

## DOTTRINA

**Alessandro Albano**

IVA, concordato preventivo e transazione fiscale: profili procedurali e (auspicabili) sviluppi della normativa nazionale (nota a Corte di Giustizia, sez. II, n. C-546/14/2016) ..... IV, 67

La Corte di Giustizia, nella sentenza Degano, declina il principio di neutralità e di effettiva riscossione dei tributi armonizzati nella procedura di concordato preventivo, affermando – in considerazione della particolare fase della vita dell’azienda – che il piano ex art. 160 L.F., non assistito da transazione fiscale, può anche contemplare la falcidia del credito IVA, purché la misura del credito riscosso rappresenti, rispetto all’ipotesi di fallimento del contribuente, la “massima riscossione possibile” dell’imposta. A tal fine, per evitare che la falcidia rappresenti una rinuncia “*generale ed indiscriminata*” all’imposta (incompatibile con il diritto comunitario) è imprescindibile che la misura della falcidia sia assistita dalla valutazione formulata da un esperto indipendente. A tale considerazione, di per sé significativa *de jure condito*, si affianca una necessaria riflessione, *de jure condendo*, in merito alla (auspicabile) modifica dell’art. 182-ter L.F., al fine di consentire anche in caso di transazione fiscale, e nel rispetto di disposizioni procedurali rigorose, la falcidia del credito IVA (e, in tal caso, anche delle ritenute operate e non versate).

*The Court of Justice, in its judgment Degano, dealing with the principle of neutrality and effective tax collection of the harmonized taxes in pre-bankruptcy procedures, affirms that the tentative plan on the basis of art. 160 L.F., not backed by “tax agreement”, may also contemplate the deduction of the VAT credit, as long as the extent of the credit received represents, than in case of bankruptcy of the taxpayer, the “maximum possible recovery” of the VAT credit. To this end, to avoid the deduction represents a waiver “general and indiscriminate” (not compliant with european principles) the measure of the deduction have to be assisted by the assessment made by an independent expert. Other than this argument, the Court of Justice judgment is relevant to suggest, de jure condendo, the (desirable) amendment of Art. 182-ter L.F., in order to allow even when tax transaction and under strict rules of procedure, the recovery ratios of the VAT credit (and, if so, also of withholding applied and not paid).*

**Andrea Aliberti**

L’arbitro fischia il fuorigioco e annulla il goal irregolare dell’Agenzia delle entrate: illegittime le istruzioni ad Unico sulla “proporzionalizzazione” della “Dit” in concorrenza con la “Visco” (nota a Cass., sez. V civ., n. 5117/2016) ..... II, 101

L’articolo concerne una problematica che si era posta a seguito della pubblicazione delle istruzioni al Modello Unico relative al periodo d’imposta 2000. In particolare, dovendosi nella specie fare applicazione di due concorrenti agevolazioni, la *dual income tax* e la cd. agevolazione *Visco*, secondo quanto previsto dalle predette istruzioni, il reddito assoggettato ad aliquota agevolata DIT

avrebbe dovuto essere ridotto in ragione di un metodo di “proporzionalizzazione”: si sarebbe dovuto cioè “proporzionalizzare” il reddito assoggettabile alla DIT in guisa da applicare l’aliquota DIT del 19% esclusivamente alla parte della base DIT proporzionalmente riferibile al reddito soggetto ad aliquota ordinaria (che non beneficia della “agevolazione Visco”). Tale interpretazione, a parere della contribuente (e della Corte di cassazione), è però illegittima. L’arresto è particolarmente interessante perché consente di affermare il principio che le limitazioni nel godimento di agevolazioni diverse devono essere espresse, ovvero trovare nelle fonti normative adeguata razionalizzazione, non potendo l’Agenzia delle entrate adottare interpretazioni (nella specie, nelle istruzioni al modello Unico) limitative incompatibili con la diversa *ratio* delle disposizioni.

*The article is about the instructions to the tax return for fiscal year 2000. In the opinion of Italian tax authorities, the concurrent implementation of two tax benefits (i.e. “dual income tax” and “Visco”) should have led to a reduction of the DIT benefit, because the base of such benefit should have been calculated proportionally to the income on which there was a full-rate taxation, and not a reduced tax-rate due to the other benefit (“Visco”). But that interpretation was considered wrong by the Italian Supreme Court. The case is interesting, because it implies the principle that limitations to different tax benefits must be justified by expressed rules of law or, at least, by a logical interpretation of the rules.*

### **Mauro Beghin**

La “tassazione differenziale” e la “non opponibilità” al Fisco delle operazioni elusive.....

I, 295

L’art. 10-bis dello Statuto dei diritti del contribuente prevede che, al verificarsi dei presupposti stabiliti nella disposizione, le operazioni poste in essere dal contribuente siano inopponibili all’Amministrazione finanziaria. Tale inopponibilità assume consistenza, nel corpo della stessa disposizione, attraverso due distinti percorsi: da una parte, il disconoscimento dei vantaggi fiscali nei confronti del soggetto elusore; dall’altra, il diritto al rimborso nei confronti del soggetto che, pur avendo preso parte all’operazione negoziale elusiva, non abbia conseguito risparmi d’imposta indebiti. L’articolo si propone di esaminare questi aspetti, nella prospettiva del modello di “tassazione differenziale” incardinato, appunto, nell’art. 10-bis cit.

*Article 10-bis of the Taxpayer’s Bill of Rights states that, should the conditions established in the provision occur, the operations carried out by the taxpayer shall not be opposable towards the tax authorities. Such legal consequence acquires consistency, in the body of the recalled provision, through two distinct paths: on the one hand, a disavowal of tax advantages is set against the tax avoider; on the other hand, a right to reimbursement is granted in favour of the person who, albeit part of the elusive contractual sequence, didn’t gain thereby any unfair tax saving. The aim of the article is to examine these aspects, in the perspective of the “differential taxation” model embodied, precisely, in the above-mentioned art. 10-bis.*

**Francesco Corda (\*)**

Si possono rettificare gli errori commessi nella dichiarazione scaduta? Questioni aperte alla luce dell'ordinanza interlocutoria n. 18383/2015 della Cassazione (nota a Cass., sez. trib., n. 18383/2015)..... II, 118

Il perdurante contrasto in ordine ai tempi ed ai modi della rettificabilità della dichiarazione tributaria ha portato la Sezione Tributaria della Corte di Cassazione a rimettere gli atti al Primo Presidente, per l'eventuale assegnazione alle Sezioni Unite. Prendendo spunto da tale contrasto giurisprudenziale tratteremo, quindi, il tema della rettificabilità della dichiarazione tributaria, inquadrando la questione da un punto di vista sistematico, dando atto dell'evoluzione interpretativa, ed evidenziando la pregnanza dei principi sottesi alle diverse soluzioni.

*The everlasting disagreement about the times and the ways of the tax declaration rectifiability has led the Tax Section of the Supreme Court to refer the case to the First President for the possible assignment to the United Sections. Taking a cue from this jurisprudential contrast we will cover the topic of the tax declaration rectifiability, using a methodical point of view to frame the issue, acknowledging the changes in its interpretation, and highlighting the significance of the principles underlying the different solutions.*

**Giangiaco D'Angelo (\*)**

Sulle recenti disposizioni di interpretazione autentica in materia di “valore normale” contenute nel c.d. decreto internazionalizzazione ..... I, 319

Il D.lgs. 147/2015 ha introdotto con due diverse norme di interpretazione autentica in tema di valore normale. Queste due disposizioni hanno inteso restringere l'ambito di applicazione del valore normale sia quando questo è utilizzato in chiave sostanziale per la determinazione delle componenti di reddito, sia quando il valore del bene scambiato è utilizzato in sede di accertamento per presumere un occultamento del corrispettivo. In entrambi i casi la redazione delle disposizioni sconta alcune imprecisioni, ma emerge chiaramente l'intenzione del legislatore interprete di contrastare gli orientamenti giurisprudenziali che riconoscevano un utilizzo ben più ampio del valore normale. Infatti, nella giurisprudenza della Corte di Cassazione era ormai consolidato l'utilizzo del valore normale (o del valore definito ai fini dell'imposta di registro) per presumere l'occultamento di un corrispettivo per alcune operazioni (cessioni di immobili e di aziende) ed era emerso un orientamento che sembrava avallare le rettifiche a valore normale per le operazioni interne infragruppo. Con l'entrata in vigore di queste disposizioni questi orientamenti giurisprudenziali saranno probabilmente oggetto di rimeditazione e l'utilizzo dello strumento legislativo dell'interpretazione autentica risulta significativo per valutare l'ambito di applicazione *ratione temporis* delle nuove disposizioni.

*The Legislative Decree no. 147/2015 introduced two different declaratory rules dealing with the fair value. These declarative provisions were intended to restrict the scope of fair value, applicable to income tax, both when it is taken as substantive criterion for determination of taxable income and when the value of exchanged good is used to presume a partial hiding of the consideration. In both cases the wording of these provisions contains some inaccuracies, but it clearly shows the ratio to reverse that settled case-law which allowed a broader use of the fair value to income tax. Indeed, according to Supreme Court case-law, the*

*fair value (or the definitive value for stamp duty), was firmly deemed applicable to infer an eventual hiding of consideration payable for certain business operations (real estate and businesses transfers), and an emerging court case-law seemed to allow the use of fair value for every national intra-group transaction (internal transfer price). Following the entry into force of the new declarative provisions, previous case-law will be overhauled and future court rulings shall keep up with those changes; furthermore, the use of the declarative form for the statute is significant to evaluate the temporal effects of the new rules.*

**Marco Di Siena**

La criminalizzazione del sostituto d'imposta nel rinnovato assetto del diritto penale tributario ..... III, 31

Le recenti modifiche apportate dal D.lgs. 158/2015 al regime penale tributario del sostituto d'imposta destano più di un dubbio. In termini generali, infatti, le stesse non appaiono coerenti con i principi sottesi al D.lgs. 74/2000 che ravvisa nelle condotte fraudolente il focus dell'assetto punitivo ma anche con i criteri direttivi fissati dalla legge delega 23/2014. Più specificamente poi la formulazione del nuovo delitto di omessa dichiarazione del sostituto d'imposta e quella del rinnovato delitto di omesso versamento di ritenute appaiono imprecise, dando così corpo a talune non trascurabili perplessità interpretative circa la coerenza sistematica dell'intervento operato.

*The recent modifications implemented by the Legislative Decree no 158/2015 with regard to the criminal regime concerning the withholding agent pose several doubts. First of all they do not seem in line with the principles of the Legislative Decree no. 74/2000 according to which the fraudulent activities must be the real focus of the criminal tax system. In addition the mentioned innovations are not fully compliant with Law no. 23/2014 (the legal source of Legislative Decree no 158/2015). More in details the new crime of omitted tax return of the withholding agent and the redrafted crime of omitted payment of withholding taxes appear extremely unclear and therefore they cause several doubts with reference to the coherence of this legislative intervention.*

**Gabriele Giusti (\*)**

Il regime fiscale del contratto di affidamento fiduciario: riflessi impositivi di un nuovo modello negoziale ..... I, 371

Un "affidamento fiduciario" è un contratto con il quale l'affidante e l'affidatario concordano un programma in forza del quale alcuni beni e le utilità da essi derivanti vengono impiegati nell'interesse di uno o più beneficiari. Il saggio analizza il trattamento fiscale del contratto, proponendo, ai fini delle imposte dirette, la soggezione ad IRES dei redditi derivanti dal fondo affidato, mentre, ai fini dell'imposta sulle donazioni, il pagamento soltanto al momento della devoluzione dei beni ai beneficiari.

*An "entrustment" is a contract by which the entruster and the fiduciary agree on a program that dedicates certain assets and the advantages deriving from them to one or more beneficiaries. This essay analyses the tax treatment of the agreement and proposes, for direct taxation, the subjection of all incomes deriving from the dedicated patrimony to IRES, while, for gift tax, the payment only when the assets are transmitted to beneficiaries.*

**Rossella Miceli (\*)**

Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione ..... I, 345

La complessa ed articolata storia del tema, le oscillazioni della giurisprudenza interna e le importanti evoluzioni in ambito internazionale ed europeo sono elementi che rendono centrale, attualmente, una riflessione sulla strada per l'affermazione del diritto al contraddittorio nella fase delle indagini tributarie. La situazione che si è venuta a determinare nell'ordinamento interno, attraverso la confluenza dei sopra indicati elementi, registra l'immanenza del principio generale in assenza di una disciplina di attuazione, che ne renda possibile una applicazione generalizzata a tutti i procedimenti tributari di indagine. In questo scenario risulta improrogabile l'intervento del legislatore, che definisca tale disciplina.

*The complex and articulated historical development of the theme, the fluctuations in domestic jurisprudence and the important revolutions in international and European level are elements that in this moment make central the reflection on the necessary way for the affirmation of the right of defense at the end of tax investigations. The situation that has been determined in the domestic system, through the confluence of the above items recorded the immanence of the general principle in the absence of an enforcement regime, which makes possible a generalized applications to all tax investigation procedures. In this scenario it is urgent intervention of the legislator that defines this discipline.*

**Maria Teresa Montemitro**

Dubbi sulla compatibilità del criterio del pro-rata Iva con alla normativa comunitaria (nota a Comm. trib. reg. Lazio, n. 353/2015) ..... II, 151

Viene rimessa alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 paragrafo 3 Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea il quesito se ostino all'interpretazione degli art. 168, 173, 174 e 175 della Direttiva 2006/112/CE gli artt. 19 comma 5 e 19 bis D.P.R. 633/1972 che impongono il riferimento alla composizione del volume di affari dell'operatore, anche per l'individuazione delle operazione accessorie, senza prevedere un metodo di calcolo fondato sulla destinazione effettiva degli acquisti, che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale di tali acquisti con riferimento a ciascuna delle attività imponibili o esenti.

*In accordance with the Article 267 section 3 of the Treaty on the Functioning of the European Union, it's left to the Court of Justice to decide whether the question is inconsistent with the interpretation of the Articles 168, 173, 174 e 175 of the Directive 2006/112/CE Article 19 sub paragraphs 5 and 19 bis D.P.R. 633/1972, which require the reference to the configuration of the operator's turnover, even for the identification of the ancillary operations, without providing a calculation method based on the actual destination of the purchases that objectively reflects the share of real appropriation of these purchases with reference to each of the taxable or exempt activities.*

**Mauro Trivellin**

Le procedure amichevoli, con particolare riferimento al *transfer pricing*: spunti ricostruttivi per rafforzarne l'efficacia in prospettiva di tutela del contribuente ..... V, 61

Il contributo è dedicato al tema delle procedure amichevoli regolate dai Trattati contro le doppie imposizioni. Si intende, in particolare, esaminare l'utilizzo delle stesse come mezzo per la soluzione di controversie fiscali internazionali in materia di prezzi di trasferimento. Sono da tempo noti i limiti che questi strumenti presentano sul piano dell'effettività ed è evidente come altri istituti (es: arbitrati ed accordi multilaterali) siano destinati ad acquisire

progressivamente maggior importanza. Nell'attesa che si delineino compiutamente questi nuovi scenari, lo scopo dello scritto è comprendere se, *de iure condito*, sia possibile proporre chiavi interpretative che potenzino l'efficacia delle MAP nella prospettiva di tutela del contribuente.

*The paper concerns the subject of Mutual Agreement procedures, regulated by Double Taxation Conventions. The specific intention is to examine these as a means of resolving international tax disputes on matters of transfer pricing. The limitations that these instruments have in terms of effectiveness have been known for some time and it is evident that new institutions (e.g. arbitrations and multilateral agreements) are bound to gradually acquire greater importance. While waiting for these new scenarios to become definite, the purpose of the paper is to understand if, de iure condito, interpretative solutions can be provided that strengthen the efficacy of the MAPs from the perspective of protecting the tax payer.*

(\*) Lavori sottoposti a revisione esterna.