

**DOTTRINA****Salvatore Cameli**

Lo “scopo di investimento” nell’imposta sostitutiva sui finanziamenti (nota a Cass. n. 695/2015) .....II, 25

Nella sentenza 16 gennaio 2015, n. 695, la Corte di Cassazione ha affermato che per i finanziamenti aventi durata superiore a 18 mesi, contratti al fine di estinguere pregressi debiti finanziari, non si rende applicabile il regime agevolativo previsto nell’articolo 15 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601. Secondo la Corte, sarebbero invero agevolabili i soli finanziamenti contratti per essere impiegati in investimenti produttivi. La Corte di Cassazione riprende le conclusioni cui la stessa era pervenuta in precedenti sentenze, operando una lettura della norma che si pone in contrasto con l’interpretazione proposta dalla stessa Agenzia delle Entrate nella risoluzione 13 dicembre 2011, n. 121/E.

*In the judgment of 16 January 2015, no. 695, the Supreme Court stated that with reference to loans having a maturity of over 18 months for the purpose of paying off previous debt, the tax relief provided for in Article 15 of Presidential Decree September 29, 1973, no. 601, is not applicable. Under the interpretation proposed by the Supreme Court, the article 15 is applicable only in the case of loans for use in productive investments. The Supreme Court renews the conclusions reached in previous judgments, making for a reading of the provision that is in conflict with the interpretation proposed by the Italian Tax Agency in the resolution note no. 121/E dated Dec. 13, 2011.*

**Vincenzo Cardone, Fabrizio Pontieri**

I costi in nero sostenuti per ottenere ricavi non contabilizzati (nota a Cass., sez. III pen., n. 37094/2015) ..... III, 6

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 37094 del 15.9.2015, in tema di reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione di cui agli artt. 4 e 5 del D.lgs. n. 74/2000, chiarisce che l’imputato può far valere i costi non contabilizzati ai fini della determinazione dell’imposta evasa e, in particolare, per dimostrare che la soglia di punibilità non è stata superata, solo allorquando fornisca elementi probatori di riscontro e non si limiti, dunque, ad affermarne genericamente l’esistenza. Più in particolare, i predetti elementi probatori di riscontro devono consentire al Giudice di ritenere esistenti i c.d. costi in nero con certezza o quantomeno con ragionevole dubbio. E così il giudice penale, ai fini della determinazione dell’imposta evasa, se da un lato non è vincolato alle presunzioni legali di natura tributaria, dovendo procedere ad un autonomo esame di tutti gli elementi in suo possesso, dall’altro lato non può, comunque, presumere l’esistenza di costi deducibili in assenza quantomeno di allegazioni fattuali che rendano almeno legittimo il dubbio in ordine alla loro sussistenza.

*In its Decision no. 37094 of September 15, 2015, concerning the crimes of misrepresentation and non-declaration according to Articles 4 and 5 of Legislative Decree No. 74/2000, the Court of Cassation stated that the defendant may invoke the existence of any not-accounted cost for the assessment of the unpaid taxes, and, in particular, to give evidence that the criminality threshold has not been exceeded, but only in case he/she is in the position to give evidence of the existence of said costs, and not – merely – allege their existence. In particular, the abovementioned evidence must allow the Judge to consider as existing the so-called “out of pocket costs” (i.e., the not accounted costs) with certainty, or, at least, reasonable doubt. Therefore, the criminal Court, for the assessment of the unpaid taxes, while, on one hand, is not bound by the legal presumption of a fiscal nature, as it is required to carry out a self-examination of all evidences in its possession, on the other side cannot presuming the existence of deductible costs in the absence of, at least, factual allegations rendering -at least- legitimate the doubt of their existence.*

**Carlo Cosentino, Sabrina Ferrazzi**

Profili critici dell’applicazione del comma 3 bis dell’art. 68, D.lgs. n. 546/92, in materia di riscossione delle risorse proprie dell’Unione Europea..... IV, 1

La Legge Europea 2013 bis (L. n. 161 del 30 ottobre 2014) ha modificato l’art. 68 del D.lgs. n. 546 del 1992 prevedendone la non applicabilità alla riscossione delle risorse proprie dell’Unione Europea in pendenza di giudizio. Intento dichiarato della modifica legislativa è quello di recepire le osservazioni della Commissione Europea (documento congiunto del 14/3/2012 n° 256812) che ha ritenuto la disposizione in rassegna incompatibile rispetto alle disposizioni comunitarie (1) in materia di garanzie doganali (di cui all’art. 199 Reg. n. 2913 del 1992). Tuttavia, la disposizione neo-introdotta presta il fianco alle critiche sia degli operatori sia dell’Amministrazione doganale e, a distanza di qualche tempo dall’entrata in vigore della novella, permangono molte perplessità in ordine alla sua applicazione e legittimità.

*The “European Law 2013” (Law no. 161 of 30 October 2014) amended Article 68 of Legislative Decree. N. 546 of 1992 establishing that limitations set by Art. 68 do not apply to the collection of own resources of the European Union. The stated intention of the legislative amendment is to accept the comments of the European Commission (joint document of 14.03.2012 No. 256 812) which considered the provision under review inconsistent with the art. 199 Reg. CEE no. 2913 1992. However, the amendment has been criticized by both operators and customs administration and even now, after some time after its entry into force, there are still many doubts concerning its application and its lawfulness.*

---

(1) Nonostante l’avvenuta sostituzione, nel Trattato sul funzionamento dell’Unione Europea, del termine «comunitario» con quello «dell’unione», l’aggettivo in questione sarà utilizzato con riferimento a dati normativi anteriori al trattato di Lisbona.

**Daniele De Carolis**

Sull'impugnabilità dei provvedimenti di diniego d'accesso alla Convenzione arbitrale europea sul *Transfer pricing* (nota a Cass., sez. un., nn. 12759 e 12760/2015).....V, 7

Le ordinanze n. 12759 e 12760 del 2015 della Corte di Cassazione sull'esistenza della giurisdizione italiana in merito ai provvedimenti di diniego di accesso alla Convenzione Arbitrale Europea sul Transfer Pricing rappresentano due decisioni fondamentali per il progressivo sviluppo di questa Convenzione verso un regime di risoluzione delle controversie fiscali internazionali sempre più emancipato dal controllo degli Stati. Al fine di illustrare l'estrema importanza di queste decisioni, si fornirà dapprima una sintesi del loro contenuto, poi verrà analizzato il dibattito in seno al Joint Transfer Pricing Forum in merito al diniego d'accesso alla Convenzione: questo dibattito fornirà l'occasione per riflettere sul ruolo che il libero accesso alla Convenzione riveste, insieme al potenziamento della sua fase arbitrale, nel processo volto a rendere il regime di risoluzione delle controversie previsto dalla Convenzione più efficiente ed, al tempo stesso, sempre più indipendente dal controllo degli Stati.

*The Court of Cassation's orders n. 12759 and 12760 of 2015 acknowledging jurisdiction of the Italian tax judges on administrative acts denying access to the Arbitration Convention on Transfer Pricing represent two fundamental decisions for the development of this Convention towards a dispute resolution regime which is more and more independent of State control. In order to illustrate the extreme importance of these decisions, this article first provides a synthesis of their contents, then it analyses the debate within the Joint Transfer Pricing Forum on the denial of access to the Arbitration Convention: this debate will allow the possibility for some reflections on the role which the issue of denial of access to the Conventions plays, together with the improvement of the arbitral phase, in the process of rendering the dispute resolution regime envisaged by the Convention more efficient and, at the same time, ever more independent of State control.*

**Francesco Farri (\*)**

Punti fermi e profili di irrazionalità nel regime fiscale della famiglia .....I, 89

La Costituzione italiana richiede come necessaria la valorizzazione e la promozione della famiglia di cui all'articolo 29 nel quadro di "contabilità sociale" in cui si traduce il principio di capacità contributiva. Si tratta di un punto fermo che l'attuale sistema tributario italiano è molto lontano dal realizzare in modo costituzionalmente adeguato: accanto ad alcuni istituti debolmente favorevoli alla famiglia, infatti, esso manifesta un approccio diffidente verso la famiglia e prevede molteplici istituti che, anziché favorire la famiglia e la sua formazione come richiesto dall'art. 31 Cost., favoriscono vicende legate allo scioglimento di essa. Guardato nella prospettiva della famiglia, quindi, l'attuale sistema tributario italiano presenta profili di irrazionalità e squilibri particolarmente gravi e meritevoli di rimozione.

*The Italian Constitution identifies as a necessary matter the development and the promotion of the family, such as it is defined in article 29: this also involves the principle of contributory capacity, intended as "social accounting". This is a firm point which the current Italian taxation system is very far from realizing*

*in a constitutionally adequate manner: in fact, next to some institutions who are faintly favorable to family, it shows a wary approach towards the family and it calls for multiple institutions who favor occurrences linked to the dissolution of it instead of favoring it and its development as requested by article 31. Therefore, if seen from the perspective of the family, the current Italian taxation system presents profiles of irrationality and particularly serious imbalances which are worth removing.*

### **Guglielmo Fransoni**

Rilevanza processuale penale del “fatto fiscale” e rilevanza processuale fiscale del “fatto penale” .....I, 1

Le interferenze fra diritto penale e diritto tributario sono molteplici e disomogenee. Anzitutto, esse si manifestano già sul piano sostanziale perché la fattispecie tributaria o quella penale sono integrate rispettivamente anche dal richiamo a fattispecie o effetti di norme penali o, rispettivamente, di norme tributarie. E ciò si realizza attraverso tecniche diversificate. Questo stato di cose si riflette sul piano del processo dove convivono tendenze al “coordinamento” fra giudizi e tendenze, invece, all’autonomia.

*There are many overlapping areas between criminal law and tax law, although they are far from being homogeneous. First of all, some interferences take place at substantive law level since the subject matter of the tax laws and of criminal norms are defined by reference to the subject matter or to the effects of criminal or, respectively, tax laws. This is achieved through a variety of techniques. This state of the art is reflected in the procedural law where we can find both a tendency to coordination and that towards autonomy between judgements concerning tax and criminal matters.*

### **Adriano Modolo**

La prova contraria all’accertamento sintetico tra nesso eziologico e compatibilità tra spese e risorse prive di significanza reddituale (nota a Cass., Sez. VI-5, n. 7339/2015) .....II, 37

Con la sentenza in esame, la Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della possibile prova contraria che il contribuente può opporre a fronte di un accertamento del reddito complessivo operato dall’Agenzia delle Entrate con metodologia sintetica. In particolare, la Corte ha confermato che ai fini del superamento della presunzione di equivalenza tra spesa per incrementi patrimoniali ed asserito reddito non dichiarato, è sufficiente che il contribuente provi il solo possesso di congrue risorse legittimamente escluse dalla formazione del reddito imponibile, senza dover anche dare dimostrazione del loro specifico impiego per le spese contestate. Il lavoro costituisce un approfondimento del tema dell’oggetto della prova contraria nell’accertamento sintetico anche alla luce dell’evoluzione della giurisprudenza più recente della Corte nonché delle modifiche che hanno interessato l’art. 38 del D.P.R. 600/1973.

*With the commented decision, the Court of Cassation is examining again the possibility for the taxpayer to provide favourable evidence against income assessments formed by the Tax Authorities on the basis of the so-called “synthetic method”. In the situation under scrutiny, the Court confirmed that in order to*

*overcome the presumption of correspondence between investments made and (presumably undeclared) taxable income, it is the sufficient that the taxpayer provided evidence of the possession of sufficient financial resources that are legitimately excluded from the taxable base, with no need to provide further evidence that the investment was made specifically with those resources. The essay is investigating therefore the topic of evidence favourably provided by the taxpayer against s.c. synthetic tax assessments, also in the light of the evolution of the case law of the Court of Cassation on such matter, and of the legislative modification that invested art. 38, Presidential Decree n. 600 of 1973.*

**Francesco Pepe (\*)**

Le implicazioni fiscali della morte (e resurrezione?) delle società cancellate dal registro delle imprese.....I, 39

L'articolo intende analizzare le implicazioni tributarie della irreversibile estinzione delle società cancellate dal registro delle imprese. L'esigenza di tutela dei creditori sociali che tale situazione solleva nel settore fiscale pone infatti problemi diversi rispetto a quelli emergenti nel settore civile, non solo per la natura pubblicistica del credito erariale, ma per la diversa disciplina normativa preordinata alla sua realizzazione. In particolare, si verificherà l'impatto della "stabilizzazione" (procedurale e processuale) della società cancellata da ultimo introdotta dall'art. 28, comma 4 D.lgs. n. 175/2014.

*The article aims to analyze the tax implications of the irreversible extinction of companies deleted from the Companies Register. The need for protection of creditors that this situation raises in tax sector arises different issues from those emerging in the civil sector, not only for the public nature of the revenue credit, but because of the different legal framework intended to its realization. In particular, the article will occur the impact of (procedural) "stabilization" of the deleted company recently introduced by art. 28, comma 4 D.lgs. n. 175/2014.*

**Andrea Rovagnati (\*)**

Sul contrasto con l'art. 3 Cost. della disciplina fiscale delle cd. sigarette elettroniche (nota a Corte Costituzionale, n. 83/2015) ..... II, 1

Nel presente scritto si suppone che la decisione in esame non rappresenterà, nel prossimo futuro, un termine di paragone imprescindibile in sede di valutazione della legittimità costituzionale di normative che istituiscano imposte indirette di consumo. Ciò in ragione di non trascurabili zone d'ombra presenti nella motivazione addotta dalla Corte costituzionale per sostenere il contrasto, da parte della disciplina legislativa che ha stabilito un'accisa sull'immissione in commercio delle cd. sigarette elettroniche, con l'art. 3 Cost.

*The Author expects that the decision does not become a persuasive precedent when it is necessary to evaluate the constitutionality of regulations that establish excise taxes on goods. This prediction results from the weakness of the arguments given by the Constitutional Court to support the opinion that the excise tax imposed on e-cigarettes by Italian law was both fully and intrinsically unreasonable, in violation of article 3 of the Constitution.*

**Pasquale Russo**

Il principio di specialità ed il divieto del *ne bis in idem* alla luce del diritto comunitario .....I, 23

Il lavoro, dopo aver esaminato l'attuale assetto dei rapporti tra l'irrogazione delle sanzioni amministrative e di quelle penali, comminate per lo stesso fatto alla stregua del principio di specialità accolto dal decreto legislativo n. 74 del 2000, è rivolto a cogliere le conseguenze dell'impatto sul nostro sistema legislativo del principio del *ne bis in idem*, così come elaborato dalla giurisprudenza della CEDU.

*This work, after analyzing the current structure of relations between the imposition of administrative sanctions and criminal penalties, applied for the same act in observance of the principle of speciality accepted by the Legislative Decree n. 74/2000, aims to grasp the consequences of the impact that the "ne bis in idem" principle, so as developed by the jurisprudence of the European Court of Human Rights, has had on our legal system.*

(\*) Lavori sottoposti a revisione esterna.