

Frodi IVA: la CGE chiarisce (definitivamente) che il cessionario non ha oneri investigativi

di **Fabio Falcone**

L'approfondimento

I giudici comunitari, con la sentenza emessa nella causa C-512/21, si sono pronunciati sulle modalità di ripartizione dell'onere della prova nelle frodi carosello, fornendo alcuni importanti principi per stabilire quando la detrazione dell'IVA può essere negata all'operatore che abbia suo malgrado partecipato alla frode. Con la sentenza in commento, non vi sono più dubbi sul fatto che "l'Autorità tributaria non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti a tale Autorità". Ciascuno deve rispettare il compito assegnatogli.

Riferimenti

Corte di Giustizia, sentenza 1° dicembre 2022, causa C-512/21
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19

La Corte di Giustizia, con la sentenza del 1° dicembre 2022, emessa nella causa C-512/21 (Aquila Part), ha fornito delle vere e proprie linee guida sui presupposti e sulle condizioni affinché una Autorità tributaria possa negare il diritto a detrazione al cessionario che, suo malgrado (vale a dire in maniera non intenzionale), sia rimasto coinvolto in una frode IVA.

Rileva, in particolar modo, quanto chiarito dai giudici lussemburghesi ai punti 49, 50 e 51 della sentenza in esame, in cui è stato precisato quanto segue: "qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di un'evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le

circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità" (punto 49). "Tuttavia, l'Autorità tributaria non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti a tale Autorità" (punto 50). "In particolare, (...) l'Autorità tributaria non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato - al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte - verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo" (punto 51). Il principio emergente dal passo appena richiamato è chiaro. Vale a dire che la mancata verifica della affidabilità e della liceità del proprio fornitore può giustificare il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta dal cessionario nella sola ipotesi in cui già prima dell'acquisto, o comunque all'atto dello stesso, vi siano elementi che lasciano seriamente presagire l'esistenza di una frode. Mentre, al netto di tale ipotesi, e quindi laddove il rapporto commerciale si sviluppi secondo modalità del tutto normali ed ordinarie, la detrazione dell'IVA non potrà essere negata al cessionario per il fatto che questi non abbia

Fabio Falcone - Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo

effettuato sul proprio fornitore (poi rivelatosi un frodatore) controlli e indagini che assolutamente non gli competono, in quanto prerogative delle sole Autorità fiscali.

In pratica, i giudici della CGE hanno autorevolmente confermato il pensiero espresso in passato dallo scrivente autore, secondo cui “l'imprenditore medio, per preservare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, deve dimostrare di essere stato attento nel procedere a detti acquisti, ma non può essere costretto a dimostrare di aver effettuato controlli e indagini oltremodo invasivi sui propri fornitori, certamente non spettanti ad un soggetto la cui *mission* è fare affari, e non ‘affiancare’ il Fisco nella lotta all'evasione” (1).

Sul rigoroso onere probatorio richiesto dalla CGE

Nel caso sottoposto alla Corte di Giustizia il Fisco ungherese contestava alla società rumena Aquila Part, identificata ai fini IVA in Ungheria, di aver partecipato ad una frode carosello, negandole il rimborso dell'imposta. In ordine agli “elementi che dimostrerebbero che il soggetto passivo non aveva dato prova di sufficiente diligenza” (punto 19 della sentenza) nel verificare l'affidabilità del proprio fornitore, l'Autorità fiscale richiama “il fatto che il gestore della società con cui il soggetto passivo aveva concluso un contratto di mandato aveva già partecipato in precedenza ad una frode in materia di IVA” (ancora punto 19). La società rumena si opponeva fermamente alle accuse erariali sostenendo che l'accertamento (punto 20) “è stato condotto con un'idea preconcepita e deduce, in sostanza, l'assenza di elementi di prova che dimostrino che essa poteva essere a conoscenza dell'esistenza di una frode commessa a monte”. A tal proposito, la società sosteneva che la propria buona fede non potesse essere messa in discussione, “avendo stabilito norme interne in materia di acquisti che impongono che i fornitori siano sottoposti a verifiche prima della conclusione di un contratto e che vietano qualsiasi pagamento in contanti” (punto 20). Il giudice nazionale decideva di sospendere il procedimento giudiziario sottoponendo alla CGE ben sei quesiti, aventi ad oggetto le principali criticità riguardanti le frodi (2). Nel riscontrare i quesiti ad essi sottoposti, i giudici lussemburghesi

hanno innanzitutto (e correttamente) rammentato che (punto 27) “il beneficio del diritto a detrazione deve essere negato non solamente quando un'evasione dell'IVA sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni e servizi, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA”. “Poiché il diniego del diritto a detrazione - precisano i giudici della CGE al punto 30 - è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, incombe alle Autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione. Spetta poi ai giudici nazionali verificare se le Amministrazioni finanziarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di detti elementi oggettivi”. Il passo in richiamo assume una rilevanza fondamentale. Difatti, proprio perché ad essere negato è il principale diritto in materia di IVA, ossia la detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, l'Amministrazione finanziaria è tenuta a dimostrare in maniera “adeguata” la conoscenza, ovvero, la conoscibilità della frode da parte del cessionario. Al punto 32 della sentenza viene precisato cosa debba intendersi per prova adeguata, nel senso che il “beneficio del diritto a detrazione può essere negato solo qualora tali fatti siano stati sufficientemente dimostrati con mezzi che non siano supposizioni”. In altri termini, secondo la Corte di Giustizia il diritto a detrazione può essere negato solamente nell'ipotesi in cui il Fisco dimostri in maniera certa e diretta, ossia, con elementi oggettivi e non con mere supposizioni, che il cessionario all'atto dell'acquisto sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode IVA cui stava prendendo parte. Altro passaggio fondamentale della sentenza in

Note:

(1) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, “Frodi IVA: la Cassazione esclude la responsabilità ‘oggettiva’ del cessionario”, in questa *Rivista*, n. 2/2022.

(2) Cfr. punto 24 della sentenza.

commento è quello in cui vengono individuati i parametri di valutazione per stabilire quando la condotta dell'operatore possa ritenersi diligente, rendendolo estraneo all'evasione commessa da terzi. Come correttamente rilevato da attenta dottrina (3), il quadro disegnato dai giudici europei è chiarissimo nel fissare il principio per cui, in assenza di "indizi di una frode" risultanti dal normale scambio di documentazione fra gli operatori, non "ci si può attendere una maggiore diligenza dal soggetto passivo" e, dunque, "non si può esigere da quest'ultimo [operatore] che esso proceda a verifiche complesse e approfondite, come quelle che l'Amministrazione finanziaria ha i mezzi per effettuare". In altri termini, "l'Autorità tributaria non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti a tale Autorità" (punto 50 della sentenza in commento). Muovendo da tali fondamentali premesse, la Corte ha fornito i chiarimenti richiesti dal giudice nazionale osservando, fra l'altro, che è incompatibile con la Direttiva la sanzione dell'indetraibilità dell'imposta laddove l'ente impositore "si limiti a stabilire che tale operazione fa parte di una catena di fatturazione circolare", precisando altresì che "la mera circostanza che i membri della catena di cessioni (...) si conoscessero non costituisce un elemento sufficiente per dimostrare la partecipazione del soggetto passivo alla frode" (4).

Così statuendo la Corte di Giustizia ha di fatto imposto alle Autorità tributarie un onere probatorio particolarmente rigoroso, che dovrà essere basato su elementi oggettivi in grado di dimostrare che, all'atto dell'acquisto, il cessionario non poteva non essere a conoscenza della frode. Elementi oggettivi che dovranno riguardare lo specifico rapporto commerciale e che dovranno essere acquisiti mediante un'attenta ed apposita indagine preliminare, atteso che, come ormai definitivamente chiarito dalla CGE, il diritto alla detrazione giammai potrà essere negato addebitando al cessionario la mancata attivazione di quei controlli che spettano unicamente alle Autorità fiscali, le quali, peraltro, sono dotate di poteri e prerogative che i singoli operatori di certo non possono vantare (come, per esempio, le indagini finanziarie, ovvero, lo scambio di informazioni, anche con Autorità di Paesi terzi).

Come si è già avuto modo di rilevare in passato (5), l'insegnamento della CGE, che nella sentenza *Aquila Part* è stato espresso in maniera inequivocabile, consente di sostenere che la negazione del diritto alla detrazione esercitata dal cessionario deve necessariamente basarsi su un fondamento istruttorio solido ed altamente credibile, certamente non limitato su circostanze quali l'omessa presentazione della dichiarazione da parte del fornitore, ovvero il mancato pagamento delle imposte da parte dello stesso, atteso che tali argomentazioni, ingenerando, di fatto, una sorta di responsabilità "oggettiva", si pongono in netto ed evidente contrasto con il principio comunitario di proporzionalità.

Non vi è più spazio per le contestazioni unicamente basate sulla natura di mera cartiera del fornitore, essendo il Fisco obbligato ad effettuare delle indagini ben più articolate, e, per quel che più conta, focalizzate sulla condizione soggettiva dell'acquirente, la quale dovrà essere esaminata tenendo conto unicamente degli elementi da questo immediatamente percepibili all'atto dell'acquisto. Pertanto, se analizzando tali elementi non emerge nulla che consenta di sostenere che il cessionario, già al momento del proprio acquisto, non poteva non essersi reso conto (o comunque avrebbe potuto agevolmente rendersi conto) di essere incappato in una frode IVA, la detrazione dell'imposta assolta a monte non potrà essere negata, a prescindere dagli elementi oggettivamente (ma unicamente!) riferibili al fornitore. La colpa del cessionario non può e non deve limitarsi al fatto di aver operato con una cartiera; occorre qualcosa di più. Vale a dire che sarà necessario esaminare di volta in volta le singole fattispecie, tenendo in debita considerazione le particolarità del caso; ossia, il tipo di settore in cui i soggetti operano, le modalità di approvvigionamento del materiale compravenduto, nonché i sistemi di trasporto, la puntualità nella fornitura, oltre alla conformità della merce consegnata rispetto a quella ordinata. Di fronte alla regolarità

Note:

(3) Cfr. C. De Ieso, "L'evoluzione della giurisprudenza UE sui rimedi sanzionatori contro le frodi IVA", in *Corr. Trib.*, n. 1/2023, pag. 74.

(4) Cfr. ancora C. De Ieso, cit.

(5) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, "La Cassazione sempre più 'garantista' sulla responsabilità del cessionario", in questa *Rivista*, n. 5/2022.

delle forniture, ed alla apparente regolarità del relativo cedente, risulterà di fatto preclusa ogni contestazione riguardo alla detraibilità dell'IVA, salvo non ricorrano altre e differenti circostanze (documenti, scambi di corrispondenza, o simili) che possano provare in maniera certa che in realtà il cessionario era (o avrebbe dovuto esserlo) ben consapevole della frode realizzata dal fornitore. Appare pertanto lecito affermare che, in tema di frodi IVA, il Fisco non può prescindere da una valida ed adeguata indagine preliminare, attraverso la quale acquisire (laddove esistano!) gli elementi oggettivi per mezzo dei quali assolvere all'onere probatorio sullo stesso inequivocabilmente e rigorosamente incombente, stando anche a quanto attualmente previsto dal comma 5-bis dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992.

Escluso il ruolo di “controllore” dell'operatore IVA

In passato la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 27745/2021, ha opportunamente rilevato che “se si ritenesse che siano sufficienti pochi indizi, non gravi, non precisi e non concordanti perché possa integrarsi la presunzione semplice di conoscenza o conoscibilità della frode, gli imprenditori sarebbero eccessivamente timorosi e potrebbero essere indotti a non rischiare, decidendo di non concludere molti affari, con grave nocimento per i traffici commerciali e quindi per l'economia in generale”.

Commentando l'ordinanza in richiamo (6), lo scrivente autore ha evidenziato che “L'affermazione dei giudici di vertice assume particolare importanza in quanto centra perfettamente la *ratio* tipica dell'IVA, la quale, essendo una imposta indiretta sui consumi introdotta con il preciso intento di agevolare lo scambio di beni e servizi tra gli operatori comunitari, deve essere interpretata ed applicata in maniera tale da poter effettivamente agevolare la circolazione dei beni e dei servizi, mentre l'interpretazione talvolta offerta dall'Amministrazione finanziaria, che arriva ad esigere degli oneri di controllo e di indagine da

IN SINTESI

L'Autorità tributaria, per negare l'esercizio della detrazione, deve adeguatamente dimostrare - conformemente alle norme in materia di ripartizione dell'onere della prova previste dal diritto interno - sia gli elementi oggettivi che provino l'esistenza dell'evasione dell'IVA, sia quelli che dimostrino che il soggetto passivo ha commesso tale evasione o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione rientrava in detta evasione.

parte dei cessionari che vanno ben al di là delle precauzioni ragionevolmente esigibili da un imprenditore medio, non può assolutamente ritenersi in linea con le suindicate finalità tipiche del tributo IVA”.

In effetti, se il cessionario dovesse rischiare di perdere il diritto a detrazione per le mancanze unicamente riferibili al fornitore, si arriverebbe ad una soluzione per così dire “comunitariamente inaccettabile”, in quanto il cessionario assumerebbe la con-

notazione di responsabile oggettivo e/o solidale del tributo non versato da terzi, circostanza assolutamente osteggiata dalla Corte di Giustizia.

Tale concetto è stato definitivamente chiarito e cristallizzato dalla Corte di Giustizia con la sentenza in commento. Non vi sono infatti più dubbi sul fatto che “l'Autorità tributaria non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti a tale Autorità” (punto 50). Ciascuno deve rispettare il compito assegnatogli. Il Fisco deve controllare che gli operatori IVA versino il tributo incamerato per suo conto; mentre i singoli soggetti passivi devono rispettare gli obblighi di legge su di essi specificamente incombenti, a seconda che abbiano realizzato o ricevuto delle operazioni imponibili. Ma deve categoricamente e definitivamente escludersi l'idea che ai singoli operatori IVA possano essere richieste vere e proprie attività di indagine sui propri fornitori, che sono e devono considerarsi prerogative delle sole Autorità fiscali.

Tale assunto trova in qualche modo conferma nelle recenti modifiche introdotte all'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972 dall'art. 1, commi 148 e 149, della Legge 197 del 29 dicembre 2022 (bilancio 2023),

Nota:

(6) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, “Frodi IVA: la Cassazione esclude la responsabilità ‘oggettiva’ del cessionario”, in questa *Rivista*, n. 2/2022, pag. 34.

finalizzate a contrastare il fenomeno delle partite IVA abusive (7).

In particolare, in base al comma 148, l'Agenzia delle entrate dovrà effettuare specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite IVA e, ogni qualvolta intercetterà un soggetto "pericoloso", dovrà invitarlo a presentarsi di persona in Ufficio (art. 32, D.P.R. n. 600/1973) per esibire le scritture contabili obbligatorie (artt. 14 e 19, D.P.R. n. 600/1973, rispettivamente per imprese commerciali, società ed enti equiparati, e per esercenti arti e professioni) e, così, consentire la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività (artt. 4 e 5, D.P.R. n. 633/1972) nonché per dimostrare, sulla base di idonea documentazione, l'assenza dei profili di rischio individuati a seguito delle attività di analisi. In caso di esito negativo, cioè qualora il contribuente non dia seguito all'invito oppure le scritture contabili e i documenti esibiti non attestino l'effettivo esercizio dell'attività d'impresa, professionale o artistica, ovvero non consentano di superare i profili di rischio individuati, l'Ufficio sancirà la cessazione della partita IVA con apposito provvedimento.

Successivamente, lo stesso contribuente potrà richiedere di nuovo la partita IVA, come imprenditore individuale o lavoratore autonomo oppure come rappresentante legale di società, associazione od ente costituito dopo il provvedimento di chiusura, soltanto rilasciando una garanzia sotto forma di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di tre anni e per un importo non inferiore a 50mila euro ovvero pari, se superiore, all'ammontare delle somme dovute per violazioni fiscali commesse prima del provvedimento di cessazione, sempreché le stesse non siano state già versate (8). Come detto, l'intervento normativo in richiamo, imponendo espressamente all'Erario (come è giusto che sia) il compito di verificare l'affidabilità delle partite IVA, conferma chiaramente che il singolo operatore, in linea generale, non è tenuto ad eseguire controlli sui suoi *partners* commerciali; soprattutto, dalla mancata attivazione di detti controlli non può dipendere il disconoscimento del diritto alla detrazione. Con riferimento a tale diritto, l'art. 168, lett. a), della Direttiva 112/2006/CE, del 28 novembre 2006, prevede che "il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o

gli saranno resi da altro soggetto passivo". Mentre non vi è nessuna norma che, per esercitare il diritto a detrazione, impone a colui che paga l'IVA addebitatagli in fattura l'onere di accertarsi che il proprio fornitore riversi, a sua volta, l'imposta all'Erario, ovvero, più in generale, che rispetti gli obblighi di legge ad esso riferibili. Del resto, come già rilevato, un adempimento del genere rischierebbe di frenare lo sviluppo degli scambi all'interno del mercato europeo, mentre l'IVA è stata introdotta con il precipuo intento di incentivare tali scambi.

Ecco perché per il Fisco, qualora intenda negare il diritto a detrazione al cessionario, non può ritenersi sufficiente documentare le mancanze e le carenze del fornitore, ovvero la partecipazione di quest'ultimo ad una c.d. frode carosello, dovendo fornire elementi oggettivi immediatamente riferibili al cessionario, e, nello specifico, al suo *status* soggettivo, in grado di provare che, all'atto dell'acquisto, e, si badi bene, in considerazione di quanto emerso in tale momento, questi sapeva o avrebbe dovuto sapere della frode.

Riflessioni e conferme in termini sanzionatori

Concludendo, appare utile segnalare che la sentenza in esame sembra confermare quanto già in precedenza sottolineato dallo scrivente autore in un suo precedente articolo in ordine alla natura sanzionatoria del disconoscimento della detrazione nei confronti del cessionario per così dire "colpevolmente disattento" (9).

Commentando la sentenza oggetto del presente intervento l'attenta dottrina già in precedenza citata (10) ha affermato che "merita particolare attenzione la sottolineatura dei giudici europei sulla natura di sanzione dell'indetraibilità dell'IVA, che viene applicata nonostante l'esistenza delle condizioni sostanziali del diritto alla

Note:

(7) Per una disamina dei provvedimenti in questione, si veda F. Ricca, "È stretta sulle false partite IVA", in *Italia Oggi* del 2 gennaio 2023.

(8) Cfr. N. Buongrigno, "Legge di bilancio 3: giro di vite contro le partite IVA 'apri e chiudi'", in *FiscOggi, Rivista On line* dell'Agenzia delle entrate, del 3 gennaio 2023.

(9) Sia consentito il rinvio a F. Falcone, "Responsabilità solidale: i presupposti per l'applicazione dell'art. 60-bis secondo la Cassazione", in questa *Rivista*, n. 11-12/2022.

(10) Cfr. C. De Ieso, cit.

detrazione (punto 29). L'indefettibile presupposto di questa sanzione è l'elemento soggettivo declinato sotto forma di partecipazione attiva o passiva alla frode, 'posto che l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario' (punto 29). Nel primo caso (partecipazione attiva), l'operatore commette l'evasione, nell'altra ipotesi (partecipazione passiva) il soggetto diventa un collaboratore o un complice dei frodatori perché 'sapeva' dell'evasione ovvero, pur non essendone a conoscenza, l'ha agevolata tramite una condotta non diligente che gli ha impedito di rendersi conto ('avrebbe dovuto sapere') della sua partecipazione nella frode" (11). È dunque evidente che in tale ultima ipotesi, ossia, laddove venga contestata la condotta poco diligente nei confronti di chi avrebbe potuto accorgersi di essere incappato in una frode IVA, il disconoscimento della detrazione assume una valenza inequivocabilmente sanzionatoria. Di conseguenza, in siffatte circostanze dovrebbe ritenersi preclusa all'Erario (contrariamente a quanto solitamente avviene) la possibilità di affiancare al recupero del tributo la contestuale irrogazione della sanzione per illegittima detrazione dell'IVA (*ex* art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997), nonché per infedele dichiarazione (ai sensi dell'art. 5, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997), in quanto detti provvedimenti verrebbero indebitamente ad aggiungersi ad un recupero in termini di imposta che già presenta una connotazione sanzionatoria. Il rispetto del fondamentale principio di proporzionalità dovrebbe osteggiare una simile condotta.

Giova rilevare che nella sentenza emessa l'8 maggio 2019, nella causa C-712/1710, la Corte di

Giustizia, nel rammentare che, ai sensi dell'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE, gli Stati membri hanno la facoltà di adottare le misure ritenute più opportune per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e evitare le evasioni e che, in assenza di disposizioni di diritto dell'Unione a tale proposito, sono legittimati a determinare le sanzioni da irrogare in caso di inosservanza delle condizioni previste per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA, ha tuttavia precisato che qualsivoglia provvedimento emesso a tal fine deve rispettare i principi di proporzionalità e di neutralità.

Ebbene, se si considera che nell'ipotesi in esame il cessionario "disattendo" perde il diritto di detrarre un'imposta che comunque ha versato e che, soprattutto, non ha intenzionalmente e volutamente sottratto all'Erario, l'irrogazione di una sanzione (unitamente al recupero del tributo inizialmente detratto), che può addirittura eccedere l'imposta contestata (tenuto conto che in questi casi, sebbene discutibilmente, il Fisco è solito applicare l'aumento previsto dal comma 4-*bis* dell'art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997, contestando l'utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, con conseguente segnalazione di reato, con riferimento all'art. 2 del d.lgs. n. 74 del 2000), appare francamente eccessiva e quindi non proporzionale, mentre la perdita della sola detrazione sembra essere la misura più congrua per "punire" un soggetto che, comunque sia, non può considerarsi il principale responsabile di un danno erariale al quale non ha intenzionalmente e volutamente contribuito.

Nota:

(11) Così De Ieso, cit.