

***CORTE DI GIUSTIZIA DELL'UE: LEGITTIMI GLI STUDI DI SETTORE DELL'IVA PURCHÈ IL CONTRIBUENTE SIA MESSO NELLE CONDIZIONI DI DIFENDERSI (SENTENZA 21 NOVEMBRE 2018, C-648/16 – FONTANA, ECLI: EU: C: 2018: 932)***

**1. Domanda pregiudiziale**

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione **dell'art. 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006**, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

Precisamente, la CTR Calabria ha deciso di sottoporre alla Corte di Giustizia europea la seguente questione pregiudiziale: *“Se [sia] o meno compatibile con gli artt. 113 e 114 TFUE nonché con la [direttiva IVA] la normativa nazionale italiana costituita dagli art. 62 sexies, comma 3 e 62 bis, del [decreto legge n. 331/1993], convertito in legge 29 ottobre 1993, n.427, nella parte in cui consente l'applicazione dell'IVA a un volume d'affari globale induttivamente accertato, 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”.*

**2. Caso di specie**

La questione pregiudiziale trae origine dalla vicenda avente ad oggetto un accertamento tributario, relativo all'anno 2010, emesso dall'Amministrazione Finanziaria nei confronti della Sig.ra F., soggetta ad IVA.

L'Amministrazione Finanziaria notificava alla ricorrente, nel procedimento principale, un invito a comparire, da cui ne conseguiva l'avvio di un procedimento di accertamento in contraddittorio.

In tale procedimento, la contribuente contestava il *quantum* dell'accertamento e che, altresì, le era stato determinato sulla base di uno studio di settore relativo alla categoria dei commercialisti e consulenti tributari; in particolare, secondo la ricorrente, l'importo dell'IVA sarebbe stato calcolato sulla base di uno studio di settore che non consentirebbe di fornire un'adeguata rappresentazione dei redditi prodotti dalla propria impresa in termini di proporzionalità e di coerenza.

La CTP ha ritenuto infondate tali considerazioni, in quanto non sorrette da una condivisibile base di fatto e, di converso, ha rilevato che il menzionato metodo di valutazione tiene unicamente conto del reddito complessivo, senza prendere in considerazione le singole operazioni economiche realizzate dal contribuente e il suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte.

Sulla base di tali premesse, la CTP ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte di Giustizia la questione pregiudiziale di cui sopra.

## 2. Motivazione della sentenza

In via preliminare, la Corte di Giustizia dell'UE ha rilevato non pertinente il riferimento della compatibilità degli artt. 113 e 114 del TFUE con la normativa nazionale dell'IVA summenzionata, in quanto tali articoli, richiamati dal giudice a *quo* nella questione pregiudiziale *de qua*, non sono pertinenti nella specie, atteso che essi riguardano le modalità istituzionali di adozione delle misure di riavvicinamento delle legislazioni degli Stati membri nell'ambito dell'Unione Europea.

Alla luce di tale premessa, la Corte ha sottolineato che la questione sollevata dal giudice di rinvio deve essere interpretata nel senso che predetto giudice mira a sapere se la normativa italiana (**artt. 62 sexies, comma 3 e 62 bis del D.L. n. 331/1993, convertito in L. n. 427/1993**), che consente all'Amministrazione di accertare il volume d'affari del contribuente con metodo induttivo, fondato su studi di settore approvati con D.M., e di richiedere conseguentemente il pagamento dell'IVA, sia in linea con la direttiva e con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.

La Corte di Giustizia, nella sentenza della causa C-648/16 esaminata, è giunta alla conclusione che l'articolo 273 della direttiva IVA non osta, in linea di principio, a una normativa nazionale come quella oggetto del procedimento principale che, al fine di garantire l'esatta percezione dell'IVA e di prevenire l'evasione fiscale, determini l'importo dell'IVA dovuta da un soggetto passivo sulla base del volume d'affari complessivo, accertato induttivamente sulla scorta di studi settoriali approvati con decreto ministeriale.

Inoltre, le disposizioni di cui al citato articolo 273, al di fuori dei limiti da esse fissati, non precisano né le condizioni e neppure gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere e conferiscono, pertanto, a questi ultimi, un margine discrezionale circa i mezzi idonei a raggiungere gli obiettivi di assicurare la riscossione dell'IVA e di evitare l'evasione.

Nondimeno, la normativa nazionale (**artt. 62 sexies, comma 31 e 62 bis<sup>2</sup> del D.L. n. 331/1993**,

---

### 1 Articolo 62 sexies D.L.n.331/1993

[...]

3. Gli accertamenti di cui agli articoli 39, primo comma, lettera d), del **decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600** e successive modificazioni, e 54 del **decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633** e successive modificazioni, possono essere fondati anche sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi ed i corrispettivi dichiarati e quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta, ovvero dagli studi di settore elaborati ai sensi dell'articolo 62 bis del presente decreto.

[...]

### 2 Articolo 62 bis D.L.n.331/1993

#### Studi di settore

1. Gli uffici del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, entro il 31 dicembre 1995, in relazione ai vari settori economici, appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi di cui all' **articolo 11** del decreto legge 2 marzo 1989, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla **legge 27 aprile 1989, n. 154** e successive modificazioni. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata. Gli studi di settore sono approvati con decreti del Ministro delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale entro il 31 dicembre 1995, possono essere soggetti a revisione ed hanno validità ai fini dell'accertamento a decorrere dal periodo di imposta 1995.

**convertito in L. n. 427/1993**) e la sua applicazione possono essere conformi al diritto unionale, solo se rispettano i principi di neutralità dell'imposta e di proporzionalità.

A tal proposito, appare opportuno definire il principio di neutralità elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, prima di analizzare l'iter motivazionale seguito dalla Corte.

Nella sentenza **12 luglio 2012, n. C-284/11** la Corte di Giustizia ha affermato che:

1) l'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che:

- l'imposta sul valore aggiunto indicata in una fattura da un soggetto è da esso dovuta indipendentemente dall'esistenza effettiva di un'operazione imponibile;
- qualora l'amministrazione tributaria non abbia rettificato, in un avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente di tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto da esso dichiarata, non si può dedurre che tale amministrazione abbia riconosciuto che predetta fattura corrispondeva a un'operazione imponibile effettiva;

2) i **principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e del legittimo affidamento** devono essere interpretati nel senso che non ostano a che il destinatario di una fattura si veda negare il diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto a monte a causa dell'assenza di un'operazione imponibile effettiva, anche se, nell'avviso di accertamento in rettifica indirizzato all'emittente di tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto dichiarata da quest'ultimo non è stata rettificata. Se, tuttavia, tenuto conto di evasioni o irregolarità commesse da tale emittente o a monte dell'operazione dedotta a fondamento del diritto alla detrazione, tale operazione è considerata come non effettivamente realizzata, si deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche alle quali non è tenuto, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che suddetta operazione si inseriva nel quadro di un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Inoltre, la CGUE, nella sentenza in esame, ha ribadito in riferimento al **principio di neutralità fiscale** che, secondo la giurisprudenza precedente, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA; infatti, il regime dell'IVA è volto a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o versata in relazione a tutte le sue attività economiche, subordinatamente alla condizione che tali attività siano anch'esse soggette, in linea di principio, all'IVA (sentenza 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14).

Pertanto, il diritto alla detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può essere limitato (sentenza 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C-81/17).

Per quanto riguarda il **principio di proporzionalità**, la Corte di Giustizia ha stabilito, nella sentenza citata, che tale principio non osta a che una normativa nazionale preveda che solamente a fronte di rilevanti divergenze tra l'importo del volume d'affari dichiarato dal contribuente e quello determinato in base al metodo induttivo, possa avviarsi il procedimento di rettifica fiscale.

Infatti, in relazione a tale principio, non vi sarebbe violazione se la rettifica fiscale risulti basata su **studi di settore esatti, affidabili e aggiornati**, con la possibilità del contribuente di fornire prova contraria.

Pertanto, qualora l'applicazione di uno studio di settore implichi *“per il soggetto passivo di dover eventualmente provare fatti negativi, il principio di proporzionalità esige che il livello di prova richiesto non sia eccessivamente elevato”*.

Per di più, affinché il **diritto di difesa del contribuente** venga garantito durante tutto il corso del procedimento di rettifica fiscale, il soggetto passivo deve avere la possibilità di contestare, ai fini della valutazione della propria specifica situazione, **tanto l'esattezza quanto la pertinenza dello studio di settore**; ossia, il contribuente deve essere messo nella condizione di poter far valere le circostanze per cui il volume d'affari dichiarato, benchè inferiore a quello determinato in base al metodo induttivo, corrisponda alla realtà della propria attività nel periodo accertato. In caso contrario, il recupero della maggiore IVA sarebbe illegittimo.

Alla luce di quanto sopraesposto, la Corte di Giustizia, in merito alla questione pregiudiziale sollevata, ha dichiarato che *“... la direttiva IVA citata, nonché i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, come quella oggetto del procedimento principale, che consenta all'Amministrazione Finanziaria, a fronte di gravi divergenze tra i redditi dichiarati e i redditi stimati sulla base degli studi di settore, di ricorrere a un metodo induttivo, basato sugli studi di settore stessi, al fine di accertare il volume d'affari realizzato dal contribuente e procedere, di conseguenza, a rettifica fiscale con imposizione di una maggiorazione dell'IVA ...”*.

Però, condizione necessaria e sufficiente è che tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità nonché del diritto di difesa, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo e di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi delle disposizioni contenute nel titolo X della direttiva IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Lecce, 7 gennaio 2019

Avv. Maurizio Villani

**Avv. Lucia Morciano**

**AVV. MAURIZIO VILLANI**

**Avvocato Tributarista in Lecce**

**Patrocinante in Cassazione**

[www.studiotributariovillani.it](http://www.studiotributariovillani.it) - e-mail [avvocato@studiotributariovillani.it](mailto:avvocato@studiotributariovillani.it)