

DOTTRINA

Paolo Arginelli - Giulio Cuzzolaro

Osservazioni (critiche) in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente (nota a Cass. n. 16634/2018)

V, 3

Con l'ordinanza annotata la Suprema Corte di Cassazione ribadisce il proprio orientamento secondo cui l'iscrizione anagrafica avrebbe ai fini e per gli effetti dell'art. 2, comma 2, del TUIR valore di presunzione assoluta di residenza nel territorio dello Stato. Tale orientamento non sembra condivisibile in quanto presenta noti ed evidenti profili di incostituzionalità rispetto ai principi di cui agli articoli 2, 3, 53 e 117, comma 1. Cost. che inducono, piuttosto, a ritenere la presunzione di residenza connessa all'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente come relativa e, in ogni caso, superabile in virtù delle prevalenti disposizioni convenzionali (cd. *tie-breaker rules*) che devono essere applicate dal giudice anche d'ufficio in base al principio *iura novit curia*.

In this decision, the Supreme Court reiterates its well-established interpretation of article 2(2) of the Italian Income Tax Code, according to which the mere fact that an individual is listed in the registry of resident persons triggers the tax residence of that individual (no contrary proof being allowed). This interpretation of article 2(2) appears to conflict with the principles enshrined in articles 2, 3, 53 and 117(1) of the Italian Constitution, which would rather require to interpret that provision as establishing a rebuttable presumption of tax residence. Moreover, the case law of the Supreme Court does not seem to consider that the tie-breaker rules provided for in the Italian tax treaties should be applied ex officio by Italian courts based on the principle iura novit curia.

Ivo Caraccioli

L'attuale volto del diritto penale tributario a seguito della "Maxi-Circolare" della Guardia di Finanza n. 1/2018

III, 1

La c.d. "Maxi-Circolare" della Guardia di Finanza (in più sezioni e volumi) del 2018, a dieci anni di distanza dalla precedente del 2008, che pure tanta influenza aveva avuto nella giurisprudenza e nella dottrina, rappresenta un ulteriore sviluppo ampio ed importante delle principali tematiche interpretative del sistema del diritto penale tributario quale risultante dal D.Lgs 74/2000 e dalla successiva cospicua modifica del D.Lgs 158/2015. Lo studio della stessa, quindi, non può non costituire un significativo punto di partenza per evidenziare l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria nelle varie questioni interpretative di cui tener conto anche a fini sistematici della materia.

Ten years after the previous document of the 2008, which had a lot of influence in the case law and in the doctrine, the Maxi-Circular of 2018 of the Guardia di Finanza constitutes a further prominent advancement of the main interpretations of the tax law penal system, as resulting from Legislative Decree 74/2000 and Legislative Decree 158/2015. Therefore, the study of this Circular is a significant starting point to highlight the Financial Administration tendencies in the various interpretative issues to be taken into consideration for the systematic purpose.

Daniela Conte

Il diritto di difesa del contribuente nell’ottica della Corte di Giustizia: il “passo del gambero” e il ritorno agli studi di settore come presunzione relativa? (nota a Corte di giustizia, C-648/2016)..... IV, 10

La Corte di Giustizia promuove gli studi di settore: l’accertamento Iva basato su tali indicatori presuntivi non contrasta con la normativa europea né sotto il profilo della proporzionalità del potere impositivo né sotto quello della neutralità fiscale dell’imposta sempre che il contribuente abbia la possibilità di esercitare il proprio diritto di difesa e, quindi, di dimostrare la non coincidenza del volume d’affari presunto con quello effettivo. Ma vi è di più: il diritto di difesa è sufficientemente tutelato anche in presenza di una presunzione legale relativa, posto che il contribuente è comunque in condizioni di fornire la prova contraria. In quest’ottica, la disciplina nazionale potrà comunque considerarsi conforme alla direttiva Iva e ai principi ad esse sottesi: ma deve essere il giudice del rinvio a dover valutare se il contribuente è posto effettivamente in condizione di difendersi.

The Court of Justice promotes sector studies: the VAT assessment based on these presumptive indicators does not conflict with European legislation either from the point of view of proportionality of the tax power nor under that of tax neutrality, provided that the tax payer has the possibility to exercise its right of defense and, therefore, to demonstrate the non-coincidence of the presumed business volume with the effective one. But there is more: the right of defense is sufficiently protected even in the presence of a relative legal presumption, since the tax payer is in any case in condition to provide proof to the contrary. From this point of view, the national norm may in any case be considered compliant with the VAT directives and the underlying principles: but it must be the referring court that has to assess whether the tax payer is concretely able to defend himself.

Giangiacomo D’Angelo

Profili strutturali e ambito applicativo del regime speciale Iva per i produttori agricoli. Dalla semplificazione amministrativa verso i “nuovi” interessi dell’agricoltura I, 119

Il regime speciale iva per i produttori agricoli è stato da sempre presente nel sistema iva europeo e nazionale. Apertamente nasce come regime volto a soddisfare un’esigenza di semplificazione del settore agricolo, particolarmente avvertita negli anni in cui l’iva è stata introdotta e da contemperare - per quanto possibile - con l’esigenza di neutralità dell’iva. Sul piano europeo le disposizioni sono rimaste sostanzialmente immutate dalla Sesta Direttiva, prevedendosi un regime di non applicazione dell’imposta per le cessioni da parte dei produttori agricoli e di determinazione forfetaria dell’iva in detrazione. Al contrario, nella normativa interna vi è stata una notevole stratificazione, frutto anche di una

non corretta comprensione delle logiche sottostanti al regime speciale in chiave europea. Allo stato attuale la normativa interna, anche in forza delle evoluzioni che hanno interessato la nozione civilistica di impresa agricola, presenta dei profili di potenziale incoerenza con il dato europeo, sia in relazione al profilo strutturale, sia in relazione al campo di applicazione del regime speciale. Tuttavia, nel regolare alcuni casi particolari del regime speciale (cooperative agricole e produttore agricolo minimo), il legislatore interno sembra aver consapevolezza della corretta implementazione del regime secondo le coordinate europee e in chiave di valorizzazione dei “nuovi” interessi dell’agricoltura che emergono nell’attuale scenario.

The special flat-rate VAT scheme for agriculture has been always present in the European and national VAT regime. It appears to have been introduced as a special scheme to meet the need for simplification in the agricultural sector, that was especially strong when VAT was introduced, with need for simplification balanced as far as possible with the neutrality of VAT. At the European level, the rules have remained largely unchanged since the Sixth Directive, setting forth a scheme based on exemption from VAT for the sale of goods by farmers and a flat-rate deduction. However, in the internal legislation there has been a remarkable layering and reformulation of rules, reflecting a limited awareness of the European rationale behind the special scheme for agriculture. At present, also due to innovations in the civil notion of agricultural undertakings, the national rules are potentially inconsistent with the European ones, both with reference to the structure of the special scheme, and to the field of application of the flat-rate scheme for agriculture that appears to be too extensive. However, in adopting specific provisions for agricultural cooperatives and small farmers, the national tax legislator seems to be aware of the proper implementation of the special scheme, according to European rules while seeking to enhance the emerging interests of agriculture in the present economic scenario.

Andrea Fedele

“Vincoli di destinazione” e imposte sui trasferimenti della ricchezza; una infelice scelta legislativa: problemi interpretativi e di legittimità costituzionale

I, 1

Con l’ art. 2, comma 47 e seguenti, D. L. n. 262/2006, come modificato con la legge di conversione 24.11.2006, n. 286, si è introdotta, nella definizione dei presupposti dell’imposta sulle successioni e donazioni, la formula “costituzione di vincoli di destinazione”. Lo scritto tenta di individuare il significato ed il portato normativo della formula nel contesto in cui essa è inserita, avendo riguardo alla natura e struttura dei possibili atti costitutivi, alla natura e rilevanza dei loro effetti. Esclusa, per ragioni sistematiche, la riferibilità dell’espressione ad assetti effettuali onerosi ed alle ipotesi in cui il “vincolo” si risolve esclusivamente nella costituzione o nel trasferimento di diritti (in quanto tali già assoggettati alle imposte sui trasferimenti), si limita l’area delle vicende potenzialmente rientranti nella categoria a quelle che determinano la nascita di effetti, non legali, di separazione patrimoniale inerenti a beni, diritti o complessi patrimoniali ed opponibili ai terzi, ivi inclusi i trasferimenti meramente “strumentali” alla costituzione dei vincoli. La regola dell’interpretazione conforme ai principi costituzionali esclude però ogni possibilità di identificare nella mera costituzione del vincolo un autonomo presupposto dell’imposta sulle successioni e donazioni o, tanto meno, di un nuovo, innominato e distinto, tributo. La rilevanza normativa dell’inciso in questione si riduce quindi alla sicura attribuzione delle costituzioni

di vincoli strumentali ad attribuzioni liberali all'ambito di operatività dell'imposta sulle successioni e donazioni, che si commisura però alle sole attribuzioni "finali". L'"autonoma" imposizione degli atti costitutivi di vincoli di destinazione in quanto tali non sarebbe, in sé, necessariamente viziata di illegittimità costituzionale, ma richiederebbe opzioni di fondo ed un ben più complesso ed elaborato intervento legislativo.

Article 2, paragraphs 47 and following, of decree n. 2626/2006 (as amended by law 286/2006) has introduced, in the definition of the cases of application of the estate and donations tax, the expression "creation of liens to destine assets to a specific purpose" ("costituzione di vincoli di destinazione"). This essay seeks to identify the meaning and the scope of such wording in the context where it is used, taking into account the kind and structure of the possible deeds which may create such liens, their nature and the materiality of their effects. On the basis of an interpretation based on the consistency of the tax system, the concept of "vincoli di destinazione" cannot be referred to transactions with a consideration nor to cases of creation or transfer of rights (as such cases are already subject to transfer or value added taxes). Therefore the cases potentially falling within the scope of the "vincoli di destinazione" are limited to those transactions (including transfers whose sole purpose is the creation of the lien) which cause the segregation (not in the cases where such segregation arises from the application of a statutory rule) of assets, pools of assets, or rights, to the extent that such segregations are enforceable vis à vis third parties. An interpretation compliant with the principles of the Constitution does not however allow the application of the tax on estates and donations (nor of a new and unnamed and separate tax) on the basis of the mere creation of the lien. The effects of the new statutory wording are therefore limited to ensuring the application of the tax on estates and donations to liens created for the purpose of gratuitous transfers, application which can however occur only at the time of the transfer to the final beneficiary. De jure condendo, the taxation of the deeds which create "vincoli di destinazione" would not per se conflict with the Constitution, but would require a specific decision in the statutory text and a more complex and elaborated statutory wording.

Fabrizio Pacchiarotti - Stefano Guarino

Dogmi e principi: riflessioni alla luce della recente pronuncia della Consulta sulla responsabilità tributaria in materia di scissione (nota a Corte. Cost., n. 90/2018).. II, 13

Il tema dei limiti della responsabilità tributaria nella scissione costituisce un argomento a lungo dibattuto, sul quale le annose argomentazioni degli interpreti parrebbero aver trovato risposta nella recente sentenza della Corte Costituzionale n. 80 del 26-04-2018. La sentenza ha avuto l'indubbio merito di aver posto un punto fermo ai dubbi di legittimità che la differente estensione della responsabilità tributaria e civilistica aveva creato negli operatori; in ciò è senza dubbio da accogliere con favore, essendo la certezza del diritto un valore giuridico fondante di ogni stato di diritto. Cionondimeno, la pronuncia presterebbe il fianco ad alcune osservazioni, di seguito esaminate.

The extent of the tax liability arising from demerger has been a long standing issue. Pursuant to the Italian Civil Code (Article 2506-bis, paragraph 3 and Article 2506-quater, paragraph 3), as a result of a demerger, beneficiary companies are liable up to the net assets value received from the merging company, as a result of the demerger. The underlying reason must be found in the principles underpinning

the succession of individuals and legal entities, whereby the extent of the liability is usually narrowed down to the value of the assets received (i.e., intra vires), hence ensuring a fair relationship between assets received and liabilities to be incurred. However, when it comes to deal with tax liabilities arising from a demerger, tax rules (Articles 173, paragraph 12 and 13, Presidential Decree 22 October 1986, No. 917) do not identify any threshold for the exposure of beneficiary companies. Those considerations have given rise to a debate on whether or not the limitation provided by the Code Civil also applies to tax liabilities arising from a demerger; it has also been noted that, in the absence of sound justifications, the existence of different set of rules for tax liabilities and other kind of liabilities could breach the principle of equality, hence triggering constitutional issues. A recent judgment, handed down by the Constitutional Court (judgment No. 80 of 26 April 2018), has deeply dealt with those issues, especially the constitutional ones. While appreciating the judgement – since it is a remarkable attempt to increase the certainty of law – we identify some room for criticism, as shown in the following analysis.

Francesco Padovani

Riflessioni in tema di trattamento fiscale dei soggetti non residenti svolgenti attività d’impresa all’estero e privi di stabile organizzazione in Italia, con particolare riferimento alle sfide poste dall’economia digitale

I, 55

Lo studio affronta le problematiche connesse alla tassazione dei soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia. Dopo una ricostruzione delle tesi più significative che si sono sviluppate sull’argomento, viene proposta una visione a “doppio binario” del sistema di tassazione del reddito d’impresa e, in particolare, di quelle attività le quali, in assenza dell’elemento unificante, darebbero luogo ad autonomi redditi di altre categorie: da un lato, il sistema dichiarativo ordinario e, dall’altro, il sistema delle ritenute alla fonte a titolo d’imposta, due sistemi alternativi di tassazione che possono essere utilizzati per definire e modificare il perimetro di tassazione dei soggetti non residenti.

The present study deals with the problems linked to taxation of non resident companies lacking permanent establishment in Italy. After a reconstruction of the most significant theses developed on the matter, here is proposed a “double track” vision of the taxation business income system and, in particular, of those activities which, in absence of the unifying element, would produce autonomous incomes of other categories: on one hand, the ordinary declarative system and, on the other hand, the withholding tax system; two alternative systems of taxation that can be used to define and modify the perimeter of taxation of non resident companies.

Francesco Pedrotti

Prime osservazioni in merito all’abrogata imposta sulle transazioni digitali e all’imposta sui servizi digitali introdotta dalla L. 30 dicembre 2018, n. 145.....

I, 93

La prima parte dell’articolo in questione effettua un confronto tra la struttura dell’abrogata imposta sulle transazioni digitali e quella dell’imposta sui servizi digitali recentemente introdotta. La seconda parte dell’articolo mira, invece, a descrivere la natura dell’imposta sui servizi digitale, nonché a verificare il suo riconoscimento nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni.

The first part of this article makes a comparison between the structure of the repealed Digital Transaction Tax and the Digital Service Tax recently enforced. The second part of the article aims, on the other hand, to describe the nature of the Digital Service Tax and to verify its recognition for Double tax Treaties purposes.

Tutti i lavori presenti nel fascicolo sono stati sottoposti a revisione esterna.