

DOTTRINA

Alessandro Albano

Il termine assoluto (o relativo?) di prescrizione dei reati tributari alla luce della sentenza *Taricco*: profili sistematici (nota a Corte di Giustizia, C-105/14 dell'8 settembre 2015)IV, 45

La Corte di Giustizia ha affermato che una normativa di uno Stato membro (nella specie, quello italiano), in materia di interruzione della prescrizione nel processo penale, può essere disapplicata da parte del giudice nazionale qualora impedisca, in concreto, la piena attuazione del principio di effettività in materia di repressione delle violazioni che comportano la lesione degli interessi finanziari dell'Unione Europea, sancito dall'art. 325 TFUE. La sentenza, sulla scorta di precedenti in materia di tutela degli interessi finanziari dell'Unione Europea, consente di svolgere una riflessione tra i diversi – significativi – profili, in merito alla legittimità di intervento della Corte di Giustizia, ed all'ampiezza del medesimo, nella materia penale, che è del resto sollecitata dalle prime sentenze, tra loro non concordi, pronunciate dalla Corte di Cassazione e dalla Corte d'Appello di Milano nei giorni seguenti alla pubblicazione della sentenza; dall'ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale, rivolta al giudice delle leggi da parte del giudice di merito, si potrà apprezzare se la Corte ritiene necessario (come sostenuto dalla maggior parte della dottrina penalistica) attivare i c.d. "controlimiti" a tutela della potestà normativa sanzionatoria degli Stati nazionali.

The Court of Justice has held that a legislation of a Member State (in this case, the Italian one), regarding interruption of the limitation in the criminal trial, may be disregarded by the national court where it prevents, in practice, the full implementation of the principle of effectiveness in the field of repression of breaches resulting harm to the financial interests of the European Union, enshrined in Article. 325 TFEU. The judgment, on the basis of previous one concerning the protection of EU financial interests, allows to carry out a reflection, among other – significant – profiles, about the legitimacy of intervention of the Court of Justice, and the breadth thereof, in criminal matters, which is moreover urged by the first judgments, does not agree with each other; handed down by the Court of Cassation and the Milan Court of Appeal in the days following the publication of the judgment; from the order for referral to the Constitutional Court, addressed to that one by the Court of Appeal, it will be appreciated if the Court deems it necessary (as advocated by most of the criminal law doctrine) enable so-called "contro limiti" to protect the legislative powers of the national sanctioning States.

Federico Aquilanti

Il tormentato destino della disciplina del raddoppio dei termini per l'accertamento: riflessioni intorno ad una ipotesi di *interpretatio secundum constitutionem* (nota a Comm. trib. prov. di Torino, n. 2019/2015)II, 83

Il caso sottoposto alla Commissione Tributaria Provinciale di Torino affronta la questione relativa alla portata applicativa dell'art. 2, co. 3 del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (cd. regime transitorio) in materia di raddoppio dei termini per l'accertamento tributario. A questo proposito, la Commissione offre una soluzione affatto inaspettata: disapplica il regime transitorio in nome di un (asserito) vizio di costituzionalità dello stesso. In ragione di ciò, appare opportuno chiedersi se la soluzione della Commissione possa assurgere a valido precedente per le future decisioni delle Commissioni di merito, ma soprattutto quali potevano essere le soluzioni alternative che si potevano offrire, o quantomeno prospettare.

The case submitted to the tax Judge of Torino tackles the question of the scope of application of article 2, co. 3 of the D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128 (cd. transitional arrangements) concerning the doubling of the “deadline” for tax assessment. In this regard, the Judge offers a unexpected solution: disregards the transitional regime in the name of an constitutional violation. For this reason, it is appropriate to ask whether the solution of the Judge can rise to valid precedent for future decisions on the merits of the tax Judges.

Luca Cogliandro (*)

“Società non operative”, rimborso dell'Iva e principi comunitari (nota a Cass., n. 6200/2015)II, 64

La nota a sentenza che segue tratta la tematica del diritto alla detrazione e, conseguentemente, al rimborso dell'IVA per le spese sostenute su immobili di terzi, strumentali all'attività di impresa, soggette alla preclusione derivante dall'applicazione della normativa antielusiva contenuta nell'art. 30 della legge n. 724/94, riferita alle c.d. “società non operative”. La nota, che condivide integralmente l'iter logico-giuridico contenuto nella motivazione della sentenza nonché le relative conclusioni, evidenzia che la disapplicazione delle disposizioni antielusive in questione – che richiede il superamento della presunzione legale di “non operatività” – può avvenire anche in sede processuale, e ciò anche allorché la società non abbia assolto l'onere di presentare l'interpello disapplicativo. L'approccio scelto dalla Corte di Cassazione è conforme dunque al diritto dell'Unione Europea e, più in particolare, ai principi fondamentali dell'IVA: le restrizioni imposte dalle disposizioni antielusive nazionali risultano vincolate al rispetto dei principi comunitari di neutralità e proporzionalità, e non trovano dunque applicazione in assenza di fattispecie fraudolente o abusive. In conclusione, laddove risulti giustificata, anche soltanto nella successiva fase processuale, la condizione di “non operatività”, al contribuente che prova l'effettività delle operazioni di acquisto svolte nell'esercizio dell'attività d'impresa deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione, e ciò anche se operazioni attive non sono ancora poste in essere poiché l'attività è ancora nella fase preparatoria, come in quella della ristrutturazione dell'impianto aziendale.

The article deals with the right of deduction and refund of VAT for expenditure incurred on leasehold relating to the activity of the company, when deduction is not allowed according to anti-avoidance rules contained in Article 30 of Law no. 724/94, for the “inactive companies”. The article, fully sharing the logical and legal reasoning contained in the grounds of the judgment as well as its conclusions, highlights that non-application of anti-avoidance provisions, which requires the overturning of the legal presumption to be “dormant”, may also take place during the trial, even if the company has not presented the request of tax ruling in order to obtain non application of anti-abuse rules. Hence, the approach taken by the Supreme Court complies with European law and, more particularly, to the basic principles of VAT: the restrictions imposed by domestic anti-avoidance provisions are bound to respect the European principles of neutrality and proportionality, consequently that rules do not apply in the absence of fraud or abuse cases. In conclusion, when the inactive condition is justified, even if only in the subsequent court proceeding, it should be recognized the right of VAT deduction to a company although taxable transactions have not yet put in place, because the activity is still in the preparatory phase, as in that of the renovation of the company plant.

Tommaso Di Tanno

Il nuovo interpello disapplicativo I, 147

L’interpello finalizzato alla disapplicazione di norme antielusive oggi, col D.lgs. 156/2015, funziona ma richiede l’individuazione di precisi contenuti: (i) quando una norma può definirsi “antielusiva”; (ii) quali caratteri deve avere la “particolare fattispecie” per comprovare che l’elusione temuta non può, in concreto, verificarsi. Determinante, per affermare la natura antielusiva di una norma, è l’individuazione della *ratio legis*. Con questa va, poi, confrontata la “particolare fattispecie” che non si presta ad essere in alcun modo tipizzata. Compiti entrambi attribuiti all’interprete con i rischi che ne conseguono.

The ruling intended to neutralise the application of antiavoidance rules is nowadays fully available but requires the shared assumption of precise contents: (i) when a law might be said to be counter abusive; (ii) what characters need to be shown by the facts to evidence the abuse, in the case, cannot be actually pursued. As to ascertain the anti abuse nature of a rule, fundamental is to reconstruct its rationale. Such rationale has than to be matched with the case under scrutiny whose main characters cannot be generalized. Such duty have, unfortunately, to be performed by the interpreter whose function carries on inevitably consequential risks.

Sarah Eusepi (*)

L’incidenza della normativa in tema di aiuti di Stato sull’autonomia tributaria degli Stati membri alla luce del nuovo modello di finanziamento I, 247

Il definitivo consolidamento del mercato unico presuppone un intervento diretto delle istituzioni europee sui sistemi tributari degli Stati membri, teso a garantirne la tendenziale convergenza. Centrale, in tale prospettiva, lo spazio operativo offerto dalla normativa statale ausiliativa nella sua progressiva ibridazione con il divieto di misure fiscali discriminatorie e con il divieto di attuazione di politiche

fiscali scorrette. L'esercizio combinato dei poteri e delle competenze attribuiti in ordine a tali materie ha consentito l'affermazione di una fiscalità europea positiva, frammento dell'emergente competenza macroeconomica europea, cui è conseguito un significativo ridimensionamento della potestà tributaria nazionale, sia a livello centrale, che a livello territoriale.

The ultimate enforcement of the single market implies a direct intervention of European Institutions, as to ensure a tendential alignment within Member States' tax systems. In this perspective a consistent room for maneuver is offered by the Treaty provisions on State aid as gradually crossbred with the anti-discriminatory and anti-competitive provisions on internaI taxation. The extensive use of the matching regulatory and executive powers allowed the emergence of a proper European Taxation, a feature of the rising European macro-economie regulatory power, which has induced a severe downsizing in both States' fiscal sovereignty and local government's financial authority.

Guglielmo Frasoni

La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali I, 175

La regola contenuta nell'art. 17 del Modello di Convenzione introduce una deroga ai principi generali in funzione antielusiva. Tuttavia, essa si ispira a una visione dell'attività sportiva e artistica sociologicamente "datata" e conduce a soluzioni problematiche e irrazionali. Come tale meriterebbe di essere ripensata a fondo.

The rule contained in art. 17 of the OECD Model Convention is derogatory to the general principles of international taxation with an antiavoidance purpose. However, this rule is designed with regard to a notion of sports persons' and entertainers' activity which is definetly out of date. Therefore it gives raise to inconsistencies and to application problems. As such, it deserves to be thoroughly redesigned.

Francesco Montanari (*)

Diritto giurisprudenziale, contrasto ai comportamenti abusivi e certezza nei rapporti tributari I, 211

L'articolo è incentrato sulle ragioni dell'incertezza che oggi caratterizza il contrasto ai comportamenti abusivi. L'idea centrale è che la codificazione di una clausola generale antiabuso non determinerà un maggior livello di certezza in quanto quest'ultima dipende dai concreti criteri applicativi individuati dalla giurisprudenza e dall'amministrazione finanziaria. Infatti, tutte le clausole generali e gli standard – ontologicamente vaghi ed indeterminati – implicano una sostanziale "integrazione valutativa". In tale contesto, le più rilevanti criticità derivano proprio dalla giurisprudenza della Suprema Corte la quale, da un lato, si è arrogata un ruolo assai prossimo a quello del legislatore, e, dall'altro, attribuisce al principio dell'abuso del diritto una sorta di superiorità assiologica rispetto ad altri principi di pari rango, senza spiegarne le ragioni. In altri termini, la giurisprudenza mostra una significativa mancanza di equilibrio in termini di bilanciamento di valori e di principi (soprattutto sul piano del metodo argomentativo). Alla luce di ciò, solamente un mutamento radicale della giurisprudenza può condurre a soluzioni appaganti.

The article focuses on the reasons behind the legal uncertainty that connotes the fight against abusive behaviours these days. The central idea is that the provision of general anti-abuse rules will not implicate an higher degree of legal certainty because it actually depends on the concrete application criteria given by Courts and tax authorities. Indeed, all the general clauses and the standards – ontologically vague and unspecified – imply a substantial “evaluative integration”. In this context, the most significant criticalities really derive from the case law of the Italian Supreme Court which, on the one hand, has assumed a role similar to the legislator’s one and, on the other hand, confers a sort of axiological superiority to the principle of abuse of law compared to other equal principles, without explaining the reasons. In other words, case law shows a lack of balance between different values and principles (especially with reference to the method of argumentation). Against this background, only a critical change of the case law may lead to fulfilling solutions.

Francesco Pedrotti (*)

Gli accertamenti basati su indagini bancarie e finanziarie nel reddito

di impresa..... I, 185

La prevalente giurisprudenza e dottrina ritiene che l’art. 32, comma 1, n. 2, del DPR n. 600/1973 e l’art. 51, comma 2, n. 2), del DPR n. 633/1972 legittimino l’amministrazione finanziaria a presumere, in sede di accertamento, rispettivamente, un maggior reddito imponibile ed un maggior volume di affari ai fini Iva, sulla base dei meri dati risultanti dai conti correnti bancari del contribuente, oppure risultanti da operazioni finanziarie da quest’ultimo effettuate. Il presente lavoro mira a fornire un’interpretazione delle suddette norme alternativa rispetto a quella prevalente e, comunque, a proporre argomentazioni atte a circoscrivere l’ambito applicativo delle norme stesse.

Main jurisprudence and doctrine consider that art. 32, par. 1, n. 2), of DPR n. 600/1973 and art. 51, par. 2, n. 2), of DPR n. 633/1972 enable tax authorities to presume, in place of assessment, respectively, an higher taxable income and an higher turnover for VAT purposes, on the basis of the mere banking and financial data referred to the taxpayer. This article aims at proposing an interpretation of the relevant rules different from the prevailing one and, anyway, aims at proposing some argumentations geared to limit the scope of the named rules.

Corrado Sanvito

Il denaro, bene d’equivalente valore del profitto del reato tributario e il ripristino dell’ordine economico perturbato (nota a Cass, sez. III pen., n. 6205/2015).... III, 20

L’equiparazione del denaro con il profitto del reato tributario valga solo quale occasione di confisca per equivalente e non per operare la confisca diretta. La previsione normativa di cui all’articolo 6 comma 5 del d.lgs. 231/2001, valga solo quale previsione speciale; non sia estesa dunque ad altro ambito normativo.

Equite money with the profit of the tax offences, is related only as an opportunity for confiscation by equivalent, and not to operate the direct confiscation. Rules provided for in Article 6, paragraph 5 of Legislative Decree n. 231/2001, which is related only special account; therefore, not be extended to other legislative framework.

Roberto Succio

Advanced pricing agreements e procedure negoziate di determinazione del valore normale: la Cassazione nega il potere di veto dell'amministrazione finanziaria V, 19

Il tema della disciplina tributaria del *transfer pricing* è una delle maggiori preoccupazioni per le imprese multinazionali. In questo contesto delicato, gli *Advance Pricing Agreements (APAs)* si sono sviluppati come una via alternativa per la risoluzione delle possibili controversie sul tema, e si fondano su un accordo tra contribuente e Amministrazione Finanziaria riguardo al metodo da utilizzare per determinare il valore normale nelle operazioni infragruppo. Come ogni forma di interpello preventivo, essi consentono al contribuente di ottenere certezza riguardo le conseguenze tributarie delle operazioni in parola, e sono considerate ormai indispensabili nel mondo moderno, specie stante la condivisione da parte del contribuente dell'obbligo di *compliance*. Sebbene poi la Convenzione Arbitrale comunitaria abbia ormai una lunga storia, la sua concreta applicazione da parte degli Stati Membri ha seguito una via tortuosa, con frequenti rallentamenti e false partenze. Recentemente comunque, il numero di casi che si sono esaminati in quella sede è sensibilmente aumentato. D'altro canto, l'art. 25(2) del Modello OECD apparentemente attribuisce all'Autorità competente degli Stati Membri un vero e proprio potere discrezionale nel valutare se l'istanza del contribuente di dar corso alla procedura arbitrale sia fondata o meno; con ciò si lascia il contribuente senza la possibilità di contestare giudizialmente il mancato esercizio di tale potere. Con riguardo a tale profilo, il Commentario al Modello OECD si duole della mancanza di chiarezza che risulta dall'attribuzione di tal discrezionalità all'Autorità competente (vale a dire all'Amministrazione Finanziaria), sottolineando come "le circostanze nelle quali uno stato potrebbe negare l'accesso alla procedura arbitrale dovrebbero esser chiaramente previste nel Trattato". La decisione della Corte di cassazione italiana che è oggetto dell'ultima parte di questo articolo è importante in quanto i giudici hanno con essa rimosso uno specifico ostacolo al funzionamento della procedura arbitrale dichiarando ammissibile e fondato il ricorso del contribuente di fronte al rifiuto dell'Erario di attivare la procedura in questione. Peraltro, né la Convenzione Arbitrale comunitaria, né il *Code of Conduct* contengono previsioni o indicazioni interpretative per determinare in quali casi il diniego può esser legittimo. L'importanza di tale sentenza è ancora maggiore se si considera che una raccomandazione proprio in argomento è stata recentemente approvata dall'*European Joint Transfer Pricing Forum (EU JTPF)* nel corso dei lavori per la revisione del *Code of Conduct* del 2009.

The issue of the tax regime applicable to transfer pricing is of major concern for multinational companies. It has been in this difficult context that advance pricing agreements (APAs) have developed as an alternative way to resolve transfer pricing issues, through an agreement between tax authorities and taxpayers regarding the method to be used in determining fair prices in related-party transactions. Advance tax rulings allow taxpayers to achieve certainty about the tax consequences of contemplated transactions, and are thus considered indispensable in the modern world of tax administration and compliance. Although the EU Arbitration Convention has quite a long history, thus far its implementation by the Member States has followed a tortuous path, frequently suffering serious setbacks and false starts. However, in recent years the number of cases initiated under the Arbitration Convention has appreciably increased. On the other hand, article 25(2) of the OECD Model apparently accords a discretionary power to the competent authorities of the contracting states in evaluating whether the complaint submitted by the taxpayer is justified, thus leaving the taxpayer without any legal remedy in case of a refusal by the competent authority to activate the MAP. In this regard, the Commentary on the OECD Model laments the lack of clarity resulting from the discretion enjoyed by tax authorities, highlighting that "the circumstances

in which a State would deny access to the mutual agreement procedure should be made clear in the Convention". The Italian Supreme Court decision that is the subject of the concluding part of this article is notable insofar as the judges have removed a specific hurdle in the functioning of the Arbitration Convention MAP, by ensuring the availability of legal remedies for taxpayers where a denial of access to the MAP is asserted by the competent tax authority. In this regard, neither the Arbitration Convention nor the Code of Conduct provide any remedy or – at least – guidance for determining whether such a denial is justified. The significance of this decision is further increased by the circumstance that a recommendation on this specific subject was recently released by the European Joint Transfer Pricing Forum (EU JTPF) in its work for the revision of the 2009 Code of Conduct.

(*) Lavori sottoposti a revisione esterna.