

DOTTRINA

Matteo Aicardi

La disciplina domestica di contrasto agli *hybrid mismatch arrangements* aventi per oggetto strumenti finanziari: spunti interpretativi e di riflessione critica alla luce delle indicazioni contenute nelle relazioni del BEPS action.....

V, 1

Il presente contributo si propone di esaminare la novella disciplina di contrasto ai *hybrid mismatch arrangements* introdotta dal decreto di attuazione alla ATAD 2, con particolare riferimento ai disallineamenti scaturenti da fattispecie ibride aventi per oggetto strumenti finanziari. In particolare, si intende dapprima individuare i lineamenti generali del fenomeno dei disallineamenti da ibridi, per poi inquadrare compiutamente gli specifici presupposti di applicazione della disciplina domestica. Si procederà dunque all'individuazione e all'esame del suo campo di applicazione sotto il profilo della platea dei soggetti e delle operazioni coinvolte (ovvero escluse), focalizzando in seguito l'analisi sulle singole tipologie di disallineamento ibrido da "strumenti finanziari ibridi" e da "trasferimenti ibridi". Nell'ambito di tale indagine verrà posta particolare attenzione allo specifico perimetro di applicazione delle due citate fattispecie ibride e alle disposizioni di contrasto previste dalla normativa domestica, facendo altresì riferimento agli esempi proposti nell'ampia casistica offerta nelle relazioni del BEPS Action 2, allo scopo di calare i suddetti strumenti di contrasto nella concretezza del contesto giuridico italiano e di valutare la rilevanza delle indicazioni fornite dall'OCSE ai fini dell'interpretazione e dell'applicazione della novella disciplina in esame.

This contribution aims to analyse the newly introduced measures against hybrid mismatch arrangements under the domestic decree implementing the ATAD 2, with specific reference to the mismatches arising from hybrid situations concerning financial instruments. In particular, the subject matter will be approached by firstly introducing the general outline of the phenomenon related to hybrid mismatches, in order to provide a comprehensive overview of the assumptions underlying the application of the domestic provisions. After that, it will be outlined and examined the extension of its scope of application, both under the subjective and the objective requirements, by focusing then on the analysis of two specific types of hybrid mismatches, resulting from "hybrid financial instruments" and "hybrid transfers". In this investigation it will be carried out an in-depth analysis of the specific material scope and of the mechanism of application of the domestic provisions, by making reference to the examples and the position provided under the extensive report of BEPS Action 2, in order to test the implementation of these anti-avoidance measures into the concrete internal legal framework and to assess the relevance of the indications provided by the OECD in the interpretation and application of the newly introduced measures at stake.

Paolo Aldovrandi

Bene giuridico e principio di offensività nello specchio del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte III, 61

Nell'attuale momento storico di crisi del principio di legalità, la funzione garantista del "principio di offensività" – vero e proprio baluardo posto a difesa di un "diritto penale del fatto" – tende a cedere spazio all'utilizzo in chiave espansiva del concetto di bene giuridico, al fine di coprire qualsiasi (supposto) vuoto di tutela determinato dalla formulazione delle fattispecie incriminatrici, con ricorso a vere e proprie forme di analogia in *malam partem*, in tensione con il principio di tassatività, ricavabile dall'art. 25, comma 2, Cost. Il fenomeno è particolarmente evidente nel settore penale tributario, ove la rilevanza del bene che viene in considerazione (l'interesse alla percezione dei tributi, che trova fondamento nell'art. 53 Cost.) ha spesso spinto la giurisprudenza a dilatare lo spettro applicativo delle disposizioni incriminatrici, forzandone la tipicità. Tale processo ha interessato anche la fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, in relazione alla quale, peraltro, si deve registrare come, ad un orientamento che ha valorizzato in chiave espansiva il concetto di "bene giuridico", si siano venute accostando pronunce che sono giunte a trascurare anche la dimensione offensiva, con la conseguenza che il disvalore sembra talora concentrarsi sulla qualità del soggetto attivo, cioè di contribuente con un debito superiore a cinquantamila euro. Rimane alla fine l'idea che si punisca non una significativa offesa all'interesse tutelato dalla norma (garanzia patrimoniale), ma un "significativo contribuente", che arrechi qualsiasi offesa, anche del tutto trascurabile, al bene tutelato: la logica sembra quindi quella di un "diritto penale dell'autore" anziché "del fatto".

*In the current historical moment of legality principle crisis, the "principle of offensiveness" guarantee function - a "criminal law of the fact" real wall - gives way to the expansive use of the concept of legal property, in order to cover any (supposed) void of protection determined by the formulation of the incriminating cases, with recourse to real forms of analogy in *malam partem*, against the principle of exhaustivity of criminal offences, deriving from art. 25, paragraph 2, of the Constitution. This fact is particularly evident in the penal sector, where the relevance of the asset that is taken into consideration (the interest in taxes perception, which is based on art. 53 of the Constitution) has often pushed the jurisprudence to dilate the application spectrum of the incriminating provisions, forcing their typicality. This process also involved the case of fraudulent conversion from the taxes payment, in respect of which, moreover, it must be noted that, next to an orientation that has enhanced the concept of "legal good" in an expansive key, pronouncements came up neglecting the offensive dimension, with the consequence that the negative value sometimes seems to concentrate on the quality of the active subject, that is, of a taxpayer with a debt of more than fifty thousand euros. In the end, it appears that is not a "significant offense" against the interest protected by the law (property guarantee) to be punished, but a "significant taxpayer" which causes any offense to the protected asset: the "criminal law of the author" instead of the "criminal law of the fact".*

Angelo Contrino

La rilevanza impositiva di “proventi” e “oneri” generati da operazioni di “calciomercato” I, 201

Muovendo dalla duplice (ancorché non pacifica) premessa che i contratti cessione dei calciatori rientrano nello schema tipico della cessione del contratto ex art. 1406 c.c. e che l’oggetto di tali contratti sia il trasferimento del diritto alla prestazione del calciatore, il contributo si sofferma, previamente, sulla questione della iscrizione in bilancio del diritto alle prestazioni sportive, per trarne, poi, le conseguenze in punto di qualificazione fiscale di tali beni “atipici”, sul versante patrimoniale, e dei proventi e degli oneri che generano, sul versante reddituale. L’ultima parte è dedicata al trattamento bilancistico e fiscale, sempre sul duplice piano patrimoniale e reddituale, dei diritti alle prestazioni sportive acquisiti a “titolo gratuito” (senza corrispettivo) o “a parametro zero” (calciatore c.d. svincolato).

The article discusses the tax regimes applicable with respect to the transfers of football players and highlights how such regimes may vary depending on whether such transfers occur after the expiry of the players’ contract or on whether the football teams agree to make a transfer without the payment of a price.

Luca Costanzo

Tra diritto di difesa e certezza del diritto, l’istruttoria tributaria nel formante del bilanciamento tra principi (nota a Corte di giustizia UE, sentenza 16 ottobre 2019, causa C-189/18)..... IV, 76

La Corte di giustizia dell’Unione europea conferma l’indirizzo giurisprudenziale, peraltro ormai consolidato, che estende l’accertamento dell’evasione Iva del fornitore di beni/servizi anche al committente dell’operazione connessa all’illecito. Più particolarmente, la Corte si interroga sulla compatibilità di siffatto meccanismo di accertamento automatico in capo al committente con il diritto di difesa sancito dall’art. 47 della Carta di Nizza, avuto riguardo ai due corollari del contraddittorio e del diritto di accesso. La soluzione della controversia è ricercata attraverso il bilanciamento tra l’interesse erariale, i diritti fondamentali collateralmente incisi e il diritto di difesa del privato, giocandovi un ruolo essenziale il criterio di proporzionalità. I diritti del contribuente ritrovano così il loro posto nella conformazione del patrimonio costituzionale dell’Unione europea.

The European Court of Justice develops its case law on VAT evasion, examining the procedure which extends the findings of the tax assessment of the issuer of invoices to the related recipient. In particular, the Court dwells on the compatibility of this procedure, where the recipient of invoices does not have rights attaching to the status of a party, with the rights to defence enshrined in art. 47 of the Charter of Fundamental Rights of EU. The solution is found in the balance struck, in the light of the principle of proportionality, between the tax interest, the fundamental rights concerned by the fiscal action and the right to defence of the taxpayer. The decision thus confirms the fundamental role played by the taxpayer’s rights in shaping the European Union constitutional framework.

Stefania Gianoncelli

Cooperative *compliance* e tutela penale dell'interesse fiscale..... I, 247

L'adempimento collaborativo è stato introdotto nel nostro ordinamento in occasione della riforma del sistema punitivo tributario del 2015. Nessuna specifica previsione è però dedicata alle conseguenze che, sul piano penale, derivano dall'adesione a tale regime, che devono quindi essere desunte dall'interprete. A tal fine occorre riferirsi agli effetti che, ex lege, tale adesione determina in punto sanzioni amministrative e pretesa impositiva, oltretché ai principi generali dell'ordinamento tributario e di quello punitivo, e, non ultimo, alla autonoma funzione che necessariamente deve essere attribuita, nella tutela dell'interesse fiscale, alla sanzione penale.

Cooperative compliance was introduced into our legal system on occasion of the reform of the criminal tax penalties of 2015. However, no specific provision is dedicated to the consequences that, in criminal terms, derive from joining this regime; it's therefore up to the interpreter to infer them. To this end, it is necessary to refer to the effects that, pursuant to law, such accession determines on administrative penalties and tax claims, as well as to the general principles of the tax and criminal systems, and, last but not least, to the autonomous function that necessarily has to be attributed, in the protection of the tax interest, to the criminal sanction.

Giuseppe Mercuri

Dubbi, (fragili) certezze e suggestioni nell'ordinanza di rimessione
sull'art. 20 TUR I, 275

Il potere di riqualificazione degli atti ai fini dell'imposta di registro merita di essere ricondotto nel novero dei temi più divisivi del diritto tributario. Tant'è vero che, anche a seguito della recente riforma dell'art. 20 del TUR e della successiva norma d'interpretazione autentica, la dialettica istituzionale ha posto in essere un vero e proprio conflitto fra giurisprudenza di legittimità e legislatore. Da ultimo, la Corte di Cassazione ha sollevato la questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3 e 53 Cost., censurando la coerenza nella scelta di delimitare il campo di indagine alla luce del presupposto impositivo. Tuttavia, è proprio sull'individuazione del fatto generatore dell'obbligazione di imposta che emergono le principali perplessità circa la ricostruzione operata dall'ordinanza.

The reclassifications of deeds for the purposes of registration tax can be include into the category of the most divisive issues of Italian tax law. Indeed, even following the recent reform of the art. 20 of the TUR and of the subsequent norm of authentic interpretation, the institutional dialectic has put in place a real conflict between case law and lawmaker. Lastly, the Corte di Cassazione raised the question of constitutional legitimacy according to Articles 3 and 53 of the Italian Constitution, censoring the consistency of the choice to delimit the field of investigation in the light of the tax assumption. However, it is exactly on the recognition of the chargeable event of the tax obligation that the main concerns about the reconstruction made by the ordinance arise.

Guido Salanitro

Notaio, amministrazione finanziaria e parti contraenti, tra responsabilità, collaborazione e fondo di garanzia..... I, 225

Negli ultimi anni la giurisprudenza è intervenuta più volte in tema di rapporti tra il notaio, le parti contraenti e l'amministrazione finanziaria. Si esaminano alcuni aspetti controversi sottolineando come, nell'apprezzare la peculiarità della figura del notaio nell'ambito dell'imposta di registro, non si debba dimenticare che il soggetto passivo è il titolare della capacità contributiva.

In recent years, jurisprudence has intervened several times on the relationship between the notary, the contracting parties and the financial administration. Some controversial aspects are examined by pointing out that, in appreciating the peculiarity of the notary figure in the context of the register tax, it should not be forgotten that the taxable person is the holder of the contribution capacity.

Roberto Succio

La Cassazione chiarisce gli effetti in capo alla controllante della definizione dell'atto di accertamento da parte della controllata nel regime di consolidato fiscale nazionale (nota a Cass., Sez. V civ., sent. 21 novembre 2019 - 17 settembre 2019, n. 30348) II, 161

In sede di consolidato fiscale nazionale, la Corte di cassazione ha stabilito che l'accertamento nei confronti della consolidata – e la definizione dello stesso in sede di accertamento con adesione – va valutata quanto alle conseguenze nei confronti dell'accertamento emesso con riferimento alla controllante. Conseguentemente, l'avviso di accertamento emesso nei confronti della controllante va rettificato o annullato anche in autotutela.

As far as it concerns the national consolidated accounts, the Italian Supreme Court states that the assessment against the controlled entity – and the composition with the Tax Administration, which followed – has to be taken in account regarding the controlling holding corporation. Consequently, the verification notice against the controlling company has to be modified or renounced.