ISSN 2420-7888

Ratio Iuris

Frodi carosello e detrazione IVA tra prova presuntiva e diligenza del cessionario.

di Maria Giovanna Marino

Abstract

Il seguente contributo analizza il diritto alla detrazione dell'IVA nelle operazioni soggettivamente inesistenti, alla luce della recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 6044 del 17 marzo 2026. Partendo dalla distinzione tra conoscenza effettiva e mera conoscibilità della frode, l'articolo approfondisce le regole di riparto dell'onere della prova tra Amministrazione finanziaria e cessionario, mettendo in evidenza come il diniego della detrazione non presupponga la necessaria dimostrazione di un accordo collusorio. Attenzione particolare è riservata alla prova presuntiva delle anomalie riconducibili alla società interposta e alla necessità di collegare tali elementi alla effettiva o esigibile consapevolezza dell'acquirente. Lo studio esamina, inoltre, la portata effettiva della diligenza richiesta al cessionario e i suoi limiti sotto la lente della giurisprudenza unionale, con specifico riferimento ai principi cardine di ragionevolezza e proporzionalità. Si evidenzia, infine, la necessità di un accertamento concreto che non si limiti a presumere al buona fede dalla mera regolarità documentale ovvero a imputare al contribuente irregolarità altrui.

Parole chiave: frodi carosello; detrazione IVA; operazioni soggettivamente inesistenti; prova presuntiva; diligenza del cessionario.

Abstract in eng

The following article examines the right to deduct VAT in cases involving subjectively non-existent transactions, in light of the recent Order No. 6044 of 17 March 2026 of the Italian Court of Cassation. Moving from the distinction between actual and constructive knowledge of the fraud, the article analyses the rules governing the allocation of the burden of proof between the tax authorities and the purchaser, highlighting that the denial of the right to deduct does not necessarily require proof of a collusive agreement. Particular attention is devoted to the use of circumstantial evidence to establish irregularities attributable to the interposed company and to the need to link such evidence to the purchaser's actual or constructive awareness of the fraud. The study also examines the scope of the duty of diligence imposed on the purchaser and its limits in the light of EU case law, with particular reference to the fundamental principles of reasonableness and proportionality. Finally, it highlights the need for a case-specific assessment that neither presumes good faith solely on the basis of formally compliant documentation nor attributes to the taxpayer irregularities committed by third parties.

Keywords: carousel fraud; VAT deduction; subjectively non-existent transactions; circumstantial evidence; purchaser's duty of diligence.

Sito web: www.ratioiuris.it
Informazioni: info@ratioiuris.it
Redazione: redazione@ratioiuris.it
Coordinamento Generale: Avv. Maria Antonietta Bozza
Coordinamento Editoriale: Avv. Stenio Salzano

ISSN 2420-7888

Sommario

1. Le operazioni soggettivamente inesistenti e la posizione del cessionario. — 2. La conoscenza della frode e il diverso rilievo dell'accordo collusorio. — 3. Gli indizi relativi alla cartiera e la prova della consapevolezza. — 4. La diligenza esigibile e i limiti del controllo sul fornitore. — 5. La prova contraria e il controllo della motivazione. — 6. Considerazioni conclusive.

1. Le operazioni soggettivamente inesistenti e la posizione del cessionario.

Nelle controversie sulle frodi carosello, la verifica del diritto alla detrazione dell'IVA richiede spesso di ricostruire operazioni commerciali nelle quali la circolazione dei beni si accompagna all'interposizione di soggetti utilizzati per sottrarre l'imposta al versamento. Il contribuente che ha acquistato la merce può così trovarsi a contestare un recupero fondato sulle caratteristiche del proprio fornitore e sulle anomalie della catena delle cessioni, mentre la regolarità delle fatture e l'effettività della consegna non risolvono ancora il problema della sua posizione rispetto alla frode. È su questo rapporto tra realtà economica dell'acquisto, identità del cedente e conoscenza del meccanismo evasivo che si concentra il giudizio sulla detrazione.

La Suprema Corte di Cassazione, quinta sezione, con ordinanza 17 marzo 2026, n. 6044, affronta la questione esaminando il tipo di prova che l'Amministrazione deve offrire per contestare al cessionario l'inserimento dell'operazione in una frode IVA. La decisione si colloca nel consolidato indirizzo che attribuisce rilievo alla conoscenza effettiva o alla conoscibilità della frode, e richiede di distinguere tale accertamento dalla dimostrazione di un accordo collusorio tra le parti, la cui assenza non è di per sé sufficiente a conservare il diritto alla detrazione.

La controversia riguardava un recupero di IVA, per euro 25.916, relativo all'anno d'imposta 2005 e derivante dall'utilizzo di fatture ritenute soggettivamente inesistenti nel commercio di autovetture. L'Ufficio aveva valorizzato l'assenza di una sede legale effettiva della società emittente, la mancata tenuta delle scritture contabili, la sistematica evasione dell'imposta e la vendita sottocosto, insieme all'emissione di fatture in date anteriori rispetto ai documenti di acquisto, mentre il giudice d'appello aveva ritenuto dimostrata l'estraneità della contribuente e aveva richiesto la prova dell'accordo collusorio.

Nel cassare la decisione con rinvio, la Corte censura questa impostazione del riparto probatorio, poiché il giudice aveva escluso la rilevanza delle presunzioni e attribuito valore decisivo alla documentazione formale e alla mancanza di un vantaggio economico diretto. La pronuncia non definisce quindi nel merito ogni profilo della detrazione contestata, ma impone un nuovo esame fondato sul corretto oggetto della prova e sulla valutazione degli elementi indiziari offerti dall'Amministrazione.

2. La conoscenza della frode e il diverso rilievo dell'accordo collusorio.

Sito web: www.ratioiuris.it
Informazioni: info@ratioiuris.it
Redazione: redazione@ratioiuris.it
Coordinamento Generale: Avv. Maria Antonietta Bozza
Coordinamento Editoriale: Avv. Stenio Salzano

ISSN 2420-7888

Nelle operazioni soggettivamente inesistenti, la contestazione riguarda l'identità del soggetto indicato come cedente o prestatore, anziché necessariamente l'esistenza materiale dei beni o dei servizi. La dimostrazione che la merce è stata ricevuta e impiegata nell'attività economica non esaurisce pertanto la verifica richiesta quando l'emittente della fattura venga qualificato come soggetto interposto, perché l'indagine investe anche la posizione dell'acquirente rispetto alla dissimulazione del rapporto e alla frode tributaria che vi si collega.

La Corte richiama le pronunce n. 9851 del 2018 e n. 2922 del 2022 per ribadire che l'Amministrazione deve dimostrare, sulla base di elementi oggettivi specifici, che il cessionario sapeva o avrebbe dovuto sapere dell'inserimento dell'operazione in una frode IVA. L'oggetto dell'accertamento comprende dunque la conoscenza effettiva e la conoscibilità desumibile dalle circostanze, senza richiedere che venga necessariamente ricostruita una comune volontà delle parti di partecipare al meccanismo evasivo.

L'accordo collusorio può certamente costituire una prova significativa, ma esigerlo in ogni controversia restringerebbe il diniego della detrazione alle sole ipotesi di partecipazione intenzionalmente concordata, lasciando fuori quelle nelle quali l'operatore abbia proseguito l'acquisto nonostante anomalie che avrebbe dovuto riconoscere. Il riferimento alla conoscibilità non permette, per contro, di imputare al contribuente qualsiasi irregolarità emersa nella catena commerciale, perché la valutazione deve restare collegata a fatti specifici e alla condotta ragionevolmente esigibile nella situazione concreta.

La medesima distinzione spiega perché la mancanza di un vantaggio economico diretto non dimostri l'estraneità alla frode: il criterio rilevante riguarda ciò che l'acquirente conosceva o avrebbe dovuto conoscere, mentre il beneficio ottenuto dall'operazione costituisce un dato diverso. Il problema della detrazione non può quindi essere risolto verificando soltanto se il contribuente abbia conseguito un particolare margine di guadagno o se sia stato provato un patto fraudolento con il fornitore.

3. Gli indizi relativi alla cartiera e la prova della consapevolezza.

Il ricorso alla prova presuntiva consente di attribuire rilievo alle caratteristiche dell'emittente e alle modalità delle operazioni, purché il ragionamento sia fondato su elementi valutati secondo gli artt. 2727 e 2729 c.c. Nell'ordinanza, l'assenza di una dotazione personale e strumentale adeguata alla prestazione fatturata viene considerata un elemento sintomatico della mancanza di buona fede del cessionario, soprattutto quando tra le parti intercorrano rapporti diretti e ripetuti, attraverso il richiamo alle pronunce n. 10120 del 2017 e n. 27629 del 2018.

Il passaggio richiede tuttavia di mantenere distinti i fatti che descrivono il soggetto interposto e quelli che consentono di collegarne le anomalie alla posizione dell'acquirente. Una struttura fittizia, l'irreperibilità o l'inadempimento degli obblighi fiscali possono concorrere a ricostruire la frode, ma la motivazione deve rendere comprensibile anche la ragione per cui tali elementi dimostrino che il destinatario delle fatture ne fosse consapevole o avrebbe dovuto esserlo, evitando che la qualificazione di cartiera diventi una formula autosufficiente.

Sito web: www.ratioiuris.it
Informazioni: info@ratioiuris.it
Redazione: redazione@ratioiuris.it
Coordinamento Generale: Avv. Maria Antonietta Bozza
Coordinamento Editoriale: Avv. Stenio Salzano

ISSN 2420-7888

La rilevanza dei rapporti diretti e ripetuti si comprende in questa prospettiva, poiché la continuità delle relazioni può incidere sulla possibilità di conoscere l'organizzazione del fornitore e di cogliere anomalie nella gestione delle cessioni. Ciò non attribuisce automaticamente al cliente la conoscenza delle violazioni contabili o fiscali dell'emittente, ma impone al giudice di valutare la durata, le modalità e le caratteristiche del rapporto, insieme alle condizioni economiche e documentali delle operazioni contestate.

Nel caso esaminato, le vendite sottocosto e la successione anomala dei documenti si affiancavano agli elementi concernenti l'organizzazione del cedente, formando un quadro che il giudice d'appello avrebbe dovuto apprezzare secondo i criteri della prova presuntiva. La gravità, precisione e concordanza degli indizi richiedono un esame del loro collegamento e della loro capacità dimostrativa, senza che la mera accumulazione di irregolarità possa sostituire la spiegazione del percorso inferenziale verso la conoscenza o conoscibilità della frode.

La correzione dell'errore commesso in appello non equivale pertanto a una svalutazione delle garanzie probatorie, poiché la presunzione costituisce un mezzo di dimostrazione e non una deroga alla necessità di provare i fatti rilevanti. Il rinvio dispone che tali fatti siano esaminati attraverso il criterio corretto, riconoscendo valore alla prova indiretta senza trasformare ogni sospetto sul fornitore in un accertamento conclusivo contro il cessionario.

Una conferma della necessità di valutare l'intera trama dei rapporti commerciali proviene dall'ordinanza della Corte di cassazione, sez. trib., 18 ottobre 2026, n. 27144, relativa a operazioni realizzate attraverso società cartiere e soggetti filtro. La Corte ha richiamato l'esigenza di considerare, nel giudizio sulla conoscibilità della frode, la condotta del cessionario, anche alla luce della reiterazione degli acquisti e delle caratteristiche della catena delle cessioni. La continuità delle operazioni può assumere rilievo indiziario ai sensi dell'art. 2729 c.c., ma richiede sempre di esplicitare il collegamento tra le circostanze del rapporto e quanto un operatore del settore avrebbe potuto riconoscere.

4. La diligenza esigibile e i limiti del controllo sul fornitore.

Una volta raggiunta la prova a carico dell'Amministrazione, l'ordinanza richiede al contribuente di dimostrare di aver agito in buona fede e con la massima diligenza esigibile, secondo ragionevolezza e proporzionalità rispetto alle circostanze. Il momento in cui si attiva tale onere è essenziale, perché la difesa non può essere chiamata a supplire alla mancanza degli elementi oggettivi necessari a sostenere la contestazione, attraverso una generica richiesta di dimostrare l'estraneità a qualsiasi frode commessa da altri.

La diligenza deve inoltre essere misurata sul contesto dell'operazione e sulle informazioni che potevano essere ragionevolmente acquisite quando l'acquisto è stato effettuato. Il giudizio non può assumere come conoscibili dal cliente, in via retrospettiva, tutti i dati successivamente raccolti nell'indagine fiscale, poiché occorre individuare quali anomalie fossero riconoscibili nel rapporto commerciale e quali approfondimenti potessero essere concretamente richiesti a un operatore nella medesima situazione.

Sito web: www.ratioiuris.it
Informazioni: info@ratioiuris.it
Redazione: redazione@ratioiuris.it
Coordinamento Generale: Avv. Maria Antonietta Bozza
Coordinamento Editoriale: Avv. Stenio Salzano

ISSN 2420-7888

Il limite trova un riferimento nella sentenza 21 giugno 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahagében e Dávid, con la quale la Corte di giustizia ha escluso che il destinatario della fattura possa essere generalmente obbligato a verificare l'adempimento degli obblighi IVA del fornitore o la disponibilità dei beni e la capacità di fornirli. L'esistenza di indizi di irregolarità può richiedere informazioni ulteriori sull'affidabilità della controparte, ma non giustifica il trasferimento sistematico sull'acquirente dei controlli propri dell'Amministrazione.

Anche la sentenza 22 ottobre 2015, causa C-277/14, PPUH Stehcemp, richiede elementi oggettivi sulla conoscenza o conoscibilità della frode e precisa che l'intermediario può operare senza propri mezzi di stoccaggio e trasporto, disponendo la consegna diretta dei beni. Ne emerge la necessità di leggere l'affermazione della Suprema Corte sulla carenza di struttura in relazione alla prestazione fatturata e alle modalità concrete dell'attività, evitando di identificare ogni organizzazione leggera con una società fittizia.

Su questo specifico versante, l'ordinanza n. 27144 del 2026 precisa che l'apparente idoneità organizzativa della società interposta non può essere desunta da una struttura soltanto immaginata, da rapporti epistolari con soggetti che si dichiarino suoi dipendenti o dalle sole risultanze dichiarative del Registro delle imprese. Per essere rilevante ai fini della buona fede, l'affidamento nell'operatività del fornitore deve trovare fondamento in circostanze oggettivamente riscontrabili e valutabili da un operatore professionale diligente. Tale esigenza non elimina, tuttavia, il limite di proporzionalità elaborato dalla giurisprudenza unionale e non equivale all'imposizione al cessionario di verifiche generalizzate sull'organizzazione o sugli adempimenti fiscali altrui.

La coerenza tra il criterio nazionale e quello europeo dipende dunque dal contenuto attribuito alla diligenza, che deve rispondere alle anomalie riscontrabili e mantenersi entro le possibilità dell'operatore. In questa prospettiva, la buona fede assume rilievo attraverso una condotta valutabile nel rapporto commerciale, mentre la richiesta di un controllo generalizzato sull'intera catena delle cessioni finirebbe per trasformare la conoscibilità della frode in una responsabilità per il comportamento di soggetti estranei alla sfera del contribuente.

5. La prova contraria e il controllo della motivazione.

La prova contraria deve confrontarsi con gli indizi che sorreggono la contestazione, perché la sola regolarità delle fatture e delle registrazioni contabili non dimostra l'assenza di conoscenza della frode. Tali documenti possono attestare le forme attraverso le quali l'operazione è stata rappresentata, ma non risolvono necessariamente le anomalie relative al cedente e al rapporto commerciale, sicché il contribuente deve offrire elementi capaci di spiegare perché la condotta tenuta fosse compatibile con la diligenza ragionevolmente esigibile.

La medesima ordinanza n. 27144 del 2026 ribadisce, con riferimento al contenuto della prova contraria, che la consegna della merce, il pagamento del corrispettivo e la regolarità dei documenti contabili non sono, considerati isolatamente, idonei a dimostrare l'estraneità del cessionario alla frode. La loro efficacia difensiva deve essere apprezzata insieme agli elementi che rendano oggettivamente verificabile l'affidamento riposto nella controparte e agli indizi dedotti dall'Ufficio. La cassazione con rinvio della sentenza favorevole al contribuente non comporta, del resto, un

accertamento definitivo della sua consapevolezza, ma rende necessario un nuovo giudizio condotto secondo questi criteri.

L'esame può riguardare, secondo le circostanze della singola controversia, la formazione del rapporto, le informazioni ottenute sulla controparte, la giustificazione delle condizioni economiche e la ricostruzione dei flussi commerciali. Questi elementi non costituiscono una lista di adempimenti da imporre in ogni acquisto, ma rappresentano possibili contenuti di una difesa specifica, che deve essere apprezzata insieme agli indizi dell'Ufficio e senza attribuire valore decisivo a una singola formalità.

L'ordinanza offre inoltre una distinzione processuale rilevante, avendo respinto il motivo con cui l'Agenzia denunciava la motivazione meramente apparente della sentenza d'appello e accolto quello relativo all'errore di diritto. La Corte ha ritenuto riconoscibile il percorso seguito dal giudice, fondato sulla necessità di un accordo fraudolento, sull'estraneità della contribuente e sul valore della documentazione prodotta, pur giudicando giuridicamente errata tale impostazione.

La possibilità di comprendere il ragionamento non coincide dunque con la correttezza delle regole applicate, e la censura della decisione deve individuare il vizio effettivamente riscontrato. Nel nuovo esame, il giudice dovrà verificare gli elementi presuntivi e le difese secondo il riparto indicato dalla Corte, spiegando quali fatti sostengano la conoscenza o conoscibilità e perché la prova contraria risulti idonea o insufficiente a superare la ricostruzione dell'Amministrazione.

6. Considerazioni conclusive.

L'ordinanza n. 6044 del 2026 conferma che il diniego della detrazione non richiede necessariamente la dimostrazione di un accordo collusorio, poiché la posizione del cessionario deve essere valutata anche quando le circostanze avrebbero dovuto rendergli riconoscibile l'inserimento dell'acquisto in una frode IVA. La prova presuntiva consente di ricostruire questa condizione attraverso fatti oggettivi, ma conserva la propria funzione soltanto se il collegamento tra gli indizi e la condotta dell'operatore viene esplicitato e sottoposto a un effettivo controllo giudiziale.

Il profilo più delicato riguarda quindi il passaggio dalla fittizietà del fornitore alla posizione del cliente, nel quale la carenza di una struttura imprenditoriale deve essere valutata insieme alle caratteristiche dell'attività e del rapporto commerciale. Il confronto con la giurisprudenza europea impone di evitare sia l'equiparazione della regolarità formale alla buona fede sia l'attribuzione automatica al cessionario di tutte le violazioni commesse a monte, mantenendo la diligenza entro ciò che le circostanze rendevano ragionevolmente esigibile.

La tutela del sistema dell'IVA e quella dell'operatore estraneo alla frode dipendono, in definitiva, dalla precisione dell'accertamento della conoscibilità, che non può essere sostituito né dalla ricerca obbligatoria di un patto fraudolento né dal semplice richiamo alla qualifica di cartiera. È nella motivazione di questo passaggio, e nella valutazione concreta delle difese che lo contrastano, che il principio affermato dalla Suprema Corte trova il proprio limite applicativo e la sua capacità di distinguere l'acquisto coinvolto nella frode dall'operazione compiuta da chi non poteva ragionevolmente riconoscerla.

Sito web: www.ratioiuris.it
Informazioni: info@ratioiuris.it
Redazione: redazione@ratioiuris.it
Coordinamento Generale: Avv. Maria Antonietta Bozza
Coordinamento Editoriale: Avv. Stenio Salzano

ISSN 2420-7888

Sito web: www.ratioiuris.it
Informazioni: info@ratioiuris.it
Redazione: redazione@ratioiuris.it
Coordinamento Generale: Avv. Maria Antonietta Bozza
Coordinamento Editoriale: Avv. Stenio Salzano