

DOTTRINA

Christian Califano

Le sanzioni per le violazioni commesse in materia di agevolazioni fiscali per ricerca e sviluppo. Dalla prassi interpretativa alla ricostruzione teorica (e non viceversa)..... I, 353

Le contestazioni mosse dagli Uffici finanziari e fondate sulla presunta inesistenza del credito ricerca e sviluppo, sottendono una problematica di natura qualificatoria collegata al differente carico sanzionatorio relativo alla contestazione di inesistenza di un credito d'imposta, rispetto alla corrispondente misura afflittiva prevista in caso di "non spettanza" del credito medesimo. La prassi dell'Agenzia delle Entrate ha posto in evidenza solo i profili di intrasferibilità del credito e di corretta imputazione temporale dei costi capitalizzabili, senza alcun approfondimento in ordine al disconoscimento, in sede di attività di controllo, del credito d'imposta mediante contestazione dell'inesistenza materiale del regime agevolativo, nonostante il consolidato orientamento, sul punto, della giurisprudenza della Corte di Cassazione. In tale quadro di riferimento è intervenuta la circolare Assonime n. 23/2019, che, riprendendo gli spunti già messi in evidenza dalla Risoluzione 2.04.2019, n. 40 e partendo dalla contestazione dell'inesistenza del credito di imposta in virtù della non spettanza dello stesso, identifica il quadro sanzionatorio applicabile (art. 13, comma 5 D.Lgs. n. 471/1997) e la possibile suscettibilità di rilievo penale (ai sensi dell'art. art. 10 quater D.Lgs. n. 74/2000), stigmatizzando inoltre il fatto che le contestazioni vengono elevate con atti di recupero ex art. 27, comma 16, D.l. n. 185/2008, irrogabili, tuttavia, solo in caso di comportamento fraudolento del contribuente.

The injunctions issued by domestic Tax Authority and based on the presumed inexistence of the Research and Development tax credit (hereinafter, «R&D tax credit») imply a proper recognition about the correct qualification of the administrative sanctions, and finally criminal penalties, related to the statement of inexistence or differently (to the statement of) «not being lawfully entitled» to the fruition of the tax credit aforementioned. In short, the best practices suggested by domestic Tax Authority and followed up by its local offices mostly concerned with the issues connected both to the assignment of the «R&D tax credit» in favor of «third-party», and to the correct allocation in time of the so-called multi-year charges and other costs related to the assets eligible for the tax credit thereof. Above all, without any sort of detailed explanation associated to the situation which might take place during the activity of carrying out fiscal audits, when the measure of the «R&D tax credit» can be queried through an order stating the actual inexistence of the credit thereof, notwithstanding the consolidated case-law of the Italian Supreme Court on it. In the framework described on top and related to the different qualification between inexistence and «not lawful entitlement» to the fruition of the «R&D tax credit», the recent circular adopted by Assonime, No. 23/2019 identifies, consistently with the interpretative line

expressed by domestic Tax Authority through the Resolution 2nd April 2019, No. 40, administrative and criminal penalties which a taxpayer could be subjected to (respectively, art. 13, Legislative Decree, No. 471/1997 and art. 10 quater, Legislative Decree, No. 74/2000). Moreover, it is worth saying that the procedure thereof enforced by domestic Tax Authority's local offices is pursued by notifying express «recovery injunctions» to the taxpayer (see art. 27, paragraph 16, Decree Law No. 185/2008) which could be issued, however, just after having ascertained the fraudulent behaviour of the taxpayer himself.

Simone Francesco Cociani

Il (discutibile) coordinamento tra sequestro e confisca per reati tributari e procedure concorsuali alla luce del codice della crisi d'impresa..... III, 101

La sentenza della Corte di Cassazione n. 18034 del 2019 costituisce l'occasione per esaminare il rapporto tra sequestro preventivo finalizzato all'obbligatoria confisca in presenza di un reato tributario e concordato preventivo. A tale riguardo, il coordinamento tra misure reali e procedure concorsuali, sinora rimesso alla difficile opera di bilanciamento della giurisprudenza, è in procinto di essere regolato alla luce del nuovo codice della crisi d'impresa. Quest'ultimo, tuttavia, mostra una certa inclinazione per la tutela di esigenze general-preventive a scapito delle garanzie del contribuente, come peraltro sembra confermato dalle recenti modifiche introdotte in materia di misure reali a seguito di reati tributari.

The Supreme Court case no. 18034 of 2019 gives the opportunity to examine the relationship between seizure and confiscation in the presence of a tax offense and a composition with creditors in order to avoid bankruptcy procedures. In this regard, the coordination results an hard job. Indeed, the jurisprudence finds some difficulties in balancing different rights. Now, the corporate crisis code shows a certain inclination for the protection of general-preventive needs versus the taxpayer rights as, moreover, is confirmed by the recent changes made regarding confiscation in the presence of a tax offense.

Andrea De Lia

Notazioni in ordine ai riflessi penal-fallimentari delle operazioni “infragruppo” e “infra-aggregato”, con particolare riferimento alla questione della rilevanza del *transfer pricing*..... I, 373

Il contribuente affronta il tema della rilevanza penale delle operazioni compiute nel contesto di rapporti tra imprese, facenti parte di un “gruppo” o di un “aggregato” su base contrattuale, nel caso di *default*, analizzando anche la questione del *transfer pricing*.

The paper deals with the issue of the relevance of transactions carried out between companies to the effects of criminal-bankruptcy law, also analyzing the figure of transfer pricing.

Andrea Giovanardi

La grande illusione? L'autonomia differenziata nel tunnel della centralizzazione statalista I, 321

Malgrado il dibattito che ha accompagnato il varo dei progetti di autonomia differenziata di Veneto, Lombardia ed Emilia-Romagna, l'attenzione degli studiosi non si è concentrata a sufficienza sui contenuti delle bozze di intesa che le tre regioni hanno presentato al Governo. Di conseguenza, si è assistito ad accuse incentrate sull'assunto secondo il quale l'unico obiettivo dei proponenti fosse quello di appropriarsi di più risorse rispetto a quelle attualmente a disposizione. Il tentativo delle tre regioni del nord nasce invece dalla crisi del modello di federalismo solidaristico-cooperativo e dal conseguente accentramento che ne è derivato: a fronte di una situazione in cui i trasferimenti interterritoriali nord-sud sono particolarmente cospicui, l'efficacia della spesa sostenuta nelle diverse aree della nazione non è uniforme e l'evasione fiscale è maggiormente diffusa, in proporzione al valore aggiunto prodotto, nel Mezzogiorno del paese, il tentativo di ottenere ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia è l'unico strumento a disposizione per guadagnare in efficienza ed efficacia, per ottenere maggior crescita e, quindi, maggiori risorse, che potrebbero innescare virtuosi percorsi di sviluppo per tutto il paese. Le bozze di intesa sono in linea con gli anzidetti obiettivi e sono pienamente coerenti con i fondamenti dell'art. 116, terzo comma, Cost., rimanendo sul tappeto, a ben vedere, un unico vero problema, quello del funzionamento degli strumenti partecipativi, se cioè gli stessi debbano consentire esclusivamente la copertura delle spese collegate alle funzioni trasferite o permettere alle regioni di appropriarsi degli eventuali *surplus* derivanti dall'incremento dei gettiti a sua volta connessi all'aumento del PIL regionale. Si è deciso, tuttavia, di prendere tempo, proponendo da parte governativa il varo di una legge quadro che, non affrontando l'anzidetto principale problema, si fa portatrice, trincerandosi dietro i principi di solidarietà e perequazione, di una visione fortemente accentratrice. Il tutto alla vigilia di una crisi epocale, che imporrebbe di puntare con convinzione sulle aree più produttive, le uniche in grado di fare da traino a tutto il paese, garantendone prima la sopravvivenza e poi il successo.

Despite the debate that accompanied the launch of the differentiated autonomy projects of Veneto, Lombardia and Emilia-Romagna, the attention of scholars did not focus sufficiently on the contents of the draft agreements that the three regions presented to the Government. As a result, there have been accusations centered on the assumption that the proponents' sole objective was to appropriate more resources than those currently available. The attempt of the three northern regions instead arises from the crisis of the model of solidaristic-cooperative federalism and the consequent centralization that has resulted: in the face of

a situation in which the north-south inter-territorial transfers are particularly conspicuous, the effectiveness of the expenditure incurred in the various areas of the nation is not uniform and tax evasion is more widespread, in proportion to the added value produced, in the South of country, the attempt to obtain further forms and particular conditions of autonomy is the only tool available to gain efficiency and effectiveness, to obtain greater growth and, therefore, more resources, which could trigger virtuous development paths for the whole country. The draft agreements are in line with the aforementioned objectives and are fully consistent with the foundations of art. 116, third paragraph, of the Constitution, remaining on the carpet, in hindsight, a single real problem, that of the functioning of the co-participatory instruments, that is, the same should only allow the coverage of the expenses connected to the transferred functions or allow the regions to appropriate the any surpluses deriving from the increase in revenues in turn connected to the increase in regional GDP. It was decided, however, to take time, proposing by the government the passing of a framework law which, by not facing the aforementioned main problem, becomes the bearer, entrenching behind the principles of solidarity and equalization, with a strongly centralizing vision. All on the eve of an epochal crisis, which would require us to focus with conviction on the most productive areas, the only ones capable of driving the whole country, guaranteeing their survival first and then their success.

Biagio Izzo

La tassazione “in uscita” dei Trusts ai fini dell’imposta sulle donazioni nella giurisprudenza di legittimità: *lux (quasi) facta est* (nota a Cass. civ., sez. V, 8 maggio 2019 - 21 giugno 2019, n. 16701)..... II, 190

La Corte di Cassazione, dopo un lungo percorso interpretativo caratterizzato da altalenanti arresti e vani tentativi di mediare tra l’interpretazione resa dall’Amministrazione finanziaria e l’attività esegetica quasi unanime della dottrina, ha provato a far luce – con un percorso argomentativo logico e costituzionalmente orientato – sul regime fiscale applicabile agli atti di dotazione di qualsiasi tipologia di *trust*. La Corte, consolidando il suo più recente orientamento, ha affermato che simili atti, non realizzando alcun trasferimento definitivo di ricchezza, non sono soggetti né all’imposta sulle successioni e donazioni, da un lato, né alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura proporzionale, dall’altro. Il momento impositivo, ai fini delle menzionate imposte, coinciderebbe, a prescindere dalla tipologia di *trust*, con l’attribuzione dei beni in *trust* ai beneficiari, in quanto la segregazione dei beni *trust* non esprime capacità contributiva ai sensi dell’articolo 53 della Costituzione.

The Supreme Court, after a long interpretative path characterized by fluctuating decisions and vain attempts to mediate between the Tax Authorities’ interpretation and the scholars’ interpretation, tried to clarify, with a logical and constitutionally oriented argumentative reasoning, which indirect tax regime is applicable to the deeds of transfer of assets to any kind of trust. The Court stated that such deeds, not realizing any definitive transfer of assets, are not subject neither to inheritance and gift taxes, nor to proportional registration, mortgage and cadastral taxes. The aforementioned taxes have to be applied (regardless of the kind of trust) only at the time of the assignment of the trust fund (or part of it) to the beneficiaries, since deeds of appointment do not express any ability to pay pursuant to Article 53 of the Constitution.

Salvatore La Rosa

Cinque quesiti in tema di “contraddittorio endoprocedimentale” tributario..... I, 295

In questo lavoro, vengono distintamente focalizzate le cinque questioni teorico-sistematiche che alimentano il dibattito sulla necessità o meno che dagli Uffici finanziari venga sempre attivato il contraddittorio con il contribuente, prima dell’adozione di provvedimenti lesivi dei suoi diritti ed interessi. Ad avviso dell’Autore, tale necessità sussiste soltanto per gli accertamenti delle imposte dirette, dell’IVA e dei dazi doganali. Essa di per sé discende dalla natura giustiziale e dalle finalità principalmente sanzionatorie della funzione della quale in questo campo sono investiti gli Uffici finanziari; e si traduce nell’obbligatorietà della valutazione anche degli errori ed omissioni eventualmente commessi dal contribuente in proprio danno, quando da esso adottati o comunque riscontrati. Ritiene infine l’Autore che, così identificate le implicazioni dell’*audiatur et altera pars* nella fase amministrativa, le inosservanze del relativo principio normalmente esorbitino dall’area delle irregolarità procedurali, in quanto incidenti sul merito del provvedimento adottato; e possano essere fonte di responsabilità processuale aggravata per la P.A quando non supportate da valide ragioni.

This work distinctly focuses on the five theoretical-systematic questions that feed the debate on whether or not the financial offices must always activate the contradictory with the taxpayer, before adopting measures that are detrimental to his rights and interests. In the Author’s opinion, this need exists only for tax-assessments of direct taxes, VAT and customs duties. In itself, it derives from the judicial nature and the sanctioning purposes of the administrative functions in this field; and it is also reflected into the mandatory evaluation of errors and omissions that may be committed by the taxpayers to their own detriment, when they are adduced or otherwise encountered. Finally, the author believes that, having thus identified the implications of the audiatur et altera pars principle in the administrative phase, the non-compliance with this principle normally does not concern the area of procedural irregularities, but the matter of the provision adopted; and it may be source of aggravated procedural responsibility for the Public Administration when not supported by valid reasons.

La tassazione delle distribuzioni da trust esteri. *Position paper*: STEP Italy V, 63

Andrea Perini

Crisi di liquidità e reati tributari: l’omesso versamento dell’Iva alla vigilia dell’entrata in vigore del Codice della crisi III, 129

L’entrata in vigore del Codice della crisi comporterà, verosimilmente, la tempestiva emersione di molti casi di difficoltà o di impossibilità di versare l’imposta sul valore aggiunto, facendoli confluire in forme di gestione sorvegliata della crisi d’impresa. Ciò si riverbererà, molto probabilmente, sulla sfera applicativa dell’art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000 in quanto gran parte dei fenomeni di inadempimento alle obbligazioni derivanti dall’imposta sul valore aggiunto troverà soluzione nell’ambito del Codice della crisi prima ancora che venga a scadenza il termine previsto dalla fattispecie penale tributaria.

The entry into force of the “Codice della crisi e dell’insolvenza” will cause, likely, the early emergence of many cases of difficulty and impossibility to pay the VAT (IVA). In fact, many of these cases will flow into the supervised management of the company crisis. This will have an effect, most likely, on the application of the Article 10-ter, D.Lgs. nr. 74/2000, considering that most of the default phenomena of the obligations accruing from VAT will find a solution under the application of the “Codice della crisi e dell’insolvenza”, even before that the term of the tax criminal matter expires.

Mario Ravaccia

La cessione a titolo oneroso della posizione processuale e l'interpretazione della realtà economica sottostante (nota a Corte giustizia UE, sentenza 17 ottobre 2019, sez. II, causa C-692/17) IV, 108

La Corte di Giustizia Europea è intervenuta sull'applicazione della Direttiva 2006/112/CE in merito ad una cessione a titolo oneroso, in favore di un terzo, di tutti i diritti e gli obblighi derivanti dalla sua posizione processuale nell'ambito di un procedimento esecutivo per la riscossione forzata di un credito accertato con decisione del giudice e il cui pagamento è stato garantito da un diritto su un bene immobile pignorato aggiudicatogli. L'analisi della realtà economica sottostante alla complessa operazione ha comportato l'applicazione dell'IVA in quanto cessione di bene immobile ovvero cessione di bene immateriale escludendo, in quanto non inerenti, le disposizioni di cui all'art. 135, paragrafo 1, lettere b) e d).

The European Court of Justice has intervened on the application of Directive 2006/112/CE regarding the assigning, to a third party, for consideration all the rights and obligations deriving from the taxable person's position in enforcement proceedings for recovery of a debt recognized by a judgment, a debt the payment of which was secured by a right over immovable property awarded to that taxable person and made the subject of attachment. From analysis of the economic reality of the complex operation the European Court ruled the application of VAT as a transfer of real estate or a transfer of intangible property excluding as not inherent the application of art. 135 (1)(b) and (d).