

DOTTRINA

Emanuele Artuso

Presunzioni legali relative e retroattività: in tema di disponibilità estere non dichiarate (nota a Comm. Trib. Reg. Bologna, sent. n. 2727/2016)..... II, 111

Prendendo spunto dalla recente sentenza della Commissione Tributaria Regionale Bologna, 26 ottobre 2016, n. 2727, il presente lavoro tratta la natura e l'applicazione nel tempo dell'art. 12, comma 2, DL n. 78/2009, in base al quale le attività di natura finanziaria detenute negli Stati a regime fiscale privilegiato si presumono costituite, ai soli fini fiscali e salvo prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione.

Considering the recent Regional Tax Commission Bologna's decision, issued the 26th of October 2016, n. 2727, this paper discusses the nature and the temporal validity of sec. 12 (2), of the DL n. 78/2009, which assumes the financial activities held in "tax haven" to be formed by means of revenues not taxed, for tax purposes only and without prejudice to proof to the contrary.

Ernesto-Marco Bagarotto

Divieto di appalto di manodopera e detraibilità dell'IVA (nota a Cass., n. 21634/2016) II, 134

Nella sentenza in commento la Corte di Cassazione, in una fattispecie di appalto di prestazioni di lavoro vietato dalla L. n. 1369/1960, ha sancito che l'appaltante (o interponente) non ha diritto né a detrarre l'IVA assolta nei confronti dell'appaltatore (o intermediario), visto che le prestazioni di lavoro non rientrano nell'ambito delle prestazioni di servizi ex art. 3 del DPR 633/72, né a portare in deduzione le spese sostenute ai fini IRAP, in quanto riconducibili all'impiego di personale dipendente. La decisione della Corte evidenzia le gravi imperfezioni del sistema dell'IVA e, in particolare, il rischio di non garantire l'effettiva applicazione del principio di neutralità.

In the decision reported above the Supreme Court, in the particular case of a manpower supply contract forbidden by L. 1369/1960, excludes the contractor from the right to deduct the VAT paid to the manpower provider, since work transactions are not considered service provisions ex. art. DPR 633/72, and to deduct the expense from IRAP tax base, since there are assimilated to labour expenses. The decision underlines the serious limitation of VAT system and, in particular, the risk of a violation of VAT neutrality principle.

Pietro Boria

La ristrutturazione del debito tributario nelle imprese in crisi..... I, 109

La ristrutturazione del debito fiscale da parte delle imprese in crisi costituisce un tema di notevole rilevanza giuridica, la cui disciplina trova i referenti normativi innanzitutto in disposizioni e principi desunti dalla legislazione fallimentare, in norme presenti nel codice civile (in particolare per i privilegi) e solo in via

residuale in disposizioni di specifico carattere tributario (stabilite cioè all'interno di leggi tributarie). Viene così analizzata la disciplina della ristrutturazione del debito fiscale da parte delle imprese in crisi in relazione alle varie soluzioni previste dalla vigente normativa con particolare riguardo alla transazione fiscale ed alle altre forme di definizione del debito tributario.

The restructuring of the tax debt by the enterprises in a critical situation represents a relevant juridical issue, whose discipline is established according to several legal sources and particularly: the bankruptcy law, the civil code and the tax legislation. In the contribute it is analysed the current discipline about the restructuring of the tax debt by the enterprises in a critical situation with regard to the different options regulated by the law, and especially the regulation of the fiscal settlement and other forms of definition of the tax debt.

Ivo Caraccioli

Processo penale tributario e difficile individuazione dei soggetti responsabili dei reati fiscali

III, 9

Nei processi per i reati tributari si pone quasi sempre, relativamente alle strutture societarie, il delicato problema dell'individuazione del o dei soggetti responsabili, tenuto conto della circostanza che in tale materia, a differenza che in altre del settore economico (infortunistica, malattie professionali, ecologia, urbanistica, ecc.), non viene accettata dalla giurisprudenza la soluzione della "delega di funzioni" (a soggetti subordinati e qualificati), ma viene ritenuto responsabile chi sottoscrive gli atti fiscalmente rilevanti.

Criminal tax procedures involving corporate structures, almost always, pose the delicate question of identification of the responsible person/persons, as in this area, as opposed to others with economic relevance (industrial accidents, occupational diseases, environment, urban planning etc.), courts do not accept the delegation-concept (to authorized and qualified persons) but hold responsible the one who signs the relevant tax forms.

Francesco Colaianni, Marco Monza

Il problema del "conflitto" tra *ne bis in idem* "internazionale" e doppio binario tributario. La parabola del principio verso l'eclisse?

III, 23

Il principio del "*ne bis in idem*" sancito dall'art. 4 prot. 7 CEDU, così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo a partire dal caso Grande Stevens, si pone in aperto contrasto con il sistema sanzionatorio penale ed amministrativo ("doppio binario") previsto dal nostro ordinamento nazionale in materia tributaria. In un siffatto contesto, si è posta la questione di individuare la "via d'accesso" con cui tale principio potesse essere introdotto nell'ordinamento nazionale. Nel corso di un acceso dibattito in giurisprudenza (soprattutto di merito) e in dottrina, si è inserita la novella sentenza della Corte EDU sul caso A. e B. contro Norvegia, la quale ha inaspettatamente rimesso in discussione la stessa incompatibilità tra "*ne bis in idem*" convenzionale e doppio binario tributario, valorizzando il requisito dei procedimenti "sufficientemente collegati nel tempo e connessi nella sostanza". Un *revirement* o una semplice forzatura?

The “ne bis in idem” principle provided for by article 4 prot. 7 ECHR, as interpreted by the case law of the Strasbourg Court from the case Grande Stevens, was clearly in conflict with the criminal and administrative sanctions system (“double track”) provided under our national tax legislation. In such a context, the question was to identify the “gateway” with which this principle could be introduced into domestic law. After a number of case law stops (especially lower courts) and doctrinaire debates, the European Court of Human Right in the case of A. and B. vs Norway unexpectedly called into question the incompatibility between “ne bis in idem” and the “double track” tax system, emphasizing the requirement of the proceedings “sufficiently connected in time and in substance”. A revirement or a simple forcing of the principle?

Lorenzo Del Federico

Forma e sostanza nella tassazione del reddito d’impresa: spunti per qualche chiarimento concettuale.....

I, 139

La contrapposizione forma giuridica/sostanza economica, è un luogo comune che di certo non può comportare la prevalenza di situazioni di fatto o del dato economico. L’interesse per la dicotomia forma/sostanza nell’ambito del reddito d’impresa, filtrata attraverso i rapporti tra norme contabili e tributarie, assume un rilievo centrale, giacché proprio le norme contabili dovrebbero essere quanto di più vicino a ciò che, nel linguaggio comune, viene definito come “sostanza economica” (ed è invece una sostanza giuridica). Invero prima per i soli soggetti IAS adopter, e, poi, a seguito della recente novella (D. L. 30 dicembre 2016, n. 244), anche per tutti gli altri, il Legislatore tributario ha sancito il c.d. principio di derivazione rafforzata. Pertanto nella determinazione del reddito d’impresa operano i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai principi contabili, anche in deroga alle disposizioni del T.U.I.R. Si assiste quindi ad un marcato trend di valorizzazione dell’approccio sostanzialistico, rispetto a quello formalistico, ma sempre –inevitabilmente – in chiave giuridica, come dimostra lo studio di alcune fattispecie emblematiche nel sistema del reddito d’impresa.

The juxtaposition between legal form and economic substance is a cliché that certainly cannot lead to the prevalence of factual situations or economic data over the legal substance. The balancing form/substance, in the field of business income, filtered through relationships between accounting and taxation principles, has great importance since the accounting system should be as close as possible to what, in the common language, is defined as “economic substance” (and is instead a legal substance). Indeed, the principle of enhanced derivation of the Corporate Income Taxable basis from the financial statements, already applied to IAS/IFRS subjects, is now being extended to entities that prepare financial statements in accordance with Italian GAAPs (D. L. 30 December 2016, No 244). Therefore, with a derogation from the T.U.I.R., the taxable income will be influenced by the qualification criteria, time-based recognition and classification in the financial statements provided by the accounting standards. This show a marked trend of valorisation of the substantive approach, compared to the formalistic one, but always – inevitably – in a legal sense, as evidenced by the study of some emblematic cases in the system of the Corporate Tax.

Guglielmo Frasoni

Appunti sull'enunciazione nell'imposta di registro I, 175

L'enunciazione è un istituto strettamente connesso alla disciplina originaria dell'imposta di registro. Come tale l'interpretazione dell'art. 22 può solo in parte avvenire tenendo conto dell'interpretazione evolutiva di cui la restante disciplina è stata fatta oggetto di recente.

The rules contained in art. 22 of the register tax consolidate act are strictly connected with the original system of this tax. This connection implies that the interpretation of the said art. 2 cannot take full account the recent evolutions which have taken place in recent interpretation of the system.

Maurizio Orlandi

Differenza tra l'ammontare delle accise applicabili a servizi simili ed aiuti di Stato: in merito alla sentenza *Aer Lingus e Ryanair c. Commissione* (nota a Corte di Giustizia UE, 21 dicembre 2016, cause riunite C164/15 P e C165/15 P)..... IV, 58

La pronuncia della Corte di giustizia riforma in parte una sentenza del Tribunale che aveva parzialmente annullato una Decisione delle Commissione, la quale ordinava il recupero di un aiuto di Stato sotto forma di accise differenziate gravanti sui trasporti aerei irlandesi. In particolare, l'aiuto di Stato si concretizzava in un sistema di accise che imponeva a tutte le compagnie aeree in partenza da un aeroporto dell'Irlanda di pagare un'imposta di due euro per ogni passeggero trasportato verso una destinazione con distanza inferiore ai 300 km e di 10 euro per quelli con destinazione superiore ai 300 km. La Corte di giustizia ha confermato che il sistema impositivo era discriminatorio, comportava una perdita di risorse fiscali e assicurava alle compagnie che operavano i voli a più corto raggio un vantaggio competitivo pari a 8 euro per passeggero. Considerando inoltre che l'aiuto era capace di distorcere la concorrenza e gli scambi tra gli Stati membri, la Corte ha a sua volta riformato parte della sentenza del Tribunale confermando la piena validità dell'originario ordine di recupero. Pur considerando che l'impostazione adottata della Corte non si discosta dalla precedente giurisprudenza in materia di aiuti di Stato a finalità fiscale, nella nota si pone l'accento sul fatto che le distorsioni alla concorrenza evidenziate fossero più di ordine teorico che pratico. In effetti l'accisa era destinata a gravare, o ad essere traslata, sugli utenti del trasporto aereo, e i voli con differente raggio d'azione non sembravano in reale concorrenza tra di loro.

The Court of Justice ruling partially reforms a previous judgment of the Tribunal, which in turn annulled part of a Commission Decision ordering the recovery of a State aid that consisted in differentiated excise duties on Irish air transport. More specifically the State aid was given through an excise system which required all airlines departing from an airport in Ireland to pay a two-euro tax on each passenger transported to a destination closer than 300 Km and of 10 euros for those with a destination further than 300 km. The Court of Justice has confirmed that the tax system was discriminatory, resulting in a loss of tax resources and providing airlines with shorter flights with a competitive advantage of €8 per passenger. In addition, considering that the aid was capable of distorting competition and exchanges between Member States, the Court, in turn, reformed part of the judgment of the General tribunal, confirming the full validity of the original recovery order. Although the Court's approach does not depart from

the previous case-law on State aid for tax purposes, the note emphasizes that highlighted distortions of competition were more of a theoretical or practical nature. In fact, the excise duty was intended to be burdened, or diverted, to airline users, and flights with different scope did not seem to be in real competition with each other.

Andrea Silvestri

La fiscalità delle garanzie del venditore nelle cessioni di partecipazione I, 191

Nelle operazioni di acquisizione sono spesso previste clausole di garanzia in virtù delle quali il venditore si assume l'obbligo di mantenere indenne l'acquirente da rischi connessi a eventi futuri che tuttavia trovano la loro origine in accadimenti anteriori all'acquisizione. Partendo dall'analisi giuridica di tali obblighi, il presente lavoro intende fornire un contributo all'analisi del trattamento fiscale dei pagamenti effettuati in ottemperanza agli obblighi di garanzia in capo ai vari soggetti coinvolti, e quindi al compratore, al venditore e – ove sia il caso – alla società trasferita.

Sale and purchase agreements (SPAs) in the context of MeA deals often include warranties clauses whereby the seller assumes the obligation to indemnify the purchaser from risks relating to future events that nevertheless originated from events that occurred before the acquisition. Starting with a legal analysis of these obligations, this article provides a contribution to the analysis of the tax treatment of payments made in accordance with warranties clauses for all parties involved, particularly the buyer, seller and any target company.

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