

LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE TRIBUTARIO



TAX NEWSLETTER

L'AVVISO RELATIVO ALL' IMPOSTA DI SOGGIORNO NON SI PUÒ FONDARE SOLO SUI DATI DELLE QUESTURE



L'IVA DEI DISTACCHI DI PERSONALE INTERCOMPANY



CASS., SS. UU., N. 30051 DEL 22.11.2024

CON L'AUTOTUTELA SOSTITUTIVA L'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA PUÒ ANNULLARE L'ATTO VIZIATO ED EMETTERNE UNO NUOVO CON MAGGIORAZIONE DELLA PRETESA



A cura dell'Avv.
BARTOLO QUARTANA



L'avviso relativo all'imposta di soggiorno non si può fondare solo sui dati delle questure



Con la **Sentenza n. 14012/6/2024**, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, in composizione monocratica, ha avuto modo di pronunciarsi in ordine alla validità di un avviso di **accertamento relativo all'imposta di soggiorno**, tematica certamente attuale anche e soprattutto nella città di Roma: il Giubileo 2025 è ormai alle porte e il numero di case vacanza ha avuto un aumento vertiginoso.

Nel caso di specie, il Comune notificava alla Società, gestore di una struttura ricettiva, un avviso di accertamento per infedele dichiarazione, ricalcolando l'imposta sul numero di pernottamenti comunicato dall'Agenzia (superiore a quello comunicato dalla Contribuente).

In sede giudiziale, la società deduceva come il dato rilevante ed effettivo fosse solo quello dichiarato ai fini fiscali ai sensi dell'articolo 4, comma 1-ter, del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23 (modificato dall'articolo 180, d.l. 34/2020), a tenore del quale «*Il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'articolo 14, comma 16, lettera e), del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione, nonché degli ulteriori adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale. La dichiarazione deve essere presentata cumulativamente ed esclusivamente in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo [...]»*

Questo è infatti l'unico dato che tiene conto dei pagamenti esclusi (ad esempio quelli intermediati da piattaforme che già trattengono l'imposta), quelli incassati in struttura e quelli esenti. Viceversa i dati comunicati alle questure mediante le apposite Banche Dati, tengono indistintamente conto di tutti i Check-in effettuati dalla struttura ricettiva.

Il Comune, dal canto suo, riteneva la dichiarazione fiscale non sufficiente a dimostrare i casi di esenzione e di esclusione. Inoltre, reputava che lo stesso non avrebbe potuto discostarsi dai dati comunicati dall'Agenzia delle Entrate.

La Corte ha aderito pienamente alla tesi della Contribuente, ribadendo **che l'imposta di soggiorno deve essere calcolata sui pernottamenti effettivi dichiarati dai gestori ai fini fiscali** e non sui dati comunicati alle questure e da queste ai Comuni, per il tramite dell'agenzia delle Entrate.

La Corte ritiene che i Comuni siano legittimati a emettere un accertamento induttivo, con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, nel solo caso di omessa dichiarazione.

La pronuncia in esame condanna l'operato del Comune che, mediante tale prassi, ha dato vita ad un contenzioso esteso e continuativo nel tempo, lesivo della posizione dei contribuenti.

Ed invero, il computo del tributo sulla base del confronto tra i pernottamenti dichiarati e quelli trasmessi alle questure ha l'effetto di addossare sul contribuente l'onere di provare una esenzione spettante non a lui stesso, ma a soggetti terzi (i soggiornanti) con tutte le difficoltà che ne conseguono, in violazione dei principi di affidamento e leale collaborazione.



L'Iva dei distacchi di personale Intercompany

In sede di conversione, al **d.l. n. 131/2024** (decreto Salva infrazioni) è stato inserito **l'articolo 16-ter che abroga l'articolo 8, comma 35, della legge n. 67/1988**, il quale disponeva testualmente: «non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo».

Il comma 2 del citato articolo 16-ter dispone poi che «Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025; sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'11 marzo 2020, nella causa C-94/19, o in conformità all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi».

Pertanto, **dal 1° gennaio 2025, i contratti di prestiti e di distacchi di personale stipulati o rinnovati sono soggetti ad Iva**, a meno che gli stessi non siano realizzati senza una stretta correlazione nel rapporto di reciprocità tra distaccante e distaccataria.



La modifica normativa è stata dettata dalla necessità di uniformare l'ordinamento nazionale all'interpretazione della Corte di giustizia Ue espressa nella pronuncia **San Domenico Vetraria (causa C-94/19)**, secondo la quale non sarebbe compatibile con la Direttiva IVA "una legislazione nazionale in base alla quale non sono ritenuti rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente".





In specie, la Corte Europea ha voluto precisare come le prestazioni di servizi debbano considerarsi a titolo oneroso (ponendosi quindi come "imponibili") tutte le volte in cui, nell'ambito del rapporto tra prestatore e committente, sia ravvisabile una relazione sinallagmatica basata sullo scambio di prestazioni reciproche, ossia il servizio reso e il corrispettivo pagato (cfr. pp. 21 e 26 della Sentenza) e ciò, anche nel caso in cui - come emerso in corso di giudizio - sia previsto il mero rimborso dei costi senza la pattuizione di alcun corrispettivo superiore agli oneri sostenuti.

Per assumere rilevanza, dal punto di vista dell'imposizione indiretta, dunque, l'operazione deve comunque integrare il requisito oggettivo, che richiede l'esistenza del nesso di corresponsività tra il distacco di personale, da un lato, e il pagamento da parte della società distaccataria di somme a titolo di corrispettivo del distacco, dall'altro. Tale nesso potrebbe venire meno nell'ipotesi in cui l'interesse della società distaccante non si identifichi con quello di ricevere il corrispettivo del distacco.

Cass., SS. UU., n. 30051 del 22.11.2024

Con l'autotutela sostitutiva l'Amministrazione Finanziaria può annullare l'atto viziato ed emetterne uno nuovo con maggiorazione della pretesa

Con la **sentenza 30051/2024, pubblicata il 22.11.2024, le Sezioni Unite della Cassazione** hanno chiarito che se non è trascorso il termine di decadenza per l'accertamento, l'Amministrazione, mediante l'istituto dell'**autotutela sostitutiva**, può annullare **per vizi formali e sostanziali** l'atto impositivo ed emetterne uno nuovo peggiorativo, ovvero con una maggiorazione della pretesa.

In sostanza, con tali chiarimenti, **le Sezioni Unite ampliano i confini dell'Autotutela sostitutiva in malam partem**, con effetti evidentemente sfavorevoli al contribuente, in nome dell'*"interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi"*.

Scendendo nel dettaglio della pronuncia in esame.

La sentenza scaturisce dal ricorso del contribuente il quale lamentava l'erroneità della decisione di secondo grado che aveva ritenuto legittimo il nuovo avviso, emesso in autotutela sostitutiva del primo (annullato in autotutela nel corso di un precedente giudizio), con cui era stato determinato un maggior imponibile pur in assenza di nuovi elementi ed in base ai medesimi già conosciuti al momento dell'emissione dell'originario avviso, ostandovi i principi di unicità dell'atto impositivo e i presupposti richiesti per l'emissione di un accertamento integrativo.

La questione è stata devoluta alle Sezioni Unite, chiamate ad occuparsi di due profili: a) la possibilità di esercizio del potere di autotutela tributaria, in ragione dell'art. 1, d.m. n. 37 del 1997, anche in presenza di vizi a carattere sostanziale; b) il rapporto tra autotutela tributaria e accertamento integrativo

Con una lunga dissertazione, pregevole per il diffuso excursus storico sull'istituto per distinguerlo dall'autotutela amministrativa non tributaria, la Corte rimarca come i principi costituzionali (in specie, articoli 2, 23, 53 e 97 della Costituzione) esprimano un «principio di perennità» del potere di accertamento destinato a sopravvivere anche dopo un primo esercizio secondo «forme, limiti e modalità» previsti dalla legge (termini di decadenza e mancato giudicato sostanziale favorevole all'agenzia delle Entrate).

Ed invero, il divieto di *bis in idem* di cui all'articolo 9-bis della legge n. 212/2000 è estraneo all'autotutela in quanto inteso ad impedire solo la doppia imposizione sul medesimo presupposto, mentre in sede di autotutela non viene esercitata una nuova azione accertativa, che resta sempre e soltanto quella originaria, ancorata agli elementi di fatto e ai presupposti esistenti al momento del primo atto.



La Corte ha così affermato i seguenti tre principi di diritto:

- «in tema di accertamento tributario, il potere di autotutela tributaria, le cui forme e modalità sono disciplinate dall'art. 2-quater, comma 1, d.l. n. 564 del 1994, conv. dalla legge n. 656 del 1994 e dal successivo d.m. n. 37 del 1997, di attuazione, e, con decorrenza dal 18 gennaio 2024, dagli artt. 10-quater e 10 quinquies, legge n. 212 del 2000, trae fondamento, al pari della potestà impositiva, dai principi costituzionali di cui agli artt. 2, 23, 53 e 97 Cost. in vista del perseguimento dell'interesse pubblico alla corretta esazione dei tributi legalmente accertati; di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria, ove non sia decorso il termine di decadenza per l'accertamento previsto per il singolo tributo e sull'atto non sia stata pronunciata sentenza passata in giudicato, può legittimamente annullare, per vizi sia formali che sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa».

- «In tema di accertamento tributario, l'autotutela sostitutiva in malam partem, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, si differenzia, strutturalmente e funzionalmente, dall'accertamento integrativo, previsto dagli artt. 43, quarto comma (ora terzo), d.P.R. n. 600 del 1973 e 57, quarto comma, d.P.R. n. 633 del 1972, che pure comporta l'emissione di un nuovo atto per una ulteriore pretesa in aggiunta a quella originaria, posto che, nel primo caso, la valutazione investe l'atto originario che, in quanto viziato, viene annullato e sostituito sulla base degli stessi elementi già considerati, mentre, nel secondo, il precedente atto è valido e ad esso ne viene affiancato un altro, contenente una pretesa aggiuntiva per il medesimo tributo e periodo d'imposta, non ponendosi, neppure in astratto, l'esigenza di una rivalutazione degli elementi di fatto e diritto in base ai quali il primo atto è stato emesso; ne consegue che il requisito della "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi" non si applica per il provvedimento emesso in autotutela sostitutiva ancorché fonte di una maggiore imposizione».



- «In caso di autotutela tributaria sostitutiva in malam partem, con adozione di un nuovo atto per una maggiore pretesa in sostituzione di quello annullato, il legittimo affidamento del contribuente non è integrato dalla mera esistenza del precedente atto viziato ovvero dall'errata valutazione delle circostanze poste a suo fondamento, ostandovi il generale dovere di concorrere alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva in forza degli artt. 2 e 53 Cost.; può, per contro, assumere rilievo, ai fini della configurabilità del legittimo affidamento, l'esistenza di specifiche indicazioni erronee o di condotte intrinsecamente contraddittorie da parte dell'agenzia fiscale anteriormente all'adozione dell'atto illegittimo qualora le somme pretese siano state compiutamente versate e ricorrano ragioni di certezza e stabilità».



RICONOSCIMENTI

Le elevate competenze collocano lo Studio La Commara & Partners in una posizione di assoluta eccellenza qualitativa sul mercato nazionale della consulenza fiscale e legale, come testimoniano i numerosi premi e riconoscimenti attribuiti negli anni da "Il Sole 24 Ore", "Toplegal Awards", "Le Fonti Awards" e "Legalcommunity Italian Awards".



CONTATTI

ROMA



+39 06 3218140



www.studiolacommara.it



Viale Bruno Buozzi, 64 - 00197



segreteria@studiolacommara.it

MILANO



+39 02 76013359



in partnership con: www.pglegal.it



Via Sant'Andrea, 3 - 20121

NAPOLI



+39 081 18584553



in partnership con: www.fpcorporatefinance.eu



Via G. Melisurgo, 15 - 80133

DUBAI



in partnership con: www.v7group.com



API Trio Office Tower - Office 3001

