

## Studi di settore e normativa eurounitaria: arrivano le conclusioni dell'Avvocato generale

*Corte di Giustizia UE, Causa C648/16, Conclusioni dell'Avvocato Generale Nils Wahl, presentate il 22 marzo 2018*

 di Luca Mariotti  
Dottore Commercialista

Che gli studi di settore possano rappresentare una modalità di accertamento vessatoria, imponderabile nei numeri, in odore di limitazione del diritto di difesa, logicamente non del tutto congrua è opinione di molti dalla fine degli anni '90 in avanti. L'idea di una "catastizzazione" del reddito e del volume d'affari, quella di un *software* applicativo non accessibile a tutti negli algoritmi che lo determinano, il funzionamento spesso slegato dalle caratteristiche dell'economia e del settore, ma legatissimo alle necessità di gettito, cioè in definitiva i fattori che caratterizzano questo strumento, sono infatti ormai ben noti agli operatori ed ai contribuenti, che obtorto collo hanno dovuto convivere con essi.

Anche la collocazione degli studi al rango di presunzioni semplici non qualificate e la necessità di attivazione di un contraddittorio preventivo, diventate regole operative dopo le celeberrime sentenze delle Sezioni Unite del dicembre 2009<sup>1</sup>, per quanto giuridicamente ineccepibili, non possono non lasciare negli operatori più di un elemento di perplessità residuo sul funzionamento operativo degli "studi".

Quand'anche sia consentito al contribuente di introdurre elementi di difesa relativamente alla propria situazione personale e lavorativa, infatti, egli si deve sempre confrontare con degli "standards" di cui non si sa molto, perché le regole della loro determinazione sono ignote e i risultati appaiono spesso slegati dalle regole e dalla contingenza dell'economia reale.

Da un anno all'altro, in palese situazione di crisi economica perdurante, si può assistere, per una semplice revisione degli "standards" ad un aumento significativo del volume di ricavi congruo: l'effetto è quello di aumentare la tassazione senza che il Legislatore l'abbia deciso, semplicemente dando un colpo di "boost" a un *software* praticamente inaccessibile.

In Italia abbiamo accettato questo meccanismo per più di quindici anni. Cosa succede allora

<sup>1</sup> Corte di Cassazione, Sezioni Unite, sentenze n. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009

se lo parametrriamo alle regole europee?

Le prime risposte che arrivano sono purtroppo di carattere conservativo. Il 22 marzo 2018 sono infatti state depositate le conclusioni dell'Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia UE Nils Wahl nella causa promossa appunto da una contribuente italiana e rubricata al n. C-648-16. E sono per adesso orientate alla coerenza delle disposizioni interne italiane rispetto ai principi eurounitari.

Non mancano tuttavia qualche precisazione e qualche passaggio motivazionale che, se più rigoroso rispetto alla realtà operativa (che l'Avvocato generale non può conoscere direttamente), potrebbero essere forieri di conseguenze positive.

Vediamo allora di capire meglio la vicenda.

### **Il rinvio**

Una contribuente italiana viene fatta oggetto di un accertamento per l'anno 2010, fondato sugli studi di settore e comprensivo, fra l'altro, dell'IVA.

La procedura è iniziata con un invito a comparire. Nel contraddittorio la contribuente ha depositato memorie e prodotto documenti volti a confutare le determinazioni presuntive di maggiori ricavi rispetto a quanto dichiarato. L'ufficio, tuttavia, non ha ritenuto convincenti le argomentazioni e la documentazione prodotta e ha proceduto con l'accertamento.

Radicato il ricorso presso la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria viene contestato, fra l'altro, l'importo dell'IVA arretrata richiesto dall'ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate. In particolare, si eccepiva la correttezza dello studio di settore applicato e si faceva presente che l'importo dell'IVA richiesto dall'ufficio era stato determinato unicamente sulla base di uno "standard" che non considerava le attività economiche concretamente svolte.

Il giudice tributario ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

*«se è o meno compatibile con gli articoli 113 e 114 TFUE nonché con la [direttiva IVA] la normativa nazionale italiana costituita dagli articoli 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 ad 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».*

## La questione

In sostanza alla Corte viene posta la questione (mai esaminata prima) se le disposizioni della direttiva IVA e i principi che disciplinano il sistema dell'IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui al procedimento principale, che consente all'amministrazione di accertare l'imposta dovuta da un contribuente, che si presume non aver dichiarato la totalità dell'IVA, mediante un metodo induttivo basato su studi di settore che stimano i probabili ricavi di determinate categorie di contribuenti.

Il dubbio per la verità non è di poco conto.

La neutralità del tributo IVA infatti regge sul meccanismo per cui ogni soggetto IVA versa all'erario l'imposta che incassa dai propri clienti (al netto ovviamente di quella pagata ai fornitori). Ma se nella determinazione del tributo da versare si ha riguardo non all'imposta incassata, ma al volume di affari ritenuto congruo, di fatto si lascia il contribuente che non raggiunge tale volume inciso dal tributo medesimo. L'iva perde dunque il suo carattere di imposta plurifase neutrale per gli operatori.

L'Avvocato generale per la verità si lamenta del fatto che non vi sono eccezioni precise nell'ordinanza di rinvio né le ha reperite nelle osservazioni "non particolarmente dettagliate" del governo italiano. La questione viene quindi ricostruita nei termini giuridici dall'Avvocato stesso.

Il quale riporta in sintesi il meccanismo di funzionamento degli studi, sottolineando il fatto che essi sono approvati dal Ministero delle finanze italiano dopo aver consultato le associazioni professionali e di categoria.

## I principi base europei

Una prima osservazione è del tutto incidentale e non particolarmente rilevante nel proseguo della trattazione. Cionondimeno a nostro modesto avviso è da sottolineare.

Si tratta della menzione del principio base del sistema dell'IVA di matrice comunitaria. Principio per il quale l'imposta deve gravare esclusivamente sul consumatore finale. Di conseguenza la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dall'amministrazione fiscale non può essere superiore al corrispettivo pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta, in ultima analisi, da tale consumatore. Infatti, i soggetti passivi non sono assoggettati all'IVA. L'unico obbligo imposto ai soggetti passivi, quando intervengono nel processo di produzione e di distribuzione precedente alla fase di imposizione finale, è la riscossione dell'imposta, in ciascuna fase di questo processo, per conto dell'amministrazione fiscale, alla quale la restituiscono<sup>2</sup>.

---

2 sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C 317/94, EU:C:1996:400, punti 19 e 22).

L'Avvocato generale ricorda ancora che l'articolo 73 della direttiva IVA stabilisce che, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente. Tale corrispettivo rappresenta, dunque, il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi. Se l'amministrazione fiscale riscuotesse un importo superiore all'imposta effettivamente pagata dal consumatore finale, non verrebbe rispettato il principio della neutralità dell'IVA nei confronti dei soggetti passivi<sup>3</sup>.

Si deve poi tener presente che a norma dell'articolo 242 della direttiva IVA, ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale. L'articolo 244 poi prevede che ogni soggetto passivo provveda all'archiviazione di copie delle fatture da esso emesse e ricevute. L'articolo 250, paragrafo 1, fissa l'obbligo per ogni soggetto passivo di presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta dovuta allo Stato.

### **I controlli e le deroghe al principio di effettività. La "discrezionalità" degli stati e il principio di proporzionalità**

Tra le norme ricordate ci sono poi l'articolo 2, dall'articolo 250, paragrafo 1 e dall'articolo 273 della direttiva IVA, nonché dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE. Questo insieme di regole prevede per ogni stato membro l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire che l'IVA dovuta sia interamente riscossa nel suo territorio e a prevenire l'evasione. Lo stato dovrà agire, in altri termini, per ripristinare la situazione quale sarebbe sussistita in assenza di evasione fiscale<sup>4</sup>.

L'articolo 273 della direttiva IVA, nella elaborazione giurisprudenziale datane dalla Corte<sup>5</sup> lascia libertà agli stati che possono fissare le regole che ritengono più adatti. Ma con il limite della proporzionalità: ovvero i provvedimenti volti ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e prevenire l'evasione non devono eccedere quanto necessario a conseguire siffatti obiettivi e non devono compromettere la neutralità dell'IVA. Gli stessi criteri, ovvero rispetto del principio di proporzionalità e di quello di neutralità, debbono trovare applicazione nelle sanzioni relative.

Riguardo alla corretta applicazione del principio di proporzionalità, l'Avvocato generale espone

3 V. sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C 249/12 e C 250/12, EU:C:2013:722, punto 33 e la giurisprudenza ivi citata). V., in tal senso, sentenza del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs (C 317/94, EU:C:1996:400, punti 24 e 28).

4 Sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C 576/15, EU:C:2016:740, punti 41 e 42 e la giurisprudenza ivi citata).

5 Cfr. sentenza citata al punto precedente, punti 43 e 44.

come “a suo avviso” e/o “a suo giudizio” sia inevitabile che talvolta, nel perseguire l’evasione, quando “*non esistono tracce documentali da seguire per ricostruire la realtà*” vengano usati strumenti presuntivi e probabilistici. E’ questo il caso degli studi di settore, coi quali si individuano soggetti che “potrebbero” non aver dichiarato la totalità dell’iva.

Tuttavia, si ricorda come sia “*quasi superfluo notare che l’accertamento definitivo da parte dell’amministrazione fiscale relativamente a qualunque importo esigibile deve rispecchiare fedelmente la realtà dei risultati economici del contribuente*”.

La conclusione di questo ragionamento, logico e tutto sommato rigoroso, è però, con tutto il rispetto per l’Avvocato e per la sua funzione, quasi caricaturale: se si utilizzano studi di settore per elaborare determinate ipotesi, è necessario che tali studi siano accurati, attendibili e aggiornati.

Poi si torna al rigore, ricordando la necessità che gli importi chiesti in quanto non versati siano il più possibile prossimi, e non superiori, a quelli previsti dall’articolo 73 della direttiva IVA<sup>6</sup>. E la conclusione abbandona per la verità la celestiale visione sulla accuratezza, attendibilità e aggiornamento degli studi. La riportiamo per completezza (punto 45):

*"Alla luce di tale contesto, una normativa nazionale che consentisse all’amministrazione fiscale di determinare l’esistenza di IVA non dichiarata e il relativo importo unicamente (o prevalentemente) sulla base di presunzioni scaturenti da incongruenze tra i ricavi dichiarati dal contribuente e i ricavi stimati sulla base di uno studio di settore, non mi sembra in grado di stabilire un giusto equilibrio fra tali esigenze. Da un lato, un simile sistema semplificherebbe indubbiamente il compito dell’amministrazione fiscale di riscuotere le imposte ed evitare l’evasione e l’elusione. Dall’altro lato, tuttavia, un tale sistema parrebbe difficilmente in grado di offrire un quadro veritiero della realtà economica relativa a ciascun caso specifico. Dunque, con tutta probabilità, esso darebbe frequentemente adito ad errori, spesso a scapito dei contribuenti. Un simile sistema, pertanto, risulterebbe eccessivo rispetto a quanto necessario per assicurare che l’IVA dovuta sia interamente riscossa e a prevenire l’evasione o l’elusione".*

### **Conclusioni dell’Avvocato generale**

Pareva che (qualche osservazione critica a parte) nella lettura delle motivazioni dell’A.G. si potessero infine essere raggiunte delle regole condivisibili.

Il meccanismo degli studi di settore certo semplifica la vita all’amministrazione e certo consente un potere di obiezione limitatissimo al contribuente. Non dà però alcuna garanzia del fatto che la ricostruzione degli importi di volume di affari e iva sia rispondente al vero.

<sup>6</sup> sentenze del 10 luglio 2008, Koninklijke Ahold (C 484/06, EU:C:2008:394, punto 39), e del 5 ottobre 2016, Maya Marina (C 576/15, EU:C:2016:740, punto 48).

Dunque?

Dunque per l'Avvocato generale gli studi di settore non contrastano con la disciplina eurounitaria. Vediamo allora i motivi per i quali dalle premesse si arriva a conclusioni apparentemente opposte.

In primo luogo, gli studi di settore si limitano a fornire indizi relativi a una possibile anomalia nelle dichiarazioni di un contribuente. E dunque, per l'Avvocato, una deviazione significativa rispetto alle risultanze di tali studi non conduce automaticamente ad una decisione sfavorevole da parte dell'amministrazione. Ci sarà un contraddittorio che comporta il coinvolgimento del contribuente interessato nel procedimento amministrativo, ed esso è essenziale per la legittimità dell'accertamento da parte dell'amministrazione fiscale. Inoltre le sentenze delle Sezioni Unite del 2009 hanno stabilito che non si tratta, nel caso degli studi, che di presunzioni semplici e che quindi non si ha una inversione dell'onere della prova.

In ambito europeo tali principio vanno poi confermati per quanto prevede la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. In particolare, richiamando le maggiori sentenze sul contraddittorio preventivo endoprocedimentale<sup>7</sup>, l'Avvocato generale ricorda la necessità di un rigoroso rispetto degli articoli 47 («Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale») e 48 («Presunzione di innocenza e diritti della difesa») della Carta di Nizza.

Precisando poi che **a)** il contribuente può contestare sia la costruzione dello studio che l'applicabilità dello studio alla propria specifica realtà **b)** l'attività economica è legata a molti fattori di rischio e di incertezza non sempre schematizzabili e prevedibili, si raccomanda di assicurare sempre le difese di cui agli articoli 47 e 48 predetti affinché il procedimento sia lecito con riguardo alle regole europee.

Riguardo poi alla neutralità si torna sulle regole dell'evasione.

E dunque **I)** se si sono evasi ricavi si potranno produrre documenti che espongano costi e iva pagata sui maggiori acquisti **II)** parimenti non sarà paragonabile il contribuente che invoca la neutralità in caso di correttezza fiscale a quello che viene accertato per evasione con metodi induttivi.

Qui le argomentazioni sul punto hanno termine.

### **Riflessioni finali**

E' evidente che la realtà che viene rappresentata da Lussemburgo sia un tantino diversa da quella che percepiscono imprenditori e professionisti italiani.

<sup>7</sup> sentenza del 3 luglio 2014, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics (C 129/13 e C 130/13, EU:C:2014:2041, punti 30, 33 e 38 e la giurisprudenza ivi citata).

La parametrizzazione del volume di affari presunto è sovente del tutto insormontabile in via amministrativa. Il riferimento all'articolo 47 della Carta, e quindi al giudice effettivo ed imparziale, si scontra con i sintetici giudizi delle Commissioni Tributarie nei quali nessuno conosce nel modo più assoluto il contenuto e i calcoli alla base dello studio di settore. Quindi tutto si limita al giudizio sulla motivazione dello scostamento dai risultati presunti.

Altro che poter contestare lo studio!

Esso appare come un assioma insormontabile ed indiscutibile. In giudizio si tratterà solo della peculiarità della situazione del contribuente. Eventuali riduzioni partono dagli esiti dello studio che appaiono quindi come un dato incontrovertibile. Un assioma del tutto incontestabile in quanto non conoscibile...

E si verifica proprio quello che l'Avvocato teme. Ovvero che al contribuente venga chiesta la prova di un fatto negativo (il mancato allineamento allo studio). Infatti nelle conclusioni si legge (punto 55):

*"Per confutare una presunzione discendente dall'applicazione di uno studio di settore, il contribuente potrebbe, dunque, essere costretto a provare fatti negativi (quali l'assenza o il numero ridotto di operazioni imponibili in un determinato periodo di tempo) il che, in determinate circostanze, potrebbe rivelarsi un compito piuttosto arduo. Pertanto, il giudice nazionale adito deve tenere in considerazione tale aspetto nella valutazione delle argomentazioni e delle prove addotte dal contribuente per contrastare un accertamento che si fonda, fra l'altro, su uno studio basato su dati statistici ed economici".*

In questo ambito nella dottrina giuridica classica valeva il principio secondo cui *negativa non sunt probanda*. Essa infatti escludeva che la dimostrazione del fatto negativo potesse essere fornita con la prova diretta, perfezionandosi casomai soltanto tramite la prova del fatto positivo contrario. L'Avvocato generale pone la questione, ma non esplicita la soluzione. Se essa c'è, anche se non se ne trova traccia nella trattazione. Ciò in quanto se mancasse si verificherebbe proprio il contrasto della normativa italiana coi principi comunitari.

Quanto al fatto che, verificata l'evasione, il contribuente possa far valere i documenti di acquisto non inseriti in contabilità, ripristinando con ciò la neutralità violata, occorre forse far osservare che nella esperienza pratica non è mai visto un contribuente accertato con gli studi di settore tirare fuori dal cassetto le fatture di acquisto nascoste. Semplicemente perché non ci sono. E se ci fossero e fossero in contabilità il livello del volume di affari presunto salirebbe ancora, visto che gli studi di settore non sono un metodo induttivo di ricerca dell'evasione, ma un meccanismo per moltiplicare il gettito.

Meccanismo che, come il paradosso del pollo di Trilussa, non rettifica imponibile a chi è con-

gruo (ovvero sulla media o sopra la media) e lo ridetermina su chi è sotto la media. Allineando i contribuenti dalle basse performance aziendali (che contribuiscono a determinare la media) ai valori intermedi e lasciando sopra di essi chi sopra è già. Con una espansione del gettito a livello aggregato. E parimenti con l'ampliamento della cifra d'affari complessiva a fini iva.

La violazione della neutralità insomma sembra insita nel metodo. La elaborazione dell'Avvocato generale è lineare sul piano giuridico, ma le conclusioni parlano di qualcosa di diverso dagli studi di settore per come sono utilizzati sulla pelle dei contribuenti italiani.