può procedere all'attività di accertamento:

- per i periodi di imposta fino al 2015, fino al quarto anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione. Tale termine è prolungato di un anno in caso di omessa presentazione della stessa. Inoltre, per i periodi di imposta fino al 2015, detti termini sono raddoppiati, in presenza di reati fiscali penali.
- a partire dall'anno di imposta 2016 invece, valgono i nuovi termini di prescrizione, e non si applica il raddoppio dei termini in presenza di reati fiscali penali. In compenso però i termini di prescrizione generali vengono allungati di un anno (da quattro a cinque anni), e quelli in caso di omessa dichiarazione di due (da cinque a sette anni).

Ne deriva che poiché l'ultimo anno d'imposta cui si riferisce la norma transitoria è il 2015, la denuncia dell'ente impositore alla magistratura deve essere necessariamente inoltrata per tale anno:

- entro il 31 dicembre 2020, in caso di dichiarazione presentata;
- entro il 31 dicembre 2021, in caso di dichiarazione omessa o nulla.

Quindi, nel rispetto dei suddetti termini di denuncia della violazione penale prevista dal D.lgs. 74/2000, gli accertamenti relativi all'anno d'imposta 2015 (per il quale è applicabile l'istituto del raddoppio dei termini) dovranno essere notificati, a pena di decadenza:

- entro il 31 dicembre 2024, in caso di dichiarazione presentata;
- entro il 31 dicembre 2026, in caso di dichiarazione omessa o nulla.

⁴⁸ Vedi par. 3.2.

3.2 Giurisprudenza

Prima di intraprendere l'analisi della più recente giurisprudenza di merito e di legittimità sul tema, con particolare riferimento alle pronunce dell'ultimo biennio, è opportuno fornire le coordinate essenziali per l'immediata comprensione degli orientamenti pretori emersi. A tal fine è indispensabile prendere le mosse dalla [sentenza n. 247 del 25 luglio 2011](#) con la quale la Consulta si è pronunciata sulla legittimità del raddoppio dei termini di cui all'[art. 37 del dl n. 223/2006](#), confermandone la conformità rispetto alle norme costituzionali. Nella citata sentenza, la Corte ha espresso alcuni importanti principi, che costituiscono l'ineludibile punto d'avvio per la disamina della giurisprudenza sull'istituto in commento.

Anzitutto, la Consulta ha evidenziato che i termini raddoppiati di accertamento non configurano una proroga di quelli ordinari, rimessa alla discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, in presenza di eventi peculiari ed eccezionali; al contrario, detti termini sono fissati direttamente dalla legge e operano automaticamente in presenza di elementi obiettivi tali da rendere obbligatoria la denuncia penale per i reati previsti dal [d.lgs. n. 74 del 2000](#), indipendentemente dall'effettiva presentazione della stessa o da un accertamento penale definitivo circa la sussistenza del reato.

In secondo luogo, la Corte ha a più riprese affermato che l'automatica operatività dell'istituto non si traduce nell'attribuzione all'Amministrazione finanziaria dell'arbitrario e incontrollabile potere di raddoppiare i termini "brevi" di accertamento, né nella riserva agli uffici di alcun margine di discrezionalità per la loro applicazione. Pertanto, quanto alla natura dell'istituto, il raddoppio non configura una «riapertura o proroga di termini scaduti» né una «reviviscenza di poteri di accertamento ormai esauriti», in quanto i termini "brevi" e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie *ab origine* diverse, che non interferiscono tra loro e alle quali si connettono diversi tempi di accertamento.

Sempre al fine di escludere l'attribuzione di un potere arbitrario all'Amministrazione, la Corte ha chiarito che l'obbligo di denuncia si configura nel momento in cui il pubblico ufficiale può individuare con certezza gli elementi costitutivi del reato da denunciare "non essendo sufficiente il generico sospetto di una eventuale attività illecita" e, ha precisato che la valutazione di quest'ultimo in ordine all'*an* e al *quando* presentare la denuncia non è libera e discrezionale, "pena la commissione del reato previsto e punito dall'art. 361 c.p. per il caso di omissione o ritardo nella denuncia".

Ancora, ha spiegato il Giudice delle leggi, il sistema processuale tributario consente il controllo giudiziario dell'apprezzamento degli uffici tributari circa la sussistenza del

reato. Infatti, il giudice tributario deve compiere autonomamente, o su istanza del contribuente, una valutazione ora per allora – cd. prognosi postuma – circa la ricorrenza dei presupposti dell’obbligo di denuncia, assicurandosi che gli uffici finanziari non abbiano fatto un uso pretestuoso del raddoppio dei termini, al solo fine di fruire di un tempo più ampio per l’accertamento. Sul punto deve notarsi come la Consulta si sia occupata - intervenendo per arginarli - degli abusi che già si erano verificati nei primi anni dall’emanazione dell’istituto, ritenendo di affidare al giudice tributario il compito di riscontrare la correttezza dei presupposti fattuali sottesi all’applicazione dello stesso.

Infine, in merito al [comma 26 dell'art. 37 del dl n. 223/2006](#), la Consulta ha chiarito che la disposizione non prevede una riapertura dei termini di accertamento già scaduti, né detta una disciplina sostanziale *ad hoc*, ma risolve una questione di successione di leggi nel tempo. Essa si limita, infatti, a stabilire che «*Le disposizioni di cui ai commi [...] 25 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta per il quale alla data di entrata in vigore del presente decreto sono ancora pendenti i termini di cui al primo e secondo comma [...] dell'art. 57 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*». In tal modo, il Giudice delle Leggi ha escluso l’applicazione del raddoppio dei termini si applichi alle violazioni tributarie per le quali, alla data di entrata in vigore del decreto (4 luglio 2006), fosse già decorso il termine di accertamento previsto dalla normativa anteriore.

Tanto premesso, di seguito sono riportati gli orientamenti relativi alle principali questioni affrontate dalla giurisprudenza di merito e di legittimità.

Si evidenzia che il *focus* giurisprudenziale che segue ha ad oggetto pressoché esclusivamente le pronunce delle Commissioni tributarie regionali in quanto, nella grande maggioranza dei casi, le pronunce di primo grado sono state ribaltate in appello.

3.2.1 Orientamenti

1) La rilevanza della denuncia penale tempestiva ai fini del raddoppio

La prima questione attiene all’applicabilità del raddoppio dei termini indipendentemente dall’effettiva presentazione della denuncia ai sensi dell’[art. 331 c.p.p.](#) o dalla circostanza che ciò non avvenga entro i termini di decadenza ordinari di accertamento.

a) La tesi della necessaria tempestività

In merito a tale questione - che rappresenta il maggior contenzioso – si segnala che alcune Commissioni tributarie hanno proceduto all’annullamento degli atti emessi oltre i

termini ordinari nelle ipotesi in cui hanno verificato che la trasmissione della *notitia criminis* fosse avvenuta fuori dai detti termini di accertamento, di quattro anni. I giudici tributari, infatti, hanno interpretato la disposizione di cui al [comma 132 della legge di stabilità 2016](#) come abrogativa della clausola di salvaguardia contenuta nel precedente [art. 2, comma 3 del d.lgs. 128/2015](#), con l'effetto che fino all'anno di imposta 2015 il raddoppio dei termini opera soltanto se la comunicazione di reato è trasmessa prima della scadenza dei termini ordinari. In altre parole, i giudici di merito hanno ritenuto che, poiché aventi ad oggetto la stessa materia, il rapporto tra le disposizioni della [legge di stabilità 2016](#) e l'[art. 2, comma 3 del d.lgs. 128/2015](#) fosse da risolvere applicando il principio di successione di leggi nel tempo. E' stato esclusa, invece, l'applicazione del principio di specialità, con la conseguenza di ritenere l'[art. 2, comma 3 del d.lgs. 128/2015](#) tacitamente abrogato dall'[art. 1, comma 132 della legge di stabilità 2016](#).

b) La tesi della Cassazione del 2016 fondata sul principio tempus regit actum

Sul punto è poi intervenuta la Corte di Cassazione con la sentenza n. 16728/2016, ribaltando l'orientamento appena descritto, espresso dalle pronunce di merito delle Commissioni tributarie. La Corte di legittimità ha affermato che l'[art. 2, comma 3 del d.lgs. 128/2015](#) non fosse stato tacitamente abrogato e, che, pertanto, dovesse continuare ad applicarsi. In particolare, secondo la Suprema Corte, occorre distinguere gli avvisi di accertamento relativi ai periodi d'imposta 2015 e precedenti, a seconda che questi:

- **non siano stati ancora notificati:** in tal caso si applicano le disposizioni della [legge di stabilità 2016](#), che esige il tempestivo invio della notizia di reato ai fini del raddoppio dei termini per l'accertamento;
- **siano stati già notificati:** in tal caso si applicherebbe la disposizione prevista dal D.lgs. n.128/2015, con la conseguenza che, con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta 2015 e precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre, non incidono le modifiche introdotte con la legge di stabilità 2016.

Pertanto, alla luce dell'interpretazione offerta dalla Suprema Corte - evidentemente fondata sul principio *tempus regit actum* - la clausola di salvezza di cui all'[art. 2, comma 3 del d.lgs. 128/2015](#) continua ad applicarsi agli avvisi di accertamento notificati prima del 2 settembre 2015 (data di entrata in vigore del d.lgs. 128/2015), nonché agli atti impositivi notificati entro il 31 dicembre 2015 e scaturenti da processi verbali di constatazione ed inviti a comparire notificati entro il 2 settembre 2015.

Tale orientamento è stato recentemente confermato con l'ordinanza n. 6668/2020 della Corte di Cassazione, ove si legge che "*in tema di accertamento tributario, i termini previsti dall'[art. 43 del d.P.R. n. 600/1973](#) per l'IRPEF e dall'[art. 57 del d.P.R. n. 633/1972 per l'IVA](#) (...) sono raddoppiati in presenza di seri indizi di reato che facciano insorgere l'obbligo di presentazione di denuncia penale, anche se questa sia archiviata o presentata oltre i termini di decadenza"* - come peraltro stabilito dalla Corte Costituzionale nella sentenza 25 luglio 2011, n. 247. Inoltre, la Corte di legittimità ha precisato che con riguardo agli avvisi di accertamento per i periodi d'imposta precedenti al 2016 e già notificati, non incidono le modifiche introdotte dalla [L. n. 208 del 2015, articolo 1, commi da 130 a 132](#), attesa la disposizione transitoria ivi introdotta.⁴⁹ Ed ancora, la Suprema Corte ha ribadito tali principi con la recentissima ordinanza n. 9958/2021, emessa dalla VI sezione.

- [Cass., VI sez., ordinanza 15 aprile 2021, n. 9958](#)
- [Cass., VI sez., ordinanza 9 marzo 2020, n. 6668](#)
- [Cass., V sez., sentenza 16 dicembre 2016, n. 26037](#)
- [Cass., V sez., sentenza 9 agosto 2016, n. 16728](#)

CASE LAW

c) *Gli orientamenti della giurisprudenza di merito successivi al 2016*

All'indomani della pronuncia della Suprema Corte n. 16728 del 2016, confermata dalle recentissime sentenze richiamate, le Commissioni tributarie hanno fatto registrare due diversi orientamenti.

c.1) *L'orientamento minoritario*

Seppure in numero minore rispetto a quanto fosse avvenuto precedentemente alla pronuncia della Cassazione n. 16728/2016, una parte della giurisprudenza di merito è tornata ad affermare che il raddoppio comunque non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini per l'accertamento. Tale interpretazione, come avvenuto prima dell'intervento della Cassazione, si fonda sul fatto che l'[art. 1, comma 132 della legge di stabilità 2016](#) nulla dice in merito alla vigenza dell'[art. 2, comma 3 del d.lgs. 128/2015](#), nonché sulla

⁴⁹ Vedi Cass, VI sez., ord. n. 6668/2020, punto 1.3 e Cass., V sez., sent. n. 26037/2016.

constatazione che afferendo le disposizioni di legge al medesimo tema, il conflitto tra le stesse non è risolvibile con l'applicazione del criterio di specialità.

- [CTR Umbria, sentenza 12 febbraio 2021, n. 82](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 17 settembre 2017, n. 3483](#)
- [CTR Campania, sentenza 4 settembre 2017, n. 7244](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 13 maggio 2017, n. 1433](#)
- [CTP Roma, sentenza 19 settembre 2016, n. 20399](#)

CASE LAW

c.2) L'orientamento maggioritario

Diversamente, l'orientamento maggioritario espresso dalle Commissioni tributarie regionali dopo la pronuncia della Cassazione del 2016, afferma che con riferimento agli accertamenti relativi ai periodi d'imposta sino al 2016 è privo di rilevanza il fatto che la denuncia penale non sia stata presentata entro il termine ordinario di decadenza, in coerenza con l'[art. 43 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#) e con l'[art. 57 del decreto del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#).

Quanto invece agli effetti dell'archiviazione del procedimento penale sul giudizio tributario si segnala la recente sentenza della CTR dell'Emilia-Romagna [n. 406 del 24 marzo 2021](#) secondo la quale, in linea con le posizioni assunte dalla Corte di Cassazione, l'archiviazione non ha alcun effetto sui termini del procedimento tributario - autonomo rispetto a quello penale - (Cass Civ, ord. 13487/2019) e il raddoppio dei termini, come regolato - *ratione temporis* - dal D.L. n. 223/2006, si applica per il solo fatto dell'esistenza dell'obbligo di presentare la denuncia penale per i reati tributari, senza che rilevi il fatto che la denuncia sia stata disposta oltre gli ordinari termini di decadenza dell'accertamento.

- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 24 marzo 2021, n. 406](#)
- [CTR Liguria, sentenza 24 marzo 2021, n. 249](#)
- [CTR Lazio, sentenza 28 gennaio 2021, n. 583](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 21 gennaio 2021, n. 391](#)
- [CTR Sicilia, sentenza 21 dicembre 2020, n. 7517](#)
- [CTR Calabria, sentenza 14 dicembre 2020, n. 3454](#)
- [CTR Marche, sentenza 7 dicembre 2020, n. 979](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 30 ottobre 2020, n. 2512](#)
- [CTR Campania, sentenza 23 ottobre 2020, n. 5025](#)
- [CTR Lazio, sentenza 15 agosto 2020, n. 2455](#)
- [CTR Friuli Venezia Giulia, sentenza 28 maggio 2020, n. 40](#)
- [CTR Abruzzo, sentenza 6 febbraio 2020, n. 78](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 20 gennaio 2020, n. 622](#)
- [CTR Toscana, sentenza 13 dicembre 2019, n. 1798](#)
- [CTR Veneto, sentenza 17 settembre 2019, n. 694](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 7 giugno 2019, n. 731](#)
- [CTR Molise, sentenza 5 giugno 2019, n. 391](#)
- [CTR Emilia Romagna, 13 maggio 2019, n. 921](#)
- [CTR Campania, sentenza 10 luglio 2018, n. 6634](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 18 giugno 2018, n. 1629](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 25 maggio 2018, n. 2387](#)

CASE LAW

II) La valutazione del giudice tributario sulla sussistenza dei presupposti per il raddoppio

La seconda tematica riguarda la valutazione richiesta al giudice tributario di prima istanza in ordine alla sussistenza dei presupposti che giustificano il più ampio potere accertativo attribuito dalla legge all'Amministrazione finanziaria, al fine di escludere l'uso strumentale delle disposizioni sul raddoppio dei termini.

Sul tema, si segnalano alcune pronunce favorevoli al contribuente sulla mancata verifica dei presupposti necessari per l'applicazione dell'istituto. In particolare, in tali sentenze i giudici merito, nella valutazione dell'esistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia penale per uno dei reati penal-tributari ai fini del raddoppio termini, hanno ritenuto insufficiente il solo riferimento all'attività di verifica della Guardia di finanza quale autorità giudiziaria; in un'altra fattispecie i giudici hanno rilevato un uso pretestuoso da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'istituto del raddoppio dei termini, ai fini della

definizione di un accertamento di natura reddituale riguardante costi non riconosciuti (rilevati dall'esame della contabilità) che poteva ben essere definito nei termini ordinari.

Infine, è stato affermato che l'infondatezza della notizia di reato non precluderebbe la possibilità per il giudice tributario, così come specificato nella più volte citata sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale, di «*controllare (...) la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo, al riguardo, una valutazione ora per allora (cosiddetta prognosi postuma) circa la loro ricorrenza ed accertando, quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento*» (cfr. anche Cass., ord. n. 27629/2018).

Tali principi, enunciati e a più riprese confermati anche dalla Corte di legittimità,⁵⁰ costituiscono ormai diritto vivente.

- [CTR Marche, sentenza 7 dicembre 2020, n. 979](#)
- [CTR Puglia, sentenza 19 novembre 2020, n. 2477](#)
- [CTR Marche, sentenza 9 novembre 2020, n. 830](#)
- [CTR Piemonte, sentenza 8 maggio 2019, n. 558](#)
- [CTR Lazio, sentenza 17 aprile 2019, n. 2420](#)

CASE LAW

III) L'applicabilità all'IRAP

In ordine all'applicabilità dell'istituto del raddoppio dei termini all'accertamento dell'IRAP, si segnala il contrasto tra la posizione sostenuta in passato dall'Amministrazione fiscale e l'orientamento della prevalente giurisprudenza di merito, avallato dalla Corte di Cassazione.

a) La tesi dell'applicabilità sostenuta in passato dall'Agenzia delle Entrate

Dall'analisi della giurisprudenza più risalente emerge che le Entrate sostenevano l'applicabilità dell'istituto del raddoppio dei termini anche ai fini dell'accertamento IRAP quale diretta conseguenza del fatto che la procedura per tale imposta è la medesima prevista per accertare le imposte sui redditi.⁵¹ In particolare, l'Agenzia evidenziava che

⁵⁰ Cass., VI sez., ord. n. 6668/2020, punto 1.10 e Cass., V sez., sent. 26037/2016, punto 2.1.1.1.

⁵¹ Vedi Circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza, volume I, parte II, capitolo III, par. 2, lett. f).

gli artt. [24](#) e [25](#) del d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (in tema di poteri delle regioni e disciplina temporanea dell'IRAP) hanno rinviato *tout court* alle procedure di accertamento previste per le imposte sui redditi, compreso l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, se ne deduceva pertanto che l'azione di accertamento IRAP, in presenza di fattispecie di rilevanza penale ex [d.lgs. n. 74/2000](#), era anch'essa assoggettata al termine lungo.

b) La tesi dell'inapplicabilità sostenuta dalla giurisprudenza

Di contro, fin dall'introduzione dell'istituto nel 2006, la giurisprudenza di merito e di legittimità è stata sostanzialmente unanime nel sostenere l'inapplicabilità del raddoppio dei termini di decadenza per la notifica degli accertamenti dell'IRAP, sulla base del presupposto che il [d.lgs. n. 74/2000](#) non prevede sanzioni penali per violazioni riferibili a tale imposta. Un'interpretazione diversa sarebbe, pertanto, in contrasto con il divieto di analogia, ai sensi di quanto espressamente previsto dall'art. 25 Cost., comma 2.⁵²

E' da segnalare, tuttavia, l'isolata contraria sentenza pronunciata dalla CTR Lombardia ([n. 2944/2018](#)) che dichiara il raddoppio dei termini applicabile anche ai fini IRAP, poiché il [d.lgs. n. 446/1997](#) prevede che per l'accertamento dell'imposta si applicano le procedure di accertamento in materia di imposte dirette.

c) Il cambio di rotta dell'Amministrazione fiscale

Infine, va rilevato anche un cambio di rotta della posizione dell'Amministrazione fiscale; infatti, prendendo atto dell'orientamento ormai consolidato della giurisprudenza di legittimità, nonché delle indicazioni fornite dall'Avvocatura dello Stato, l'Agenzia delle Entrate, a partire dal 2018, ha ritenuto non più sostenibile la legittimità degli avvisi di accertamento ai fini dell'IRAP notificati oltre il termine ordinario, non potendosi applicare con riferimento a tale tributo la disciplina sul raddoppio dei termini di cui all'art. 43, terzo comma, del D.P.R. n. 600/1973. Di conseguenza l'Agenzia delle Entrate ha desistito dal portare avanti la propria difesa in diversi processi tributari aventi ad oggetto la fattispecie in esame, determinando la definizione dei giudizi per cessata materia del contendere, salvo che non risultassero ulteriori ragioni che rendessero opportuna la prosecuzione del giudizio ([CTR Veneto, sentenza 29 settembre 2020, n. 471](#)).

⁵² Nel box dedicato al *case law* in materia si segnalano a titolo di esempio solo alcune delle numerose sentenze intervenute anche sul punto.

- *CTR Lombardia, sentenza 31 marzo 2021, n. 1304*
- *CTR Lazio, sentenza 16 febbraio 2021, n. 943*
- *CTR Piemonte, sentenza 21 gennaio 2021, n. 15*
- *Cass., V sez., sentenza 11 marzo 2016, n. 4775*
- *Cass., VI sez., sentenza 25 agosto 2017, n. 20435*
- *Cass., VI sez., ordinanza 28 febbraio 2018, n. 4758*
- *Cass., VI sez., ordinanza 19 gennaio 2018, n. 1425*

CASE LAW

III^a PARTE – Rapporto tra accertamento, processo tributario e procedimento penale

4. Il rapporto tra procedimento amministrativo, processo tributario e giudizio penale

Il raccordo tra procedimento penale da un lato e accertamento e processo tributario dall'altro interessa i casi in cui sono sottoposti al vaglio dei due giudici e dell'Amministrazione fiscale gli stessi fatti materiali, fiscalmente rilevanti. Il tema oggetto della presente trattazione – le operazioni soggettivamente inesistenti - si presta, dunque, ad un'analisi della più recente giurisprudenza in materia, dal momento che esse costituiscono, come evidenziato *supra*,⁵³ una fattispecie che ha rilievo positivo tanto fiscale, per i profili già esaminati, quanto penale.

L'assetto di tali rapporti ha conosciuto, negli anni, diverse declinazioni. Si impone, pertanto, una ricognizione normativa, da compiere in prospettiva diacronica, per ricostruire il percorso che dalla **pregiudiziale tributaria** ha condotto al **cd. doppio binario**.

Nel corso di tale evoluzione normativa hanno prevalso esigenze e valori diversi (ora la certezza del diritto, ora il libero convincimento del giudice) e ha giocato un ruolo importante anche la Corte Costituzionale.

4.1 Normativa

L'evoluzione della disciplina dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario si è snodata attraverso quattro fondamentali passaggi.

I. In una prima fase la disciplina è stata caratterizzata dalla **c.d. pregiudiziale tributaria**, sancita dall'[art. 21, ultimo comma, della l. 7 gennaio 1929, n. 4](#). In forza di tale principio, l'esercizio dell'azione penale poteva aver luogo solo dopo che l'accertamento tributario fosse divenuto definitivo. In tale prospettiva, tra i valori a cui era ispirata la disciplina, volta ad impedire il formarsi di giudicati contraddittori, spiccava senz'altro la coerenza dell'accertamento giurisdizionale in campo tributario: il giudice penale, infatti, era ritenuto privo di quella conoscenza sostanziale di settore, necessaria per condurre l'accertamento fiscale. Pertanto, nel bilanciamento tra tale esigenza e una celere, effettiva ed equa definizione del processo penale prevalse la prima. In tale prospettiva, il

⁵³ Vedi cap.1, par. 1.

giudice penale era vincolato all'accertamento dell'imposta realizzato in sede amministrativa e ciò strideva con il principio del libero convincimento.

II. Successivamente, in seguito alla [sentenza della Corte Costituzionale n. 88/1982](#), il legislatore intervenne al fine di modulare diversamente il raccordo tra l'accertamento amministrativo e il processo tributario da un lato e il procedimento penale dall'altro. La Consulta, infatti, dichiarò illegittimità costituzionale degli [artt. 60](#) e [21, terzo comma, legge 7 gennaio 1929, n. 4](#) nella parte in cui prevedevano che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta, divenuto definitivo in via amministrativa, faceva stato nei procedimenti penali per la cognizione dei reati previsti dalle leggi tributarie in materia di imposte dirette.⁵⁴ L'esigenza di impostare diversamente quel rapporto, condusse il legislatore a introdurre, con l'[art. 12 del dl 10 luglio 1982, n. 429 convertito con modificazioni dalla l. 7 agosto 1982, n. 516](#) (c.d. manette agli evasori), il **principio del doppio binario**. In deroga all'[art. 3 del previgente codice di procedura penale](#), la disposizione prescriveva che il processo tributario non poteva essere sospeso in pendenza del processo penale. Tuttavia, il timore che l'affermazione della piena autonomia tra i processi - attraverso la previsione di un modello a doppio binario perfetto - potesse condurre a giudicati contrastanti sullo stesso fatto materiale, convinse il legislatore a riconoscere, al secondo periodo del medesimo art. 12, efficacia vincolante nel processo tributario alla sentenza penale irrevocabile di condanna o di proscioglimento, limitatamente ai fatti materiali oggetto del giudizio penale.

Un simile modello di relazione tra i due campi di accertamento determinò molti dubbi in sede di applicazione, specialmente con l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale, legati essenzialmente a due fattori. Anzitutto, il diverso regime probatorio che caratterizza i due procedimenti. Inoltre, la circostanza che l'effettiva operatività del secondo periodo della disposizione dipendesse dalla speditezza del giudizio penale rispetto a quello tributario.

⁵⁴ Cfr., in particolare, gli ultimi due capoversi della parte in diritto: "Ora l'art. 60 della legge n. 4 del 1929, escludendo l'applicabilità ai tributi diretti dell'art. 22 della stessa legge, sostanzialmente conferma la disposizione del terzo comma dell'art. 21 ("per i reati previsti dalla legge sui tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrimposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti la materia"), che, secondo la costante giurisprudenza, attribuisce a tale accertamento, anche quando si sia verificato in fase amministrativa, un'efficacia vincolante per il giudice penale, certamente incompatibile con il principio del libero convincimento, tanto più rigoroso in sede di giudizio penale. E anche l'art. 21, terzo comma, così interpretato e applicato, deve perciò intendersi compreso nella questione sollevata. Tale evidente violazione dell'art. 101, secondo comma, della Costituzione si combina con quella degli artt. 24 e 3. Il primo è violato in quanto l'accertamento amministrativo che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa. Il secondo perché la preclusione per il giudice penale, che deriva dall'accertamento amministrativo in materia tributaria, differenzia irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette.

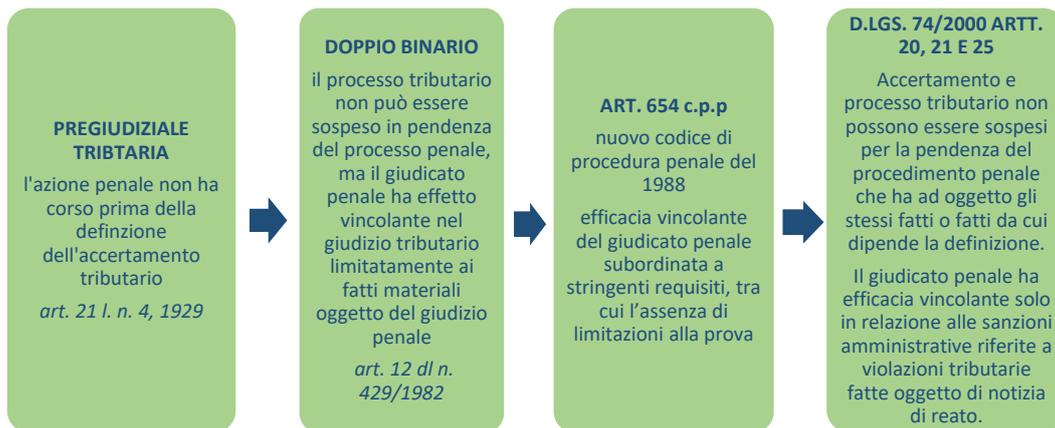
III. Con l'entrata in vigore del nuovo codice di procedura penale del 1988, la tenuta dell'assetto dei rapporti tra sfera processuale penale e tributaria nella definizione appena descritta mostrò evidenti segni di cedimento. Le perplessità, infatti, aumentarono alla luce della nuova disposizione regolatrice della materia, l'[art. 654 c.p.p.](#), che, nata in un contesto ordinamentale ben diverso dal precedente codice del '30, fece sorgere l'interrogativo se dovesse considerarsi implicitamente abrogato l'[art. 12 dl 429/1982](#). La nuova disposizione, infatti, ha subordinato l'efficacia vincolante del giudicato penale negli altri processi civili o amministrativi anche all'assenza di limitazioni di ordine probatorio che, invece, sussistono nel giudizio tributario, come inequivocabilmente affermato dall'[art.7, comma 4, d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546](#). Tale disposizione, infatti, non ammette né il giuramento né la prova testimoniale. Inoltre, la norma ha mantenuto il limite della stessa fattispecie materiale e ha stabilito espressamente la necessità che i fatti accertati in via definitiva dalla sentenza penale fossero stati ritenuti rilevanti ai fini della stessa. Ancora, la disposizione ha circoscritto il campo di applicazione alla sentenza penale emessa in seguito al dibattimento, escludendo con tale locuzione alcune tipologie di pronunce da quelle potenzialmente suscettibili di generare vincoli al giudice tributario. In considerazione dei requisiti descritti, a cui l'[art. 654 c.p.p.](#) sottopone l'efficacia vincolante del giudicato penale, la giurisprudenza – di merito e di legittimità – ha pertanto concluso che nel giudizio tributario non si può riconoscere alcuna autorità di cosa giudicata alla sentenza penale definitiva.

IV. L'ultima tappa di questa evoluzione è rappresentata dalla *Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, dettata dal [decreto legislativo n. 74/2000](#), del quale rilevano – ai fini della presente trattazione – l'[art. 20, 21 e 25](#).

La disposizione richiamata dall'articolo 20 fissa la regola della non interferenza reciproca, ribadendo la piena autonomia del processo tributario, estesa espressamente anche alla fase di accertamento e predisposizione dell'atto impositivo. Essa dispone, infatti, che *“il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.”*

Inoltre, nel modello di raccordo delineato dal d.lgs. 74/2000, il legislatore ha escluso l'efficacia esterna del giudicato penale nel processo tributario, laddove l'[art. 25, lett. d\)](#), ha disposto l'abrogazione espressa dell'art. 12 del dl 429/82, conv. con l. 516/82.

Invece, il giudicato penale ha conservato, ai sensi del citato [art. 21](#), una limitata efficacia esterna solo in relazione alle sanzioni amministrative riferite a violazioni tributarie fatte oggetto di notizia di reato. Infatti, l'eseguibilità delle stesse nei confronti dei soggetti ritenuti penalmente responsabili è subordinata alla condizione sospensiva della definizione del procedimento penale avvenuta con provvedimento di archiviazione o sentenza irrevocabile di assoluzione o di proscioglimento con formula che esclude la rilevanza penale del fatto.



4.2 Giurisprudenza

La ricostruzione normativa dell'ondivago assetto dei rapporti tra la sfera processuale penale e l'accertamento tributario risulta essenziale per introdurre la disamina della giurisprudenza sul tema. Quest'ultima, se da un lato, con riferimento ai principi che governano la materia, è ormai unanime nel senso di riconoscere l'autonomia dei processi secondo un modello che non può più dirsi a binario perfetto per le continue interrelazioni tra le due sfere, dall'altro, sul versante delle implicazioni che il dispiegarsi di tale principio determina sul fronte, ad esempio, del *ne bis in idem*, offre un quadro dello stato dall'arte caratterizzato da un continuo dialogo tra giudici nazionali e Corte EDU.

4.2.1 Autonomia dei processi, interrelazione tra sfera penale e tributaria e circolazione del materiale probatorio

La giurisprudenza di merito, conformemente all'indirizzo delineato dalla Corte di Cassazione, ha interpretato il combinato disposto degli articoli [art. 654 c.p.p.](#) e [art. 20 d.lgs. 74/2000](#) nel senso che, in materia di contenzioso tributario, **nessuna automatica autorità di cosa giudicata** può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale

siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari. Ciò in quanto, da un lato, nel processo tributario vigono i limiti in tema di prova posti dall'art. 7, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992; dall'altro, trovano ingresso anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

- *Cass., V sez., sentenza 27 giugno 2019, n. 17258*
- *Cass., V sez., ordinanza 5 luglio 2018, n. 17619*
- *Cass., V sez. trib., sentenza 30 maggio 2018, n. 13624*

CASE LAW

1) Valutazione del giudice tributario della sentenza penale definitiva

Tuttavia, il principio della non vincolatività per il giudice tributario della sentenza penale irrevocabile non si traduce in una totale irrilevanza della stessa nell'ambito del giudizio di fronte alla Commissione tributaria. Anzi, si registra un indirizzo giurisprudenziale che valorizza la **circolazione del materiale probatorio** di fronte a giurisdizioni diverse e la rilevanza, nel contesto del processo tributario, dell'esito definitivo del giudizio penale. In particolare, tale orientamento afferma che gli elementi probatori acquisiti nel procedimento penale possono essere posti dal giudice tributario a base del proprio convincimento, e che la sentenza penale irrevocabile, pur non spiegando efficacia di giudicato deve essere presa in considerazione come possibile fonte di prova dal giudice tributario. Quest'ultimo, pertanto, ha l'obbligo di prendere in esame la sentenza penale passata in giudicato per vagliarne le affermazioni, discostandosene solo per motivate ragioni. Ciò può accadere, ad esempio, nei casi in cui l'atto impositivo emesso nei confronti dell'imputato, poi assolto definitivamente in sede penale, risulti fondato su validi indizi, insufficienti per un giudizio di responsabilità penale, ma adeguati, fino a prova contraria, nel giudizio tributario. Pertanto, è legittima la sentenza tributaria di condanna che abbia preso atto dell'assoluzione penale, dandone conto in motivazione, e abbia optato per un esito diverso, sfavorevole al contribuente.

Si tratta, con tutta evidenza, di un'interpretazione giurisprudenziale che valorizza il principio del libero convincimento del giudice e riconosce l'apporto della difesa tecnica nel giudizio tributario, assicurando - in ultima analisi - piena espressione al diritto di difesa costituzionalmente garantito. Tale orientamento, inoltre, presuppone una **forte**

responsabilizzazione del giudice tributario esigendo dallo stesso una valutazione critica, alla luce dei principi e criteri che presiedono allo svolgimento del rito tributario, del compendio probatorio proveniente dal processo penale e, insieme a quest'ultimo, della pronuncia definitiva emessa in quella sede.

- [CTR Marche, sentenza 9 novembre 2020, n. 829](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 5 ottobre 2020, n. 1020](#)
- [CTR Umbria, sentenza 17 settembre 2020, n. 111](#)
- [CTR Toscana, sentenza 3 giugno 2020, n. 366](#)
- [CTR Emilia-Romagna, 22 agosto 2019, n. 1492](#)
- [CTR Lombardia, sentenza 17 gennaio 2019, n. 235](#)
- [CTR Marche, sentenza 18 settembre 2018, n. 573](#)

CASE LAW

II) Valutazione del giudice tributario del provvedimento di archiviazione

Lo stesso principio, peraltro, è stato affermato anche con riferimento al provvedimento di archiviazione, pur evidenziando nell'*iter* argomentativo la differenza tra la sentenza e il decreto di impromuovibilità dell'azione penale, adottato ai sensi degli artt. 408 e ss. c.p.p. Con riferimento a quest'ultimo, infatti, la giurisprudenza di merito e di legittimità sostiene che il giudice tributario è chiamato a valutare, nel quadro indiziario complessivo, l'esito favorevole, per il contribuente, del parallelo giudizio penale, costituito dal provvedimento di archiviazione. Tuttavia tale provvedimento può essere diversamente valutato dal giudice tributario in quanto, a differenza della sentenza, ha per presupposto la mancanza di un processo e non dà luogo a preclusioni di alcun genere.⁵⁵

⁵⁵ Vedi Cass., 30 maggio 2018, n. 13624 e [CTR Umbria, sentenza 17 settembre 2020, n. 111](#).

- [CTR Campania, sentenza 12 novembre 2020, n. 5429](#)
- [CTR Umbria, sentenza 17 settembre 2020, n. 111](#)
- [CTR Emilia-Romagna, sentenza 14 novembre 2019, n. 2087](#)
- [Cass., V sez., sentenza 30 maggio 2018, n. 13624](#)

CASE LAW

Pertanto, fermo il principio per cui nessuna autorità di cosa giudicata può attribuirsi né alla sentenza penale irrevocabile, né al provvedimento di archiviazione, il raccordo tra procedimento penale definitivo e processo tributario si realizza nel senso che il giudice tributario non può limitarsi a recepire acriticamente le conclusioni del giudizio penale riguardante i reati fiscali fondati sui medesimi fatti oggetto dell'accertamento (archiviazione del procedimento o, addirittura, sentenza definitiva di assoluzione o di condanna). Piuttosto, nell'esercizio dei propri poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito agli atti, ai sensi dell'[art. 116 c.p.c.](#), deve procedere ad un autonomo apprezzamento del contenuto dell'esito del giudizio penale, ponendolo a confronto con gli elementi di prova acquisiti alla causa sottoposto al suo vaglio.

4.2.2 *Esclusione del ne bis in idem penal-tributario*

Alla luce del quadro normativo descritto e dell'interpretazione giurisprudenziale del principio di autonomia dei processi, l'interrelazione tra accertamento e processo tributario da un lato e procedimento penale dall'altro è oggi modulato secondo **un'evoluzione dello schema del doppio binario**, caratterizzata da una sempre maggiore malleabilità dei confini tra le due sfere e da molteplici contaminazioni tra i due modelli.

In tale contesto, e in particolare muovendosi all'interno della cornice normativa delineata dal vigente [art. 21 del d.lgs. 74/2000](#), il dispiegarsi degli effetti dell'applicazione dello schema citato sul fronte del *ne bis in idem* offre un interessante campo di indagine. La giurisprudenza sul tema, infatti, è caratterizzata dal continuo dialogo tra Corte Edu, Corte di Giustizia, Cassazione e Consulta, in uno sforzo proteso alla esatta definizione dei confini del criterio della *cd. sufficiently close and connection in substance and time*. Sul punto vale la pena osservare come il dialogo tra Corti nella materia in oggetto assuma i connotati di un confronto nel quale emergono con nettezza la diversa prospettiva

culturale nella quale le stesse si pongono, il loro differente “ruolo” giudiziale e, da ultimo, le caratteristiche proprie dei giudizi celebrati di fronte ad esse.

In tal senso, è emblematico il caso recentemente affrontato dalla Suprema Corte con la [sentenza 4 febbraio 2021, n. 4439](#). Con tale pronuncia, approdo di quella giurisprudenza di legittimità che ha fatto applicazione dei principi delineati in materia dalla Corte EDU e dalla Corte di Giustizia, i giudici della terza sezione penale della Cassazione hanno ben evidenziato la *ratio* del doppio binario, ritenendola prevalente - nel bilanciamento tra opposte esigenze - rispetto alla inderogabilità del principio del *ne bis in idem*. La Corte, infatti, ha indicato nella rilevanza degli interessi nazionali e della diversità dei fini perseguiti dalle due procedure, la giustificazione del sistema del doppio binario, argomentando che mentre il procedimento amministrativo è volto al recupero a tassazione delle imposte non versate, il procedimento penale ha finalità di prevenzione e repressione dei reati in materia tributaria. In altri termini, i giudici di Piazza Cavour hanno precisato che la minaccia di una pena detentiva per condotte particolarmente allarmanti persegue l'obiettivo di rafforzare l'effetto deterrente spiegato dalla mera previsione di una sanzione amministrativa pecuniaria, nonché *“di esprimere la ferma riprovazione dell'ordinamento a fronte di condotte gravemente pregiudizievoli per gli interessi finanziari nazionali ed europei.”* Inoltre, tale impianto sanzionatorio assicura *“ex post l'effettiva riscossione degli importi evasi da parte dell'amministrazione, grazie ai meccanismi premiali connessi all'integrale saldo del debito tributario”*. Nel caso di specie la Suprema Corte ha rigettato il ricorso del contribuente che aveva invocato il divieto di doppia incriminazione, evidenziando come i due strumenti punitivi – amministrativo e penale – erano fondati sul medesimo illecito e adducendo di aver già scontato la sanzione tributaria, considerata *“sostanzialmente penale”*.

Come notato, la sentenza in commento costituisce l'approdo di quella giurisprudenza di legittimità che ha fatto applicazione dei principi delineati in materia dalla Corte EDU e dalla Corte di Giustizia. L'evoluzione dell'interpretazione offerta dai giudici di Strasburgo e di Lussemburgo è scandita, in particolare, dalla sentenza della Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia nonché dal trittico di pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 20 marzo 2018 nelle cause Lu. Me. (C-524/15), *Ga. Re. Es. SA in liquidazione, Ri. St., Ma. In. SA c. Consob (C-537/16)* e Di Pu. c. Consob e Zecca (C-596/16 e C-597/16 riunite).

Nella sentenza richiamata, la nostra Corte di Cassazione ripercorre tale evoluzione e, nelle considerazioni in diritto, prende le mosse dal contributo offerto dalla Consulta in

questo dialogo tra Corti superiori nazionali ed europee. Il riferimento è, in particolare, al *dictum* di [Corte Costituzionale, 24 ottobre 2019, n. 222](#) e [2 marzo 2018, n. 43](#) sulla legittimità dell'[art. 649 c.p.p.](#), in riferimento agli [artt. 3](#) e [117, comma 1 Cost.](#) – quest'ultimo in relazione all'art. 4 Protocollo n. 7 CEDU.⁵⁶ In tali pronunce la Consulta ha affermato il principio secondo cui la mera sottoposizione di un imputato a un processo penale per il medesimo fatto per il quale egli sia già stato definitivamente sanzionato in via amministrativa non integra, sempre e necessariamente, una violazione del *ne bis in idem*. Infatti, ha evidenziato la Corte Costituzionale, le disposizioni della CEDU e dei suoi protocolli addizionali vivono nel significato loro attribuito dalla giurisprudenza della Corte EDU, che introduce un vincolo conformativo a carico dei poteri interpretativi del giudice nazionale quando può considerarsi consolidata.⁵⁷ Ebbene, nella materia in oggetto, il principio ormai consolidato che emerge dall'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Strasburgo afferma che il *ne bis in idem* convenzionale “*cessa di agire quale regola inderogabile conseguente alla sola presa d'atto circa la definitività del primo procedimento, ma viene subordinato a un apprezzamento proprio della discrezionalità giudiziaria in ordine al nesso che lega i procedimenti, perché è permesso proseguire nel nuovo giudizio ad onta della definizione dell'altro*”⁵⁸ a condizione che tra il procedimento amministrativo e quello penale sussista una connessione sostanziale e temporale sufficientemente stretta, tale che le due sanzioni siano parte di un unico sistema. Si tratta della cd. *sufficiently close and connection in substance and time*, ovvero di quel criterio - dettato nella [decisione della Grande Camera, A. e B. c. Norvegia del 15 novembre 2016](#) - in base al quale, secondo l'interpretazione della Corte EDU, la connessione tra procedimenti è adeguata ad escludere la violazione del *ne bis in idem* allorché a) le due sanzioni perseguono scopi diversi e complementari, connessi ad aspetti diversi della medesima condotta; b) la duplicazione dei procedimenti sia prevedibile per l'interessato; c) esista, tra gli stessi, una coordinazione, specie sul piano probatorio; d) il risultato sanzionatorio complessivo, risultante dal cumulo della sanzione amministrativa e della

⁵⁶ “Diritto di non essere giudicato o punito due volte 1. Nessuno può essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un reato per il quale è già stato assolto o condannato a seguito di una sentenza definitiva conformemente alla legge e alla procedura penale di tale Stato.

2. Le disposizioni del paragrafo precedente non impediscono la riapertura del processo, conformemente alla legge e alla procedura penale dello Stato interessato, se fatti sopravvenuti o nuove rivelazioni o un vizio fondamentale nella procedura antecedente sono in grado di inficiare la sentenza intervenuta.

3. Non è autorizzata alcuna deroga al presente articolo ai sensi dell'articolo 15 della Convenzione.”

⁵⁷ Cfr. C. Cost., sentenza 26 marzo 2015, n. 49. La Consulta evidenzia che “*corrisponde infatti a una primaria esigenza di diritto costituzionale che sia raggiunto uno stabile assetto interpretativo sui diritti fondamentali, cui è funzionale, quanto alla CEDU, il ruolo di ultima istanza riconosciuto alla Corte di Strasburgo.*”

⁵⁸ Cfr. C. Cost., n. 43/2018, par. 7 del considerato in diritto.

pena, non risulti eccessivamente afflittivo per l'interessato, in rapporto alla gravità dell'illecito.

- [Cass., III sez., sentenza 4 febbraio 2021, n. 4439](#)
- [Corte cost., sentenza 24 ottobre 2019, n. 222](#)
- [Cass., II sezione, sentenza 6 dicembre 2018, n. 31632](#)
- [Cass., II sezione, sentenza 6 dicembre 2018, n. 31633](#)
- [CGUE, sentenza 20 marzo 2018, causa Lu. Me. \(C-524/15\)](#)
- [CGUE, sentenza 20 marzo 2018, causa Ga. Re. Es. SA in liquidazione, Ri. St., Ma. In. SA c. Consob \(C-537/16\)](#)
- [CGUE, sentenza 20 marzo 2018, cause Di Pu. c. Consob e Zecca \(C-596/16 e C-597/16 riunite\)](#)
- [Corte cost., sentenza 2 marzo 2018, n. 43](#)
- [Corte EDU, Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia](#)
- [Corte cost., sentenza 26 marzo 2015, n. 49](#)

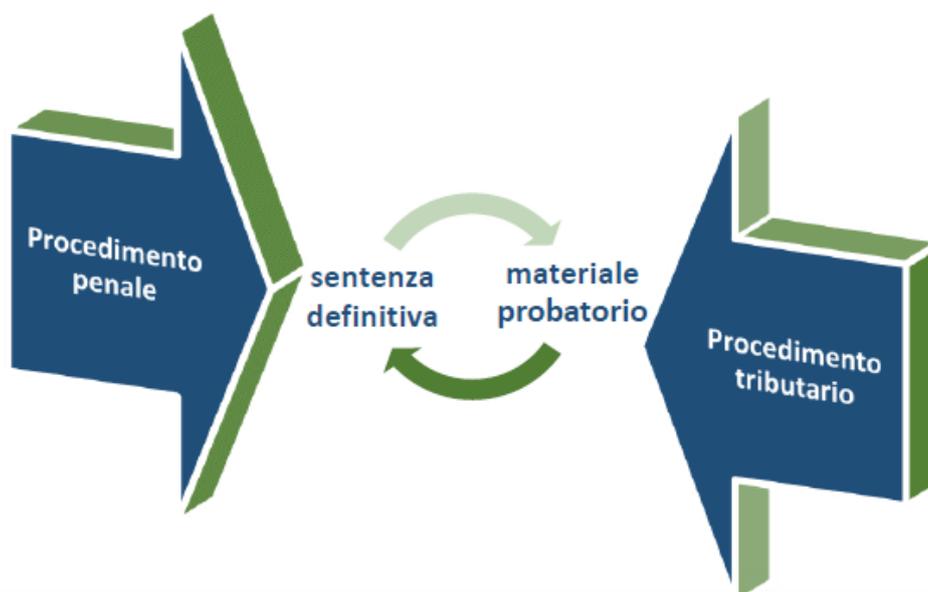
CASE LAW

4.3 Il superamento del doppio binario e l'affermazione del modello a convergenze parallele

Alla luce dell'evoluzione normativa descritta, e degli orientamenti giurisprudenziali nazionali ed europei esaminati, può concludersi che oggi la configurazione del raccordo in esame nei termini di un doppio binario perfetto e di una totale autonomia dei processi lascia spazio a un modello diverso, caratterizzato da continue interrelazioni tra le due sfere, le quali possono essere raffigurate più verosimilmente come **vasi comunicanti, piuttosto che strade parallele**. In proposito, è stato notato come la locuzione che descrive più efficacemente l'attuale stato dell'arte di tale raccordo, sia quella di "**convergenze parallele**".⁵⁹ Il modello del doppio binario, infatti, insieme all'assoluta separatezza tra gli accertamenti svolti nell'ambito delle due giurisdizioni suggeriscono un'immagine anacronistica della trama dei rapporti tra i due riti processuali e l'accertamento tributario. In tale contesto, al fine di convergere verso un efficace coordinamento tra i due

⁵⁹ Cfr. M. Di Siena, *Doppio binario tra procedimenti tributario e penale: una metafora ferroviaria in crisi?*, in Fisco, 2014, 4259 ss. L'autore ha evidenziato la crisi della metafora "ferroviaria" del doppio binario e ha proposto la locuzione di "convergenze parallele" per descrivere lo stato dei rapporti tra il procedimento tributario e quello penale che abbiano ad oggetto gli stessi fatti materiali.

procedimenti è opportuno valorizzare – come osservato dal Servizio Penale dell’Ufficio del Massimario e del Ruolo della Corte di Cassazione⁶⁰ - alcune disposizioni che ben si prestano a una simile prospettiva essendo funzionali a favorire la contestualità tra i due accertamenti e, in ultima analisi, ad affermare un modello che enfatizza una circolazione il più ampia possibile del materiale probatorio. Il riferimento è, in primo luogo, a quelle norme che prescrivono obblighi di comunicazione degli illeciti tributari da parte della Guardia di Finanza all’autorità giudiziaria ([art. 331 c.p.p.](#)) nonché il flusso comunicativo inverso dagli organi giurisdizionali e dalla polizia giudiziaria alla Guardia di Finanza ([art. 36 d.P.R. 600/1973](#)) e all’Agenzia delle Entrate ([art. 14, comma 4, ultimo periodo l. 537/1993](#)). In secondo luogo, alle norme che consentono la trasmigrazione del materiale probatorio raccolto nell’ambito dell’accertamento tributario all’indagine penale e viceversa ([art. 63 d.P.R. 633/1972](#) e [art. 33, comma 3 d.P.R. 600/1973](#)); da ultimo, all’[art. 13 d.lgs. 74/2000](#) che, nel prevedere una causa di non punibilità costituita dalla volontaria estinzione del debito tributario e della sanzione amministrativa, introduce un istituto premiale volto a ottenere la soddisfazione della pretesa tributaria prima del processo penale.



⁶⁰ [Relazione su attività normativa](#), La legge 19 dicembre 2019, n 157 di conversione del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili": Profili penalistici, p. 33.

TAVOLA SINOTTICA

Elenco delle fonti giurisprudenziali

Paragrafo	Argomento	Provvedimenti Giurisprudenziali
I CAPITOLO Le operazioni inesistenti		
1	Operazioni inesistenti	Cass., V sez., sentenza, 5 giugno 2015, n. 11661
1.1	Inesistenza oggettiva	Cass., V sez., ordinanza 16 marzo 2021, n. 7324 CTR Veneto, sentenza 15 settembre 2020, n. 397 CTR Sicilia, sentenza 26 maggio 2020, n. 2964 CTR Lombardia, sentenza 24 febbraio 2020, n. 622 CTR Piemonte, sentenza 17 gennaio 2020, n. 75 CTR Campania, sentenza 13 gennaio 2020, n. 320 CTR Emilia-Romagna, sentenza 14 novembre 2019, n. 2087 CTR Toscana, sentenza 25 febbraio 2019, n. 332 Cass., VI sez., sentenza 13 ottobre 2016, n.52321
1.2	Inesistenza soggettiva	Cass., III sez., sentenza 26 giugno 2020, n. 20901 Cass, III sez., sentenza 1° aprile 2020, n. 10916 Cass., VI sez., ordinanza 13 gennaio 2017, n. 818 Cass., V sez., sentenza 29 luglio 2016, n. 15830
1.2.1	L'uso di fatture e altri documenti nelle operazioni soggettivamente inesistenti: la fattispecie penalistica	Cass., III sez., sentenza 3 marzo 2017, n. 10507
II CAPITOLO La deducibilità dei costi e l'indetraibilità dell'IVA		
2.1 lett. b)	Indetraibilità IVA	Corte di Giustizia, sentenza 18 marzo 2021, C-895/19 Corte di Giustizia, sentenza 15 settembre 2016, n. 691
2.2	Giurisprudenza	CTR Abruzzo, sentenza 23 luglio 2019, n. 706 CTR Marche, sentenza 17 giugno 2019, n. 447 CTR Lombardia, sentenza 16 maggio 2019, n. 2101 CTR Marche, sentenza 2 agosto 2018, n. 494 Cass., V sez. sentenza 27 maggio 2021, n. 14747 Cass., V sez., sentenza 10 novembre 2020, n. 25106 Cass., sentenza 13 ottobre 2020, n. 22016 Cass., ordinanza 15 luglio 2020, n. 15005 Cass., ordinanza 29 agosto 2019, n. 21809 Cass., sentenza 30 ottobre 2018, n. 27555 Cass., V sez., sentenza 7 ottobre 2015, n. 20060

Paragrafo	Argomento	Provvedimenti Giurisprudenziali
2.2.1	Gli indici sintomatici delle operazioni soggettivamente inesistenti elaborati dalla giurisprudenza	<p>Cass., V sez., sentenza 10 novembre 2020, n. 25106 Cass., V sez., sentenza 20 aprile 2020, n. 8065 Cass., ordinanza 29 agosto 2019, n. 21809 Cass., V sez., sentenza 31 luglio 2019, n. 20587 Cass., V sez., sentenza 15 dicembre 2017, n. 30148</p> <p>CTR Lazio, sentenza 22 aprile 2021, n. 2107 CTR Lombardia, sentenza 19 aprile 2021, n. 1515 CTR Lombardia, sentenza 17 marzo 2021, n. 1052 CTR Veneto, sentenza 8 gennaio 2021, n. 63 CTR Lombardia, sentenza 15 dicembre 2020, n. 2971 CTR Campania, sentenza 24 novembre 2020, n.4559 CTR Campania, sentenza 20 novembre 2020, n. 5606 CTR Lombardia, sentenza 25 agosto 2020, n. 1799 CTR Lombardia, sentenza 12 febbraio 2020, n. 427 CTR Piemonte, sentenza 11 febbraio 2020, n. 405 CTR Toscana, sentenza 13 dicembre 2019, n. 1810 CTR Emilia-Romagna, sentenza 14 novembre 2019, n. 2087 CTR Emilia-Romagna, sentenza 20 settembre 2019, n. 1692 CTR Lazio, sentenza 31 luglio 2019, n. 4736 CTR Abruzzo, sentenza 23 luglio 2019, n. 706 CTR Puglia, sentenza 25 giugno 2019, n. 2010 CTR Lombardia, sentenza 8 maggio 2019, n. 1989 CTR Umbria, sentenza 5 marzo 2019, n. 29 CTR Veneto, sentenza 8 gennaio 2019, n. 4</p>
2.2.2	La ripartizione e il contenuto dell'onere probatorio	<p>CTR Lombardia, 15 dicembre 2020, n. 2971 CTR Sicilia, sentenza 3 dicembre 2020, n. 5769 CTR Marche, sentenza 23 novembre 2020, n. 887 CTR Campania, sentenza 26 novembre 2019, n. 8913 CTR Umbria, sentenza 5 marzo 2019, n. 29 CTR Umbria, sentenza 17 febbraio 2019, n. 386 CTR Emilia-Romagna, sentenza 23 agosto 2018, n. 2036</p> <p>Cass., ordinanza 8 febbraio 2021, n. 2985 Cass., V sez., sentenza 20 luglio 2020, n. 15369 Cass., ordinanza 15 luglio 2020, n. 15005 Cass., V sez., sentenza 23 aprile 2020, n. 8065 Cassazione, ordinanza 20 febbraio 2020, n. 4428 Cass., V sez., sentenza 31 luglio 2019, n. 20587 Cass., sentenza 28 febbraio 2019, n. 5873 Cass., V sez., sentenza 20 aprile 2018, n. 9851 Cass., sentenza 18 marzo 2018, n. 12258 Cass., S.U., sentenza 12 settembre 2017, n. 21105 Cass., V sez., sentenza 9 settembre 2016, n. 17818 Cass., V sez., sentenza 4 marzo 2016, n. 4335 Cass., V sez., sentenza 17 gennaio 2013, n. 1110</p> <p>CTR Sicilia, sentenza 23 febbraio 2021, n. 1698 CTR Emilia-Romagna, 11 dicembre 2020, n. 1442 CTR Piemonte, sentenza 18 novembre 2020, n. 696 CTR Marche, sentenza 9 novembre 2020, n. 838 CTR Campania, sentenza 5 novembre 2020, n. 5216 CTR Veneto, sentenza 7 ottobre 2020, n. 532 CTR Emilia-Romagna, sentenza 5 ottobre 2020, n. 1020</p>

Paragrafo	Argomento	Provvedimenti Giurisprudenziali
	b) L'orientamento della Corte di Cassazione	Cass., V sez., sentenza 21 settembre 2020, n. 19647 Cass., V sez., sentenza 20 aprile 2020, n. 8065 Cass., V sez. ordinanza 4 febbraio 2020, n. 2483 Cass., V sez., sentenza 7 ottobre 2019, n. 25013 Cass., V sez., sentenza 5 aprile 2019, n. 9588 Cass., V sez., sentenza 31 luglio 2018, n. 20587 Cass., V sez., sentenza 20 aprile 2018, n. 9851 Cass., V sez., sentenza 19 aprile 2018, n. 9675
III CAPITOLO La disciplina del raddoppio dei termini		
3.2	Giurisprudenza	Corte Costituzionale, sentenza 25 luglio 2011, n. 247
3.2.1	Orientamenti	
	I. La rilevanza della denuncia penale tempestiva ai fini del raddoppio	
	b) La tesi della Cassazione del 2016 fondata sul principio <i>tempus regit actum</i>	Cass., VI sez., ordinanza 15 aprile 2021, n. 9958 Cass., VI sez., ordinanza 9 marzo 2020, n. 6668 Cass., V sez., sentenza 16 dicembre 2016, n. 26037 Cass., V sez., sentenza 9 agosto 2016, n. 16728
	c) Gli orientamenti della giurisprudenza di merito successivi al 2016	
	c.1) L'orientamento minoritario	CTR Umbria, sentenza 12 febbraio 2021, n. 82 CTR Lombardia, sentenza 17 settembre 2017, n. 3483 CTR Campania, sentenza 4 settembre 2017, n. 7244 CTR Piemonte, sentenza 13 maggio 2017, n. 1433 CTP Roma, sentenza 19 settembre 2016, n. 20399

Paragrafo	Argomento	Provvedimenti Giurisprudenziali
	c.2) L'orientamento maggioritario	CTR Emilia-Romagna, sentenza 24 marzo 2021, n. 406 CTR Liguria, sentenza 24 marzo 2021, n. 249 CTR Lazio, sentenza 28 gennaio 2021, n. 583 CTR Lombardia, sentenza 21 gennaio 2021, n. 391 CTR Sicilia, sentenza 21 dicembre 2020, n. 7517 CTR Calabria, sentenza 14 dicembre 2020, n. 3454 CTR Marche, sentenza 7 dicembre 2020, n. 979 CTR Lombardia, sentenza 30 ottobre 2020, n. 2512 CTR Campania, sentenza 23 ottobre 2020, n. 5025 CTR Lazio, sentenza 15 agosto 2020, n. 2455 CTR Friuli Venezia Giulia, sentenza 28 maggio 2020, n. 40 CTR Abruzzo, sentenza 6 febbraio 2020, n. 78 CTR Lombardia, sentenza 20 gennaio 2020, n. 622 CTR Toscana, sentenza 13 dicembre 2019, n. 1798 CTR Veneto, sentenza 17 settembre 2019, n. 694 CTR Piemonte, sentenza 7 giugno 2019, n. 731 CTR Molise, sentenza 5 giugno 2019, n. 391 CTR Emilia Romagna, 13 maggio 2019, n. 921 CTR Campania, sentenza 10 luglio 2018, n. 6634 CTR Emilia-Romagna, sentenza 18 giugno 2018, n. 1629 CTR Lombardia, sentenza 25 maggio 2018, n. 2387
	II) La valutazione del giudice tributario sulla sussistenza dei presupposti per il raddoppio	CTR Marche, sentenza 7 dicembre 2020, n. 979 CTR Puglia, sentenza 19 novembre 2020, n. 2477 CTR Marche, sentenza 9 novembre 2020, n. 830 CTR Piemonte, sentenza 8 maggio 2019, n. 558 CTR Lazio, sentenza 17 aprile 2019, n. 2420
	III) L'applicabilità all'IRAP b) La tesi dell'inapplicabilità sostenuta dalla giurisprudenza c) Il cambio di rotta dell'Amministrazione fiscale	 CTR Lombardia, sentenza 31 marzo 2021, n. 1304 CTR Lazio, sentenza 16 febbraio 2021, n. 943 CTR Piemonte, sentenza 21 gennaio 2021, n. 15 CTR Lombardia, sentenza 27 giugno 2018, n. 2944 (in senso contrario Cass., Sez. V, 11 marzo 2016, n. 4775 Cass., Sez. VI, 25 agosto 2017, n. 20435 Cass., ordinanza n. 4758/2018 Cass., ordinanza n. 1425/2018 CTR Veneto, sentenza 29 settembre 2020, n. 471
IV CAPITOLO Rapporto tra accertamento, processo tributario e procedimento penale		
4.1	Normativa	Corte Cost., sentenza 25 luglio 1982, n. 88

Paragrafo	Argomento	Provvedimenti Giurisprudenziali
4.2.1	Autonomia dei processi, interrelazione tra sfera penale e tributaria e circolazione del materiale probatorio I) La valutazione del giudice tributario della sentenza penale definitiva II) La valutazione del giudice penale del provvedimento di archiviazione	Cass., V sez., sentenza 27 giugno 2019, n. 17258 Cass., V sez., ordinanza 5 luglio 2018, n. 17619 Cass., V sez., sentenza 30 maggio 2018, n. 13624 CTR Marche, sentenza 9 novembre 2020, n. 829 CTR Emilia-Romagna, sentenza 5 ottobre 2020, n. 1020 CTR Umbria, sentenza 17 settembre 2020, n. 111 CTR Toscana, sentenza 3 giugno 2020, n. 366 CTR Emilia-Romagna, 22 agosto 2019, n. 1492 CTR Lombardia, sentenza 17 gennaio 2019, n. 235 CTR Marche, sentenza 18 settembre, 2018, n. 573 CTR Campania, sentenza 12 novembre 2020, n. 5429 CTR Umbria, sentenza 17 settembre 2020, n. 111 CTR Emilia-Romagna, sentenza 14 novembre 2019, n. 2087 Cass., V sez., sentenza 30 maggio 2018, n. 13624
4.2.2	Esclusione del <i>ne bis in idem</i> penal-tributario	Cass., III sez., sentenza 4 febbraio 2021, n. 4439 Corte cost., sentenza 24 ottobre 2019, n. 222 Cass., II sez., sentenza 6 dicembre 2018, n. 31632 Cass., II sez., sentenza 6 dicembre 2018, n. 31633 Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 20 marzo 2018, causa Lu. Me. (C-524/15) Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 20 marzo 2018, causa Ga. Re. Es. SA in liquidazione, Ri. St., Ma. In. SA c. Consob (C-537/16) Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza 20 marzo 2018, cause Di Pu. c. Consob e Zecca (C-596/16 e C-597/16 riunite) Corte cost., sentenza 2 marzo 2018, n. 43 Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, Grande Camera, 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia Corte cost., sentenza 26 marzo 2015, n. 49