

DOTTRINA

Loredana Carpentieri

La crisi del binomio diritto-territorio e la tassazione delle imprese multinazionali..... I, 351

Il presente lavoro vuole essere un contributo all'analisi delle modifiche indotte dalla globalizzazione nel rapporto tra diritto e territorio, sotto il profilo del diritto tributario e della tassazione delle imprese multinazionali. La globalizzazione ha reso permeabili le frontiere e messo in crisi gli Stati nazionali, sia sotto il profilo dell'esercizio della sovranità sul territorio, sia sotto il profilo del monopolio della produzione giuridica. La sovranità è "scivolata" dagli Stati nazionali alle forze economiche dei mercati; lo spazio non rappresenta più un limite, ma al contrario un'opportunità di localizzazione efficiente per tutti i soggetti che sono in grado di operare a livello multinazionale. Le imprese multinazionali hanno mutato la loro operatività; oggi l'aggancio fisico con il territorio non è più condizione necessaria per penetrare nel mercato. I mercati sono i nuovi territori; ed è su questi nuovi territori che gli Stati nazionali, con nuove regole, devono scendere per raccogliere le imposte.

This essay aims to be a contribution to the analysis of the changes induced by globalization in the relationship between law and territory, in terms of tax law right the taxation of the multinational companies. Globalization has made the borders permeable and put the national States in crisis, both in terms of the exercise of sovereignty over the territory, and in terms of the monopoly of legal production. Sovereignty has "slipped" from national States to the economic forces of the markets; space is no longer a limit, but on the contrary an opportunity for efficient localization for all those who are able to operate at a multinational level. Multinational companies have changed their business; today, physical presence within the territory is no longer a necessary condition for penetrating the market. The markets are the new territories; and it is on these new territories that national States must go down to collect taxes with new rules.

Giangiaco D'Angelo

Le diverse declinazioni della soggettività passiva iva: il caso clinico delle società pubbliche cc.dd. in house I, 407

Le società in house sono uno strumento ormai largamente utilizzato nell'organizzazione della amministrazione pubblica italiana e che, con il TU in materia di partecipazioni, ha raggiunto una certa stabilità normativa. In quanto enti ibridi che coniugano elementi del settore pubblico e del settore privato, esse rappresentano un caso clinico di soggettività passiva ai fini iva. Diversi sono i profili rilevanti ai fini iva: dalla potenziale "unificazione" con l'ente controllante, alla qualificazione della società come ente pubblico, alla possibilità di considerare le società in house come escluse dal campo di applicazione dell'iva in quanto non operanti in un mercato concorrenziale. L'analisi svolta, anche alla luce della

giurisprudenza europea, porta a concludere che l'unico profilo che realmente può avere incidenza sulla soggettività iva di tali società è il loro agire in quanto "pubblica autorità". Il che porta a concludere che non esiste un "regime iva" delle società in house, ma è necessario concentrarsi sulla specifica attività che esse svolgono e sull'assetto (pubblicistico o privatistico) dei rapporti giuridici instaurati.

In-house companies are a widespread tool in the organization of the Italian public administration. The relative regulatory framework was defined with the approval of the Consolidated Statutes on publicly owned companies. As hybrid bodies, they combine elements of both the public and private sectors, thus constituting a test case of taxable persons for VAT purposes. There are several important VAT issues to address in relation to in-house companies: from the possible unification with the controlling body, to the classification as public bodies, to the possibility of excluding the companies from the scope of VAT due to the fact that they operate outside the market. The conclusion of the analysis, also in the light of European case law, is that the only relevant issue from a VAT point of view is the possibility of acting as a public authority. That lends support to the argument that a VAT scheme for in-house companies does not exist at present, but it is necessary to focus on the specific activity carried out and on the "public" or "private" character of the legal relations they are involved in.

Gaspare Falsitta

Unità e pluralità del concetto di abuso del diritto nell'ordinamento interno e nel sistema comunitario.....

I, 333

Nella prima parte, l'autore affronta il concetto di abuso del diritto nell'ambito della legislazione comunitaria. La tesi svolta in materia si risolve nell'affermazione che l'abuso del diritto comunitario costituisce precipuamente una o una moltitudine di costruzioni di puro artificio. Il trattamento disposto dallo stesso diritto comunitario per tali fenomeni consiste nel dovere di ignorare le costruzioni non genuine e di applicare l'imposta dovuta in conformità al diritto nazionale. Nella seconda parte, l'analisi ricostruttiva si focalizza sul disposto dell'art. 10 bis. L'autore dimostra che la norma in esame è inquinata da gravi confusioni e dalla commistione illogica dei distinti fenomeni dell'elusione come aggiramento di norme e dell'abuso come violazione pura e semplice di norme. In definitiva, il legislatore delegato non è stato in grado di attuare correttamente la legge di delega, è incorso in una palese violazione di essa (eccesso di delega) ed ha fallito il compito assegnatogli dal delegante di attuare la confluenza in uno schema giuridico unitario e coerente dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale. Fallimento del tutto ovvio, essendo incongruo ed innaturale tentare di accorpate e di unificare due istituti, quello dell'abuso e l'altro dell'elusione, che presentano connotazioni ontologiche radicalmente diverse.

In the first part, the author deals with the concept of abuse of the law within Community legislation. The argument on the matter is concluded by confirming that abuse of community law is mainly one of or a multitude of purely artificial constructions. Community law orders those phenomena to be combated by ignoring false constructions and applying the tax due in conformity with national law. In the second part, the reconstructive analysis focuses on the contents of Art. 10 bis. The author demonstrates that the rule in question is marred by serious confusion and the illogical intermingling of separate phenomena of evasion,

such as circumvention of laws and abuse as a pure a simple violation of laws. Ultimately, the delegated legislator has been unable to implement correctly the delegated law, has clearly violated it (excess of delegation) and has failed in the task assigned to it by the delegator to achieve the convergence into a unitary and coherent legal framework of abuse of the law and of tax evasion. That failure is obvious, as it is incongruous and unnatural to attempt to unite and unify two institutions, that of abuse and the other of evasion, which present radically different ontological connotations.

Andrea Fedele

La sentenza della Corte costituzionale come “rimedio” al rifiuto dell’estensione analogica (nota a Corte cass., n. 11373/2015, Corte cost., n. 242/2017 e Cass., SS.UU. 19106/2018)..... II, 171

La Cassazione mantiene ben ferma la tesi dell’inestensibilità delle agevolazioni fiscali oltre il significato letterale del testo dell’atto normativo che le dispone. L’“interpretazione stretta”, ben più stringente del divieto di analogia, non ha però giustificazione razionale; la sua rigorosa applicazione può quindi dar luogo ad irragionevoli discriminazioni, in contrasto con gli art. 3 e 53 cost. Nel caso in esame, le Sezioni unite della Cassazione, confermata l’impossibilità dell’estensione, hanno esse stesse sollevato l’eccezione di incostituzionalità. La Corte costituzionale, rilevato che l’inestensibilità è “diritto vivente”, ma che la *ratio* dell’agevolazione include anche operazioni poste in essere da soggetti diversi da quelli testualmente indicati nella disposizione, con sentenza di accoglimento “additiva” ne ha dichiarato l’incostituzionalità nella parte in cui non estende l’agevolazione stessa. La soluzione del caso appare inutilmente complicata: dovrebbe essere il giudice del rapporto tributario a valutare caso per caso, superando il preteso limite dell’“interpretazione stretta”, l’estensibilità dell’agevolazione in funzione della sua *ratio*.

The Supreme Court (Corte di Cassazione) confirms the position that tax benefits cannot be extended beyond the literal meaning of the wording of the relevant statute. However, such “strict interpretation” principle, much stricter than a prohibition of application to analogous cases, does not have a rational ground. The strict application of such principle can cause irrational discrimination, contrasting with Article 3 and 53 of the Italian Constitution. In the case under exam, the Supreme Court in joint session, after confirming that a broader interpretation is not possible, has submitted to the Constitutional Court a question to verify the compliance of the statute (based on its “strict interpretation”) with the Italian Constitution. The Constitutional Court has stated that the strict interpretation is “living law”, but also that the ratio of the tax benefit includes also transactions carried out by persons not specifically indicated in the statute. As a consequence, the Constitutional Court, through an “additive” decision, has stated that the statute is unconstitutional where it does not extend the tax benefit to persons not specifically indicated. The approach seems needlessly complicated: it should be up to the tax Courts (including the tax section of the Supreme Court) to judge on a case by case the applicability of the tax benefit on the basis of its ratio, without application of the alleged “strict interpretation” principle.

Salvatore La Rosa

In tema di non impugnabilità dei dinieghi di autotutela e di responsabilità civile del fisco (nota a Corte cost., n. 181/2017) II, 188

Muovendo dalla sentenza che si pubblica, l'autore passa velocemente in rassegna gli attuali orientamenti giurisprudenziali in tema di responsabilità civile dell'Amministrazione Finanziaria per colposa o dolosa emissione di provvedimenti tributari palesemente illegittimi ed ingiusti. Ad avviso dell'Autore, nei confronti di tali provvedimenti, anche quando divenuti definitivi per mancata impugnazione nei termini di legge, dovrebbe ritenersi sempre esperibile l'azione risarcitoria ex art. 2043 del codice civile, per violazione dell'obbligo di correttezza e secondo le ordinarie regole civilistiche.

Moving from the sentence that is published, the author quickly reviews the current jurisprudential guidelines on the civil liability of the Tax Administration for culpable or fraudulent issue of administrative provisions, clearly illegitimate and unjust. In the opinion of the author, in connection with these measures, even when they become definitive for non-appeal within the terms of the law, it is always possible the action for damages ex art. 2043 of the civil code, for violation of the obligation of correctness and according to ordinary civil law.

Giuseppe Marino

Note brevi sull'evoluzione del divieto di aiuti di Stato e sostenibilità dei sistemi fiscali..... I, 393

Il diritto europeo tributario sembra avere trovato una nuova forza propulsiva nell'applicazione progressivamente estensiva del divieto di aiuti di Stato, che nel caso *Apple* è stato utilizzato dalla Commissione UE per contrastare la prassi dei *ruling* fiscali concessi dai singoli Stati membri ad imprese multinazionali. Potrebbe esserci del vero nelle argomentazioni adottate dalla Commissione UE, ma il punto è capire quanto sia sostenibile tale strategia nel medio periodo, considerando che in linea teorica il divieto di aiuti di Stato potrebbe applicarsi a tutte le forme di arbitraggio contenute nel progetto BEPS. La stessa Commissione UE sembra rendersene conto, avendo proposto un nuovo modello di sostenibilità del divieto di aiuti di Stato che fa perno su un pacchetto di misure sulla trasparenza fiscale e sulla rinnovata attenzione verso la *Common Consolidated Corporate Tax Base* (CCCTB).

European Tax Law seems to have a new propeller through the progressively wider application of the State aid rules, which have been used by the EU Commission to fight tax rulings released by single Member States to multinational enterprises. There could be some truth in the arguments of the EU Commission, however the issue is to understand how much this strategy is sustainable in the medium run, considering that in principle the State aid rules may apply all arbitrations as set forth within the BEPS project. The EU Commission itself seems to understand the danger, and has proposed a sustainable model of State aid rules, which is based on a package of measures on tax transparency and a renewed attention on the Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB).

Carmine Marrazzo

La tassazione del commercio elettronico dopo la sentenza Wayfair: verso una territorialità digitale? (nota a Supreme Court of the United States, No. 17-494/2018)..... IV, 146

La presente nota intende indagare le ragioni giuridiche sottese alla recente sentenza, *South Dakota contro Wayfair*. Questo pronunciamento rappresenta una significativa svolta nella giurisprudenza della Corte Suprema degli Stati Uniti d’America, affermando la validità di una normativa statale che impone alle società dell’e-commerce di riscuotere le imposte sulle vendite dai consumatori finali, pur senza presenza fisica nel proprio ordinamento. Partendo dall’analisi di questa decisione, nel corso del testo si vuole valutare la possibile influenza nei nostri diversi livelli ordinamentali: nazionale, europeo e internazionale. L’affermazione di un criterio di collegamento, basato sulla presenza digitale delle imprese, infatti, si pone idealmente in scia delle più recenti norme e proposte che sono state elaborate in Italia e nell’Unione Europea.

The article aims to analyze the legal reason based on the last case, South Dakota v. Wayfair. This case represents a significant reconsideration of the US Supreme Court precedent, because it validates the South Dakota tax law that forced the sellers to collect and remit the sales tax to the State “as if the seller had a physical presence in the State”. Starting from the analysis of this SCOTUS case, the comment wants to evaluate the possible effect over the International, European and domestic tax law system. In fact, the establish of a new nexus, based on pervasive digital presence follows the Italian recent law and European proposals.

Andrea Quattrochi

La tassazione dei redditi finanziari tra imposizione alla fonte e (crisi della) progressività..... I, 443

L’articolo prende in esame le modalità di tassazione dei redditi di natura finanziaria – ambito sul quale il legislatore è intervenuto più volte nel corso degli ultimi decenni – e, in particolare, il graduale affermarsi dell’imposizione alla fonte (e sostitutiva) in luogo del concorso dei proventi finanziari al reddito complessivo del percettore con applicazione delle aliquote progressive. L’approccio storico-evolutivo adottato consente di approfondire le ragioni che hanno determinato l’affermazione dell’imposizione alla fonte, preferita, di volta in volta, per motivi differenti (prima per le difficoltà connesse all’accertamento, successivamente per l’opportunità di porre gli obblighi tributari in capo agli intermediari chiamati alla gestione dei rapporti). Esaminate le principali tipologie di redditi e rilevato sia che l’imposizione alla fonte da eccezione è divenuta regola, sia che stanno affermandosi nuovi regimi volti al riconoscimento di esenzioni di lungo periodo, il contributo propone una lettura congiunta dei principi costituzionali di progressività e di tutela del risparmio, per trarne, viceversa, un richiamo alla necessità di ricollocare i redditi finanziari nell’area della progressività stessa, largamente sacrificata. Tale scelta riporterebbe al centro del sistema il contribuente-persona e non richiederebbe un radicale mutamento dell’attuale sistema dell’imposizione reddituale.

The article examines the methods of taxation of financial incomes – an area on which the legislator has intervened several times during the last decades – and, in

particular, the gradual expansion of the imposition at source (and substitution) in place of the taxation of financial incomes with the other incomes of the recipient, taxed with progressive rates. The historical-evolutionary approach adopted allows to deepen the reasons that led to the statement of the imposition at the source, whose preference has been, from time to time, differently explained (first with the difficulties related to tax assessment, subsequently for the opportunity to place tax obligations on intermediaries called to manage financial incomes). After the exam of the main types of income and found that imposition at the source from exception has become the rule – and new regimes provide for long-term exemptions – the article proposes some reflections on the constitutional principles of progressivity and protection of savings, to conclude that it needs to relocate financial incomes in the area of progressivity, largely sacrificed. This choice would bring the tax payer-person back to the center of the system and would not require a radical change in the current system of income taxation.

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

