

## DOTTRINA

**Paolo Arginelli**

Spunti ricostruttivi della nozione di beneficiario effettivo ai fini delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni concluse dall'Italia ..... V, 29

La sentenza 27113/16 della Suprema Corte di Cassazione si inserisce nel solco della giurisprudenza di legittimità e, soprattutto, di merito che negli ultimi anni ha affrontato il tema dell'interpretazione dell'espressione "beneficiario effettivo" ai fini dell'applicazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni concluse dall'Italia. Essa offre, dunque, lo spunto per una riflessione ricostruttiva della nozione di beneficiario effettivo ai fini convenzionali. Ad avviso dell'autore, detta nozione deve essere costruita prendendo le mosse dalla definizione di beneficiario effettivo recata dall'articolo 26-quater, comma 4, lett. c), numero 1), del D.P.R. n. 600 del 1973, e dal concetto di effettivo possessore di cui all'articolo 37, comma 3 del D.P.R. n. 600 del 1973, come interpretato dalla recente giurisprudenza di legittimità. La nozione così ricavata dovrebbe essere ulteriormente precisata alla luce dei chiarimenti contenuti nel Commentario al Modello di Convenzione OCSE.

*Decision n. 27113/2016 of the Italian Supreme Court deals with the concept of beneficial owner, which is relevant for the purpose of the application of the Italian tax treaties. In this respect, that is one of the several decisions issued by Italian courts on the matter in the last few years. It provides the author with a starting point to discuss how the term beneficial owner, used in the Italian tax treaties, should be construed. It is the author's opinion that such a term should be interpreted starting from the meaning that it has under Italian domestic law and further elucidated in the light of the Commentary to the OECD Model Tax Convention.*

**Pietro Boria**

L'illegittimità costituzionale del tributo da spending review (nota a Corte Cost., n. 7 del 2017)..... II, 196

La Corte Costituzionale nella sentenza n. 7/2017 ha dichiarato illegittima la norma che stabilisce per gli enti di previdenza privatizzati l'obbligo di versare in apposito capitolo del bilancio dello Stato le somme derivanti dalle riduzioni di spesa motivate dall'esigenza di produrre un incremento delle entrate pubbliche (c.d. spending review). Tale decisione si fonda sulla violazione dei parametri costituzionali rappresentati dall'art. 3 (sproporzionalità e irragionevolezza della norma), dall'art. 97 (buona amministrazione) e dall'art. 38 (tutela della previdenza). In specie la Corte ritiene che il sacrificio delle esigenze finanziarie dell'ente previdenziale produce un'irragionevole e sproporzionata compressione dell'attitudine ad assicurare un adeguato risultato economico e finanziario in favore dei lavoratori iscritti all'ente medesimo rispetto all'esiguo vantaggio apportato alla fiscalità generale. In base al ragionamento della Corte Costituzionale il prelievo da spending review operato sugli enti previdenziali va considerato come un indebito di natura tributaria, la cui restituzione è rimessa alle procedure del rimborso di imposta con giurisdizione della commissione tributaria.

*The Constitutional Court through the decision n. 7/2017 declared unlawful the rule by law which undertakes the previdential entities to pay to the Government an amount corresponding to the saving on public expenses (saving by spending review). This decision is motivated on the basis of some constitutional parameters of the Italian Constitution (art. 3, 97 and 38). Basically, the Court considered unreasonable and sproporionated the sacrifice of the finance of the previdential entities compared to the light financial advantage for the Government. According to the juridical reasoning of the Court the saving by spending review is to be considered as an undue taxable amount which can be reimbursed through the fiscal procedure with the jurisdiction of the tax court.*

**Franco Gallo**

Brevi note sulla nozione di abuso del diritto in materia fiscale ..... I, 429

L'Autore ripercorre le diverse fasi della più recente "storia" dell'abuso del diritto alias elusione fiscale illegittima. Si sofferma, in particolare, sul percorso interpretativo che ha portato la Corte di cassazione ad affermare che il previgente art. 37-bis del d.P.R. n. 600/1973, non è l'unica fonte normativa del divieto dell'abuso del diritto, ma è l'espressione dell'immanente principio di capacità contributiva. La nuova disciplina, vigente dal 1° ottobre 2015, costituisce senza dubbio un passo avanti sul piano interpretativo, ma non risolve del tutto i problemi definitivi di un istituto che ha natura astratta e richiede pur sempre una verifica della compatibilità della nuova normativa con la clausola generale antiabuso di derivazione costituzionale.

*The author traces the different phases of the most recent "history" of the abuse of law alias illegal tax avoidance. He focuses, in particular, on the interpretative guidance that led the Italian Supreme Court to state that the former art. 37-bis of d.P.R. n. 600/1973 is not the only normative source of the prohibition of abuse of law, but is the expression of the immanent ability to pay principle. The new law, which is in force since 1 October 2015, is undoubtedly a step forward in terms of interpretation but it does not solve the defining problems of an institute that is abstract in nature and requires the compatibility of new provisions with the general anti-abuse clause deriving from constitutional law be verified.*

**Stefania Gianoncelli**

Interposizione, simulazione soggettiva e reato di dichiarazione fraudolenta ..... I, 509

L'Amministrazione finanziaria disconosce gli effetti fiscali dell'interposizione soggettiva, imputando all'effettivo possessore i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti. L'interposizione cui si riferisce la norma istitutiva del relativo potere è quella fittizia, che genera evasione fiscale potenzialmente rilevante sul piano penale, laddove ricorrano i presupposti di legge. I possibili effetti elusivi dell'interposizione reale possono invece essere disconosciuti in forza della clausola antielusiva statutaria, ed in nessun caso l'abusivo risparmio di imposta che ne deriva può essere penalmente sanzionato.

*It is grant to Tax Administration the power of denying tax consequences of subjective interposition, by attributing income to real holder, despite of the appearance. Law disposition providing this power refers to subjective simulation, generating tax evasion and possibly a criminal offence. On the contrary, tax consequences of agency could be denied by applying the general clause against tax avoidance, and no criminal punishment can be applied.*

**Francesco Farri**

Tassa automobilistica e fermo del veicolo (nota a Corte Cost., n. 47 del 2017) ..... II, 222

La sentenza n. 47/2017 della Corte Costituzionale ha stabilito che la tassa automobilistica può essere applicata anche a veicoli sottoposti a “fermo fiscale” ai sensi dell’articolo 86 del d.P.R. n. 602/1973. Il presente articolo sottopone a critica questa decisione dimostrando come il “fermo fiscale” costituisca provvedimento della pubblica amministrazione che determina la temporanea indisponibilità del veicolo e, pertanto, escluda l’obbligo di pagamento della tassa automobilistica ai sensi dell’articolo 5, commi 32 e seguenti del d.l. n. 953/1982.

*Sentence 47/2017 issued by the Constitutional Court, establishes that the automotive tax may also be applied to vehicles which are subject to “fiscal hold”, according to article 86 of d.P.R. number 602/1973. This present article criticises this decision showing how the “fiscal hold” represents a measure of the public administration which determines the temporary unavailability of the vehicle and, as such, rules out the obligation of the automotive tax according to article 5, paragraph 32 and subsequent ones of law decree number 953/1982.*

**Francesco Montanari**

La dimensione multilivello delle sanzioni tributarie e le diverse declinazioni del principio di offensività-proporzione ..... I, 471

**Antonio Perrone**

Sussidiarietà e fiscalità: un nuovo modo di concepire il concorso alle spese pubbliche?..... I, 437

I rapporti fra il pubblico ed il privato si stanno progressivamente modificando. La coscienza del partecipare alla cosa pubblica si evolve ed assume nuove forme di manifestazione. Fra esse un ruolo centrale gioca la partecipazione dei cittadini cd “attivi” che, sia singolarmente che in forma associata, assumono volontariamente la cura di beni che hanno rilevanza collettiva, e quindi beni “comuni”, che spetterebbe al potere pubblico tutelare. È il tema della cd. “sussidiarietà orizzontale”. Scopo del presente scritto è quello di analizzarne i possibili rapporti con la fiscalità e, segnatamente, rispondere alla domanda se, ed in che misura, i tributi possano essere uno strumento incentivante della sussidiarietà orizzontale e se quest’ultima possa essere concepita come una nuova e moderna forma di concorso alle spese pubbliche. Analisi che, in questo contesto, viene condotta con particolare riferimento all’imposizione sul reddito e che individua una possibile soluzione applicativa nell’utilizzo delle agevolazioni fiscali, intese nel senso generalissimo di “spese fiscali”.

*Relations between public and private framework are progressively changing. Consciousness of taking part to public body is evolving in a new shape. In this framework a really important role is playing by the so called «active citizens» who, both individually and in an associate form, voluntarily take care of goods that have collective importance, and therefore “common” goods, which it is for the public authorities to protect. We’re talking about the so called «sussidiarietà orizzontale». The purpose of this paper is to analyze possible relationship between taxation and «sussidiarietà orizzontale». In particular we want answer the question of whether and to what extent taxes can be considered an incentive*

*tool for «sussidiarietà orizzontale», and whether the latter can be regarded as a new and modern shape of participation in public expenditures. In this framework the analysis will focused on income taxes and a possible solution suggested is using tax expenditures as a tool.*

**Roberto Succio**

Prime applicazioni sostanziali (e alcune considerazioni procedurali) sull'abuso di diritto in materia doganale (nota a Comm. trib. prov. Alessandria, n. 407 del 2016)..... II, 245

È legittimo, per un soggetto che abbia utilizzato tutti i propri certificati AGRIM nelle operazioni di importazione, importare secondo uno schema triangolare altri beni all'interno del mercato UE (per poterli rivendere a prezzo di mercato) secondo il seguente schema: il contribuente acquista i beni al di fuori del mercato europeo e li cede nel paese di produzione ad altri importatori, ancora dotati di certificati AGRIM non utilizzati; gli altri operatori importano beni nel mercato europeo a dazio agevolato, utilizzando i propri certificati AGRIM; infine, tali importatori cedono quei beni al contribuente al solo costo senza alcun margine di utile. Questo schema non costituisce comportamento abusivo, ex art. 10bis dello Statuto del Contribuente (Decreto Legislativo n. 212/2000), disposizione antielusiva italiana. La sua funzione è di disapplicare quelle operazioni realizzate non nel contesto delle normali relazioni commerciali, ma essenzialmente per ottenere vantaggi fiscali indebiti.

*A taxpayer can import goods from outside the EU at a lower tariff using a sort of triangular scheme, after spending all its AGRIM certificates. Otherwise, the purchase of goods would become unprofitable. The scheme can be summarized as follows: the taxpayer buys goods outside the EU, and sells them in the country of production to other professional importers, whose AGRIM certificate has not been spent yet; the other professional importers import goods from outside the EU at the lower tariff, as their certificates allow to do; then, the other professional importers sell goods to the taxpayer at cost without any mark up. The scheme described above does not constitute tax abuse, according to the art. 10 bis of Taxpayers Statute (Legislative Decree n. 212/2000), the Italian anti – avoidance legislation. Its role is to challenge transactions carried out not in the context of normal commercial operations, but basically for the purposes of wrongfully obtaining tax advantages.*

I lavori presenti nel fascicolo sono stati sottoposti a revisione esterna.