

**DOTTRINA****Angelo Busani**

Rassegna ragionata e ricostruzione critica (alla luce di dottrina, prassi e giurisprudenza di merito) della “terza stagione” della Corte di Cassazione in tema di tassazione dell’atto di dotazione del trust ..... II, 125

Sul tema della tassazione dell’atto di apporto di beni in un trust, la Corte di Cassazione ha emanato, nel corso del 2019, una ventina di univoche decisioni, invertendo la sua precedente giurisprudenza: originariamente, la Cassazione aveva deciso che l’imposta di donazione si applicasse nel momento istitutivo del vincolo di destinazione, ora invece è stato affermato che l’istituzione del vincolo non è intuibile come manifestazione di capacità contributiva.

*During 2019, the Italian Supreme Court (“Suprema Corte di Cassazione”) issued about twenty decisions, identical in content, reversing its previous jurisprudence, on the matter of the imposition of gift tax on the contribution of assets to a trust: initially, the Court decided that the gift tax should be applied when the constraint of destination (“vincolo di destinazione”) is established, but it has now been stated that the establishment of the constraint (“vincolo”) cannot be considered as a manifestation of contributory capacity.*

**Alberto Comelli**

La cessione di un terreno edificabile sul quale insiste un fabbricato, ai fini dell’IVA, tra la valutazione di elementi oggettivi e le intenzioni delle parti contraenti (nota a Corte giustizia UE, sentenza 4 settembre 2019, causa C-71/18) ..... IV, 37

Secondo la Corte di giustizia, la cessione di un terreno edificabile sul quale insiste un deposito di cui è prevista la demolizione, sulla base delle intenzioni delle parti, non può essere assimilata, ai fini dell’IVA, nella fattispecie esaminata nella sentenza in rassegna, ad una cessione di un «terreno edificabile», di cui all’art. 12, comma 1, lett. b) della direttiva 2006/112/CE. Tale affermazione, tuttavia, non va intesa in senso assoluto, laddove devono essere necessariamente considerate e valutate, di volta in volta, tutte le circostanze oggettive alla luce delle quali si realizza l’operazione esaminata, al fine di individuare gli elementi caratteristici di quest’ultima. Questa conclusione, peraltro, è condivisibile e coerente sia con l’esperienza giurisprudenziale della Corte di giustizia, sia con le conclusioni scritte presentate dall’Avvocato generale Michal Bobek. La sentenza, peraltro, non è innovativa e nemmeno particolarmente creativa ma pone le basi per affrontare e risolvere altre questioni interpretative (che non tarderanno a sorgere) aventi per oggetto cessioni di terreni edificabili sui quali insiste un fabbricato destinato alla demolizione.

*According to the Court of Justice - in the case examined in the judgment under review - the supply of building land on which there is a warehouse that the Parties plan to demolish cannot be considered, for VAT purposes, a supply of "building land" within the meaning of Article 12(1)(b) of Directive 2006/112/EC. This statement, however, is not to be understood in absolute terms, since we must necessarily consider and assess – on a case-by-case basis – all the objective circumstances in the light of which the transaction under consideration takes place, with a view to identifying the typical characteristics of this transaction. This conclusion is also acceptable and consistent both with the case law of the Court of Justice and with the written conclusions submitted by Advocate General Michal Bobek. Furthermore, the judgment is neither innovative nor particularly creative, but lays the foundations for tackling and solving other interpretation issues (which will not be long in coming) concerning the supply of building land on which there is a building intended for demolition.*

### **Francesco Crovato**

Il principio di competenza dopo la riforma degli OIC..... I, 153

Fino a pochi anni or sono, i criteri di imputazione a periodo dei rapporti con terzi, fornitori o acquirenti di beni e servizi, erano regolati esclusivamente dalla legislazione tributaria. Ove nel bilancio si fossero adottati criteri diversi, si sarebbero dovuti modificare utilizzando quelli tributari per determinare il risultato fiscale di periodo. La giustificazione era quella di avere regole fiscali specifiche, meno precise, anche più "grossolane", ma comunque più univoche, in nome della certezza e della stabilità dei rapporti. Malgrado queste cautele, tuttavia, le contestazioni interpretative sulla competenza sono state numerosissime. In anni recenti, si è iniziato a dare rilevanza ai principi contabili, prima per le grandi aziende che utilizzano i principi contabili internazionali, in seguito anche per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali. Il rinvio alle regole contabili si è reso necessario per superare la qualificazione giuridico-formale "presupposta" dalle disposizioni del TUIR in favore di una qualificazione "economico-sostanziale", che è ormai alla base della rilevazione degli eventi aziendali nei bilanci. Ma è anche un segnale di quanto negli ultimi anni si cominci finalmente a comprendere la natura sostanzialmente "diversa" di queste tematiche, che si limitano al più a spostamenti di materia imponibile da un esercizio all'altro, rispetto all'evasione. L'articolo si sofferma anche su numerosi esempi pratici di imputazione temporale e contiene una proposta per superare definitivamente le incertezze circa la linea di confine tra costi e ricavi selezionabili (e non) ai fini della formazione dell'imponibile, considerando il termine di approvazione del bilancio come limite per la "determinazione attendibile" del risultato fiscale dell'esercizio in chiusura.

*Till a few years ago, the time-based recognition were exclusively handled through taxations laws. In those cases where different criteria might have been adopted, the taxation laws would have to be changed accordingly, in order to figure out the fiscal outcome of that time frame. The justification was having specific fiscal rules, ess precise, more approximate, but more focused, in the name of certitude and stability of relationships. Despite this cautiousness, however, the interpretative disputes on time-based recognition have been countless. In recent years the accountable principles have been given relevance, first for the big companies that use international accountable principles, later also for those using national accounting principles. The adoption of accountable rules became necessary to overcome the legal-formal qualification as "assumption" in the TUIR dispositions in favour of an economic-substantive qualification, which is now at the base of*

*detection of company events in budgets. But it is also a signal showing what is recently recognized as substantially “different” nature of these issues, that are limited to shifts concerning added value taxation from one period to other in respect of fiscal evasion. The article covers also numerous practical examples of time-based recognition and contains a proposal to definitely overcome uncertainty regarding the border separating costs and incomes to be either selected or not aimed to building up taxable income, considering the of budget approval as limit for “reliable determination” of costs and income of the financial year to date.*

### **Giuseppe Ingraio**

Prime osservazioni sulle modifiche al sistema sanzionatorio penale apportate dal D.l. n. 124/2019, convertito con la legge n. 157/2019: alla ricerca di nuovi equilibri tra esigenze di politica criminale e finalità di recupero del tributo evaso ..... III, 39

Lo scritto propone un primo esame delle importanti innovazioni riguardanti il sistema sanzionatorio penale. Gli inasprimenti di pena possono essere valutati positivamente se si inquadrano nel contesto di un ridimensionamento delle fattispecie penalmente rilevanti. Appaiono invece del tutto discutibili gli interventi in punto di estensione della responsabilità amministrativa degli enti, nonché di applicazione della confisca per sproporzione anche per gli illeciti tributari, in quanto finiscono con lo snaturare rispettivamente la logica del D. Lgs. n. 231/2001 e la fisionomia della confisca nei procedimenti tributari.

*The work aims a first examination of the important innovations recently introduced on the penal system. Penalty increases can be assessed positively especially if they are seen in the context of a downsizing of the criminal offenses. On the other hand, interventions regarding the extension of the administrative liability of entities, as well as the application of confiscation for disproportion also for tax offenses, appear to be completely questionable, as they end up distorting respectively the logic of Legislative Decree no. 231/2001 and the physiognomy of tax confiscation.*

### **Franco Paparella**

Le incertezze della Corte di Cassazione in merito all'individuazione del soggetto passivo dell'IMU nel caso di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare (nota a Cass., Sez. V civ., sentenza 12 aprile 2019 - 22 maggio 2019, n. 13793; Cass., Sez. V civ., 18 giugno 2019 - 20 dicembre 2019, n. 34243; Cass., Sez. V civ., sentenza 2 aprile 2019 - 17 luglio 2019, n. 19166; Cass., Sez. V civ., sentenza 3 luglio 2019 - 9 ottobre 2019, n. 25249; Cass., Sez. V civ., sentenza 11 settembre 2019 - 19 novembre 2019, n. 29973)..... II, 88

Negli ultimi due anni è sorto un contrasto radicale nella giurisprudenza di legittimità a proposito del soggetto tenuto al pagamento dell'IMU nell'ipotesi di risoluzione anticipata del contratto di leasing immobiliare. Tra le due tesi manifestatesi in giurisprudenza – rispettivamente favorevoli ad individuare il soggetto passivo nel locatario oppure nella società di leasing – la divergenza riguarda sostanzialmente la rilevanza riconosciuta alla restituzione o meno dell'immobile a seguito della risoluzione del contratto. In questa prospettiva l'autore ritiene che la mancata restituzione del bene non sia un elemento irrilevante da subordinare alla risoluzione del contratto, pervenendo alla conclusione che la soggettività passiva

resti in capo al locatario in forza dei principi generali desumibili dalla disciplina del presupposto che sono razionalmente coordinabili con le indicazioni della giurisprudenza della Corte di Cassazione sugli effetti conseguenti alla risoluzione del contratto di leasing.

*In the last two years a deeply contrast has arisen in the jurisprudence of the Italian Supreme Court about the person required to pay IMU ("real estate local tax") in the case of an early termination of the real estate leasing contract. Between the two guidelines – respectively in favour of identifying the taxable person in the lessee or in the leasing company – the difference relates substantially to the importance of the return of the property to following the termination of the contract. In this perspective, the author considers that the failure to return is not an irrelevant element to be subordinated to the termination of the contract, coming to the conclusion that the taxable person is always the lessee, according to the general principles of the tax assumption which are rationally coordinated with the guidelines of the Italian Supreme Court on the effects of the contract's termination.*

**Maria Pierro**

La qualificazione giuridica e il trattamento fiscale delle criptovalute ..... I, 103

L'Amministrazione finanziaria, in controtendenza rispetto alle indicazioni della dottrina, di parte della giurisprudenza, della Banca d'Italia, della BCE, considera la criptomoneta al pari di una valuta estera, e la sottopone al trattamento impositivo per essa previsto ai fini delle imposte dirette e Iva. Un contributo importante ad una definizione generale applicabile in ogni settore dell'ordinamento giuridico è dato dalla V Direttiva antiriciclaggio che, recepita in Italia dal D.lgs. n. 125/2019, qualifica la criptomoneta quale mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento.

*Contrary to the indications of the doctrine, part of the jurisprudence, the Bank of Italy, the ECB, Tax authorities consider the cryptomoneta as a foreign currency subject to the relevant tax treatment provided for direct taxes and VAT purposes. An important contribution to a general definition applicable in every area of law is given by the V Anti-Money Laundering Directive, as implemented in Italy by Legislative Decree no. 125 of 2019, that qualifies the cryptomoneta as a means of exchange for the purchase of goods and services or for investment purposes.*

**Gaetano Ragucci**

Un passo verso la soluzione del problema della soggettività passiva all'IMU dopo la risoluzione del leasing immobiliare (nota a Cass., Sez. V civ., sentenza 12 aprile 2019 - 22 maggio 2019, n. 13793; Cass., Sez. V civ., 18 giugno 2019 - 20 dicembre 2019, n. 34243; Cass., Sez. V civ., sentenza 2 aprile 2019 - 17 luglio 2019, n. 19166; Cass., Sez. V civ., sentenza 3 luglio 2019 - 9 ottobre 2019, n. 25249; Cass., Sez. V civ., sentenza 11 settembre 2019 - 19 novembre 2019, n. 29973)..... II, 108

Secondo la Corte di Cassazione, con la risoluzione del leasing immobiliare, il soggetto passivo dell'IMU torna a essere il proprietario. Ciò è compatibile con la tesi che concepisce l'IMU come un'imposta sul patrimonio. L'idea che

l'utilizzatore sia il soggetto passivo anche dopo la risoluzione del contratto, e fino alla restituzione del bene, deriva da una diversa concezione, che avvicina l'IMU a un'imposta sui redditi di origine patrimoniale. La nota illustra le differenze tra le due opinioni, e ne indica le conseguenze sul giudizio della Corte.

*According to the Italian Supreme Court the termination of the lease agreement implies that the IMU taxable person becomes the owner of the asset. Such assertion is compatible with the thesis that IMU is as a property tax. The assumption according to which the former lessee is the taxable person even after the termination of the agreement, and until the asset has been returned, derives from a different thesis which consider IMU similar to a real estate income tax. The article outlines the differences between the two opinions and shows their consequences on the Supreme Court's judgement.*

### **Stefano Maria Ronco**

Considerazioni in merito all'autonomia tributaria ed agli spazi di equità orizzontale nel tempo del regionalismo differenziato..... I, 127

Lo scritto si focalizza sugli sviluppi delle istanze di autonomia differenziata rappresentate da alcune Regioni a statuto ordinario, che si sono estrinsecate nelle c.d. 'bozze di intesa' tra il Governo e le Regioni Veneto, Lombardia ed Emilia-Romagna, con particolare attenzione ai risvolti in chiave tributaria. Dopo aver formulato alcune riflessioni preliminari in merito ai profili di autonomia finanziaria delle Regioni a statuto ordinario nella dinamica dell'esercizio della politica impositiva e di spesa, il contributo approfondisce gli effetti delle citate 'bozze di intesa' nella dimensione dell'equità orizzontale. Si esprimono, in ultimo, alcune considerazioni in merito al ruolo delle concezioni del federalismo 'competitivo' e 'cooperativo' in ambito tributario, anche alla luce delle esigenze di contenimento della spesa pubblica.

*This paper focuses on the tax implications of the demands for greater fiscal autonomy pursued by certain Regions with ordinary statute, as resulting from the 'draft agreements' undersigned between the central Government and the Regions of 'Veneto', 'Lombardia' and 'Emilia-Romagna'. Following an introductory overview of the dynamics of fiscal autonomy within Regions with ordinary statute, this contribution explores the implications of the 'draft agreements' on the principle of horizontal equity in taxation law. Finally, some considerations are made with reference to the relationship between tax law and the notions of 'competitive' and 'cooperative' federalism in light of the growing relevance of the principle of balanced budget.*

### **Gianluca Selicato**

La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati .. V, 1

Sollecitato dagli sviluppi del diritto internazionale e dal ruolo fondamentale dell'OCSE, il diritto europeo sembra conquistare un ruolo strategico nella disciplina del transfer pricing. Il rigore della legislazione europea corrobora le 'moral suasion' della *soft law* nel superamento delle asimmetrie e dei conflitti che i principi di carattere generale e le raccomandazioni non riescono a risolvere. La dimensione europea del 'transfer pricing' appare così più appagante, nella duplice prospettiva procedimentale e processuale, rispetto a quella internazionale.

*Supported by developments in international law and the fundamental role of the OECD, European law seems to have a strategic role in the regulation of transfer pricing. Within the harmonized space, the rigor of European legislation corroborates the 'moral suasion' of soft law in overcoming the asymmetries and conflicts that the general principles and*

*the recommendations cannot solve. The European dimension of the 'transfer pricing' could therefore be more satisfactory than the international one, in the dual procedural and processual perspective.*