

## IVA

---

### **Studi di settore compatibili con la normativa Iva comunitaria**

di Marco Peirolo

Le disposizioni della [Direttiva n. 2006/112/CE](#) e i principi che disciplinano il sistema dell'Iva **non ostano** ad una normativa nazionale, come quella italiana, che consente all'Amministrazione finanziaria di accertare l'Iva dovuta da un soggetto passivo, che si presume non aver dichiarato la totalità dell'imposta, mediante un **metodo induttivo basato su studi di settore** che stimano i probabili ricavi di determinate categorie di contribuenti.

In questo senso si è espresso l'Avvocato generale presso la **Corte di giustizia UE** nelle conclusioni presentate il 22 marzo 2018 in merito alla **causa C-648/16** (Fontana).

Nel caso esaminato, l'Agenzia delle Entrate ha notificato al contribuente un **avviso di accertamento** relativo all'anno 2010, sulla base dell'esito dello **studio di settore** relativo alla categoria dei **commercialisti**.

Nel contenzioso successivamente instaurato, il contribuente ha lamentato che l'Ufficio avrebbe erroneamente applicato tale studio di settore anziché quello previsto per l'attività dei **consulenti del lavoro**, svolta in via prevalente dal contribuente stesso, sostenendo, inoltre, che la maggiore Iva pretesa dai verificatori sarebbe stata determinata unicamente in base alle risultanze dello studio di settore, senza pertanto considerare la **concreta ed effettiva operatività** del soggetto accertato.

Nutrendo dubbi sulla corretta interpretazione del diritto dell'Unione, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di chiedere alla Corte se sia o meno compatibile con gli **articoli 113 e 114** del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (TFUE), nonché con la Direttiva n. 206/112/CE, la normativa nazionale italiana costituita dagli [articoli 62-sexies, comma 3, e 62-bis del D.L. 331/1993](#), 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**.

I dubbi del **giudice nazionale**, come sembra di comprendere dall'ordinanza di rinvio, hanno riguardato principalmente la **possibile violazione dei principi di proporzionalità e di neutralità fiscale**, sottesi alla **Direttiva n. 2006/112/CE**.

In particolare, il **giudice del rinvio** si chiede se un sistema in cui l'Iva, che il contribuente è tenuto a versare, non è determinata in base alle singole operazioni poste in essere, bensì calcolata in riferimento al **volume d'affari globale presunto**, incida negativamente sulla

possibilità, per il contribuente medesimo, da un lato, di detrarre l'imposta pagata "a monte" e, dall'altro lato, di traslare l'imposta "a valle" sui propri clienti. In particolare, il giudice del rinvio ha evidenziato che **il soggetto passivo rimane inciso dall'imposta per l'intero ammontare che l'Amministrazione finanziaria reputa dovuto, inclusa quella che avrebbe dovuto ribaltare sui propri clienti.**

**L'Avvocato generale ha escluso che la normativa italiana sia in contrasto con i principi di cui sopra.**

Per quanto riguarda il **principio di proporzionalità**, il sistema previsto dalla disciplina nazionale non eccede quanto necessario, allo stesso tempo, ad assicurare che l'Iva dovuta sia interamente riscossa e a prevenire l'evasione dell'imposta.

A favore di questa conclusione, l'Avvocato UE ha osservato che la scelta di usare uno strumento quale gli **studi di settore**, al fine di individuare i contribuenti che potrebbero non aver dichiarato la totalità dell'Iva e di valutare gli importi eventualmente esigibili, **rientra nel margine di discrezionalità che la Direttiva n. 2006/112/CE riconosce agli Stati membri** per assicurare la riscossione dell'Iva per intero e **prevenire l'evasione**.

Di regola, 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 sarebbe **illegitima**.

Nel caso italiano, la disciplina degli studi di settore **non si pone in contrasto con il principio di proporzionalità**, in quanto:

- da un lato, gli studi di settore si limitano a fornire **indizi relativi a una possibile anomalia nelle dichiarazioni di un contribuente**. Pertanto, una deviazione significativa rispetto alle risultanze di tali studi non conduce automaticamente ad una decisione sfavorevole da parte dell'Amministrazione, potendo comportare, al più, l'apertura di un **contraddittorio** volto a stabilire la reale situazione economica del contribuente;
- dall'altro, le incongruenze tra i dati economici dichiarati dal contribuente e i dati risultanti dall'applicazione dello studio di settore non danno luogo ad una presunzione legale, ma unicamente ad una **presunzione semplice**, la cui valutazione è lasciata alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni "gravi, precise e concordanti", ex [articolo 2729, comma 1, cod. civ.](#)

Risulta, però, fondamentale che il sistema di accertamento basato sugli studi di settore sia conforme agli **articoli 47 e 48** della **Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea**.

Ciò significa, in primo luogo, che, prima che l'Amministrazione finanziaria adotti un **provvedimento** che inciderà negativamente sul contribuente, quest'ultimo deve essere messo in condizione di manifestare utilmente il proprio **punto di vista** in merito alle informazioni

sulle quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione e a tale soggetto deve essere concesso tempo sufficiente per preparare la propria **difesa**. In secondo luogo, qualunque accertamento effettuato dall'Amministrazione finanziaria deve poter essere oggetto di **impugnazione** dinanzi a un giudice in grado di esaminare tutte le questioni di fatto e di diritto invocate dal contribuente.

Nemmeno il **principio di neutralità fiscale** risulta violato nel caso di specie, tenuto conto:

- da un lato, che nulla impedisce al contribuente sottoposto ad un accertamento fiscale basato sull'applicazione di uno **studio di settore** di invocare la **detrazione integrale dell'Iva assolta a monte che sia adeguatamente documentata**. In altri termini, la possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di determinare l'imposta non dichiarata mediante presunzioni derivanti dagli studi di settore **non incide sul diritto di detrazione** spettante al soggetto passivo;
- dall'altro, che, in caso di **evasione** o di **elusione** fiscale, l'Iva chiesta dall'Amministrazione finanziaria costituisce la **frazione**, corrispondente all'aliquota Iva applicabile, del **corrispettivo effettivamente ricevuto** dal soggetto passivo nel contesto dell'operazione non dichiarata.

In ogni caso, in una situazione quale quella di cui al procedimento principale, un contribuente responsabile per frode o evasione **non può invocare il principio di neutralità**, equiparando la sua situazione a quella di un contribuente che ha debitamente assolto i propri obblighi ai sensi delle regole nazionali e dell'Unione in materia di Iva.

Come, infatti, affermato dalla **Corte di giustizia** nella sentenza Marinova (**causa C-576/15**), “*i soggetti passivi che hanno commesso una frode fiscale consistente, in particolare, nel dissimulare operazioni imponibili ed entrate ad esse relative non si trovano in una situazione comparabile a quella dei soggetti passivi che rispettano i loro obblighi in materia di contabilità, di dichiarazione e di pagamento dell'Iva. Ne deriva che il suddetto principio non può essere validamente invocato da un soggetto passivo che abbia intenzionalmente preso parte a una tale frode e abbia messo in pericolo il funzionamento del sistema comune dell'Iva*”.

OneDay Master

## VALUTAZIONE D'AZIENDA NELLE PRINCIPALI OPERAZIONI STRAORDINARIE: ASPETTI CIVILISTICI E VALUTAZIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)