

## CONTESTAZIONE DELL'IVA DETRATTA E FRODE DEL FORNITORE: LA CORTE DI GIUSTIZIA INDICA LE GARANZIE PROCEDIMENTALI E PROCESSUALI PER IL CONTRIBUENTE

1

di Francesco Mattarelli – 30 novembre 2019

(commento a CGUE, 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft*)

1. Con la sentenza del 16 ottobre 2019, nella causa *Glencore Agriculture Hungary Kft* (C-189/18), la Corte di Giustizia ha affermato una serie di importanti principi in materia di garanzie per il contribuente che si veda negata la detrazione dell'Iva pagata al proprio fornitore sull'assunzione che tale contribuente “sapeva o avrebbe dovuto sapere” che l'operazione all'origine del pagamento faceva parte di una frode all'Iva.

La Corte, innanzitutto (punto 42 della sentenza), ribadisce ed estende i principi già affermati nella sentenza *Mukarubega* (C-166/13) ove già s'era chiarito che il “diritto d'esser sentiti” (il c.d. “contraddittorio preventivo”) implica il dovere della Pubblica Amministrazione di “prestare l'attenzione necessaria” alle osservazioni del cittadino e di “motivare in modo sufficientemente dettagliato e concreto” la propria decisione finale.

La parte più innovativa della sentenza, però, riguarda le garanzie per il contribuente nel caso in cui la pretesa sia fondata sulla definitività di un provvedimento amministrativo o di un processo penale che accertano la frode di terzi.

2. Al riguardo la Corte afferma che “qualora l'amministrazione finanziaria intenda fondare la propria decisione su elementi di prova ottenuti (...) nell'ambito di procedimenti penali e di procedimenti amministrativi connessi avviati nei confronti dei suoi fornitori, detto soggetto passivo, per potere avanzare utili osservazioni, deve poter accedere a tali elementi” [p.to 53] già nel corso del procedimento.

Sicché – sebbene la Corte di Giustizia ammette che principi di ordine generale (segretezza delle indagini ancora

in corso, riservatezza dei dati di terzi, per esempio) possano limitare l'accesso ai documenti dei procedimenti connessi – non è comunque ammissibile una prassi che consiste nel rifiutare *“alcun accesso a tali elementi e, in particolare, ai documenti su cui si fondano le constatazioni effettuate, ai verbali redatti e alle decisioni adottate in esito a procedimenti amministrativi collegati, e nel comunicargli indirettamente, sotto forma di sintesi, solo una parte di tali elementi da essa selezionati secondo criteri che le sono propri e sui quali egli non può esercitare alcun controllo”* [punto 58].

Con riguardo al procedimento amministrativo si dovrebbe, dunque, concludere che il contribuente possa contestare la validità dell'atto impositivo a lui diretto (che nasce da contestazioni rivolte a terzi) se, nella fase del “contraddittorio preventivo obbligatorio” (si parla qui di tributi soggetti alle regole ordinamentali dell'UE), l'Amministrazione non lo ha posto in condizione di conoscere tutti gli elementi di prova che hanno fondato la contestazione di cui sono stati destinatari altri soggetti (per il contrasto della precedente sentenza *Teodor Ispas*, in causa C-298/16, con la giurisprudenza amministrativa che esclude l'accesso “endoprocedimentale” in ambito tributario, v. DELLABARTOLA, *“Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti”*, in *Corr. Trib.*, n. 6/2018, 457).

**3.** Con un ulteriore passo in avanti la Corte affronta la questione sotto il profilo della prova nel procedimento giurisdizionale.

I giudici europei rilevano che il *“giudice deve poter verificare, nell'ambito di un dibattito in contraddittorio, la legittimità dell'ottenimento e dell'utilizzo delle prove assunte nel corso di procedimenti amministrativi connessi avviati contro altri soggetti passivi, nonché delle constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate in esito a tali procedimenti, che sono decisive per l'esito del ricorso”* [punto 67]. La Corte ritiene infatti che la “parità delle armi” nel procedimento giurisdizionale verrebbe meno: (a) se il soggetto passivo non avesse conoscenza degli elementi in diritto ed in fatto che hanno fondato le decisioni amministrative relative ai “terzi”; e (b) se le parti non potessero discutere in contraddittorio *“tanto su dette prove quanto su tali constatazioni e se detto giudice non potesse verificare tutti gli elementi di fatto e di diritto sui quali si fondano tali decisioni e che sono decisivi per la soluzione della controversia di cui è investito”* [punto 67].

Sulla base di tali premesse la Corte conclude che l'eventuale atto amministrativo impugnato in giudizio e rispetto al quale l'Amministrazione non versi in causa le predette prove è da annullare perché privo di fondamento (così punto 68 della sentenza).

3

4. E' bene ricordare che il diniego della detrazione per acquisto di beni o servizi da soggetti che sono accusati d'aver operato in frode all'Iva (o anche la pretesa dell'Iva non addebitata sull'erronea assunzione della successiva esportazione o sulla base di lettere d'intento false) deve – per giurisprudenza costante – fondarsi sull'assunzione che il contribuente fosse consapevole o avrebbe dovuto esser consapevole (con l'ordinaria diligenza) che la propria controparte commerciale stesse operando in frode all'Iva.

La Corte di Giustizia ha sempre affermato che resta in capo all'Amministrazione l'onere di provare tale consapevolezza (o la presunzione di consapevolezza) e ha, volta per volta, declinato anche le situazioni che sono o non sono idonee *ex se* a fondare una presunzione di consapevolezza. Da ultimo la Corte ha escluso che il diritto di detrazione possa esser negato all'acquirente di prodotti alimentari per il solo fatto di non aver rispettato l'obbligo di “*verifica della registrazione dei suoi fornitori presso le autorità competenti*”, chiarendo che tale circostanza *non* può esser considerata pertinente per “*stabilire se il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA*” (così, la CGUE nella recente sentenza del 2 ottobre 2019, *Valsts ieņēmumu dienests* in causa C-329/18). In passato s'era escluso che il diritto alla detrazione potesse esser negato per la sola constatata assenza di una sede d'affari del fornitore stante la possibilità di operare come mero “trader” (così sent. 22.10.2015, *PPUH Stehcemp*, in causa C-277/14) o in ragione della mancata verifica dell'esistenza di dipendenti necessari al fornitore per rendere il servizio (così sent. 6.9.12, *Gabor Toth*, in causa C-324/11).

Quindi, dice la Corte, altro è riscontrare taluni elementi “indiziari” ed altro è la prova che si sia commessa una frode.

Ed ancora, altro è constatare l'assenza di determinate verifiche, anche importanti o obbligatorie, da parte del contribuente ed altro è assumere per ciò solo che questo “avrebbe dovuto sapere” di avere a che fare con un soggetto che operava in frode all'Iva.

5. La Corte di Cassazione ha fino ad ora recepito il principio di distribuzione dell'onere della prova (v. tra le molte pronunce più recenti Cass. 22.3.2019, n. 8181; Cass. 5.4.2019, n. 9588; Cass. 3.-7.2019, n. 20497), ma non sembra tuttavia voler fare propri i “distinguo” della Corte europea in relazione alla concreta rilevanza da attribuire alle specifiche “anomalie” ai fini della presunzione “conoscibilità” della frode.

In altre parole, la Corte di Cassazione sembra lasciare “mano libera” ai giudici di merito nell'individuazione delle circostanze anomale che dovrebbero indurre in sospetto un operatore diligente, laddove invece la Corte di Giustizia – proprio disconoscendo la rilevanza di determinate circostanze non univoche – pare affermare che gli elementi utili ad indicare la presunzione di conoscibilità debbano essere, non solo “obbiettivi”, ma anche specificamente rappresentativi di una *frode Iva* e non di una generica irregolarità dell'operatore commerciale.

In questo contesto appare subito chiara la portata della sentenza annotata.

Si sancisce, infatti, che l'insieme dei documenti e delle prove relative alla contestazione “originaria” di frode, anche in sede penale, devono necessariamente entrare, fin dal primo momento, nel procedimento di accertamento nei confronti di coloro che – inconsapevolmente – abbiano compiuto operazioni Iva con i terzi accusati della frode e nel processo tributario che ne consegue. Ciò non solo perché tali prove costituiscono evidenza della fondatezza *in nuce* della pretesa, ma anche perché (soprattutto quando rivenienti dal processo penale) possono assumere importanza assai rilevante nella difesa del contribuente; è comprensibile che grazie a tali evidenze il contribuente sarà in grado di conoscere le modalità di svolgimento della frode e così disporre di elementi certamente utili per dimostrare, per esempio, la propria difficoltà nel riconoscere la frode stessa.

A questo riguardo è importante sottolineare che la Corte di giustizia – facendo proprie le indicazioni dell'Avvocato Generale – aggiunge che “*si deve anche consentire al soggetto passivo di accedere ai documenti che non servono direttamente a fondare la decisione dell'amministrazione finanziaria, ma possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, in particolare agli elementi a carico che tale amministrazione ha potuto raccogliere*” [punto 54].

6. Dai principi affermati dalla Corte europea consegue che il “contraddittorio preventivo necessario”

(trattandosi qui di Iva, quindi di un tributo soggetto all'ordinamento dell'Unione) non sarà instaurato validamente con la sola emissione di un "p.v.c." o con un "questionario" contenente le contestazioni che l'Ufficio si propone di avanzare: nei casi di pretese che traggano origine da comportamenti di un terzo, 5 l'Amministrazione dovrà obbligatoriamente mettere a disposizione del contribuente tutti gli atti e documenti - anche rivenienti dal procedimento penale - che hanno fondato la contestazione al terzo, perché solo in questo modo si può garantire al contribuente il pieno esercizio del diritto di "essere sentito" e quindi di formulare le proprie osservazioni.

Ove l'Amministrazione non rispetti tale fondamentale *disclosure*, l'accertamento potrà essere oggetto di una censura *preliminare* di illegittimità per violazione del diritto al contraddittorio: si legge, al riguardo, nella sentenza annotata (con citazione di numerosi precedenti) che *"una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante il procedimento amministrativo non è sanata dal semplice fatto che l'accesso a quest'ultimo è stato reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all'annullamento della decisione [amministrativa, n.d.r.] contestata"* [punto 52].

Pur in difetto di tale censura, in ogni caso, in sede di giudizio, l'Amministrazione sarà comunque tenuta a produrre tutte le evidenze raccolte in occasione della contestazione di frode rivolta al terzo (ciò senza possibilità di "integrazione" da parte del giudice vista l'attuale formulazione dell'art. 7, d.lgs. n. 546/1992 - v. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino 2018, 141) poiché esse - dice la Corte europea - costituiranno presupposto fondamentale per dimostrare anche che l'atto è fondato su una effettiva e completa analisi delle prove (v. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino 2017, 171 e ss.), e inoltre perché tale produzione è necessaria a garantire il contraddittorio tra le parti, sì che tollerarne l'assenza violerebbe il *diritto di difesa*.

7. Nei casi in esame, le garanzie imposte dall'ordinamento dell'Unione a tutela del diritto di difesa non si fermano, quindi, alla mera "motivazione" della pretesa, ma richiedono anche che il contribuente, già nella fase procedimentale, abbia piena conoscibilità degli elementi di prova su cui si fonda la contestazione di frode, per giunta imponendosi anche la produzione dei documenti "a discarico".

L'arresto della Corte di Giustizia sembra quindi porsi in netto contrasto con il consolidato orientamento della Corte di Cassazione che esclude la violazione dell'art. 7 dello "Statuto" nel caso in cui l'ufficio impositore si sia limitato a "riprodurre il contenuto essenziale" degli atti emessi nei confronti dei terzi (*ex plurimis* – tra le più recenti – v. Cass. 30.9.2019, n. 24329 e Cass. 29.8.2019, n. 21807, che rilegano la produzione degli elementi raccolti a carico di terzi al solo ambito *probatorio*, senza che però mai sia fatta questione di un eventuale onere di riversamento "integrale" degli elementi a disposizione dell'Ufficio, come sembra invece imporre la sentenza in commento; si veda anche la recentissima Cass. 23.10.2019, n. 27125).

**BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE:** AA.VV., *Le frodi Iva*, Torino 2019; BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, Torino 2018, 141; CIPOLLA, *Diritto di difesa del contribuente ed accesso informativo alla «notitia criminis»*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2012, 55; DELLABARTOLA, *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. Trib.*, 2018, 457; GAGGERO, *Operazioni soggettivamente inesistenti: ancora qualche pericolosa oscillazione in tema di ripartizione dell'onere della prova della buona fede*", in *Dir.Prat. Trib.*, 2018, 1681; DAMIANI, *Indebita detrazione delle fatture ai fini IVA e delle imposte dirette: ripartito l'onere della prova*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 5/2018, 416; GIOVANARDI, *Le frodi Iva. Profili ricostruttivi*, Torino 2013; MARCHESELLI, *Frodi IVA del fornitore: presupposti, limiti e natura della responsabilità del cliente* in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2014, 887; TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino 2017, 171.