

Edizione di mercoledì 23 Ottobre 2019

PATRIMONIO E TRUST

La Cassazione e le (soltanto apparenti) “certezze” sulla fiscalità indiretta del trust
di **Sergio Pellegrino**

AGEVOLAZIONI

Carbon tax III° trimestre 2019: dichiarazione entro il 31 ottobre
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

CFC: la valutazione dei profili penali
di **Marco Bargagli**

AGEVOLAZIONI

L'evoluzione del Piano Nazionale Impresa 4.0 secondo la NADEF 2019
di **Debora Reverberi**

CONTENZIOSO

La Cassazione ribadisce la validità degli studi di settore
di **Luigi Ferrajoli**

HOSPITALITY

Come gestire il trattamento dell'IVA nelle commissioni dovute alle agenzie di viaggio e ai portali di prenotazione online
di **Leonardo Pietrobon**

PATRIMONIO E TRUST

La Cassazione e le (soltanto apparenti) “certezze” sulla fiscalità indiretta del trust

di **Sergio Pellegrino**

Con **12 sentenze concentrate in due giornate soltanto (rispettivamente 7 il 21 giugno e 5 il 12 settembre)**, la **Sezione Tributaria della Corte di Cassazione** ha “**apparentemente**” indicato agli operatori “**la**” **strada** da seguire per la corretta tassazione a livello di **fiscalità indiretta dei trust**.

Sottolineo “apparentemente” perché **non riesco a condividere il favore** con il quale queste pronunce sono state **commentate da parte di autorevoli colleghi sulla stampa specializzata**.

Il mio non vuole essere, almeno in questo frangente, un approccio “pragmatico”, basato sulla constatazione che, nella maggior parte dei casi, applicare la tesi dell'Agenzia e liquidare immediatamente l'imposta di successione e donazione sia conveniente per i contribuenti, **ma unicamente incentrato sulla lettura e l'analisi di queste sentenze**.

Comprendo che quella parte della dottrina, notariato *in primis*, che ha sempre sostenuto la tesi antitetica della tassazione “finale” del trasferimento dei beni in *trust*, abbia voluto “cavalcare” questa ondata di sentenze, ma, per quanto mi sforzi, **continuo a pensare che solo sentenze ben strutturate e con una corretta enunciazione di principi di diritto condivisibili**, e non l'esito del contenzioso *tout court*, **possano determinare un orientamento giurisprudenziale** destinato a indirizzare in modo efficace il comportamento dei contribuenti.

Se ci soffermiamo sulla **lettura di queste pronunce**, senza limitarci soltanto a considerarne l'esito pro o contro l'Amministrazione finanziaria, non possiamo non ravvisare come esse abbiano una **base tutt'altro che solida**.

La **strutturazione copia-incolla di queste sentenze**, con una breve parte introduttiva della fattispecie, un **corpo centrale sempre replicato**, a prescindere dalla tipologia di *trust* esaminato, delle conclusioni estremamente succinte, **non può rappresentare**, almeno dal mio punto di vista, **la soluzione a un dibattito che ormai dura da moltissimi anni**.

Volendo tacere delle “**imprecisioni**” **sostanziali**, che rischiano di alimentare ulteriori dubbi, come la **qualificazione di autodichiarato per un trust che tale non è** (quale quello delle [sentenze 22755/2019](#) e [22756/2019](#) in cui il ruolo di *trustee* è assunto dalla figlia dei disponenti), l'aspetto che rende maggiormente perplessi è quello della “valorizzazione”, di **strutture di trust sulla cui legittimità, molto probabilmente, un giudice civile potrebbe**

avanzare più di qualche dubbio.

Se, ad esempio, prendiamo la **sentenza** [22754/2019](#), questa individua come elemento dirimente per giustificare la non-tassazione dell'atto di dotazione la **coincidenza della figura del disponente, del trustee e del beneficiario finale**: *"Nell'ipotesi di specie, ove la figura del disponente e del trustee coincidono, in cui vi è anche la possibilità che il beneficiario finale si identifichi con il disponente stesso, manca per le ragioni sopra esposte il presupposto impositivo del reale arricchimento effettuato attraverso un effettivo trasferimento di beni e diritti. Con tale tipo di trust, definito autodichiarato, il disponente provvederà a beneficiare i suoi discendenti o anche se stesso, se ancora in vita al momento della scadenza"*.

C'è poi una **pronuncia** la cui portata, dal mio punto di vista, è stata **sottovalutata**: si tratta della **sentenza** [22758/2019](#), che ha "rovinato" l'*en plein* a favore dei contribuenti (fino a quel momento 11 su 11), **legittimando la tassazione proporzionale dell'atto di dotazione di un trust benefico** (o, almeno, asseritamente tale).

Il *trust* in questione è un **trust di scopo istituito in Nuova Zelanda** con il trasferimento a un **trustee neozelandese** di un **importo superiore a 4 milioni di euro** a mezzo di **nove assegni circolari non trasferibili**: senza conoscere la fattispecie e a voler essere "maligni", molti di noi per fare un *trust* con finalità benefiche probabilmente avrebbero pensato ad una strutturazione diversa (e magari lo stesso pensiero l'hanno avuto i giudici).

L'Agenzia ha applicato l'**imposta sulle successioni e donazioni con l'aliquota dell'8%**, vincendo in tutti i gradi di giudizio e vedendo la Suprema Corte riconoscere la bontà del suo operato, con l'affermazione che *"La consegna degli assegni unitamente all'attribuzione in capo al trustee, società in Nuova Zelanda, di operare direttamente per le finalità liberali e filantropiche fa ritenere, alla luce dei principi sopra esposti, pertanto, realizzato il presupposto impositivo dal D.L. n. 262 del 2006, art. 2"*.

Se questo è il **principio di diritto** da seguire, e cioè che ciò conta è l'**attribuzione al trustee delle risorse per "operare direttamente" per l'attuazione delle finalità previste**, appare difficile comprendere come, nella **sentenza "fotocopia" 16699 del 21 giugno**, il collegio giudicante, presieduto dallo stesso giudice Chindemi, sia arrivato a conclusioni diametralmente opposte (in modo analogo a quanto aveva fatto, nella medesima fattispecie, la **sentenza** [1131/2019](#), definita da queste pronunce la **"posizione di arrivo"** nel dibattito giurisprudenziale).

Queste due sentenze avevano analizzato il caso del **trust di scopo** istituito dalla Cassa di Risparmio di Perugia **con l'affidamento al trustee dei fondi necessari per la riqualificazione dell'aeroporto del capoluogo umbro**: i giudici avevano in questo caso ritenuto **non applicabile l'imposizione proporzionale sull'atto di dotazione**, sulla base del presupposto che *"per l'applicazione dell'imposta di donazione, così come di quella proporzionale di registro ed ipocatastale, è necessario che si realizzi un trasferimento effettivo di ricchezza mediante attribuzione patrimoniale stabile e non meramente strumentale"*.

Al di là del **differente scopo finale** – da un lato, per il *trust* neozelandese, la **beneficenza**, dall'altro, per quello umbro, il **supporto finanziario ad un'opera di interesse pubblico** – **non si comprende come l'esito dal punto di vista della tassazione possa essere stato così radicalmente diverso.**

Il problema, dal mio punto di vista, è che quando i **principi di diritto sono poco chiari**, questi possono essere **“piegati”** sulla base di una **valutazione di “convenienza”** (se non addirittura “etica”, ma certamente non giuridica) del caso specifico: così operando, però, l'unico risultato che si consegue è quello di **alimentare ulteriormente la confusione interpretativa.**



AGEVOLAZIONI

Carbon tax III° trimestre 2019: dichiarazione entro il 31 ottobre

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Con la [nota n. 137903/RU del 26 settembre 2019](#) l'Agenzia delle dogane ha riepilogato (come ogni anno), le condizioni per accedere all'agevolazione detta **carbon tax**, con riferimento al **terzo trimestre 2019**.

La **misura del beneficio riconoscibile**, in attuazione dell'[articolo 24-ter, comma 1, D.Lgs. 504/1995](#) e del punto 4-bis dell'allegata [Tabella A](#), è **pari a 214,18 euro per mille litri di prodotto**, in relazione ai **consumi effettuati tra il 1° luglio ed il 30 settembre 2019**.

L'agevolazione in commento spetta per:

a) **l'attività di trasporto merci** con veicoli di massa massima complessiva **pari o superiore a 7,5 tonnellate**, esercitata da:

1. persone fisiche o giuridiche iscritte nell'albo nazionale degli **autotrasportatori di cose per conto di terzi**;
2. persone fisiche o giuridiche munite della **licenza di esercizio dell'autotrasporto di cose in conto proprio** e iscritte nell'elenco appositamente istituito;
3. imprese stabilite in altri Stati membri dell'Unione europea, in possesso dei requisiti previsti dalla disciplina dell'Unione europea per l'esercizio della professione di trasportatore di merci su strada.

b) **l'attività di trasporto svolta da:**

1. **enti pubblici o imprese pubbliche locali esercenti l'attività di trasporto** di cui al **D.Lgs. 422/1997**, ed alle relative leggi regionali di attuazione;
2. imprese esercenti **autoservizi interregionali** di competenza statale di cui al **D.Lgs. 285/2005**;
3. imprese esercenti **autoservizi di competenza regionale** e locale di cui al citato **D.Lgs. 422/1997**;
4. imprese esercenti **autoservizi** regolari in ambito comunitario di cui al [Regolamento \(CE\) 1073/2009](#) del Parlamento europeo e del Consiglio del 21 ottobre 2009.

c) **l'attività di trasporto persone** effettuata da enti pubblici o imprese esercenti trasporti a fune in servizio pubblico.

A decorrere dal 1° gennaio 2016 rientra tra le **fattispecie escluse dal campo di applicazione**

dell'agevolazione, il gasolio per autotrazione consumato dai **veicoli di categoria euro 2 o inferiore (L. 208/2015 – Legge di Stabilità 2016)**.

Per ottenere il rimborso dell'importo spettante, ai fini della **restituzione in denaro o dell'utilizzo in compensazione** dello stesso, i soggetti di cui alle lettere a), b), e c) presentano **un'apposita dichiarazione all'Ufficio delle dogane territorialmente competente**, con l'osservanza delle modalità stabilite con il regolamento emanato con **D.P.R. 277/2000**, pubblicato nella G.U. n. 238 dell'11 ottobre 2000. In particolare, per quanto riguarda i consumi di gasolio effettuati **tra il 1° luglio ed il 30 settembre dell'anno in corso**, la dichiarazione necessaria alla fruizione dei benefici fiscali previsti dovrà essere **presentata entro il 31 ottobre 2019**.

La domanda va **presentata in formato cartaceo o in via telematica**. Nel primo caso è comunque possibile utilizzare l'apposito software, disponibile sul sito dell'Agenzia delle dogane, per la compilazione e la stampa della dichiarazione che dovrà essere **riprodotta su supporto informatico** (CD-rom, DVD, pen drive USB) da consegnare unitamente alla dichiarazione. Nel secondo caso, invece, la presentazione telematica avviene tramite il **Servizio Telematico Doganale – E.D.I.**, previa abilitazione (modalità obbligatoria per gli autotrasportatori comunitari).

Per la fruizione dell'agevolazione in **compensazione tramite modello F24** occorre utilizzare il **codice tributo 6740**; i crediti sorti con riferimento ai consumi **relativi al secondo trimestre dell'anno 2019** potranno essere utilizzati in compensazione entro la fine dell'anno successivo a quello di maturazione (**entro il 31 dicembre 2020**). Da tale data decorre il termine, previsto dall'[articolo 4, comma 3, D.P.R. 277/2000](#), per la **presentazione dell'istanza di rimborso** in denaro delle eccedenze non utilizzate in compensazione, la quale potrà essere presentata **entro il 30 giugno 2021**.

A norma dell'[articolo 61, comma 2, D.L. 1/2012](#), rispetto ai crediti riconosciuti con riferimento ai consumi effettuati a decorrere dal 2012 non operano le limitazioni previste dall'[articolo 1, comma 53, L. 244/2007](#); tali crediti, pertanto, **potranno essere compensati anche quando l'importo complessivo annuale dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU del modello Redditi superi il limite di 250.000 euro**.

Per quanto riguarda, infine, la **documentazione da utilizzare per giustificare gli avvenuti consumi**, gli esercenti l'attività di trasporto sopra indicati sono tenuti a **comprovare i consumi effettuati mediante le relative fatture di acquisto**, alla luce dell'abrogazione della c.d. "scheda carburante"; si ricorda a tal proposito che è **obbligatorio, ai fini della fruizione del rimborso, l'indicazione nella fattura elettronica della targa del veicolo** fornito da impianti di distribuzione carburanti ([nota n. 64837/RU del 7 giugno 2018](#) della Direzione centrale delle dogane). Trattasi delle particolari finalità richiamate dal paragrafo 1.1 della [circolare 8/E/2018](#) dell'Agenzia Entrate, al ricorrere delle quali va inserito anche nella fattura elettronica **l'elemento identificativo del mezzo di trasporto**.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

CFC: la valutazione dei profili penali

di **Marco Bargagli**

Come noto, con il **D.Lgs. 142/2018** il legislatore ha **profondamente modificato** la **disciplina prevista in materia di imprese estere controllate**, nota, tra gli addetti ai lavori, come **CFC legislation**.

Attualmente, ai sensi dell'[articolo 167, comma 4, Tuir](#), la **tassazione per trasparenza dei redditi conseguiti oltrefrontiera** si applica se i **soggetti controllati non residenti** integrano, **congiuntamente**, le seguenti condizioni:

- sono assoggettati a **tassazione effettiva inferiore alla metà** di quella a cui sarebbero stati soggetti qualora residenti in Italia;
- **oltre un terzo dei proventi** da essi realizzati rientra in una o più delle seguenti categorie:
 1. **interessi** o qualsiasi altro reddito generato da **attivi finanziari**;
 2. **canoni** o qualsiasi altro reddito **generato da proprietà intellettuale**;
 3. **dividendi** e redditi derivanti dalla **cessione di partecipazioni**;
 4. redditi da **leasing finanziario**;
 5. redditi da **attività assicurativa, bancaria** e altre **attività finanziarie**;
 6. proventi derivanti da operazioni di **compravendita di beni** con **valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate con soggetti che, direttamente o indirettamente, controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente;
 7. **proventi derivanti da prestazioni di servizi, con valore economico aggiunto scarso o nullo**, effettuate a favore di soggetti che, direttamente o indirettamente, **controllano il soggetto controllato non residente, ne sono controllati o sono controllati** dallo stesso soggetto che controlla il soggetto non residente.

Ai sensi dell'[articolo 167, comma 5, Tuir](#) sarà possibile **disapplicare la tassazione CFC** qualora il soggetto residente in Italia dimostri che **l'impresa estera controllata svolge un'attività economica effettiva**, mediante **l'impiego di personale, attrezzature, attivi e locali**.

Sotto il **profilo impositivo**, per **espressa disposizione normativa**, i redditi del soggetto controllato non residente:

- sono determinati in base alle disposizioni **valevoli ai fini dell'imposta sul reddito delle società** previste per i **soggetti passivi Ires** (ex [articolo 73 Tuir](#));

- sono **assoggettati a tassazione separata** con **l'aliquota media** applicata sul reddito del soggetto cui sono imputati e, comunque, **non inferiore all'aliquota ordinaria dell'imposta sul reddito delle società**.

Infine dall'imposta così determinata sono **ammesse in detrazione**, con le modalità e nei limiti di cui all'articolo 165 Tuir, le **imposte sui redditi pagate all'estero a titolo definitivo dal soggetto non residente**.

In buona sostanza, **ai fini della determinazione dell'imposta evasa**, i redditi esteri, rideterminati applicando le **variazioni fiscali in aumento e in diminuzione** previste dalle **regole impositive** Tuir sono **soggetti a tassazione separata**, senza la possibilità di **scomputare eventuali perdite pregresse** come normalmente **previsto dall'articolo 84 Tuir**.

Tutto ciò premesso, si ritiene che **ai fini penali – tributari** dovranno essere valutate le due **disposizioni** previste dal **D.Lgs. n. 74/2000**:

- **articolo 3** – rubricato *“Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici”* – in base al quale è punito con la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni** chiunque, al fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, compiendo **operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente** ovvero **avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento** e ad **indurre in errore l'Amministrazione finanziaria** indica, in una delle **dichiarazioni** relative a dette imposte, **elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi** quando, **congiuntamente**: l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a **euro trentamila**; l'ammontare complessivo degli **elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante **indicazione di elementi passivi fittizi**, è **superiore al cinque per cento** dell'ammontare complessivo degli **elementi attivi indicati in dichiarazione**, o comunque, è **superiore a euro un milione cinquecentomila**, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei **crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta**, è **superiore al cinque per cento** dell'ammontare dell'imposta medesima o **comunque a euro trentamila**;
- **articolo 4** – rubricato *“Dichiarazione infedele”* – in base al quale è punito con la **reclusione da uno a tre anni** chiunque, al fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto**, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte **elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti** quando, **congiuntamente**: l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte a **euro centocinquantomila**; l'ammontare complessivo degli **elementi attivi sottratti all'imposizione**, anche mediante indicazione di **elementi passivi inesistenti**, è **superiore al dieci per cento** dell'ammontare complessivo degli **elementi attivi indicati in dichiarazione**, o, comunque, è **superiore a euro tre milioni**.

Le due **fattispecie delittuose**, sopra indicate, potranno trovare **concreta applicazione** sulla base del **comportamento tenuto dal contribuente ispezionato**.

In particolare, nei **casi estremi**, ossia quelli di **utilizzo dei mezzi fraudolenti** idonei a **ostacolare l'accertamento tributario**, la competente autorità giudiziaria potrà far scattare la **sanzione penale più severa** prevista dall'[articolo 3 D.Lgs. 74/2000](#).

Ci si riferisce, in particolare, ai **fenomeni di pianificazione più insidiosi**, ossia quando – ad esempio – **il soggetto controllante italiano “occulta artatamente” il possesso di partecipazioni in imprese estere controllate** per evitare l'applicazione della **CFC rule**.

Di contro, nella **generalità dei casi**, al **superamento delle soglie ivi previste**, troverà applicazione la **sanzione** più mite sancita dall'[articolo 4 del citato D.Lgs. 74/2000](#).



Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

L'evoluzione del Piano Nazionale Impresa 4.0 secondo la NADEF 2019

di **Debora Reverberi**

Nella mattinata del **16.10.2019** il **Consiglio dei Ministri** ha approvato i **seguenti due provvedimenti che compongono la manovra finanziaria per il periodo d'imposta 2020:**

- il D.L. che introduce disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili (**c.d. Decreto Fiscale**);
- il D.D.L. relativo al bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e relativo al bilancio pluriennale per il triennio 2020 – 2022 (**c.d. Legge di Bilancio 2020**).

I due provvedimenti trovano **la loro traduzione sul piano contabile nel Documento programmatico di bilancio per il 2020**, già trasmesso alla Commissione europea.

Come emerge dal Documento programmatico di bilancio, **il Governo intende perseguire una politica economica connotata da una forte proiezione europea, focalizzata sul rilancio dell'economia e sullo sviluppo inclusivo e sostenibile**, previa garanzia di equilibrio dei conti pubblici.

Il capitolo IV della Nota di Aggiornamento del Documento Economico Finanziario 2019 (c.d. NADEF 2019), deliberata il 30.09.2019, dettaglia le strategie di riforma e le priorità di politica economica del Governo, che saranno orientate alla **crescita**, all'**equità**, alla **tutela ambientale**, al **sostegno del mercato del lavoro**, alla **coesione sociale e territoriale** e che verranno attivate a partire dalla Legge di Bilancio 2020.

Fulcro della strategia nazionale sarà l'attuazione di un'eco-innovazione e il rafforzamento del binomio sostenibilità-investimenti, perseguibili tramite la realizzazione di un **Green New Deal** di contrasto ai cambiamenti climatici ed un **piano di investimenti pubblici sinergici a quelli privati**, che si intendono stimolare e orientare.

Strumentali a tali obiettivi sono i seguenti indirizzi:

- **l'aumento degli investimenti pubblici e privati**, con particolare enfasi a quelli volti a favorire l'innovazione e la sostenibilità ambientale e a potenziare le infrastrutture materiali, immateriali e sociali;
- **la riduzione del carico fiscale sul lavoro**;

- un piano organico di riforme volte ad **accrescere la produttività del sistema economico** e a **migliorare il funzionamento della pubblica amministrazione e della giustizia**;
- **il contrasto all'evasione fiscale e contributiva e la digitalizzazione dei sistemi di pagamento**, così da assicurare maggiore equità tra i contribuenti;
- un **migliore funzionamento dei mercati dei prodotti e dei servizi e politiche per ridurre la disoccupazione**, a partire da quella giovanile e femminile, e **le diseguaglianze sociali, territoriali e di genere**, anche attraverso un miglioramento della qualità dei servizi pubblici.

Sul fronte degli investimenti privati, gli interventi saranno mirati ad incentivare il **rinnovo dei sistemi produttivi in maniera sostenibile ed ecocompatibile, l'efficientamento e la riconversione dei processi produttivi anche tramite lo sviluppo dell'economia circolare** e la transizione verso la Quarta Rivoluzione Industriale tramite **incentivi per la digitalizzazione e l'intelligenza artificiale, l'innovazione, la ricerca e lo sviluppo e la valorizzazione del capitale umano**.

Si assisterà dunque ad un **rafforzamento del Piano Nazionale Impresa 4.0 nell'ambito di una nuova strategia nazionale di eco-innovazione e nell'ottica di uno sviluppo delle politiche sostenibili e green**.

Le misure attualmente esistenti saranno oggetto di **revisione organica onde favorire la più ampia partecipazione delle Pmi e delle filiere produttive e stimolare l'attrazione di grandi investimenti strategici**.

L'innovazione tecnologica verrà incoraggiata **favorendo l'incremento degli investimenti privati in start up e Pmi innovative**.

In questo contesto avranno un ruolo centrale **le politiche di valorizzazione del capitale umano e delle competenze**, tramite incentivi nei seguenti ambiti:

- **formazione**, con potenziamento del sistema ITS e **con estensione delle spese ammissibili al credito d'imposta formazione 4.0**, introdotto dall'[articolo 1, commi 46–56, L. 205/2017](#) (c.d. Legge di Bilancio 2018), compatibilmente e nei limiti del [Regolamento UE 651/2014](#);
- **ricerca e sviluppo**;
- **rientro dei cervelli ad alta specializzazione**;
- **competenza**, tramite conferma per il 2020 del *voucher innovation manager* introdotto dall'[articolo 1, commi 228, 230, 231 L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019).

Per quanto concerne il **potenziamento del Piano Nazionale Impresa 4.0** sono state in particolare stanziare, nei provvedimenti approvati dal Consiglio dei Ministri che compongono la manovra finanziaria, le risorse necessarie a prorogare **i seguenti incentivi a sostegno degli investimenti privati e dell'ammodernamento dei sistemi produttivi**:

- **fondo centrale per le Pmi;**
- **super e iper ammortamento (per beni tecnologici, software ed economia circolare);**
- **Nuova Sabatini;**
- **credito d'imposta formazione 4.0.**

Seminario di specializzazione

**LE MODIFICHE DEL DIRITTO SOCIETARIO A SEGUITO DELLA
RIFORMA DEL DIRITTO FALLIMENTARE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CONTENZIOSO

La Cassazione ribadisce la validità degli studi di settore

di **Luigi Ferrajoli**

In materia di **accertamento del reddito d'impresa**, qualora il contribuente, regolarmente invitato a prendere parte al contraddittorio precontenzioso, scelga di non avvalersi della facoltà, l'Amministrazione finanziaria può fondare il proprio accertamento anche esclusivamente sulle **risultanze del confronto tra il reddito dichiarato e quello invece calcolato facendo applicazione degli studi di settore**, salvo il diritto del contribuente di allegare e provare in sede contenziosa, anche per la prima volta, elementi idonei a **vincere le presunzioni su cui l'accertamento tributario è fondato**.

L'omessa partecipazione al contraddittorio predibattimentale del contribuente, pertanto, non impedisce al contribuente di far valere le proprie ragioni in fase contenziosa, ma deve allegare e provare elementi che siano **sufficienti a vincere le presunzioni** che, nelle circostanze descritte, assistono l'operato dell'Ente impositore, e sono comunque idonee a fondare, anche da sole, la **validità dell'accertamento**.

Questo principio è stato recentemente ribadito dalla [Corte di Cassazione nella ordinanza n. 24330 del 30.09.2019](#).

In particolare la Corte di Cassazione ha richiamato la propria giurisprudenza in materia di **accertamenti fondati sugli studi di settore** e affermato che i parametri o studi di settore previsti dall'[articolo 3, commi da 181 a 187, L. 549/1995](#), rappresentando la risultante dell'estrapolazione statistica di una pluralità di dati settoriali acquisiti su campioni di contribuenti e dalle relative dichiarazioni, rivelano valori che, quando eccedono il dichiarato, integrano il **presupposto per il legittimo esercizio da parte dell'Ufficio dell'accertamento analitico-induttivo** di cui all'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), che deve essere necessariamente svolto in **contraddittorio con il contribuente**, sul quale, nella fase amministrativa e, soprattutto, in quella contenziosa, incombe l'**onere di allegare e provare, senza limitazioni di mezzi e contenuto, la sussistenza di circostanze di fatto** tali da allontanare la sua attività dal **modello normale** al quale i parametri fanno riferimento, così da giustificare un reddito inferiore a quello che sarebbe stato normale secondo la procedura di accertamento tributario standardizzato. All'ente impositore fa invece carico la **dimostrazione dell'applicabilità dello standard** prescelto al caso concreto oggetto di accertamento.

Pertanto, secondo la Suprema Corte, l'onere della prova fra le parti, nel caso di accertamenti fondati sugli studi di settore, deve essere così ripartito:

- all'Ente impositore spetta la dimostrazione dell'applicabilità dello standard prescelto

al caso concreto oggetto dell'accertamento,

- mentre al contribuente compete fornire la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui l'accertamento si riferisce, che imponga la necessità di una **correzione dei parametri**.

È, quindi, **onere del contribuente** allegare e contestare la non riferibilità dello studio di settore alla specifica attività dallo stesso svolta, ovvero l'esistenza di condizioni particolari e rilevanti dell'attività in concreto esercitata, che rendano **scarsamente significative le risultanze statistiche degli studi di settore**.

Inoltre, nella sentenza in rassegna, la Corte di Cassazione ha ribadito l'importanza del contraddittorio nell'accertamento da studi di settore sotto il profilo della **rilevanza probatoria del comportamento del contribuente** che non partecipi a tale contraddittorio.

Infatti, afferma la Suprema Corte, **la procedura di accertamento da studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici**, la cui gravità, precisione e concordanza non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standards* in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per **elaborazione statistica** della normale redditività – ma nasce **solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente**, pena la **nullità dell'accertamento**, con il contribuente.

In tale fase, infatti, quest'ultimo ha la facoltà di contestare l'applicazione dei parametri **provando le circostanze concrete che giustificano lo scostamento della propria posizione reddituale**, con ciò costringendo l'ufficio – ove non ritenga attendibili le allegazioni di parte – ad **integrare la motivazione** dell'atto impositivo indicando le **ragioni del suo convincimento**.

Tuttavia, ogni qual volta il **contraddittorio** sia stato **regolarmente attivato** ed il **contribuente ometta di parteciparvi** ovvero si **astenga** da qualsivoglia attività di allegazione, **l'ufficio non è tenuto ad offrire alcuna ulteriore dimostrazione** della pretesa esercitata in ragione del semplice disallineamento del reddito dichiarato rispetto ai menzionati parametri.



Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO

Scopri le sedi in programmazione >

HOSPITALITY

Come gestire il trattamento dell'IVA nelle commissioni dovute alle agenzie di viaggio e ai portali di prenotazione online

di **Leonardo Pietrobon**

Le **strutture alberghiere ricevono le prenotazioni** di camere d'albergo dalle agenzie di viaggio o altri operatori del settore turistico (anche on line) sia nazionali che estere, fronte delle quali sono tenute a corrispondere delle **provvigioni passive**.

Non sussiste alcun problema per qualificare l'attività svolta dalle agenzie o dai portali on line, ossia una mera **attività di intermediazione** tra il **cliente finale** e la **struttura alberghiera**, tuttavia, ciò che, in alcuni casi può creare alcune difficoltà è il corretto **trattamento Iva di tali operazioni**.

La disposizione normativa di riferimento, ai fini Iva, è rappresentata dall'articolo **7-ter D.P.R. n. 633/1972**, che disciplina la territorialità per i c.d. "**servizi generici**", ossia le prestazioni di servizi che non sono disciplinate dagli articoli successivi, quali le c.d. "**deroghe assolute**", di cui agli articoli **7-quater e 7-quinques**, o le c.d. "**deroghe relative**", di cui agli articoli **7-sexsies e 7-septies**, del D.P.R. n. 633/1972.

[CONTINUA A LEGGERE...](#)

Scopri
FIGARO CHANNEL MANAGER
Il software per migliorare il revenue delle prenotazioni online

CLICK

