

Economic Analysis of Law Review

I Principi Di Neutralità Fiscale E Di Proporzionalità Ai Fini Della Disciplina Dell'iva Europea E Nazionale: Dagli Studi Di Settore Agli Indici Sintetici Di Affidabilità Fiscale¹

Os princípios de neutralidade fiscal e proporcionalidade para fins da disciplina europeia e nacional do IVA: de estudos setoriais a índices sintéticos de confiabilidade fiscal

Alberto Comelli ²

Itália

RESUMO

No que se refere aos princípios de neutralidade e proporcionalidade orçamentais, de acordo com o perfil do Regulamento Europeu do IVA, codificado na Diretiva 2006/112 / CE do Conselho, as detenções do Tribunal de Justiça de 5 de outubro de 2016, no processo C-576, são particularmente importantes / 15, Maya Marinova e 21 de novembro de 2018, no processo C-648/16, Fontana. A última frase analisa, como a primeira, a disciplina italiana de estudos setoriais e algumas questões críticas emergem, com respeito ao princípio da proporcionalidade, que deve ser estudado em profundidade. Além disso, os estudos setoriais foram substituídos, a partir do atual período tributário até 31 de dezembro de 2018, pelos índices sintéticos de confiabilidade fiscal. Surge a questão de saber se as decisões do Tribunal de Justiça, calibradas em estudos setoriais, são extensíveis (e dentro de que limites) também à disciplina dos índices sintéticos de confiabilidade fiscal e parece emergir, pelo menos prima facie, a ausência de uma descontinuidade real. Consequentemente, a projeção das disposições contidas na prisão de Fontana pode ser considerada substancialmente correta também no contexto alterado (e mais refinado) dos índices sintéticos em questão, com uma ampla e significativa continuidade na aplicação dos princípios de neutralidade fiscal e proporcionalidade, sobre o IVA, tal como esculpido pelo Tribunal de Justiça. Essa expansão, rica em facetas, é emblemática do engajamento contínuo (dinâmico) do direito nacional com princípios derivados do direito da União Europeia, que se configura cada vez mais como um direito predominantemente jurisprudencial.

ABSTRACT

Con riferimento ai principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, sotto il profilo della disciplina dell'iva europea, codificata nella direttiva 2006/112/CE del Consiglio, sono particolarmente importanti gli arresti della Corte di giustizia 5 ottobre 2016, nella causa C-576/15, Maya Marinova e 21 novembre 2018, nella causa C-648/16, Fontana. Quest'ultima sentenza analizza, alla stregua della prima, la disciplina italiana degli studi di settore ed emergono alcune criticità non poco significative, rispetto al principio di proporzionalità, le quali devono essere approfondite. Peraltro, gli studi di settore sono stati sostituiti, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, dagli indici sintetici di affidabilità fiscale. Si pone il problema di stabilire se le statuizioni della Corte di giustizia, calibrate sugli studi di settore, siano estensibili (ed entro quali limiti) anche alla disciplina degli indici sintetici di affidabilità fiscale e sembra emergere, almeno prima facie, l'assenza di una vera e propria discontinuità. Di conseguenza, si può ritenere sostanzialmente corretta la proiezione delle statuizioni contenute nell'arresto Fontana anche nel mutato (e più raffinato) contesto degli indici sintetici in questione, con un'ampia e significativa continuità nell'applicazione dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, in materia di iva, come scolpiti dalla Corte di giustizia. Questa espansione, molto ricca di sfaccettature, è emblematica dell'innesto continuo (in senso dinamico) nel diritto nazionale di principi che scaturiscono dal diritto dell'Unione europea, il quale si configura sempre più come un diritto prevalentemente giurisprudenziale.

JEL: D23

R: 24/07/19 A: 07/08/19 P: 31/08/19

¹ Questo articolo è stato pubblicato nella rivista *Diritto e pratica tributaria*, 2019, I, 1061 ss.

² E-mail: comelli@studiocomelli.com

1. Considerazioni introduttive: scopo e limiti del presente contributo

La sentenza *Fontana* della Corte di giustizia³ è particolarmente importante, con riferimento all'ordinamento tributario nazionale, in eguale misura sul piano teorico e su quello pratico e operativo, in considerazione dell'elevato numero di atti imposables, confezionati dall'Agenzia delle entrate, la cui motivazione è, in larga misura, basata sull'applicazione degli studi di settore⁴. L'arresto della Corte di giustizia, la cui lingua processuale è l'italiano, è calibrato sulla disciplina europea dell'iva e sui principi generali ad essa applicabili, come enucleati dalla stessa Corte, rispetto alla disciplina italiana relativa agli atti (imposables) adottati alla stregua delle disposizioni in materia di studi di settore.

Le statuizioni della Corte europea sono molto significative⁵ *in parte qua*, sul versante dell'iva, sotto il profilo della precisa individuazione dei limiti alla legittimità, in termini di compatibilità con la pertinente (e prevalente) disciplina europea, che caratterizzano gli atti imposables adottati con strumentazione accertativa di tipo induttivo, i quali, com'è noto, sono molto numerosi nella prassi italiana e generano frequentemente liti con l'Agenzia delle entrate, sottoposte al vaglio costitutivo-demolitorio del giudice tributario.

In questa breve nota di commento si intende focalizzare l'attenzione sulle argomentazioni svolte dalla Corte nel merito della vicenda sottoposta alla sua analisi⁶, in via pregiudiziale, con un approfondimento dell'*iter* logico-giuridico da essa seguito, anche rispetto agli approdi ai quali era pervenuta la stessa Corte nella precedente sentenza *Maya Marinova*⁷, non a caso citata ben cinque volte nell'arresto *Fontana*⁸.

Resta sullo sfondo la non secondaria tematica dell'eventuale incompatibilità con la disciplina europea, in materia di iva, della presunzione di beni acquistati, importati o prodotti, i quali non si trovano nei luoghi in cui il soggetto passivo svolge la propria attività, ovvero in quelli dei suoi rappresentanti⁹.

³ Corte giustizia UE, sez. IV, 21 novembre 2018, causa C-648/16, in *Dir. prat. trib.*, 2019, II, 751 ss., con nota parzialmente critica di A. Purpura, *Gli studi di settore tra compatibilità con la normativa comunitaria e l'introduzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale*. La sentenza è pubblicata anche in *Riv. dir. trib.*, 2019, IV, 1 ss., con nota parzialmente critica di D. Conte, *Il diritto di difesa del contribuente nell'ottica della Corte di giustizia: il "passo del gambero" e il ritorno agli studi di settore come presunzione relativa?* e in *Corr. trib.*, 2019, 179 ss., con nota di P. Centore, *Semaforo verde (ma lampeggiante) per l'accertamento induttivo iva*.

⁴ Sulle cause del progressivo abbandono degli studi di settore, "fino a diventare uno strumento marginale di determinazione dei redditi d'impresa e di lavoro autonomo", v. D. Stevanato, *Fondamenti di diritto tributario*, Firenze, 2019, 283.

⁵ Cfr. P. Mengozzi, *La Corte di giustizia dell'Unione e il diritto nazionale degli Stati membri*, in *Dir. Un. Eur.*, 2016, 167 ss.

⁶ Con esclusione, pertanto, dell'esame della ricevibilità della questione pregiudiziale sollevata dal giudice a quo.

⁷ Corte giustizia UE, sez. VII, 5 ottobre 2016, causa C-576/15, in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, 890 ss., con nota di C. Sgattoni, *Le presunzioni di cessione in materia di iva: uno sguardo alla normativa domestica attraverso la lente dei principi comunitari*; in *Corr. trib.*, 2016, 3392 ss., con nota di P. Centore, *Ammissibilità e confini dell'accertamento induttivo ai fini iva*. Si vedano anche i commenti alla sentenza di A. Franco, *Iva. Presunzioni legali di cessione e di acquisto, principio di proporzionalità e valutazione del giudice nazionale*, in *Rass. trib.*, 2017, 533 ss.; M. Peirola, *Legittima la presunzione di cessione di beni non rinvenuti nei locali dell'impresa*, in *Fisco*, 2016, 4167 s.

⁸ Su un totale di dodici sentenze citate, le quali restano solamente undici se si considera solamente il merito, con esclusione della questione pregiudiziale della ricevibilità, vale a dire se si analizzano i punti da 28 a 46 della sentenza *Fontana*. Ai fini di questo conteggio, non sono stati volutamente presi in esame i sei rinvii alla giurisprudenza citata in alcune delle sentenze considerate, laddove sono state considerate soltanto le sentenze espressamente citate nell'arresto *Fontana*. Alla luce di queste considerazioni, l'arresto *Maya Marinova* è stato citato cinque volte su un totale di undici citazioni di sentenze, pari a poco meno della metà e questo fa capire la significativa rilevanza dell'arresto *Maya Marinova* ai fini della sentenza *Fontana*.

⁹ Si vedano gli artt. 1, 2 e 4 del d.p.r. n. 441 del 1997. Cfr., *ex multis*, E. Della Valle, *Le presunzioni*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giur. sist. dir. trib.*, dir. da F. Tesaurò, Torino, 2001, 613 ss.; A. Franco, *Op. loc. cit.*, 533 ss.; L. Lodi, *Commento sub art. 53, in Codice iva nazionale e comunitaria*, a cura di P. Centore, Milanofiori, Assago (MI), 2015, 1584 ss.; A. Marcheselli, *Problemi attuali in tema di presunzioni di cessione e acquisto ai fini iva*, in *Corr. trib.*, 2008, 3225 ss.; Id., *Commento sub art. 53, in Commentario breve alle leggi tributarie*, a cura di G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, Milanofiori, Assago (MI), 2011, tomo IV, 493 ss.; V. Zannella, *La presunzione di cessione nell'iva*, in *Rass. trib.*, 2008, 1126 ss. Sull'applicazione del d.p.r. n. 441 del 1997 ai maggiori ricavi, sulla base delle risultanze contabili e fisiche di magazzino, cfr. Cass., ord. 1° marzo 2019, n. 6182, secondo cui tale d.p.r. (il quale prevede presunzioni di acquisto e di cessione) pone una presunzione legale relativa di tipo misto, vale a dire consente la prova contraria da parte del contribuente, ma solamente "entro i limiti di oggetto e di mezzi di prova".

2. – Procedimento principale e giudizio instaurato innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria

La sentenza *Fontana* trae origine da una vicenda tutt'altro che infrequente: l'Agenzia delle entrate inviava ad una persona fisica, soggetto passivo ai fini dell'iva, un invito a comparire, con riferimento al periodo d'imposta 2010. In seguito all'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale, la medesima persona contestava la maggiore iva accertata e, segnatamente, l'applicazione nei suoi confronti dello studio di settore relativo alla categoria dei commercialisti e consulenti tributari, anziché quella dei consulenti del lavoro, la cui attività, a suo dire, era stata prevalente¹⁰.

L'Agenzia delle entrate notificava al destinatario un atto impositivo ai fini dell'irpef, dell'irap e dell'iva, per l'anno d'imposta sottoposto ad indagine ed il contribuente lo impugnava innanzi alla competente Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria. Per quanto qui interessa, il ricorrente affermava l'erronea individuazione dello studio di settore specificamente applicato, in coerenza con quanto sostenuto nella fase amministrativa e aggiungeva che la maggiore iva accertata sarebbe stata calcolata alla stregua di uno studio di settore, il quale “non consentirebbe di fornire un'adeguata rappresentazione dei redditi prodotti dalla [...] impresa in termini di proporzionalità”¹¹ e di coerenza.

Nell'ordinanza di rinvio, la Commissione provinciale¹² affermava che era infondata, in punto di fatto, la contestazione sollevata dal ricorrente in ordine all'erronea applicazione dello studio di settore, relativo alla categoria dei commercialisti e dei consulenti tributari. Tuttavia, manifestava dubbi, sotto il profilo del calcolo della maggiore iva accertata sulla base di uno studio di settore, con riferimento ai principi di neutralità fiscale e di proporzionalità¹³. Senza considerare che la strumentazione accertativa in esame non considerava le singole operazioni economiche

tassativamente prefigurati dalla” disciplina stessa, la quale avrebbe una evidente “finalità antielusiva”.

¹⁰ Inoltre, il contribuente depositava memorie e produceva documenti al fine di confutare la determinazione presuntiva di un maggior volume di affari, nonché di maggiori ricavi non dichiarati.

¹¹ Sottolinea P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 210, 211 e 295, che il principio di proporzionalità risponde ad una logica di bilanciamento di interessi contrapposti, a livello comunitario e nazionale, con una “valutazione di efficienza strumentale e gradualistica della legge”. Si tratta, secondo la prospettiva della Corte di giustizia, di un principio che postula un meccanismo di mediazione tra possibili conflitti assiologici, con un apprezzamento di tipo giurisdizionale, nella prospettiva di sindacare se le misure (fiscali) adottate da uno Stato membro siano eccessivamente invasive rispetto ad alcuni e specifici “valori” comunitari, in quanto adeguate e proporzionate, relativamente alle finalità perseguite. Quale corollario, il legislatore nazionale e la pubblica amministrazione (segnatamente, l'Autorità fiscale) non possono imporre “obblighi o restrizioni dei diritti individuali e delle libertà in misura superiore a quanto strettamente necessario per il raggiungimento della finalità pubblica da perseguire”, con un ragionevole bilanciamento da preservare tra i vantaggi pubblici e pregiudizi individuali. Secondo questo Autore, il controllo della proporzionalità della normativa nazionale dev'essere espletato mediante la verifica di tre standard, vale a dire l'idoneità, la necessità e l'adeguatezza. In materia tributaria, il principio di proporzionalità è particolarmente importante e la Corte di giustizia lo ha richiamato molte volte nelle proprie sentenze, ad esempio, in materia di sanzioni amministrative previste dalla disciplina nazionale dei singoli Stati membri.

Con riferimento alla disciplina italiana dell'iva, in materia di sanzioni, cfr. da ultimo le conclusioni dell'Avvocato generale J. Kokott presentate il 17 gennaio 2019, nella causa C-712/17, *En.Sa.* Sull'applicazione del principio di proporzionalità in relazione alle sanzioni in materia di iva, v. anche la sentenza della Corte di giustizia 2 maggio 2018, nella causa C-574/15, *Scialdone*, punti da 25 a 29. La pronuncia è stata emessa in via pregiudiziale per effetto del rinvio operato dal Tribunale di Varese, finalizzato ad ottenere chiarimenti in ordine al reato di omesso versamento dell'iva, risultante dalla dichiarazione annuale presentata da una società per l'anno d'imposta 2012, con particolare riferimento alla soglia di rilevanza penale, di cui all'art. 10-ter del d.lgs. n. 74 del 2000, prima e dopo le modifiche apportate dall'art. 8, 1° comma, del d.lgs. n. 158 del 2015.

¹² Trattasi dell'ord. 7 ottobre 2016, n. 4637, attualmente non pubblicata.

¹³ Con riferimento ad una ipotesi di violazione del principio di proporzionalità, segnatamente in relazione all'art. 5, 4° comma del d.lgs. n. 471 del 1997, nel testo applicabile *ratione temporis*, che prevedeva una forbice dal cento al duecento [ora dal novanta al centottanta per cento, per effetto della sostituzione del comma ad opera dell'art. 15, 1° comma, lett. e), n. 3, del d.lgs. n. 158 del 2015] della maggiore imposta dovuta (o della differenza di credito utilizzato), rispetto a quella inferiore indicata nella dichiarazione dell'iva presentata (ovvero ivi risulta un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante), si veda Cass., 28 settembre 2018, n. 23506. Difatti, secondo questo importante arresto, tale disposizione “eccede il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione”, per la “impossibilità di adeguare l'entità minima fissata per tale sanzione alle circostanze specifiche di ogni singolo caso”. Quale corollario, la disposizione in esame dev'essere disapplicata in quanto si pone in rotta di collisione col diritto dell'UE, come interpretato dalla Corte di giustizia e la sanzione va calcolata “ragguagliandola alle circostanze specifiche del caso concreto, secondo un criterio di graduazione che tenga conto del principio di proporzionalità”. Cfr. anche P. Antonini, *La discrezionalità amministrativa nella riduzione delle sanzioni sproporzionate*, in *Corr. trib.*, 2018, 1025 ss.

(attive, ma anche passive) espletate dal contribuente, nonché il suo diritto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e di servizi¹⁴.

L'unica questione pregiudiziale sollevata dal giudice *a quo* si riferiva alla compatibilità, rispetto alla disciplina prevista dalla dir. 2006/112/CE del Consiglio¹⁵, della normativa italiana sugli studi di settore¹⁶, “nella parte in cui consente l'applicazione dell'iva ad un volume d'affari globale”, vale a dire complessivo, accertato in via induttiva¹⁷, “sotto il profilo del rispetto della detrazione e dell'obbligo di rivalsa e, più in generale, in relazione al principio di neutralità e traslazione dell'imposta”, nonché di proporzionalità¹⁸.

3. – La sentenza della Corte di giustizia Maya Marinova: la strumentazione dell'accertamento induttivo, in presenza di una situazione di frode fiscale, rispetto ai principi di proporzionalità e di neutralità

Ai fini della ricerca in esame, come già anticipato nel primo paragrafo, è opportuno esaminare con particolare attenzione la sentenza *Maya Marinova*¹⁹. Con riferimento alla piattaforma fattuale, l'Autorità fiscale bulgara sottoponeva ad un controllo fiscale un imprenditore individuale²⁰ la cui attività consisteva nella vendita al dettaglio di prodotti alimentari e non alimentari. Durante lo svolgimento di verifiche fiscali presso alcuni fornitori, era emerso che essi avevano venduto a questa impresa individuale numerosi prodotti di tabaccheria e prodotti alimentari e avevano emesso le relative fatture, registrate nella loro contabilità, ma non in quella dell'impresa individuale.

L'Autorità fiscale riteneva che quest'ultima avesse ricevuto le merci, le quali non si trovavano nel magazzino di tale impresa e presumeva che esse fossero state vendute “in nero” nei confronti di terzi ignoti e constatava che il fatturato dichiarato²¹ non raggiungesse la soglia minima prevista dalla disciplina bulgara, per l'obbligatoria iscrizione nel registro dei soggetti passivi, ai fini dell'iva, pari a circa 25.000 euro. Tuttavia, la stessa Autorità fiscale, (anche) alla stregua delle fatture emesse dai fornitori, accertava che nel periodo esaminato²² il fatturato realizzato dall'impresa individuale fosse superiore a tale soglia minima e, di conseguenza, che essa avrebbe dovuto chiedere l'iscrizione nel registro dei soggetti passivi fin dal giorno 1° maggio 2008, mentre la richiesta era stata formulata solamente in data 26 aprile 2010²³. L'Autorità fiscale bulgara confezionava un avviso di accertamento, ai fini dell'iva e determinava la base imponibile delle presunte vendite al dettaglio sommando ai prezzi delle cessioni di beni indicati nelle fatture

¹⁴ Cfr. M. Basilavecchia, *La detrazione iva tra forma e sostanza*, in *Corr. trib.*, 2019, 35 ss.

¹⁵ Denominata direttiva “relativa al sistema comune” dell'iva.

¹⁶ E, segnatamente, degli artt. 62-bis e 62-sexies, 3° comma, del d.l. n. 331 del 1993, inseriti dalla l. di conversione n. 427 del 1993. Cfr. anche l'art. 10 della l. n. 146 del 1998 e, sotto il profilo della revisione periodica degli studi di settore, l'art. 10-bis di quest'ultima legge.

¹⁷ E non con riferimento alle singole operazioni economiche espletate dal contribuente.

¹⁸ Afferma correttamente la Corte che gli articoli 113 e 114 del Trattato sul funzionamento dell'UE, pur richiamati nella questione pregiudiziale sollevata dal giudice *a quo*, non sono pertinenti nel caso di specie. Sull'art. 113, sia consentito rinviare *funditus* a A. Comelli, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo “spazio unico europeo dell'iva”, la direttiva del Consiglio “contro le pratiche di elusione fiscale” e l'abuso del diritto*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, I, 1400 ss.; G. Rossolino, *Fiscalità e sovranità: riflessioni sulla ripartizione delle competenze tra Stati membri e Unione europea*, in *Dir. Un. Eur.*, 2018, 121 ss., secondo cui la giurisprudenza della Corte in materia di imposte indirette ha avuto prevalentemente un carattere ricognitivo delle disposizioni esistenti, mentre nel settore delle imposte dirette le sentenze della Corte hanno svolto un “ruolo suppletivo del timido intervento del legislatore dell'Unione nella materia, aprendo una breccia nella competenza degli Stati membri a determinare i criteri di applicazione delle stesse” (pag. 127).

¹⁹ Cfr. S. Rodin, *La valeur des précédents dans la jurisprudence de la Cour*, in *Dir. Un. Eur.*, 2017, 661 ss.

²⁰ La sig.ra Maya Vasileva Marinova, cittadina bulgara registrata come imprenditore individuale, ai sensi del diritto bulgaro.

²¹ Nel periodo dal 1° maggio 2008 al 26 aprile 2010.

²² Vale a dire dal 1° maggio 2007 al 30 aprile 2008.

²³ In altre parole, al superamento della soglia minima, il contribuente avrebbe dovuto abbandonare il regime speciale (presumibilmente quello previsto per le piccole imprese) per accedere alla disciplina applicabile secondo l'ordinario meccanismo di funzionamento dell'imposta, il quale prevede, tra l'altro, l'obbligatoria annotazione (e conservazione) delle fatture passive ricevute e di quelle attive emesse.

emesse dai fornitori dell'impresa individuale, un margine calcolato sulla base dei prezzi da questa abitualmente applicati ai prodotti corrispondenti.

In assenza di specifici precedenti sul punto, la Corte di giustizia svolge alcune importanti considerazioni sotto il profilo, rispettivamente, dei principi di proporzionalità²⁴ e di neutralità.

L'Autorità fiscale ha ricostruito, nel caso di specie, il volume d'affari del contribuente, nel periodo sottoposto ad indagine, in assenza della tenuta delle scritture contabili ed a prescindere dai dati reali relativi alle date di effettuazione delle operazioni imponibili e dei soggetti nei cui confronti queste sono state espletate, nonché per quali importi. In altre parole, mediante l'avviso di accertamento in questione, l'Autorità fiscale bulgara ha ritenuto di determinare la base imponibile delle vendite di beni poste in essere dal soggetto passivo, più prossima a quella reale, adottando una strumentazione induttiva, a causa del comportamento fraudolento del soggetto in questione, sulla base delle informazioni acquisite e di tutte le circostanze del caso. Sotto tale profilo, la Corte di giustizia non ravvisa alcun *vulnus* al principio di proporzionalità²⁵, pur essendo devoluta al giudice del rinvio ogni opportuna verifica, finalizzata a vagliare se le disposizioni della disciplina nazionale (*ut supra* sinteticamente richiamate) “non vadano al di là di quanto è necessario al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di evitare l'evasione”, alla stregua del disposto dell'art. 273, par. 1 della dir. 2006/112/CE del Consiglio.

Con riferimento al principio di neutralità, essa sottolinea, secondo una prospettiva di continuità rispetto alla propria giurisprudenza, che tale principio “costituisce la traduzione, operata dal legislatore dell'Unione, in materia di iva, del principio generale di parità di trattamento”²⁶. I soggetti passivi che hanno commesso frodi fiscali e, segnatamente, hanno occultato (alcune) operazioni imponibili, non possono essere collocati sullo stesso piano di quei soggetti che, al contrario, hanno rispettato i loro obblighi in materia di contabilità, dichiarazione e versamento dell'imposta²⁷. Conseguentemente, il principio di neutralità non può essere proficuamente invocato, come nel caso di specie, da soggetti che hanno intenzionalmente partecipato a una frode fiscale e abbiano messo in pericolo il meccanismo di funzionamento del sistema dell'iva²⁸.

Questo arresto della Corte di giustizia è particolarmente significativo laddove ammette la compatibilità di un accertamento induttivo, ai fini dell'iva, con la dir. 2006/112/CE del Consiglio, in considerazione della frode fiscale posta in essere dal contribuente, nel caso di specie, collegata

²⁴ Si vedano R. Iaia, *Atti istruttori e principio europeo di proporzionalità*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 525 ss.; A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'iva europea*, Pisa, 2012, *passim*.

²⁵ Avverte P. Boria, *Diritto tributario europeo*, cit., 211, che il principio di proporzionalità soggiace ad un sindacato “dai confini inevitabilmente evanescenti”, la cui analisi è di tipo “prognostico sulle finalità della legge all'interno dell'ordinamento”. L'Autore sottolinea che sussiste il rischio di un margine di apprezzamento ampiamente soggettivo, suscettibile di generare indeterminazione.

²⁶ Nello stesso senso, cfr. tra le tante le sentenze della Corte di giustizia 10 aprile 2008, nella causa C-309/06, *Marks & Spencer*, punto 49; 29 ottobre 2009, nella causa C-174/08, *NCC Construction Danmark*, punto 41; 5 marzo 2015, nella causa C-502/13, *Commissione c. Lussemburgo*, punto 50; 27 giugno 2018, nelle cause riunite C-459/17 e C-460/17, *SGI e Valérie*, punto 44.

²⁷ Cfr. M. Greggi, *Frodi fiscali e neutralità del tributo nella disciplina dell'iva*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 115 ss.

²⁸ Afferma la Corte di giustizia nell'arresto 7 agosto 2018, nella causa C-475/17, *Viking Motors* e altri, punto 39, che le caratteristiche essenziali dell'iva, nel sistema europeo, sono quattro. Più esattamente: (a) “l'iva si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi”; (b) “è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti”; (c) “viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza”; (d) “gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione e di distribuzione sono detratti dall'iva dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale”. Nello stesso senso, cfr. l'arresto della Corte, Grande sezione, 3 ottobre 2006, nella causa C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*, punto 28, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1292, con note di M. Procopio e di P. de' Capitani, *Irap ed Iva: due tributi di segno opposto*; ripubblicata *ivi*, 2007, II, 348 e 349, con nota di R. Tieghi, *Sentenza della Corte di giustizia nella causa irap: un'occasione mancata che sacrifica il diritto alla ragion di stato*; in *Rass. trib.*, 312 e 313, con nota di R. Schiavolin, *L'Irap non è un'imposta “sulla cifra d'affari” vitata dalla VI Direttiva Iva*.

all'omessa tenuta delle scritture contabili ed all'occultamento di una parte dei corrispettivi realizzati. La situazione frodatoria ha sicuramente orientato il *decisum* della Corte nel senso precisato, lasciando intendere che, in assenza della frode, dovrebbe prevalere una strumentazione accertativa finalizzata ad assicurare l'esatta riscossione dell'iva ed a combattere l'eventuale evasione d'imposta, ma che dovrebbe essere orientata prioritariamente ad una individuazione analitica delle operazioni attive espletate dal soggetto passivo, non assoggettate ad imposizione.

In altre parole, la determinazione in via induttiva del volume d'affari del soggetto passivo è compatibile con la dir. 2006/112/CE del Consiglio, nonché con le pertinenti sentenze interpretative della Corte di giustizia, a condizione che l'Autorità fiscale dello Stato membro non possa ricostruire analiticamente ciascuna delle operazioni attive (e passive) espletate dal soggetto sottoposto ad indagine, anche avvalendosi di mezzi informatici, a causa di comportamenti fraudolenti da parte di quest'ultimo. Se si prescinde da situazioni di frode fiscale, dunque, l'Autorità fiscale dovrà calibrare la propria attività di controllo facendo emergere i corrispettivi incassati dal soggetto passivo sulla base degli importi realmente ed effettivamente ricevuti e non calcolati in modo forfettario, ovvero astratto, in ossequio al disposto dell'art. 73 della dir. 2006/112/CE, quanto alla determinazione della base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, espletate a titolo oneroso.

4. – Le conclusioni dell'Avvocato generale Nils Wahl nel caso Fontana: studi di settore, strumentazione induttiva e relativi corollari

Prima di esaminare l'*iter* logico-giuridico che si può enucleare alla stregua della sentenza *Fontana*, è opportuno svolgere alcune brevi considerazioni sulle conclusioni scritte dell'Avvocato generale Nils Wahl, presentate all'udienza del 22 marzo 2018. Dopo aver effettuato una breve ricognizione sulla disciplina degli studi settore²⁹, egli si sofferma correttamente sulla natura dell'iva, quale imposta sul consumo finale di beni e di servizi: il patrimonio dei soggetti passivi, in via di principio, non è depauperato, a titolo definitivo, per effetto dell'applicazione dell'iva ed essi riscuotono l'imposta per conto dell'amministrazione fiscale ed a quest'ultima la versano, in tutte le fasi che precedono l'immissione al consumo finale.

La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, espletate a titolo oneroso, quale regola generale, ai sensi dell'art. 73 della dir. 2006/112/CE, si estrinseca nel valore (*rectius*: corrispettivo) realmente (vale adire, effettivamente) percepito e non in una grandezza stimata secondo criteri oggettivi³⁰ e, inoltre, tale corrispettivo deve poter essere espresso in

²⁹ Non è questa la sede per un approfondimento sulla disciplina degli studi di settore. Al solo fine di vagliarne la compatibilità col sistema europeo dell'iva, si ricorda che essi sono stati applicati a decorrere dal periodo d'imposta 1998 ed elaborati "al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice", come afferma letteralmente l'art. 62-bis del d.l. n. 331 del 1993, inserito dalla l. di conversione n. 427 del 1993. Essi sono stati elaborati sulla base della seguente scansione: (a) suddivisione dell'universo di imprese e di lavoratori autonomi in settori economici; (b) selezione per ciascun settore economico di "campioni significativi di contribuenti" da sottoporre a controllo; (c) individuazione, nell'ambito di questi "campioni", degli elementi che caratterizzano l'attività economica esercitata; (d) individuazione, tra questi elementi e per ogni settore economico considerato, di gruppi di contribuenti omogenei, vale a dire di gruppi con caratteristiche analoghe (definiti "cluster"); (e) per ciascun "cluster", individuazione delle relazioni esistenti tra alcuni elementi caratterizzanti l'attività, ritenuti particolarmente significativi e l'ammontare dei ricavi o compensi; (f) queste relazioni esprimono la "funzione" di ricavo o di compenso per ciascun gruppo omogeneo di contribuenti; (g) la "funzione" di ricavo o di compenso è individuata sulla base di una complessa procedura statistica, suscettibile di pervenire all'individuazione di indici statistici per ogni categoria economica.

Alla stregua del dato normativo, gli studi di settore si estrinsecano in uno strumento di orientamento dell'attività conoscitiva e valutativa da parte degli uffici accertatori e consistono in una elaborazione di tipo statistico, il cui risultato è un'ipotesi probabilistica. Essi permettono di stimare la potenziale capacità di produrre ricavi o compensi delle attività economiche considerate, in condizioni di normalità economica, vale a dire in una situazione standardizzata, con un significativo margine di empirismo, che determina un mero punto di partenza alla luce del quale calcolare il reddito imponibile e il volume d'affari ragionevolmente attribuibile al contribuente sottoposto ad indagine, nel periodo d'imposta considerato. Conseguentemente, trattasi di uno strumento di orientamento dell'attività valutativa dell'ufficio tributario e non può essere trasformato in una strumentazione automatica di calcolo del reddito imponibile e del volume d'affari.

³⁰ *Ex multis*, cfr. Corte di giustizia, 26 aprile 2012, cause riunite C-621/10 e 129/11, *Balkan ans Sea Properties e Provadinvest*, punto 43. Commenta questa sentenza M. Peirolo, *Limiti applicativi del valore normale nelle operazioni tra soggetti collegati*, in *Corr. trib.*, 2012, 1953 ss. V. anche Corte di giustizia, 20 gennaio 2005, causa C-412/03, *Hotel Scandic*, punto 28.

denaro³¹. Ne consegue che, se l'Autorità fiscale riscuotesse un importo dell'imposta superiore all'iva effettivamente versata dal consumatore finale, sarebbe violato il fondamentale principio della neutralità del tributo rispetto ai soggetti passivi³².

Per questi ultimi, il meccanismo ordinario di funzionamento del tributo prevede che l'iva consista in una mera partita di giro e non in un onere fiscale, il quale finisce per gravare, al termine del circuito produttivo e distributivo, solamente sul patrimonio del consumatore finale, che viene ridotto a titolo definitivo con riferimento sia alla base imponibile dell'acquisto, sia all'iva su di essa calcolata e versata. Al fine di garantire l'applicazione del principio di neutralità, è previsto l'istituto della detrazione³³, in base al quale, per ogni operazione imponibile, l'iva è dovuta previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi.

Aggiunge l'Avvocato generale Nils Wahl, con riferimento all'art. 273 della dir. 2006/112/CE, che gli Stati membri possono stabilire altri obblighi in capo ai soggetti passivi, tra i quali potrebbero rientrare gli obblighi relativi alla compilazione e alla presentazione degli studi di settore³⁴, nell'ottica di "assicurare l'esatta riscossione dell'iva" e di "evitare le evasioni". Questo articolo, peraltro, non circoscrive le condizioni di applicazione³⁵ e nemmeno individua quali specifici obblighi fiscali possano essere introdotti dagli Stati membri, lasciando emergere, sul punto, un significativo e consapevole margine di discrezionalità, il quale incontra un preciso limite nel rispetto dei principi di proporzionalità e di neutralità dell'iva.

L'Avvocato generale analizza, poi, la questione del metodo induttivo di accertamento dell'iva dovuta da un contribuente, sulla base di studi di settore, sotto il profilo della compatibilità della relativa disciplina italiana con i due principi europei in questione.

Con riferimento al profilo della proporzionalità, gli Stati membri possono introdurre altri obblighi, non previsti e disciplinati dalla dir. 2006/112/CE, purché non eccedano quanto necessario a conseguire gli obiettivi di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e prevenire l'evasione, alla stregua di quanto previsto dall'art. 273 della stessa direttiva. La disciplina italiana in materia di studi di settore, secondo il ragionamento formulato dall'Avvocato generale, rientra nel margine di discrezionalità garantito da quest'ultima disposizione, a condizione che il loro utilizzo in sede di accertamento sia suscettibile di condurre a risultati veritieri, in quanto tali studi siano "accurati, attendibili e aggiornati". Difatti, solamente in tale ipotesi la strumentazione adottata dall'Autorità fiscale darebbe luogo ad una "rettifica" del fatturato "intrinsecamente corretta", suscettibile (perfino) di "condurre a risultati veritieri". In assenza di dati precisi relativi alle operazioni imponibili espletate dal soggetto passivo, l'Autorità fiscale deve utilizzare una strumentazione che consenta di far emergere l'iva sulle operazioni attive effettuate che sia il più possibile prossima e mai superiore a quella calcolata sulla base imponibile, come determinata in virtù dell'art. 73 della dir. 2006/112/CE.

³¹ Cfr. Corte di giustizia, 9 giugno 2011, causa C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*, punto 28.

³² Cfr. l'arresto della Corte di giustizia, 22 novembre 2018, nella causa C-295/17, *MEO*, punto 55, secondo cui l'iva è un'imposta che grava esclusivamente sul consumatore finale e, conseguentemente, la base imponibile "non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'iva dovuta in definitiva da tale consumatore". Nello stesso senso, v. Corte di giustizia, 24 ottobre 1996, nella causa C-317/94, *Elida Gibbs*, punto 19.

³³ Oltre a quello della rivalsa, sul quale le conclusioni dell'Avvocato generale in esame non si soffermano direttamente.

³⁴ Per una ricostruzione sistematica degli studi di settore, sia consentito rinviare *funditus* a M. Basilavecchia, *Studi di settore, contraddittorio, accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, I, 233 ss.; M. Beghin, *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, Milano, 2018, 783 ss.; A. Comelli, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Milanofiori, Assago (MI), 2012, 364 ss.; A. Marcheselli, *Natura giuridica degli accertamenti mediante studi di settore e "giusto procedimento tributario": quattro sentenze capitali delle Sezioni unite della Corte di cassazione*, in *Giur. it.*, 2010, 711-716. V. anche L. R. Corrado, *L'accertamento fondato sugli studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 1229 e 1236 ss.

³⁵ Se si eccettuano (a) il necessario "rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi"; e (b) la condizione per la quale gli ulteriori obblighi introdotti dagli Stati membri, ai fini dell'iva, non devono dare luogo "a formalità connesse con il passaggio di una frontiera", negli scambi tra Stati membri.

Nel caso di specie, non sussiste una violazione del principio di proporzionalità, secondo l'Avvocato generale, in quanto è prevista l'obbligatoria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale tra l'Amministrazione finanziaria italiana ed il contribuente³⁶, finalizzato a far emergere la sua reale situazione fiscale ed economica, essendo da escludere un'automatica ed acritica applicazione dello studio di settore. Al contrario, esso costituirebbe esclusivamente un punto di partenza per l'attività di indagine che viene espletata dall'Ufficio tributario, previa selezione delle posizioni più a rischio di evasione, proprio valorizzando lo strumento in questione, in contraddittorio col contribuente, al quale dev'essere assegnato un periodo di tempo ragionevole e congruo per preparare la propria difesa, già in sede amministrativa.

In altre parole, l'applicazione dello studio di settore non fa scaturire alcuna presunzione legale e non produce l'inversione dell'onere della prova, la quale continua a gravare sull'Amministrazione finanziaria. Semmai, lo studio di settore applicato in concreto fa sorgere in capo al contribuente l'onere di addurre elementi probatori a suo favore, ad esempio, mediante la produzione di documenti concordanti che possano giustificare il disallineamento tra il volume d'affari dichiarato e quello che risulta in considerazione dello studio medesimo.

Aggiunge l'Avvocato generale che, alla stregua della disciplina degli studi di settore, come sopra sintetizzata, il principio di proporzionalità risulta osservato a condizione che siano rigorosamente rispettati gli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, rubricati rispettivamente “diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale” e “presunzione di innocenza e diritti della difesa”. Conseguentemente, secondo le conclusioni scritte in esame, il principio di proporzionalità³⁷ è strettamente collegato all'eventuale proiezione processuale della vicenda, in modo tale che sia garantita l'impugnazione dell'atto di accertamento davanti ad un “giudice indipendente e imparziale” e “precostituito per legge”³⁸, che possa esaminare tutte le questioni, in punto di fatto e di diritto, sollevate dal contribuente.

Sotto il profilo della neutralità fiscale, l'Avvocato generale esclude, in via di principio, che vi sia una violazione della stessa, laddove la confezione (e la notificazione) di un atto di accertamento basato sull'applicazione di uno studio di settore non produrrebbe alcun “impatto” sul diritto di detrazione a favore del soggetto passivo. In altre parole, nulla impedirebbe al contribuente di portare in detrazione “tutta l'iva pagata a monte e adeguatamente documentata”. Inoltre, aggiungono le conclusioni scritte in esame che un contribuente, il quale abbia realizzato un'evasione d'imposta, omettendo di fatturare e contabilizzare alcune operazioni imponibili, non può invocare il principio di neutralità, equiparando la sua situazione a quella di un soggetto passivo che abbia assolto tutti i propri obblighi in materia di iva.

³⁶ Al riguardo, le sezioni unite della Corte di cassazione hanno statuito, nelle sentenze del 18 dicembre 2009, n. da 26635 a 26638 (l'arresto n. 26635 è pubblicato in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, 229 ss. e in *Corr. trib.*, 2010, 255 ss., con nota di A. Marcheselli, *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*), che i risultati che scaturiscono dallo studio di settore di volta in volta applicato devono essere corretti in contraddittorio col contribuente sottoposto ad indagine, nell'ottica di fotografare la realtà economica della singola impresa rispetto alla redditività delle imprese omogenee, con ampia facoltà di prova contraria, anche per presunzioni (ad esempio, per effetto della crisi che ha colpito il settore economico di appartenenza del contribuente, nella specie esercente l'attività di artigiano edile: Cass., 18 maggio 2018, n. 12273; con riferimento alla zona di esercizio dell'impresa e ai disagi nella circolazione stradale, cfr. Cass., 27 giugno 2017, n. 15983), nella fase amministrativa e nell'eventuale proiezione processuale (nello stesso senso, cfr. da ultimo Cass., 22 febbraio 2019, n. 5327, segnatamente con riferimento all'assenza di una grave incongruenza tra i ricavi dichiarati dal contribuente e quelli derivanti dall'applicazione dello studio di settore relativo all'attività esercitata, alla stregua di una lettura costituzionalmente orientata al rispetto e alla prioritaria tutela del principio dell'attitudine alla contribuzione).

³⁷ Innanzi tutto, l'Avvocato generale collega il principio di proporzionalità, alla luce degli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE, al contraddittorio endoprocedimentale, ma questo assunto non è condivisibile, almeno con riferimento all'art. 47, il quale sembra riferirsi alla sola sfera processuale (in termini di “ricorso effettivo”, “giudice imparziale”, “patrocinio a spese dello Stato”, ecc.) e non anche alla vicenda preprocessuale, la quale è sottoposta a regole diverse. In altre parole, sul punto l'Avvocato generale sembra confondere la fase amministrativa con quella processuale. Il principio di proporzionalità dovrebbe essere garantito e applicato anche nella fase amministrativa e, quindi, a prescindere dall'art. 47 della Carta, laddove l'impugnazione dell'atto impoesattivo innanzi al giudice tributario è meramente eventuale.

³⁸ Così dispone l'art. 47, par. 2 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE.

Dunque, in una prospettiva di ampia continuità rispetto alla causa *Maya Marinova*, non si realizza nella specie una violazione del principio di parità di trattamento tra soggetti che si trovano nella medesima situazione, qualora il contribuente “abbia intenzionalmente preso parte a un’evasione fiscale e abbia messo in pericolo il funzionamento del sistema comune dell’iva”³⁹.

5. – L’analisi dell’iter logico-giuridico della sentenza Fontana, nel solco tracciato dall’arresto Maya Marinova, sotto il duplice profilo dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità

Dopo aver analizzato le conclusioni scritte dell’Avvocato generale, secondo un’ampia ricognizione volutamente *step by step*, è opportuno concentrare l’attenzione sull’*iter* logico-giuridico che scaturisce da un attento esame della sentenza *Fontana*. Ivi, la Corte non si è discostata, in modo significativo, dall’analisi e dalle conclusioni scritte presentate dall’Avvocato generale, come sarà innanzi meglio chiarito.

In primis, la Corte richiama selettivamente il dato normativo applicabile, in considerazione della dir. 2006/112/CE e, segnatamente, gli artt. 73 (con riferimento alla base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, espletate a titolo oneroso), 242 (sull’obbligo di “tenere una contabilità sufficientemente dettagliata”), 244 (sull’obbligo di “archiviazione di copie delle fatture emesse” e di quelle ricevute), 250, par. 1 (sull’obbligo di presentare una dichiarazione per ciascun periodo d’imposta, in cui siano riportati i dati necessari per determinare l’iva esigibile) e 273, par. 1 (sugli ulteriori obblighi fiscali che gli Stati membri possono prevedere per “assicurare l’esatta riscossione dell’iva” ed “evitare le evasioni”).

Alla stregua dell’imprescindibile dato normativo, sopra precisamente richiamato⁴⁰, la Corte si colloca nell’alveo del percorso argomentativo tracciato dalla sentenza *Maya Marinova* e ne conferma (e, dunque, rafforza) ulteriormente il *decisum*. Se il contribuente ha omesso di fatturare e, quindi, di dichiarare una parte delle operazioni attive espletate, l’Autorità fiscale nazionale deve individuare gli effetti, sul versante dell’iva, che si sarebbero verificati qualora il contribuente medesimo avesse fatturato e dichiarato le suddette operazioni, assicurando, in tal modo, il corretto funzionamento del meccanismo di applicazione dell’imposta ed evitandone l’evasione.

Al fine di quantificare tali effetti fiscali, l’art. 273 della dir. 2006/112/CE consente agli Stati membri, come già *ut supra* osservato a proposito della sentenza *Maya Marinova*, di introdurre “altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l’esatta riscossione dell’iva e ad evitare le evasioni”, ma necessariamente nel rispetto dei principi di proporzionalità e di neutralità fiscale. Tale irrinunciabile assunto, secondo la Corte, non osta rispetto alla disciplina che uno Stato membro introduca nel proprio ordinamento giuridico, al fine di determinare l’imposta dovuta da un soggetto passivo, calcolando induttivamente l’iva sulla base di un volume d’affari determinato applicando uno studio di settore, al duplice scopo di garantire l’esatta percezione dell’imposta e di prevenire (e combattere) il fenomeno dell’evasione fiscale.

Conseguentemente, non è in discussione la soggettività passiva, con riferimento all’applicazione degli studi di settore. Tuttavia (e questo, certamente, è un passaggio delicato, sul versante argomentativo), dev’essere pur sempre garantita l’applicazione del fondamentale principio di neutralità fiscale, in base al quale ciascun soggetto passivo ha il diritto di detrarre⁴¹, dall’imposta di cui è debitore, l’iva dovuta o assolta per i beni e i servizi forniti da un altro soggetto passivo, a condizione che essi siano impiegati al fine di espletare operazioni soggette

³⁹ La locuzione è tratta dal paragrafo 61 delle conclusioni scritte dell’Avvocato generale.

⁴⁰ Al quale va aggiunto anche l’art. 4, par. 3 del Trattato sull’Unione europea. Anche alla luce di questa disposizione, ogni Stato membro deve adottare ogni misura legislativa e amministrativa che possa “garantire che l’iva sia interamente riscossa nel suo territorio” e consenta di “lottare contro l’evasione”.

⁴¹ Nello Stato membro in cui effettua le sue operazioni soggette ad imposta: cfr. l’art. 168 della dir. 2006/112/CE.

all'imposta⁴². La giurisprudenza della Corte ha ulteriormente precisato⁴³, al riguardo, che “le operazioni effettuate a monte devono presentare un nesso diretto e immediato con le operazioni realizzate a valle, conferenti un diritto a detrazione. Infatti, il diritto di detrarre l'iva gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese effettuate per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle, conferenti un diritto a detrazione”⁴⁴.

Questa disciplina connota il meccanismo ordinario di funzionamento dell'iva e costituisce il principale elemento di rottura rispetto alle imposte cumulative a cascata, qual era in Italia l'imposta generale sull'entrata, previgente rispetto all'introduzione dell'iva⁴⁵. Ne consegue che, per il soggetto passivo, l'iva consiste in una mera partita di giro e non in un onere fiscale a suo carico, laddove viene interamente sgravato dall'imposta dovuta o versata con riferimento a tutte le sue attività economiche, a prescindere dallo scopo e dai risultati di tali attività, a condizione che esse, in linea di principio, siano soggette all'iva⁴⁶.

Essendo l'istituto della detrazione così essenziale ai fini del funzionamento dell'imposta, la Corte ha affermato che tale diritto, quale regola generale, non possa essere limitato e debba esserne garantito l'esercizio in via immediata per tutta l'iva applicata sulle operazioni passive poste in essere⁽⁴⁷⁾. Ne consegue che la detrazione dev'essere pur sempre garantita al soggetto passivo, secondo le modalità previste dagli artt. 167 e seguenti della dir. 2006/112/CE, anche qualora l'Amministrazione finanziaria confezioni e notifichi al contribuente un atto impositivo nel quale il volume d'affari sia calcolato mediante la strumentazione induttiva.

Sotto il profilo del principio di proporzionalità, la Corte si allinea con quanto sostenuto dall'Avvocato generale Nils Wahl nelle sue conclusioni scritte, presentate il 22 marzo 2018 e già evidenziate *retro*. In particolare, la sentenza *Fontana* statuisce sul punto che tale principio non osta alla compatibilità con la dir. 2006/112/CE di una disciplina come quella italiana sugli studi di settore, solamente in presenza di significative divergenze tra il volume d'affari induttivamente calcolato, con riferimento a soggetti esercenti la medesima attività economica del contribuente sottoposto ad accertamento e quello dichiarato da quest'ultimo. Tuttavia, la Corte precisa che “gli studi di settore utilizzati ai fini della determinazione induttiva del volume d'affari devono essere esatti, affidabili ed aggiornati. Divergenze di tal genere possono solamente far sorgere presunzioni relative, confutabili dal contribuente mediante prova contraria”.

⁴² Cfr. le sentenze della Corte di giustizia 9 luglio 2015, nella causa C-183/14, *Salomie e Oltean*, punti 56 e 57; 22 giugno 2016, nella causa C-267/15, *Gemeente Woerden*, punti 30 e 32; 15 settembre 2016, nella causa C-518/14, *Senatex*, punti 27 e 28; 11 aprile 2018, nella causa C-352/16, *SEB bankas*, punto 38.

⁴³ Cfr. la sentenza 24 gennaio 2019, nella causa C-165/17, *Morgan Stanley & Co International*, punto 30.

⁴⁴ Nello stesso senso, cfr. gli arresti della Corte 6 settembre 2012, nella causa C-496/11, *Portugal Telecom*, punto 36; 13 marzo 2014, nella causa C-204/13, *Malburg*, punto 34, sotto il profilo della necessaria “sussistenza di un nesso diretto e immediato”, ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione dell'iva; 16 luglio 2015, nelle cause C-108/14 e C-109/14, *Larentia + Minerva e Marenave Schifffahrt*, punto 23; 14 settembre 2017, nella causa C-132/16, *Iberdrola*, punto 28. Aggiunge la sentenza 21 novembre 2018, nella causa C-664/16, *Vădan*, punti 43 e 44, in relazione ad una controversia relativa al diniego opposto dall'Autorità fiscale rumena all'esercizio del diritto di detrazione dell'iva per i beni ed i servizi utilizzati dal soggetto ai fini di proprie operazioni, in assenza della produzione delle fatture relative a questi beni e servizi, che grava sul soggetto che chiede la detrazione “l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne”. Sottolinea ancora la Corte che “il soggetto passivo è quindi tenuto a fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi gli siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di proprie operazioni soggette ad iva e con riguardo alle quali l'iva sia stata effettivamente assolta”.

⁴⁵ Sull'imposta generale sull'entrata e sull'art. 5 della legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825, sia consentito rinviare *funditus* a A. Comelli, *Iva comunitaria e iva nazionale*, Padova, 2000, 447 ss.

⁴⁶ In tal senso, *inter alia*, cfr. le sentenze della Corte di giustizia 21 marzo 2000, nei procedimenti riuniti da C-110/98 a 147/98, *Gabalfa e a.*, punto 44; 6 febbraio 2014, nella causa C-424/12, *Fatorie*, punto 31; 10 luglio 2014, nella causa C-183/13, *Banco Mais*, punto 28; 11 dicembre 2014, nella causa C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*, punto 32; 19 ottobre 2017, nella causa C-101/16, *Paper Consult*, punto 37; 26 aprile 2018, nella causa C-81/17, *Zebrus Siret*, punto 34.

⁴⁷ In tal senso, cfr. *inter alia* gli arresti della Corte di giustizia 9 novembre 2017, nella causa C-552/16, *Wind Inovation*, punto 32; 7 marzo 2018, nella causa C-159/17, *Dobre*, punti 29 e 30; 12 aprile 2018, nella causa C-8/17, *Biosafe c. Flexipiso*, punti 28 e 29, in *Riv. dir. trib.*, 2018, IV, 132, con nota di M. Ravaccia, *L'iva addebitata in rivalsa a seguito di accertamento e la decorrenza del termine per la detrazione*; 25 luglio 2018, nella causa C-140/17, *Gmina Ryjewo*, punto 30; 12 settembre 2018, nella causa C-69/17, *Siemens Gamesa Renewable Energy România*, punti 28 e 29; 17 ottobre 2018, nella causa C-249/17, *Ryanair*, punto 22.

Aggiunge la sentenza in esame che il diritto di difesa dev'essere garantito a favore del contribuente durante la fase amministrativa preprocessuale, in una prospettiva di continuità con la giurisprudenza della stessa Corte, la quale sottolinea il fondamentale principio del contraddittorio endoprocedimentale⁴⁸. Senza attendere la (eventuale) proiezione processuale, già in tale fase il soggetto passivo dev'essere messo in condizione di contestare l'esattezza, la pertinenza dello studio di settore rispetto alla propria situazione fiscale, nonché le ragioni in punto di fatto che giustificano lo scostamento del volume d'affari dichiarato, rispetto a quello risultante dall'applicazione dello studio di settore. Se, in tale contesto, il contribuente si trova nella condizione di dover provare fatti negativi⁴⁹, la Corte statuisce che "il principio di proporzionalità esige che il livello di prova richiesto non [debba essere] eccessivamente elevato"⁵⁰.

Sul punto, la sentenza in esame conclude nel senso che il calcolo induttivo del volume d'affari accertato a carico del soggetto passivo, sulla base delle regole sopra evidenziate, consiste in un meccanismo il quale, "alla luce della sua natura, della sua struttura e delle regole che concretamente lo disciplinano, non sembra violare il principio di proporzionalità, la cui verifica spetta tuttavia al giudice del rinvio".

Si consideri che il vaglio di compatibilità riservato dalla Corte al giudice *a quo* non sembra limitarsi ad un mero consiglio, ovvero ad un suggerimento generico e astratto, essendo piuttosto chiara (e motivata) la presa di posizione della Corte sul punto, a livello argomentativo. Ne consegue che la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria non potrà discostarsi dal percorso tracciato, a livello interpretativo, dalla Corte di giustizia e nemmeno dal dispositivo della sentenza in esame, essendo largamente prevedibile l'esito della controversia, sul punto, nonostante l'apparente devoluzione al giudice *a quo* del vaglio finale, ai fini della decisione.

⁴⁸ In particolare, la sentenza cita l'arresto della stessa Corte 3 luglio 2014, nelle cause riunite C-129/13 e 130/13, *Kamino International Logistics*, punto 30, in *Corr. trib.*, 2014, 2543, con nota di A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccitarsi in modo pretestuoso*; in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 833 e 834, con nota di R. Iaia, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*. Secondo la Corte, l'amministrazione, prima di adottare un atto lesivo degli interessi del destinatario (ad esempio, in relazione agli interessi nell'ambito del codice doganale), deve mettere in condizioni questo soggetto di manifestare utilmente il suo punto di vista, con riferimento agli elementi sui quali l'amministrazione stessa intende fondare la sua decisione, purché questa rientri nella sfera di applicazione del diritto dell'Unione europea. Si tratta di un diritto, a favore di ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione della decisione di un'amministrazione lesiva (o, comunque, pregiudizievole) rispetto ai suoi interessi, il quale può essere fatto valere dal singolo direttamente, innanzi al giudice nazionale. Tale diritto appartiene, secondo la prospettiva indicata dalla Corte, alla sfera del "rispetto dei diritti della difesa", segnatamente con riferimento al "diritto di essere sentiti" (nello stesso senso, cfr. Corte di giustizia, 9 novembre 2017, nella causa C-298/16, *Ispas*, punto 26) e mira ad "assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta" e dev'essere garantito anche in assenza di un'espressa clausola, ovvero disposizione, che lo preveda, mentre nel caso di specie, i destinatari delle intimazioni di pagamento (in materia di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione) non erano stati sentiti prima dell'adozione di queste ultime. Inoltre, la Corte osserva che, qualora l'amministrazione violi i diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di essere sentiti, tale vizio determina l'annullamento del provvedimento adottato dalla stessa amministrazione, ma esclusivamente "se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso", vale a dire, il risultato finale (cioè la decisione) avrebbe potuto essere differente. Sull'onere che grava sul contribuente di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, se il contraddittorio fosse stato attivato tempestivamente, v., da ultimo, la sentenza della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna 7 gennaio 2019, n. 49. Cfr. *inter alia*, anche con riferimento all'istituto del contraddittorio nella disciplina nazionale (che qui resta ampiamente sullo sfondo), M. Beghin, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 479 ss.; S. F. Cociani, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 89 ss.; A. Giovannini, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, 13 ss.; A. Marcheselli, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2018, 176 ss.

⁴⁹ Si pensi alla prova, a carico del soggetto passivo, di non trovarsi, nel periodo d'imposta considerato, in una situazione di normalità economica, ad esempio, a causa di una dimostrata (o dimostrabile) situazione di crisi del settore nel quale svolge la sua attività economica. Se si tratta di un imprenditore individuale o di un lavoratore autonomo, la prova di non aver potuto realizzare il volume d'affari risultante dallo studio di settore potrebbe essere collegata ad una malattia seria e documentata, la quale ha negativamente condizionato il soggetto durante l'anno d'imposta considerato e, quindi, anche il suo fatturato.

⁵⁰ Nella versione inglese della sentenza che qui si commenta, "livello di prova" è tradotto come "*standard of proof*", nella versione francese come "*niveau de preuve*", in quella spagnola come "*nivel de prueba*", mentre in quella portoghese come "*grau de prova*". Cfr. A. Tizzano, *Problemi "linguistici" nell'interpretazione e applicazione del diritto dell'Unione europea*, in *Dir. Un. Eur.*, 2017, 861 ss.

6. – Profili parzialmente critici relativi alla soluzione adottata dalla Corte nella sentenza Fontana: studi di settore e (in)compatibilità rispetto al principio di proporzionalità

Dopo aver collocato sotto la lente d'ingrandimento l'iter logico-giuridico della sentenza *Fontana*, è opportuno sviluppare alcune brevi considerazioni critiche. In *apicibus*, la determinazione della base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, espletate a titolo oneroso, alla stregua dell'art. 73 della dir. 2006/112/CE, è ancorata al corrispettivo effettivamente percepito, vale a dire ad un valore realmente percepito, il quale deve poter essere espresso in denaro⁵¹.

Questo articolo della direttiva non opera alcun riferimento, in modo diretto o indiretto, a valori calcolati astrattamente o forfettariamente: la possibile (legittima) utilizzazione di presunzioni relative da parte dell'Autorità fiscale deve necessariamente misurarsi con metodo di calcolo della base imponibile *ut supra* descritto. In altre parole, le presunzioni relative che consentono di individuare le cessioni di beni, ovvero le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso, non fatturate dal soggetto passivo, devono essere applicate con molta prudenza, in modo da consentire una determinazione ragionevolmente più vicina possibile al corrispettivo delle operazioni imponibili effettivamente percepito dal soggetto medesimo nell'anno d'imposta preso in considerazione.

Difatti, l'art. 73 della dir. 2006/112/CE dev'essere interpretato e applicato alla luce di un necessario bilanciamento tra la regola che fissa la determinazione della base imponibile e l'obbligo che sussiste per ogni Stato membro di adottare ogni misura idonea, sul piano legislativo e amministrativo, al fine di garantire che l'iva sia interamente riscossa nel territorio di tale Stato e di combattere il fenomeno dell'evasione dell'imposta. Conseguentemente, il più volte citato art. 73 deve formare oggetto di un ragionevole e bilanciato apprezzamento, a livello assiologico, rispetto agli artt. 2, par. 1, 250, par. 1, 273, par. 1, della dir. 2006/112/CE, anche in relazione all'art. 4, par. 3 del Trattato sull'Unione europea⁵², come interpretati, in via pregiudiziale, dalla Corte di giustizia.

Questo bilanciamento, peraltro, è indispensabile laddove, se il soggetto passivo è coinvolto consapevolmente in una frode fiscale (come nel caso *Maya Marinova*), ovvero dichiara un volume di operazioni imponibili inferiore a quello effettivamente realizzato nel periodo d'imposta, l'Autorità fiscale deve avere gli strumenti, disciplinati a livello legislativo, per svolgere un'attività autoritativa di individuazione dell'imposta dovuta dal soggetto stesso, ma evasa, anche andando al di là del dato formale costituito dalle operazioni fatturate e annotate nella contabilità, con una prevalenza della sostanza (giuridica ed economica) sulla forma.

In linea di principio, il recupero con la strumentazione analitica dell'imposta evasa, vale a dire operazione per operazione, sembra preferibile e in piena sintonia con il disposto dell'art. 73 della dir. 2006/112/CE. Tuttavia, secondo l'approccio della Corte di giustizia, l'utilizzazione di un apparato di presunzioni relative, di regola, non è vietata ma è sottoposta a limiti precisi, nel contesto fattuale dell'impossibilità di raccogliere dati oggettivi sulle singole operazioni imponibili, ad esempio, con riferimento alle loro date di effettuazione, ai destinatari ed ai relativi importi, a causa del comportamento financo ostruzionistico del soggetto passivo, come nel caso esaminato nella sentenza *Maya Marinova*.

⁵¹ In senso conforme, tra le tante, cfr. le sentenze della Corte di giustizia 7 novembre 2013, nelle cause riunite C-249/12 e C-250/12, *Tulică e Plavoşin*, punto 33 e 6 dicembre 2018, nella causa C-672/17, *Tratave*, punto 29, la quale afferma "che l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo di iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo". Secondo l'arresto della Corte 10 gennaio 2019, nella causa C-410/17, *A Oy*, punto 41, se sussistono eventuali difficoltà tecniche nel calcolo del corrispettivo (e, quindi, della base imponibile), esse "non consentono, di per sé, di ritenere che questo non sussista".

⁵² Con riferimento alla lotta contro la frode, si veda anche l'art. 325 del Trattato sul funzionamento dell'UE.

Il prudente bilanciamento in questione è corretto e ragionevole se rispettoso dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, seguendo l'ordine logico della sentenza in rassegna, mentre l'arresto *Maya Marinova* ha anteposto l'esame del principio di proporzionalità a quello di neutralità, pur giungendo a conclusioni pienamente sintoniche. Quanto al primo profilo, il soggetto passivo non dev'essere inciso dall'onere dell'imposta, in via definitiva, anche se recuperata dall'Autorità fiscale, in quanto l'iva, nel meccanismo ordinario di funzionamento, grava esclusivamente sul consumatore finale del bene o del servizio e non sui soggetti passivi che intervengono nel ciclo produttivo e distributivo. Essi agiscono, nel meccanismo in esame, quali "esattori" dell'imposta per conto dell'Erario, ma per loro trattasi di una mera partita di giro e non sono i soggetti portatori dell'attitudine alla contribuzione, alla stregua del canone di cui all'art. 53 Cost., bensì esclusivamente i consumatori finali⁵³.

Strettamente collegati sul piano concettuale, gli istituti della detrazione e della rivalsa consentono all'imposta di "scorrere" dalla fase della produzione fino a quella dell'immissione al consumo finale del bene o del servizio, in tal modo garantendo la piena neutralità (giuridica ed economica) in capo ai soggetti passivi. Conseguentemente, (anche) in caso di individuazione, da parte dell'Autorità fiscale, di alcune operazioni attive non fatturate e non contabilizzate dal soggetto passivo, la relativa maggiore imposta dovuta, in via di principio, non dovrebbe gravare su di esso e il diritto di rivalsa dovrebbe essergli garantito⁵⁴, in modo da preservare il principio generale della neutralità.

Alla stregua degli artt. 167 e seguenti della dir. 2006/112/CE, la detrazione dell'iva dovuta o assolta dal soggetto passivo per i beni e i servizi acquistati e impiegati ai fini di sue operazioni soggette all'imposta, non può essere in alcun modo limitata, ovvero messa in discussione, in caso di rettifica del volume d'affari calcolato mediante l'uso di una strumentazione di tipo induttivo, nel rispetto del principio di proporzionalità. Tuttavia, la neutralità fiscale non può essere efficacemente invocata da un soggetto passivo che abbia preso parte intenzionalmente ad una frode fiscale e, pertanto, abbia messo in pericolo il corretto funzionamento del sistema comune dell'iva⁵⁵.

Con specifico riferimento al principio di proporzionalità, nella sentenza *Fontana* esso non è definito, viene calibrato rispetto alla disciplina italiana degli studi di settore e ne viene esclusa la violazione se sono rispettate alcune precise condizioni. *In primis*, la determinazione induttiva del volume d'affari accertato (in relazione alle caratteristiche dei soggetti che esercitano la stessa attività economica del contribuente sottoposto ad indagine) deve far emergere rilevanti, vale a dire significative e non lievi divergenze rispetto a quello dichiarato.

Tuttavia, la Corte non scolpisce il concetto di divergenza rilevante e, su questo non secondario profilo, possono coesistere diverse valutazioni: la Corte avrebbe potuto offrire ulteriori elementi specifici, in assenza dei quali si corre il rischio di ampliare, almeno in parte, sia il margine di discrezionalità in capo alle Autorità fiscali degli Stati membri, sia il perimetro del libero apprezzamento da parte dei giudici tributari. Se la divergenza ammonta al sette per cento è sicuramente non significativa, ma se ammonta, invece, al quindici o al venti per cento è (o non è)

⁵³ In tal senso, *funditus*, v. A. Comelli, *Iva comunitaria e iva nazionale*, cit., 998 ss.

⁵⁴ Qualora il soggetto passivo non possa esercitare il diritto di rivalsa, rispetto all'importo maggiore delle operazioni imponibili accertato dall'Autorità fiscale, trova applicazione la statuizione contenuta nella sentenza della Corte di giustizia 7 novembre 2013, nelle cause riunite C-249/12 e C-250/12, *Tulică e Plavoşin*, cit., punto 43. Afferma, al riguardo, la Corte che, se le parti hanno "stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'iva e il fornitore di tale bene [è] la persona tenuta a versare l'iva dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito, nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dall'acquirente l'iva riscossa dall'amministrazione tributaria, deve essere considerato come già comprensivo dell'iva". In altre parole, in questa fattispecie, l'imposta non è dovuta in aumento rispetto all'importo delle maggiori operazioni imponibili accertato dall'Autorità fiscale, ma in diminuzione di quest'ultimo. Sul punto, in senso pienamente sintonico, cfr. P. Centore, *Ammissibilità e confini*, cit., loc. cit., 3392.

⁵⁵ Cfr. in tal senso il punto 49 della sentenza *Maya Marinova*.

significativa? E qual è il discrimine tra la rilevanza e la non rilevanza? Tale discrimine non può essere lasciato alla determinazione discrezionale da parte delle Autorità fiscali, in quanto vi sarebbe un margine di incertezza troppo elevato, certamente contrario al principio generale della certezza del diritto⁵⁶. Per queste ragioni, il concetto di divergenza rilevante, come formulato dalla Corte di Lussemburgo, finisce per essere piuttosto elastico e, per certi versi, perfino evanescente.

Aggiunge la sentenza in esame, questa volta in modo condivisibile, che “gli studi di settore utilizzati ai fini della determinazione induttiva del volume d'affari devono essere esatti, affidabili ed aggiornati”. Che gli studi di settore di cui agli artt. 62-*bis* e 62-*sexies*, 3° comma, del d.l. n. 331 del 1993, inseriti dalla l. di conversione n. 427 del 1993, abbiano (avuto) queste caratteristiche è tutt'altro che scontato, soprattutto sotto il profilo dell'esattezza.

Difatti, essi si basano sulla raccolta, presso i singoli contribuenti, di una serie di informazioni ed elementi caratterizzanti la singola attività economica espletata e le medie statistiche, così ricavate, dipendono molto dall'esattezza, dalla completezza e dalla precisione dei dati indicati dai contribuenti nelle schede degli studi di settore compilate e inviate all'Amministrazione finanziaria. Sotto un altro profilo, la costruzione della “funzione” di ricavo o di compenso scaturisce da una complessa procedura statistica, la quale, sulla base dei dati contabili ed extracontabili forniti dai contribuenti, consente di individuare indici statistici per ogni categoria economica, che permettono di scolpire una situazione standardizzata, vale a dire in condizioni di normalità economica, cui è possibile riferire la situazione del singolo contribuente⁵⁷.

Ebbene, l'elaborazione della “funzione” di ricavo o di compenso è talmente complessa che resta, almeno in larga misura, non poco indeterminata, laddove, al contrario, è necessario che il calcolo realizzato con la strumentazione induttiva consenta di ricostruire, con ragionevole certezza, non il volume d'affari mediamente prodotto da un soggetto passivo operante nello specifico settore economico considerato, bensì il volume d'affari che maggiormente si avvicina (e, quasi viene a coincidere) con quello realmente ed effettivamente realizzato dal soggetto passivo, nel periodo d'imposta considerato, ai fini del controllo fiscale.

Alla stregua di quanto precede, si ritiene che gli studi di settore di cui agli artt. 62-*bis* e 62-*sexies*, 3° comma, del d.l. n. 331 del 1993 non siano uno strumento totalmente esatto e affidabile, nella condivisibile prospettiva tracciata dalla Corte. Essi rappresentano uno strumento, flessibile e duttile, di orientamento dell'attività conoscitiva e valutativa da parte degli uffici dell'Agenzia delle entrate, sotto il profilo della determinazione presuntiva dei ricavi e dei compensi realizzati da imprese e da esercenti arti e professioni, nell'ottica di semplificare (e rendere più efficace) l'attività di controllo nei confronti dei contribuenti la cui attività economica assume dimensioni modeste

⁵⁶ Sulla certezza del diritto, quale principio fondamentale, ai fini del sistema dell'iva europea, cfr. *inter alia* le sentenze della Corte di giustizia 9 giugno 2016, nella causa C-332/14, *Rey Grundstücksgemeinschaft*, punti 49 e 51, secondo cui una disposizione di diritto derivato “dev'essere interpretata, nei limiti del possibile, nel senso della sua conformità con i principi generali del diritto dell'Unione e, più specificamente, con i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento”; 4 ottobre 2017, nella causa C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services*, punto 41; 26 aprile 2018, nella causa C-81/17, *Zebrus Siret*, cit., punto 38, ove la Corte afferma che l'esercizio del diritto di detrazione dell'iva senza limiti di tempo si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, “il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, tenuto conto dei diritti e degli obblighi di quest'ultimo nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione”; 27 giugno 2018, nelle cause riunite C-459/17 e C-460/17, *SGL e Valérieane*, cit., punto 42, per la quale il principio in esame “esige che le norme di diritto siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano orientarsi nelle situazioni e nei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto dell'Unione”; 13 febbraio 2019, nella causa C-434/17, *Human Operator*, punti 34-36, secondo cui esso “fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione” e postula “che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti”. Laddove la disciplina comporti oneri finanziari a carico del destinatario, come nel caso dell'iva, la certezza del diritto va intesa con particolare rigore, “al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro” (in tal senso, cfr. anche l'arresto della Corte di giustizia 29 aprile 2004, nella causa C-17/01, *Sudholz*, punto 34). In tale contesto, sotto il profilo della eventuale retroattività delle disposizioni, “le norme sostanziali del diritto dell'Unione devono, in linea di principio, essere interpretate come applicabili solo a situazioni createsi successivamente alla loro entrata in vigore”.

⁵⁷ Sul punto, cfr. A. Comelli, *Poteri e atti*, cit., 369 ss., ove ampie citazioni della dottrina.

o, comunque, non significative⁵⁸. Trattasi di un punto di partenza, spesso impreciso, ma pur sempre utile, alla luce del quale determinare *prima facie* il reddito imponibile ed il volume d'affari ragionevolmente attribuibili (almeno in via tendenziale) ad un contribuente in un determinato periodo d'imposta, in base ad uno o più criteri di normalità economica, vale a dire in una situazione verosimilmente standardizzata⁵⁹.

Aggiunge la sentenza *Fontana* che le divergenze rilevanti sono giustificabili, sul piano del principio di proporzionalità, esclusivamente se ne scaturiscono presunzioni relative, suscettibili di prova contraria da parte del soggetto passivo, già in sede di svolgimento dell'obbligatorio contraddittorio endoprocedimentale con l'Amministrazione finanziaria⁶⁰.

Contrariamente a quanto sostenuto dall'Avvocato generale nelle sue conclusioni scritte, la Corte non menziona espressamente gli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE. Malgrado ciò, essa ritiene che il diritto di difesa vada inteso in senso ampio, anche durante la fase preprocessuale, nella quale il soggetto passivo ben può contestare l'esattezza e la pertinenza dello studio di settore, rispetto alla propria reale situazione fiscale, nel periodo d'imposta considerato. Inoltre, se si tratta di provare fatti negativi, il principio di proporzionalità impone di non richiedere al soggetto passivo un "livello di prova [...] eccessivamente elevato"⁶¹.

Conseguentemente, il soggetto passivo, già durante la fase del contraddittorio endoprocedimentale, può documentare la peculiare situazione oggettiva e/o soggettiva che ha caratterizzato l'espletamento in concreto della sua attività economica, giustificando lo scostamento rispetto alle risultanze dello studio. In alternativa, il soggetto può dimostrare che si è realizzata una causa di esclusione dallo studio di settore, ovvero di inapplicabilità di quest'ultimo, oppure ancora una modalità di svolgimento anomalo rispetto al modello di esercizio normale e standardizzato, su cui si basa lo studio per quel determinato settore di attività economica⁶².

7. – Dagli (abrogati) studi di settore agli indici sintetici di affidabilità fiscale, ai fini dell'iva: quali prevedibili prospettive, sotto il profilo della compatibilità con la disciplina europea?

Gli indici sintetici di affidabilità fiscale⁶³ hanno sostituito gli studi settore, in via definitiva, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018⁶⁴. Trattasi di uno strumento,

⁵⁸ Si pensi, ad esempio, alle attività artigianali, di piccolo commercio e di servizi.

⁵⁹ Cfr. G. Corasaniti, *La natura giuridica degli studi di settore ed il problema dell'onere della prova*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, 13 ss.

⁶⁰ T. M. Pezzani, *Efficacia probatoria degli studi di settore nel processo tributario*, in *Riv. dir. proc.*, 2018, 1054 ss. e specialmente 1069 e 1070, osserva che gli studi di settore, quando sono posti a fondamento dell'atto impositivo, acquisendo rilevanza nell'eventuale successivo processo di impugnazione dell'atto, non costituiscono presunzioni semplici e non appartengono alla categoria più ampia dei mezzi di prova. Secondo questo Autore, è più corretto l'inquadramento in termini di presunzioni legali relative, anche se "impopolare e politicamente poco opportuno", con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente e l'Amministrazione finanziaria non avrebbe bisogno di ulteriori prove a sostegno dell'applicabilità della maggiore imposta, sia nella fase amministrativa, sia in quella giurisdizionale. Tutto questo rifletterebbe "il favor del legislatore nei confronti del Fisco", soprattutto con riferimento ai controlli tributari relativamente alle piccole e medie imprese, a prescindere da una ricostruzione analitica dei singoli acquisti o, più in generale, delle singole operazioni. Tuttavia, questa ricostruzione non può essere del tutto condivisa: se, ai fini dell'iva, gli studi di settore determinassero l'applicazione di presunzioni legali relative, la relativa disciplina si porrebbe in contrasto col sistema europeo dell'iva, come scolpito dalla dir. 2006/112/CE e, segnatamente, dagli artt. 73 e 273 di quest'ultima, seguendo l'impostazione della sentenza *Fontana*.

⁶¹ La locuzione è tratta dal punto 44 della sentenza *Fontana*.

⁶² Tutto questo assetto della disciplina in esame è da ritenere compatibile con un "livello di prova" che non sia eccessivamente elevato, come richiesto dalla Corte.

⁶³ I quali sono "approvati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze entro il 31 dicembre del periodo d'imposta per il quale sono applicati", fatte salve le necessarie integrazioni degli indici, collegate a situazioni di tipo straordinario (ad esempio, per effetto di modifiche normative o di peculiari situazioni economiche o dei mercati o di aree territoriali): così il quarto comma dell'art. 9-bis del d.l. n. 50 del 2017, introdotto dalla legge di conversione n. 96 del 2017.

⁶⁴ Per effetto dell'art. 1, 931° comma, della l. n. 205 del 2017 ("legge di bilancio 2018"). Cfr. R. Caminiti, *La definizione di correttivi e modelli chiude l'era degli studi di settore*, in *Corr. trib.*, 2018, 1794 ss.

disciplinato dall'art. 9-*bis* del d.l. n. 50 del 2017⁶⁵, finalizzato, da un lato, a “favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili” e, dall'altro, a “stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari da parte dei contribuenti”, esercenti attività di impresa, arti o professioni, con un rafforzamento della collaborazione preventiva con l'Agenzia delle entrate⁶⁶, segnatamente, in materia di imposte sui redditi e di iva⁶⁷.

Senza alcuna pretesa di esaustività, rispetto agli studi di settore, gli indici di affidabilità sono “elaborati con una metodologia basata su analisi di dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta”, anche alla luce dei valori economici, contabili ed extracontabili dichiarati da parte dei contribuenti interessati⁶⁸, mediante la compilazione di appositi modelli per la comunicazione all'Agenzia delle entrate dei dati *in parte qua* rilevanti, che vanno trasmessi in via telematica unitamente alla dichiarazione dei redditi e ne costituiscono parte integrante⁶⁹.

Gli indici in esame consistono nella “sintesi di indicatori elementari”, hanno come finalità la verifica della “normalità” e della “coerenza della gestione aziendale o professionale”⁷⁰ e permettono una valutazione, come fosse una “pagella di tipo fiscale”, da uno a dieci sulla base del grado di affidabilità riconosciuto a ciascun contribuente sottoposto alla disciplina. Tanto più il contribuente è considerato affidabile, sul versante fiscale, con una valutazione vicina a 10, che è il valore più elevato, tanto più avrà accesso al regime premiale descritto nel comma 11 dell'art. 9-*bis*⁷¹.

Gli indici di cui si discute sono sottoposti a revisione periodica (almeno ogni due anni), valorizzano il fattore territoriale e la loro elaborazione tiene conto di una specifica metodologia statistico-economica⁷². I dati rilevanti, ai fini della progettazione, realizzazione, costruzione e applicazione degli indici, vengono desunti sulla base di numerose fonti, vale a dire le dichiarazioni fiscali⁷³, le “fonti informative disponibili presso l'anagrafe tributaria, le agenzie fiscali”, l'I.n.p.s., l'Ispettorato del lavoro, la Guardia di finanza e, infine, in via residuale, anche sulla base di “altre fonti”⁷⁴ non meglio precisate⁷⁵.

⁶⁵ Gli indici sintetici di affidabilità fiscale sono stati previsti dall'art. 7-*bis* del d.l. n. 193 del 2016, introdotto dalla l. di conversione n. 225 del 2016, in origine “a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017”, termine poi prorogato (v. la nota precedente). Quest'ultima disposizione sottolinea il collegamento con “livelli di premialità per i contribuenti più affidabili”, nell'ottica di promuovere la *compliance* del contribuente, nonché una rafforzata collaborazione tra quest'ultimo e l'Amministrazione finanziaria.

⁶⁶ Cfr. l'art. 9-*bis*, 1° comma, del d.l. n. 50 del 2017. Si vedano anche i decreti del Ministero dell'economia e delle finanze 23 marzo 2018, 28 dicembre 2018 e 27 febbraio 2019, nonché il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 gennaio 2019, prot. n. 23721 del 2019, il quale ha approvato n. 175 modelli (unitamente alle relative istruzioni) per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale, da utilizzare per il periodo d'imposta 2018, con riferimento alle attività economiche nei settori dell'agricoltura, delle manifatture, dei servizi, del commercio e delle attività professionali. Si veda anche la risposta del sottosegretario di Stato presso il Ministero dell'economia e delle finanze Massimo Bitonci all'interrogazione a risposta immediata n. 5-01614 del 6 marzo 2019 presso la Camera dei Deputati, sull'eventuale abolizione degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

⁶⁷ Cfr. R. Caminiti, *Il nuovo modello metodologico degli ISA*, in *Corr. trib.*, 2018, 2907 ss.

⁶⁸ “Anche al fine di consentire un'omogenea raccolta informativa”: così dispone l'art. 9-*bis*, 4° comma, del d.l. n. 50 del 2017.

⁶⁹ Così stabilisce il punto 2 del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 30 gennaio 2019, prot. n. 23721 del 2019.

⁷⁰ Le locuzioni sono tratte letteralmente dall'art. 9-*bis*, 1° comma, del d.l. n. 50 del 2017.

⁷¹ Tra i benefici ivi indicati, si sottolinea, per quanto qui rileva, alla stregua delle lettere, rispettivamente, d) ed e) dell'11° comma, “l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici”, di cui all'art. 54, 2° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 e l'anticipazione di almeno un anno (sulla base del “livello di affidabilità” del soggetto passivo, determinato ai sensi di un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, anche in relazione alle annualità pregresse) del termine di decadenza previsto dall'art. 57, 1° comma, dello stesso d.p.r., per la notificazione degli atti impositivi.

⁷² La complessa metodologia statistico-economica è descritta nell'allegato n. 71 al d.m. 23 marzo 2018.

⁷³ Compresi i modelli di rilevazione dei dati degli studi di settore, presentati dal contribuente negli anni precedenti, i quali sono sottoposti ad un'analisi della qualità delle informazioni.

⁷⁴ Così l'art. 9-*bis*, 3° comma, del d.l. n. 50 del 2017.

⁷⁵ L'omessa precisa indicazione delle “altre fonti” innesta un elemento di incertezza non poco significativo nell'applicazione della disciplina in esame.

A questo punto, si pone il problema di stabilire se le statuizioni in via pregiudiziale della Corte di giustizia nelle sentenze *Maya Marinova* e *Fontana*, sopra descritte, mantengano intatta la loro attualità, nonostante il mutato assetto della disciplina in esame e possano proiettarsi anche oltre gli studi di settore, fino a investire, in qualche misura, gli indici sintetici di affidabilità fiscale.

Alla stregua del dato normativo esaminato, viene abbandonata la costruzione e l'applicazione della complessa e non del tutto chiara "funzione" di ricavo o di compenso, che caratterizza la previgente disciplina degli studi di settore e ne scaturisce un nuovo strumento, più evoluto e sofisticato rispetto agli studi, finalizzato a stimolare la *compliance* da parte del contribuente⁷⁶, con l'utilizzo di indici di affidabilità la cui determinazione, in concreto, non è (almeno finora) molto chiara e predeterminata⁷⁷. In altre parole, si abbandona finalmente la complessa procedura statistica che conduce alla determinazione di indici statistici per ogni settore economico, cui è possibile parametrare la situazione del singolo contribuente, ma non è ancora del tutto chiaro come questi indici sintetici saranno calcolati, in concreto⁷⁸. Se, a titolo esemplificativo, la raccolta informativa di dati omogenei condurrà al calcolo di indici statistici (e con quale procedimento logico) e quali ne saranno gli effetti, sul versante dei controlli della posizione fiscale dei singoli contribuenti, la cui affidabilità fiscale sarà ritenuta bassa.

Conseguentemente, l'elemento di maggiore criticità (sul piano della complessità e dell'indeterminatezza) che caratterizza gli studi di settore non è stato del tutto superato, come, invece, sarebbe stato ampiamente auspicabile e la disciplina degli indici di affidabilità fiscale sembra riproporre, in larga misura, le stesse criticità, nelle fasi di progettazione, realizzazione, costruzione e applicazione. Sembra, pertanto, sussistere una linea di continuità, sul versante di questi elementi di criticità⁷⁹, invece di un vero e proprio nuovo assetto suscettibile di un loro definitivo (e necessario) superamento.

Sicuramente, la disciplina in esame farà emergere quei contribuenti la cui affidabilità fiscale è limitata e sotto la media (nella scala da uno a dieci, vicino ai numeri uno e due) e questi saranno prioritariamente sottoposti ad un'attività di indagine da parte dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, anche gli studi di settore conducono all'individuazione di contribuenti non congrui e non coerenti da sottoporre ad attività di indagine, partendo dalle risultanze del singolo studio e contribuiscono, quindi, in modo non poco significativo, ad orientare *prima facie* l'attività valutativa da parte dell'Ufficio tributario.

Le differenze, sul versante dell'accertamento, nelle sue varie declinazioni, tra gli studi di settore e gli indici di affidabilità fiscale, devono essere ancora adeguatamente approfondite dalla dottrina di settore, ma, ad una prima lettura della relativa disciplina, non sembra che vi sia *in parte qua* una netta e radicale discontinuità⁸⁰.

⁷⁶ Per M. Beghin, *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, cit., 827, con riferimento agli indici sintetici di affidabilità fiscale, "come per gli studi di settore, pertanto, il legislatore spinge verso la *tax compliance*".

⁷⁷ Si pensi, a titolo esemplificativo, alle matrici dell'analisi fattoriale, alle matrici inverse di varianza/covarianza, alle matrici per il calcolo del coefficiente individuale, di cui all'allegato n. 73 al d.m. 23 marzo 2018.

⁷⁸ Nonostante il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate pubblicato il 10 maggio 2019, prot. n. 126200/2019, in relazione all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale all'annualità in corso al 31 dicembre 2018.

⁷⁹ Sottolinea una prospettiva di continuità anche M. Beghin, *I soggetti sottoposti all'applicazione degli studi di settore*, cit., 824 e 826, nota 62, per il quale la disciplina degli indici sintetici di affidabilità è "sempre di natura statistico-matematica", come già quella degli studi di settore. Aggiunge questo Autore, in senso sintonico, che "rimane tuttavia che gli indici, come gli antenati studi di settore, rappresentano il risultato di un percorso di stima che, per quanto accurata, risente pur sempre della spersonalizzazione o automatizzazione del modello statistico-matematico".

⁸⁰ Secondo F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2018, 259, gli indici di affidabilità fiscale non sarebbero uno strumento di accertamento. Il loro obiettivo sarebbe da inquadrare in termini di maggiore dialogo e collaborazione tra contribuenti e amministrazione finanziaria, con una importante funzione dissuasiva rispetto a comportamenti finalizzati all'evasione fiscale. Tuttavia, si può osservare che gli indici di affidabilità non possono non avere un impatto sull'attività di controllo calibrata sulla situazione fiscale del singolo contribuente, ad esempio, mediante la selezione delle posizioni a maggiore rischio di evasione, grazie all'applicazione degli indici medesimi. Se il contribuente presenta un indice molto basso, una volta individuato e sottoposto ad

Ne consegue che la compatibilità della disciplina degli indici in questione con la dir. 2006/112/CE e con le statuizioni formulate in via pregiudiziale dalla Corte di giustizia nelle sentenze *Maya Marinova* e *Fontana* non è da inquadrare in termini radicalmente nuovi e diversi rispetto alla normativa sugli studi di settore, sopra analizzata. I principi di neutralità fiscale e di proporzionalità dovranno essere applicati correttamente e in modo non meno rigoroso anche alla vigente disciplina, onde evitare l'inosservanza dei requisiti di compatibilità con la dir. 2006/112/CE, ben scolpiti dalla Corte di giustizia nella sua esperienza giurisprudenziale.

8. – Conclusioni sull'evoluzione dall'arresto *Maya Marinova* alla sentenza *Fontana*

L'esame della sentenza *Fontana*, nel solco tracciato dall'arresto *Maya Marinova* e dalle conclusioni scritte dell'Avvocato generale Nils Wahl, ha confermato la centralità dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, nel sistema dell'iva europea, con riferimento specifico agli studi di settore⁸¹. Essendo stata abrogata la disciplina degli studi, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, si è reso necessario verificare se sussiste (o meno) una traiettoria evolutiva in termini di reale discontinuità, rispetto alla disciplina dei vigenti indici sintetici di affidabilità fiscale e il riscontro, in via di prima approssimazione, è stato negativo⁸².

Sul versante dell'iva, pertanto, dovrebbe prevalere un'ampia continuità nella definizione e applicazione dei relativi principi fondamentali, come scolpiti alla stregua dell'esperienza giurisprudenziale della Corte, a prescindere dal pur significativo passaggio dagli studi di settore agli indici sintetici di affidabilità fiscale e dall'auspicata accelerazione, almeno sul piano delle intenzioni, verso un rapporto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente improntato ad una collaborazione sempre più attiva e (reciprocamente) responsabile.

Nell'ipotesi di frode fiscale, ai fini dell'iva, alla quale il soggetto passivo partecipa intenzionalmente, ovvero di omessa fatturazione di una parte dei corrispettivi, che scaturiscono da operazioni attive imponibili, i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità fissano i parametri di riferimento, ricavati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, che devono essere osservati, durante la fase dei controlli, da parte dell'Autorità fiscale nazionale, al fine di rendere la disciplina dell'indagine a carico del soggetto medesimo pienamente compatibile con le regole, i principi e le disposizioni di matrice europea, sopra analizzate.

In caso di violazione dei principi di neutralità e di proporzionalità, da parte dell'Amministrazione finanziaria, il soggetto passivo potrà sollevare tale questione innanzi al giudice tributario, impugnando l'atto impositivo nel quale tale violazione è cristallizzata ed il giudice tributario dovrà garantire l'applicazione dei suddetti principi, nel caso concreto sottoposto al suo vaglio costitutivo-demolitorio, senza necessariamente rinviare la questione pregiudiziale innanzi alla Corte di giustizia.

indagine, nei suoi confronti potrà trovare applicazione la strumentazione induttiva ai fini della quantificazione del reddito e del volume d'affari ragionevolmente attribuibili a tale soggetto, nel periodo d'imposta considerato. Conseguentemente, gli indici di affidabilità fiscale si collocano all'interno dell'attività istruttoria, espletata dall'Ufficio tributario e facilitano l'utilizzo della strumentazione accertativa, rispetto al contribuente sottoposto ad indagine.

⁸¹ L'ordinanza della Corte di cassazione depositata il 29 marzo 2019, n. 8855, esamina il caso dell'utilizzo degli studi di settore, da parte dell'Agenzia delle entrate, nei confronti di una società esercente l'attività di vendita di ricambi ed accessori per la telefonia. Sotto il profilo del presupposto delle "gravi incongruenze", l'ordinanza ripercorre l'iter logico-giuridico dell'arresto *Fontana* e sottolinea che, pur essendo quest'ultimo riferito espressamente all'iva, il principio di diritto è applicabile anche alle imposte dirette, segnatamente, con riferimento al principio di proporzionalità. Secondo la Corte di cassazione, tale principio è applicabile anche alle imposte dirette, "dovendosi considerare la prioritaria tutela del principio di capacità contributiva", alla stregua dell'art. 53 Cost. Questa importante ordinanza conferma, in modo condivisibile, la vivacità e la vis espansiva del principio di proporzionalità dall'iva al settore delle imposte dirette, per effetto del canone costituzionale dell'attitudine alla contribuzione. Ne consegue che la giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di proporzionalità può essere applicata estensivamente anche alle imposte sui redditi.

⁸² Alla luce delle argomentazioni e con le opportune precisazioni svolte nel paragrafo precedente di questo saggio.

In conclusione, l'applicazione dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, sul versante dell'iva, è particolarmente interessante, in quanto emblematica dell'innesto (continuo, in senso dinamico) nel diritto nazionale di principi provenienti dal diritto dell'Unione europea, il quale si configura sempre più come un ordinamento prevalentemente giurisprudenziale.

prof. ALBERTO COMELLI - *Università di Parma*