

## **NEWSLETTER per i Soci Confindustria Chieti Pescara**

**a cura dello Studio Legale Tributario Torcello**

### **LA POSIZIONE ASSUNTA DALLA CGUE SUGLI STUDI DI SETTORE**

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea promuove gli "studi di settore".

Questo è quanto sancito nella sentenza emessa in data 21.11.2018 (causa C-648/16), decidendo sul ricorso dell'italiana Fortunata Silvia Fontana che, nel 2010, si era vista rettificare in aumento dall'Agenzia delle Entrate la propria dichiarazione dei redditi.

A seguito dei controlli eseguiti, l'Amministrazione finanziaria aveva effettuato tale adeguamento applicando il sistema degli studi di settore, previsto dal Decreto Legge n. 331/1993 (convertito in Legge n. 427/1993).

Come noto, tale metodo si fonda su un sistema di calcolo induttivo-matematico atto a quantificare il potenziale reddito conseguito, in un determinato settore di attività, attraverso una stima dei ricavi e compensi che possono essere attribuiti al contribuente.

L'Agenzia delle Entrate individua, preventivamente, le relazioni fra caratteristiche variabili e strutturali dei lavoratori autonomi (o imprese) con riferimento a vari fattori: settore economico di appartenenza; processi produttivi utilizzati; organizzazione; prodotti e servizi oggetto dell'attività; localizzazione geografica e altri elementi significativi (ad esempio area di vendita; andamento della domanda; livello dei prezzi; concorrenza, *et similia*).

In sostanza, sulla base di caratteristiche quali-quantitative proprie delle diverse attività economiche, si inseriscono in unico settore tutti i professionisti che svolgono attività simili, all'interno del quale si individuano sottogruppi (clusters); ciò per realizzare successivamente, attraverso un'analisi statistico-induttiva, una stima del reddito realizzabile dai vari contribuenti appartenenti ai summenzionati clusters.

Gli studi di settore consentono al contribuente di verificare, in sede dichiarativa, il proprio collocamento rispetto alla congruità (che si realizza nelle ipotesi in cui i ricavi o i compensi dichiarati dal contribuente sono uguali o superiori a quelli stimati dallo studio) e alla coerenza (che valuta il comportamento del contribuente rispetto ai valori di indicatori economici predeterminati, per ciascuna attività, dallo studio), rendendo possibile un'attività di controllo (presuntiva) da parte dell'Amministrazione.

Nel caso di specie, la ricorrente aveva a suo tempo impugnato, innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Calabria, il provvedimento di rettifica dell'Amministrazione finanziaria con la quale era stata spostata dal cluster 7 (consulenti del lavoro) al cluster 9 (esperti contabili).

Ciò in quanto si era tenuto conto solamente del presunto fatturato corrispondente all'attività rientrante nel cluster 9, non attribuendo alcuna rilevanza al numero effettivo delle prestazioni effettuate dalla contribuente nel periodo di verifica.

La contribuente aveva censurato, tra l'altro, il sistema stesso degli studi di settore, lamentando l'illegittimità delle disposizioni contenute nel D.L. 331/1993 e del sistema di calcolo del reddito ivi previsto.

La Commissione Tributaria, dal canto suo, aveva sollevato la questione pregiudiziale davanti alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, domandando se la normativa sugli studi di settore fosse conforme al diritto eurounitario (in particolare, alla Direttiva IVA 2006/112/CE) nella misura in cui consente l'applicazione dell'IVA ad un fatturato determinato induttivamente, ponendo dubbi circa la violazione della regola di detrazione e dei più generali principi di proporzionalità e neutralità fiscale.

La Corte, pur ricordando che l'art. 73 della Direttiva IVA prevede che *"la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo"*, rileva, contestualmente, che la normativa comunitaria lascia margini di discrezionalità agli Stati membri al fine di individuare i mezzi necessari a garantire la riscossione dell'imposta e ad evitare l'evasione fiscale.

Ed è proprio in tale ambito di discrezionalità che deve essere considerata la disciplina italiana sugli studi di settore.

L'ordinamento comunitario, infatti, non osta all'adozione di un sistema nazionale attraverso il quale lo Stato membro determina l'importo dovuto, a titolo di imposta sul valore aggiunto, sulla base di un volume d'affare accertato induttivamente (ed in particolare, sulla scorta di indici preventivamente individuati con Decreti Ministeriali).

La scelta di utilizzare tale strumento per l'individuazione dei contribuenti "inadempienti" (che avrebbero potuto omettere di dichiarare la totalità dell'IVA) non è censurabile in sede europea, ciò a condizione che il sistema sia *"in grado di condurre a risultati veritieri"*.

In altre parole, i sistemi utilizzati dagli Stati membri *"devono essere accurati, attendibili e aggiornati"*, al fine di determinare correttamente l'imposta dovuta sulla base di indici che, verosimilmente, rispecchiano la realtà economica, parametrata al tipo di attività svolta e ai fattori produttivi e territoriali.

A bilanciamento di un meccanismo accertativo così congegnato (basato esclusivamente su una valutazione presuntiva del reddito conseguito), il contribuente deve poter contestare l'esattezza e la pertinenza degli studi di settore, in conformità ai principi di difesa e del contraddittorio.

È necessario assicurare, secondo la Corte di Giustizia, 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",* così consentendo di far valere circostanze per le quali il volume d'affari dichiarato sia corrispondente alla attività effettivamente resa nel periodo interessato.

La possibilità di dimostrare fatti negativi non può esigere, infatti, che il livello di prova richiesto al contribuente sia eccessivamente elevato, così consentendo al soggetto passivo di esercitare il proprio diritto alla detrazione IVA.

Si sgombrano, quindi, i dubbi circa la compatibilità, con l'ordinamento europeo, di un sistema di recupero IVA perseguito non sulla base delle concrete operazioni effettuate, ma sul ricalcolo del volume d'affari con criteri statistico-matematici, prescindendo da una determinazione oggettiva (e parametrata sulle effettive transazioni eseguite) del reddito.

Restiamo, tuttavia, in attesa del nuovo sistema che entrerà in vigore dal 2019, il quale dovrebbe abolire (almeno formalmente) il sistema degli studi di settore, come previsto nella scorsa Legge di Bilancio (anche se preme sottolineare come, nel momento in cui si scrive, debba ancora essere definitivamente approvata la Legge di Bilancio 2019, il che rende prudenzialmente opportuno l'uso del verbo al condizionale).

Spetterà ad un decreto del Ministero dell'Economia stabilire le modalità ed i termini che porteranno alla progressiva eliminazione degli studi di settore, con l'introduzione di indicatori di compliance (ISA – indici sintetici di affidabilità fiscale) per gli esercenti attività di impresa, arti o professioni.

Con il D.M. del 23.03.2018, intanto, si sono già disciplinati i primi 69 ISA, oltre a 3 territorialità specifiche.

Nel dettaglio, gli indici sono indicatori che, misurando dati e informazioni relativi a più periodi d'imposta attraverso un metodo statistico - economico, forniscono una sintesi di valori tramite la quale sarà possibile verificare la normalità e la coerenza della gestione professionale o aziendale dei contribuenti. Tale verifica (che prescinde, ancora una volta, da una valutazione effettiva delle prestazioni svolte) consentirà ai contribuenti, che risultano "affidabili", di accedere a significativi benefici premiali.

Anche con riferimento a questo nuovo sistema, spetterà all'Amministrazione finanziaria effettuare controlli e rettifiche dichiarative entro i limiti previsti dall'ordinamento europeo ed alla luce della recente sentenza della Corte di Giustizia, che ha "salvato" la normativa italiana a condizione che vengano rispettati i più generali principi di proporzionalità e neutralità fiscale.