

DOTTRINA

Alessandro Albano

La legittimità comunitaria dei regimi nazionali di tassazione dei soggetti non residenti in materia di interessi *outbound* (nota a Corte di Giustizia, Sez. V, causa C-18/15/2016) IV, 12

La Corte di Giustizia, nella sentenza *Brisal*, afferma la piena applicazione dei principi comunitari di non discriminazione e proporzionalità in materia di libera prestazione dei servizi indipendentemente dalla residenza fiscale dei soggetti coinvolti. L'applicazione di tali principi riguarda la tassazione degli interessi *outbound*, percepiti dai soggetti non residenti; la Corte di Giustizia ritiene legittima l'applicazione, da parte dello Stato della fonte, di una ritenuta a titolo d'imposta, ma la modalità di riscossione dell'imposta non deve impedire la deduzione delle spese professionali "direttamente connesse" al reddito percepito, così come previsto nel caso di interessi pagati a soggetti residenti.

The European Court of Justice, in its Brisal judgement, confirms the whole effectiveness of the european principles of non-discrimination and proportionality in relation to freedom to provide services irrespective of the tax residence of the parties involved. The application of these principles concerns the taxation of outbound interest earned by non-residents; the ECJ affirms the compliance of the application, by the State of source, of a WHT; however, the latter recovery way must not prevent the deduction of business expenses "directly related" to the income received, as envisaged in the case of interest paid to residents.

Edoardo Belli Contarini

Transazione fiscale ed eventuali riflessi penali III, 1

Anche la transazione fiscale dovrebbe rientrare tra le "speciali procedure conciliative" di cui agli artt. 13 e 13-bis del d.lgs. n. 74/2000, e, quindi, spiegare positivi effetti premiali ai fini della responsabilità per reati tributari; resta però, da risolvere il difetto di coordinamento tra la normativa fallimentare e quella penale, che prevedono tempi di adempimento dilazionato (della transazione fiscale) diversi e inconciliabili.

The "transazione fiscale" (tax settlement) should be included among the "special settlement procedures" set out in Articles 13 and 13-bis of Legislative Decree. N. 74/2000, and, therefore produce a positive effects regarding taxpayers accountability for tax offenses. An aspect has yet to be entirely resolved, and it concerns the lack of coordination between bankruptcy and criminal law procedures, which provide for a different timing, irreconcilable with the timing of the tax settlement.

Andrea Colli Vignarelli

Il contraddittorio endoprocedimentale e l'“idea” di una sua “utilità” ai fini dell'invalidezza dell'atto impositivo (nota a Cass. civ., SS.UU., n. 24823/2015 e Comm. trib. reg. Abruzzo, Sez. VI, n. 861/2016).....

II, 21

Il lavoro affronta la problematica della valenza del contraddittorio endoprocedimentale, inteso come principio generale del sistema tributario. Viene criticata la distinzione – effettuata in proposito dalla Cassazione, a Sezioni Unite, nella sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823 – tra tributi “armonizzati” e “non armonizzati”, e si sostituisce alla stessa una diversa distinzione, fondata sulla presenza o meno di una espressa previsione legislativa. Si cerca inoltre di delineare il contenuto di quella che viene indicata come “prova di resistenza”, con riguardo a una ipotizzata “utilità” del contraddittorio in questione. Nelle conclusioni, si evidenzia come sia ormai necessario un intervento risolutore del legislatore, che dovrebbe provvedere alla sua previsione generalizzata e alla definizione della relativa disciplina.

The article analyses the topic of the value of the adversarial procedural principle, intended as a general principle of the tax system. The author criticizes the distinction – carried out by the Supreme Court, judging in its plenary composition, case n. 24823/15 – between “harmonized” and “not harmonized” areas of taxation. It is replaced with a different distinction based on the existence or absence of a specific rule. Furthermore, he attempts to outline the content of the “proof of resistance”, concerning a supposed utility of the aforementioned adversarial procedural principle. In the conclusions, the author highlights how a legislative intervention is necessary in order to introduce a general provision and its specific regulation.

Marco Fasola

Il commissionario alla vendita di prodotti esteri in Italia: stabile organizzazione “occulta” della controllante non residente o mero “agente indipendente”? (nota a Comm. trib. reg. Milano, sez. 15, n. 3394/2016).....

V, 14

La pronuncia che si annota ha ritenuto che una società residente in Italia, commissionaria alla vendita per conto di una consociata residente a Madeira, non potesse essere considerata stabile organizzazione personale della capogruppo residente in Svizzera. La sentenza mostra una implicita adesione alle fonti internazionali in tema di stabile organizzazione. In particolare, i giudici sembrano aver valorizzato appieno i chiarimenti contenuti nel Commentario all'art. 5 del Modello OCSE, che stabilisce l'irrelevanza dei rapporti di controllo nell'accertamento della stabile organizzazione e fornisce importanti indicazioni per la verifica, in concreto, del requisito dell'indipendenza. Dopo alcuni cenni sulla rilevanza interpretativa del Commentario, il presente lavoro si sofferma sul concetto di “agente indipendente” e sulla irrilevanza dei rapporti di controllo nell'accertamento della stabile organizzazione. Infine, si esaminano brevemente le novità contenute nell'Action 7 del progetto “BEPS”, e il loro possibile impatto su fattispecie analoghe a quella oggetto di giudizio.

In the decision analysed in this paper, the court ruled that the company (resident in Italy) acting as a commission agent on behalf of a company from the same group (resident in Madeira) did not constitute an agent permanent establishment

of the holding company (resident in Switzerland). The decision is in line with the international regulations on permanent establishments. The court fully enforced both the anti-single entity clause and the tests to determine whether an agent is independent contained in the Commentary on Article 5 of the OECD Model Tax Convention. The paper opens with a brief analysis of the legal status of the Commentary before moving on to focus on the concept of independent agent and the tests contained in the Commentary to determine whether an agent is independent. The paper then closes with an examination of the possible impact of BEPS Action 7 rules on similar cases.

Andrea Fedele

Vincoli di destinazione: scelte legislative inadeguate determinano un conflitto interpretativo tra le sezioni della Suprema Corte (nota a Cass., sez. V trib., n. 21614/2016)

II, 48

La Cassazione, in contrasto con precedenti ordinanze ed una sentenza della Sezione VI, accoglie la tesi, dominante in dottrina, che, ai fini dell'applicazione delle imposte sui trasferimenti della ricchezza, attribuisce rilievo alle costituzioni di vincoli di destinazione solo alla stregua di donazioni indirette, in funzione di eventuali attribuzioni liberali "finali". Viene superata anche la tesi dell'Amministrazione finanziaria, che applica comunque l'imposta alla costituzione del vincolo, considerando poi fiscalmente irrilevanti le successive attribuzioni finali. La questione risolta riguardava l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali, rispetto alle quali il trasferimento immobiliare assume un più evidente rilievo, anche in base ai dati testuali.

The Supreme Court changes its position (as resulting from previous orders and a decision of Section VI of the Supreme Court) on the taxation of acts which create encumbrances aimed at destining assets to a specific purpose ("vincoli di destinazione"). More in detail, the Court in this decision accepts the position (held by most authors) that, for the purposes of taxes on wealth transfers, such acts shall be taxed as indirect donations, i.e. only in view of a possible "final" gratuitous allocation. The decision has not followed the position of the tax authorities, according to which the tax applies to the initial act (creation of the encumbrance), while the final allocations are irrelevant for tax purposes. The decision concerns the application of mortgage and cadastral taxes, which, according to the wording of the relevant statute, apply only in a fixed amount to those acts which do not transfer the ownership of real estate assets.

Giovanni Girelli

La sorte dei crediti tributari dopo la cancellazione della società:

molto rumore per nulla

I, 27

L'estinzione di un centro autonomo di imputazione di rapporti giuridici, quale è la società, pone nell'ordinamento la delicata questione della definizione dei rapporti non compiutamente eseguiti. In ambito tributario aver introdotto una disciplina finalizzata a sancire una responsabilità più duratura a favore degli enti impositori non si rivela di alcun concreto ausilio per essi. Inseguire la società estinta per cinque anni in sede di accertamento, di riscossione e di contenzioso appare del tutto infruttuoso, ed anzi comporta di mantenere l'attenzione del creditore su un soggetto che si rivelerà insolvente, distraendo così il titolare del credito tributario

dal compimento di azioni sicuramente più efficaci nei confronti dei soci. In ogni modo, le attività di recupero del credito tributario dovrebbero essere compiute più tempestivamente e non quando il soggetto societario è ormai disciolto.

The extinction of an autonomous center of imputation of legal relationships, such as a corporation or a company, involves the delicate issue of the definition of the obligations not fully fulfilled. Under Italian tax law, the introduction of a rule, in order to establish an enduring liability in favour of the tax authorities, does not entail any real help for them. Chasing the company once it has been delisted from the Register of Companies with assessment, collection and litigation activities for five years may be totally unsuccessful, and even focuses the attention of the tax authorities on a subject that will reveal itself insolvent, thus distracting the tax authorities from carrying out actions certainly more effective towards shareholders. Anyhow, the recovery actions of the tax credit should be made earlier and not when the entity is already dissolved.

Valeria Mastroiacovo

La Cassazione sancisce l'abrogazione tacita del coacervo del *donatum* con il *relictum* (nota a Cass., Sez. V civ., n. 26050/2016) II, 90

Con due sentenze di dicembre 2016 la Suprema corte ha sancito l'abrogazione del coacervo del *donatum* con il *relictum* per incompatibilità dell'istituto con il sistema impositivo ad aliquota fissa sul valore della quota di eredità o di legato, ulteriormente avvalorata dalle modifiche normative disposte dalla re-istituzione del tributo nel 2006. Si tratta di un'interpretazione formale non priva di conseguenze economiche e di irrazionalità applicative, rispetto alla quale, tuttavia, a causa dello stratificarsi di frammenti normativi risultanti dagli interventi normativi degli ultimi quindici anni, appare difficile contrapporre un'interpretazione sistematica.

By two judgments of December 2016 the Supreme Court repeals the Cumulus between Donatum and Relictum for incompatibility with the system of taxation at the fixed rate of the value of the share of legacy or bequests, further supported by regulatory changes introduced by the recovery of the inheritance tax in 2006. This formal interpretation produces important economic consequences and irrationality in the actual application, against which, however (due to the stratification of normative fragments resulting from regulatory changes of the last fifteen years), it's difficult to support a systematic interpretation.

Rossella Miceli (*)

Patent box: ratio legis, disciplina, possibili profili abusivi I, 79

Il regime del "*patent box*" costituisce una novità assoluta per la materia tributaria nazionale. Si tratta, infatti, di una disciplina di particolare vantaggio, rivolta alle imprese che utilizzano beni *intangibles*, che presenta profili innovativi sia in ordine ai contenuti, sia in relazione alle modalità di definizione e di applicazione. Risulta quindi necessario indagare sugli elementi essenziali della disciplina, sulle *rationes*, sui possibili comportamenti abusivi dei contribuenti. L'analisi rileva delle nuove tendenze del sistema tributario nazionale, che estende la logica della disciplina dei prezzi di trasferimento a nuove fattispecie.

The regime of the “patent box” is a first for the national taxation. It is, in fact, a discipline of particular advantage given to enterprises that use “intangibles” and it presents profiles innovative both for the subject, both in relation to the mode of definition and application. It is therefore necessary to investigate the essential elements of the discipline, the rationes, the cases of possible tax avoidance by taxpayers. The analysis highlights the new trends of the national tax system, which extends the logic of the rules on transfer pricing in new and different cases.

Franco Paparella

Le indicazioni delle Sezioni Unite della Suprema Corte sull'impugnabilità dell'estratto di ruolo e gli effetti sull'ammissione al passivo dei crediti tributari

I, 1

Una recente sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte ha precisato la natura giuridica e gli effetti dell'estratto di ruolo in funzione della sua impugnabilità. Tale atto, tuttavia, ha assunto una rilevanza estesa a settori diversi da quello tipico della riscossione dei tributi e, pertanto, è necessario coniugare razionalmente i principi dettati dalla giurisprudenza con il sistema normativo in cui esso trova applicazione. In questo contesto si colloca l'ammissione al passivo fallimentare dei crediti tributari in quanto la materia obbliga ad apprezzare sistematicamente anche le indicazioni desumibili dalla giurisprudenza amministrativa sull'obbligo di esibizione degli atti richiamati dall'estratto di ruolo di cui all'art. 26 del DPR n. 602 del 1973 per evitare di pervenire a conclusioni irrazionali.

A recent decision handed down by the Joint Sections of the Supreme Court delineated the legal nature, and the consequences, of the “tax debts extract” in appeals. That legal document, however, took on a relevance extending beyond simple tax collection. Therefore, one must harmonize the principles established by past Court decisions with the statutory system to which it applies. The admission of tax credits into a bankruptcy estate falls into this context. This is because one must systematically consider also the guidelines from administrative Court decisions, specifically on the requirement to produce the documents cited in the “tax debts extract”, pursuant to Section 26 of Presidential Decree no. 602 (1973), in order to avoid absurd results.

Costantino Scalinci

Dalla “pigra macchina” legislativa al dietrofront della Cassazione sull'esistenza di un'imposta «sulla costituzione dei vincoli di destinazione» (nota a Cass., sez. V trib., n. 21614/2016).....

II, 63

Con la sentenza in commento, la Cassazione fa un rilevante passo indietro, perché non si limita a negare che il legislatore abbia voluto introdurre un'autonoma e generale imposta sulla “mera” «costituzione di vincoli di destinazione o di indisponibilità» affermata soltanto un anno fa, ma rinnega, di fondo, che il legislatore abbia inteso tassare proprio quell'oggetto e prima ancora – escludendo l'esistenza di «un'idonea capacità contributiva» – la possibilità di compiere una scelta normativa di questo tipo, costituzionalmente legittima (art. 53, Cost.). La Corte non si avvede che il *deficit* di costituzionalità è, semmai, nella inadeguatezza della fattispecie e dello “sforzo” espressivo e sistematico prodotto, rapportato all'intento di incidere sul presupposto dell'imposta sulle “modificazioni patrimoniali di *causa liberale*” e all'impatto nel più ampio contesto del sistema delle imposte sui trasferimenti.

In this judgment, the Supreme Court makes a significant step backwards: it doesn't just deny that the law wanted to introduce an independent and general tax on the "mere" «constitution of restrictions on use» established only one year ago, but denies that the law wanted to tax just that object and before that – excluding the existence of an appropriate «ability to pay principle» – the possibility of making this kind of choice (article 53, const.). The Court does not recognize that the deficit of constitutionality is in the inadequacy of the case and in the systematic effort produced, compared to the intent to influence the tax basis on changes in assets by way of gifts and to the impact in the wider context of transaction taxes system.

(*) Lavori sottoposti a revisione esterna.