

*CORTE DI GIUSTIZIA UE/8 Le più importanti sentenze del 2018-2019 in materia di Iva*

# La legalità prevale sui reati

## Vietato l'uso di prove irregolari anche se indispensabili

DI FRANCO RICCA

**L'**esigenza di perseguire i reati in materia di Iva, a tutela degli interessi finanziari dell'Ue, soccombe al principio di legalità e allo stato di diritto: è conforme con l'ordinamento unionale la norma nazionale che impedisce di utilizzare, nel procedimento penale, prove acquisite illegittimamente, come intercettazioni telefoniche non regolarmente autorizzate, anche quando indispensabili per dimostrare la commissione del reato. La Corte di giustizia Ue ha rilasciato l'importante chiarimento nella sentenza 17 gennaio 2019, causa C-310/16. Le questioni sollevate dai giudici bulgari miravano a stabilire se l'articolo 325 del trattato sul funzionamento dell'Ue (Tfue) e gli articoli 1 e 2 della convenzione Pif del 1995 sulla protezione degli interessi finanziari dell'Ue debbano interpretarsi nel senso che ostano, con riferimento al principio di effettività delle azioni penali in tema di reati Iva, all'applicazione della norma nazionale che impone di escludere dal procedimento penale elementi di prova, quali le intercettazioni telefoniche, che richiedono una preventiva autorizzazione giudiziaria, qualora l'autorizzazione sia stata rilasciata da un'autorità incompetente, anche nel caso in cui si tratti degli unici elementi di prova del reato. La sentenza ricorda preliminarmente che, allo stato attuale, il diritto dell'Ue non stabilisce norme sulle modalità di acquisizione e di utilizzo delle prove nei procedimenti penali in materia di Iva. La materia è quindi di competenza degli stati membri, che hanno però l'obbligo di contrastare le frodi e gli illeciti che ledono gli interessi finanziari dell'Ue, tra cui le frodi Iva, mediante misure effettive e dissuasive; a tale scopo, sono liberi di scegliere le sanzioni applicabili, sebbene in ipotesi di frodi gravi in materia di Iva possano imporsi sanzioni penali, come richiesto dalla convenzione Pif. In proposito, va incidentalmente ricordato che la convenzione è stata sostituita dalla direttiva 2017/1371, le cui disposizioni devono essere applicate in tutti gli stati membri dal 6 luglio scorso. In Italia, però, il recepimento della direttiva, previsto dal ddl comunitaria 2018, non è ancora avvenuto.

Tornando alla sentenza, la

Corte osserva ancora che gli stati membri devono garantire che le norme nazionali di procedura penale consentano una repressione effettiva dei reati collegati alle frodi Iva, nel rispetto dei principi di proporzionalità, equivalenza ed effettività. Spetta quindi al legislatore nazionale adottare

le misure necessarie, se necessario modificando la normativa per evitare che le regole di procedura applicabili nella repressione dei predetti reati possano comportare un rischio sistemico d'impunità.

I giudici nazionali, dal canto loro, devono dare piena efficacia agli obblighi derivanti dal trattato e disapplicare pertanto le disposizioni interne che ostino all'applicazione di sanzioni effettive e dissuasive ai reati gravi in materia di Iva. L'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Ue, tuttavia, non esonera i giudici dal rispetto dei diritti garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Ue e dei principi generali del diritto dell'Ue, non soltanto durante i procedimenti penali, ma anche durante la fase delle indagini preliminari, sino dal momento in cui la persona è accusata. I giudici, in particolare, non sono dispensati «dal necessario rispetto del principio di legalità e dello stato di diritto, che costituisce uno dei principali valori su cui si fonda l'Unione».

Ne consegue che il potere repressivo non può essere esercitato al di fuori dei limiti legali entro cui un'autorità è autorizzata ad agire secondo il diritto nazionale. Inoltre, le intercettazioni telefoniche costituiscono un'ingerenza nel diritto alla vita privata che è ammessa solo quando prevista dalla legge, se sia necessaria e risponda effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Ue.

Nella fattispecie, risulta che le intercettazioni telefoniche erano state autorizzate da un'autorità giudiziaria non competente, quindi devono essere considerate come non previste dalla legge. In conclusione, il diritto dell'Ue non contrasta con l'applicazione di una norma nazionale che esclude l'utilizzo nel procedimento penale di intercettazioni telefoniche non debitamente autorizzate, persino quando costituiscano gli unici elementi di prova del reato in materia

di Iva.

### Abuso di diritto

Con sentenza del 10 luglio 2019, causa C-273/18, la Corte ha dichiarato che per contestare l'abuso di diritto e negare, quindi, la detrazione dell'Iva, l'amministrazione deve dimostrare quale sia il vantaggio indebito ottenuto dai soggetti passivi. La detrazione non può essere rifiutata soltanto perché, nell'ambito di una serie di cessioni concatenate, l'acquirente ha ricevuto la fattura da un soggetto diverso da quello presso il quale ha prelevato i beni, essendo tale circostanza, di per sé, perfettamente giustificabile per vari motivi.

Il procedimento era stato promosso dai giudici lettoni nell'ambito di una controversia avente ad oggetto il diniego della detrazione dell'Iva relativa ad un acquisto di beni che si inseriva in una serie di operazioni "a catena", in parte intracomunitarie, prive però di connotazioni fraudolente. Non avendo trovato una spiegazione logica all'intervento delle società intermediarie, l'amministrazione aveva concluso che queste non avessero esercitato alcuna attività e che l'acquirente finale, in realtà, avesse acquistato i beni dal primo fornitore intracomunitario; di conseguenza, aveva negato la detrazione, riqualficando gli acquisti interni come intracomunitari, sul fondamento del carattere artificiale della catena e dell'esistenza di una pratica abusiva, senza tuttavia precisare in cosa sarebbe consistito il vantaggio così indebitamente conseguito.

La questione sollevata dai giudici nazionali mirava quindi a chiarire se l'art. 168 della direttiva Iva debba interpretarsi nel senso che, per rifiutare il diritto alla detrazione a motivo dell'esistenza di un abuso di diritto, sia sufficiente il fatto che l'acquisto dei beni si collochi al termine di una catena di operazioni di vendita successive tra varie persone e che i beni siano stati consegna-

ti all'acquirente da un soggetto facente parte di tale catena, ma diverso da quello che risulta come fornitore nella fattura, oppure occorra dimostrare quale sia l'indebito vantaggio fiscale di cui avrebbero beneficiato i soggetti coinvolti.

Nella sentenza, la Corte ricorda che ricorre una pratica



abusiva, in materia di Iva, in presenza di due condizioni:

- che le operazioni, nonostante il rispetto formale delle disposizioni unionali e nazionali, abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni;
- che risulti, da un insieme di elementi oggettivi, che tale vantaggio fiscale è lo scopo essenziale delle operazioni.

Osserva poi la Corte che la mancata corrispondenza tra il soggetto che consegna i beni e quello che emette la fattura non si deve necessariamente ad un occultamento fraudolento del reale fornitore e non costituisce necessariamente una pratica abusiva, ma può avere altre motivazioni, per esempio l'esistenza di due vendite successive riguardanti i medesimi beni, i quali sono trasportati direttamente dal primo venditore al secondo acquirente.

Ciò premesso, nella fattispecie l'autorità fiscale non ha dimostrato l'indebito vantaggio fiscale di cui avrebbe beneficiato l'acquirente finale, né ha individuato gli eventuali indebiti vantaggi fiscali ottenuti dalle altre società coinvolte. Di conseguenza, il solo fatto che, nell'ambito di una catena di operazioni, l'acquirente sia entrato fisicamente in possesso dei beni prelevandoli nel deposito di un soggetto diverso da quello che risulta essere indicato come fornitore nella fattura, non può giustificare una differente qualificazione dell'operazione. In queste circostanze, non avendo l'autorità fornito alcun elemento di prova dell'esistenza di un abuso, la detrazione non può essere negata.

### Studi di settore

Con la sentenza 21 novembre 2018, C-648/16, la Corte ha dichiarato che gli studi di settore possono essere utilizzati per l'accertamento induttivo dell'Iva, purché il contribuente abbia la possibilità di confutarne la fondatezza sulla base delle prove di cui dispone. La questione era stata sollevata dalla Ctp di Reggio Calabria, che dubitava della compatibilità del metodo accertativo basato sulla normativa di cui agli articoli 62-sexies e 62-bis del d. n. 331/93 con gli articoli 113 e 114 del Tfu e con la direttiva Iva.

La Corte ha osservato che dalle disposizioni degli artt. 273 e 250 della direttiva, nonché dell'art. 4 del Trattato, deriva l'obbligo di ciascuno stato membro di adottare tutte le misure atte a garantire che l'Iva sia interamente riscossa nel proprio territorio e a lottare contro l'evasione. L'omessa dichiarazione, da parte del contribuente, del volume d'affari

realizzato non può ostacolare la riscossione dell'Iva, sicché gli stati membri devono adoperarsi per ripristinare la situazione corretta, nel rispetto del diritto dell'Ue e dei suoi principi generali.

Pertanto l'art. 273 della direttiva non osta, in linea di principio, ad una normativa quale quella italiana, a condizione di rispettare i principi di neutralità dell'imposta e di proporzionalità. In ordine alla valutazione della sussistenza di tale condizione, su cui deve pronunciarsi il giudice nazionale, la sentenza puntualizza che, per quanto riguarda il principio di neutralità, occorre garantire al soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'Iva assolta a monte. Quanto al principio di proporzionalità, è necessario che gli studi di settore siano esatti, affidabili ed aggiornati, e che al contribuente sia offerta la possibilità di confutarne le risultanze presuntive esercitando il diritto alla difesa, in particolare mediante il contraddittorio, durante tutto il corso del procedimento. In questo contesto, qualora l'applicazione di uno studio di settore implichi «per il soggetto passivo di dover eventualmente provare fatti negativi, il principio di proporzionalità esige che il livello di prova richiesto non sia eccessivamente elevato». Con queste precisazioni, la Corte ha concluso che la normativa italiana non sembra violare il principio di proporzionalità.

**Ottava puntata. Le precedenti sono state pubblicate su ItaliaOggi del 7, 13, 15 e 20, 22, 27 e 28 agosto**

© Riproduzione riservata

I principi	
<b>Reati Iva e legalità</b>	Non viola il diritto dell'Ue la norma nazionale che, in ossequio al principio di legalità, vieta di utilizzare nel procedimento penale prove acquisite irregolarmente, anche quando sarebbero indispensabili per punire reati in materia di Iva (sentenza 17 gennaio 2019, C-310/16).
<b>Abuso di diritto</b>	L'autorità fiscale che intenda negare la detrazione dell'Iva basandosi sull'esercizio abusivo del diritto deve dimostrare l'indebito vantaggio ottenuto dagli interessati (sentenza 10 luglio 2019, C-273/18).
<b>Studi di settore</b>	È legittimo l'accertamento dell'Iva basato sugli studi di settore, a condizione che questi siano esatti, affidabili ed aggiornati e che il contribuente possa concretamente difendersi, senza dover fornire prove negative (sentenza 21 novembre 2018, C-648/16).