

DOTTRINA

Alessandro Albano

I limiti alla circolazione cross-border delle perdite fiscali nei gruppi multinazionali: profili ricostruttivi (nota a Corte di Giustizia, Sez. III, sent. 17 dicembre 2015, causa C-388/14)..... IV, 93

La Corte di Giustizia, nella sentenza *Timac Agro* conferma la compatibilità con i principi comunitari della libertà di stabilimento e di proporzionalità della normativa tedesca pro tempore applicabile, che prevedeva limiti nell'utilizzo e disponeva la *recapture* delle perdite fiscali *cross-border* prodotte da una stabile organizzazione qualora, come nel caso di specie, la Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa tra Austria e Germania prevedesse il criterio dell'esenzione per l'eliminazione della doppia imposizione giuridica dei redditi prodotti dalla stabile organizzazione austriaca di una casa madre tedesca. La sentenza si colloca nel percorso giurisprudenziale della Corte di Giustizia, e – nel bilanciamento tra principi comunitari e normative nazionali – valorizza la *ratio* antielusiva di queste ultime per confermarne la legittimità comunitaria.

The Court of Justice, in its judgment Timac Agro confirms that the German tax legislation of cross – border losses use and recapture meet the freedom of establishment and the proportionality european principles, in case the country legislation provided for limitations in the use and recapture of cross-border tax losses of a permanent establishment where, as in this case, the convention against double taxation between Austria and Germany foresaw the exemption criteria for the elimination of juridical double taxation of income produced by the Austrian permanent establishment of a German parent company. The judgment is compliant with the ECJ jurisprudence, and - balancing european principles with national laws principles - enhances the anti-avoidance ratio of the latter to confirm its compatibility with european principles.

Giorgio Beretta

Attività commerciali, atti privati e “sharing economy” (nota a Comm. trib. reg. Venezia, sez. XXIX, n. 279/2016) II, 252

Con la sentenza in esame, la Commissione Tributaria Regionale di Venezia ha escluso che la dismissione, protrattasi per un biennio, da parte di una persona fisica di alcune opere d'arte appartenenti alla propria collezione privata, integri un'attività commerciale, ancorché di natura occasionale, ritenendo pertanto che tale operazione non abbia alcun rilievo né ai fini delle imposte dirette né del valore aggiunto. Tali conclusioni offrono spunti ricostruttivi importanti con riguardo al trattamento fiscale della cd. “*sharing economy*”, nell'ambito della quale i contorni tra attività imprenditoriale e privata appaiono alquanto incerti.

In this note, the author discusses a recent decision of the Regional Tax Court of Venice, wherein it was held that the disposal by an individual of pieces of art

belonging to his private collection, which has been dragging on for two years, does not constitute a business activity, neither an occasional one. Therefore, gains resulting from that transaction are not subject either to direct taxes or VAT. The Court's findings offer valuable insights in respect to the tax treatment of transactions occurring in the so-called "sharing economy", where the dividing line between business and private activities appears to be rather unclear.

Ivo Caraccioli

Il “disallineamento” tra falso in bilancio “ valutativo” e nuove dichiarazioni tributarie punibili (nota a Cass., SS.UU. pen., n. 22474/2016)..... III, 102

La nota all’unita sentenza delle sezioni unite della Cassazione, che hanno sostenuto la rilevanza penale delle valutazioni, pur di fronte al nuovo testo dell’art. 2621 n. 1 c.c., introdotto dalla L. 27 maggio 2015 n. 69, analizza gli argomenti interpretativi e sistematici contrari a tale soluzione, nel quadro dei principi generali del sistema penale in relazione all’interpretazione dell’espressione “fatti” e simili.

The Note to the joint rulings of the Supreme Court's Joint Sessions, which acknowledged and upheld the criminal relevance of the evaluations, notwithstanding the wording of the new text of Article 2621, paragraph 1 of the Italian Civil Code, introduced by Law No. 69 of May 27, 2015, analyzes the various interpretative and systematic argumentations that are contrary to such solution, within the framework of the general principles of the criminal system in relation to the interpretation of the expression "facts" and similar.

Daniele Conte (*)

Imposizione fiscale e nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale..... I, 677

L’art. 1 del D.lgs. n. 147/ 2015 (c.d. *decreto internazionalizzazione*) ha previsto l’inserimento nel D.P.R. n. 600 del 1973 dell’art. 31-ter, contenente la nuova disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale. I suddetti accordi preventivi sono stati introdotti in sostituzione del *ruling* internazionale, disciplinato dall’art. 8 del D.L. n. 269/2003 (convertito, con modificazioni, dalla L. n. 326/ 2003). La Relazione illustrativa al decreto internazionalizzazione ha chiarito espressamente che i nuovi accordi preventivi sono “forme di esercizio consensuale e condiviso dei poteri di competenza degli uffici dell’Agenzia delle entrate”. L’obiettivo del legislatore tributario è, infatti, quello di introdurre nuove forme di *tax compliance* volte a rendere l’adempimento del tributo più semplice e certo sia nelle modalità che nei contenuti e, quindi, a prevenire i conflitti tra l’amministrazione finanziaria ed i contribuenti. I nuovi accordi preventivi per le imprese con attività internazionale presentano, tuttavia, alcune rilevanti criticità che rischiano di comprometterne la diffusione a danno soprattutto degli investimenti stranieri nel nostro Paese. Si tratta di criticità che riguardano, in particolare, i tempi di conclusione della procedura, la preventività dell’istanza ed il significato da attribuire “ai mutamenti delle circostanze di fatto e di diritto” dalla cui permanenza, per la tutta la durata dell’accordo, dipende l’efficacia dell’intesa. Le predette criticità emergono, peraltro, soprattutto dal confronto con l’interpello sui nuovi investimenti che condivide con il nuovo *ruling* internazionale la *ratio legis*. È, dunque, auspicabile un nuovo intervento legislativo che risulti finalizzato a modificare, sulla falsariga dello schema adottato

nell'interpello sui nuovi investimenti, la disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale allo scopo soprattutto di tutelare il legittimo affidamento del contribuente sotto il profilo della certezza del diritto.

The art. 1 of D.lgs. n.147/ 2015 (“internationalization decree”) has included in the D.P.R. n. 600/1973 the art. 31-ter, containing the new discipline of advance arrangements for companies with international activities. These advance arrangements were introduced in place of the international ruling, governed by art. 8 of D.L. n. 269/2003 (converted, with amendments, by L. n. 326/2003). The explanatory report to the internationalization decree made it clear that the new advance arrangements are “consensual forms of exercise and of shared competence powers of the Revenue Agency’s offices”. The aim of the legislator is, in fact, to encourage new forms of tax compliance in order to make sure the correct determination of tax and, then, to prevent conflict between tax authority and taxpayers. However, the new advance arrangements for companies with international activities present some relevant problems that are likely to affect their spread to the detriment of foreign investments in our country. They are, in particular, problems that concerne, mainly, the timing of the conclusion of the procedure, the prevention of the instance and the meaning to be given “to the changes of the legal situations and the facts “in whose permanence, for the duration of the agreement, depends on their effectiveness. These problems arise, however, especially by comparison with the advance ruling on new investments which shares with the new international ruling the ratio legis. It’s, therefore, necessary a new legislative intervention that is design to change, along the lines of the scheme adopted in the advance ruling on new investments, the regulation of advance arrangements for companies with international activities particularly in order to protect the legitimate expectations of the taxpayer in terms of legal certainty.

Marco Di Siena

Un tentativo di inquadramento sistematico della nozione di posizione soggettiva nella disciplina tributaria della scissione I, 605

Nel contesto della disciplina fiscale della scissione il significato di *posizione soggettiva* di cui all’art. 173 del TUIR non presenta connotati del tutto definiti. Il riferimento esplicito all’istituto disciplinato dall’art. 86, comma 4, del TUIR non è autoesplicativo e sovente, anche nella prassi interpretativa dell’Agenzia delle Entrate, si tende a sovrapporre il concetto di *posizione soggettiva* con quello di elemento patrimoniale. Lo scopo dell’intervento, quindi, è quello di cercare di fare chiarezza su questa nozione di notevole importanza pratica in sede di attuazione di una scissione.

In the context of the fiscal regime of the demerger the meaning of “posizione soggettiva” provided for by art. 173 of Italian Tax Code is not completely clear. The express reference to art. 86, paragraph 4, of Italian Tax Code does not explain and, also according to the interpretation of Italian tax Authorities, the concept of “posizione soggettiva” is often overlapping with the notion of assets and liabilities. The paper is aiming at clarifying this concept which is extremely important in case of implementation of a demerger.

Andrea Fedele

Sostituzione tributaria e situazioni giuridiche soggettive dei privati coinvolti..... I, 555

Si contesta l'orientamento giurisprudenziale che considera il sostituito sempre coobbligato in solido con il sostituto d'imposta, con la conseguenza che, in caso di inadempimento di quest'ultimo, il contribuente, pur avendo subito la ritenuta, dovrebbe nuovamente subire il prelievo. La tesi è argomentata sia con riguardo al necessario contemperamento degli interessi in gioco, che l'interprete, in carenza di specifiche disposizioni legislative, deve comunque assicurare, sia in forza del dato normativo, dal quale si desume pianamente che il sostituito è coobbligato in solido con il sostituto solo quando quest'ultimo, trattandosi di ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, non l'ha effettuata e neppure ha versato il corrispondente importo all'ente impositore.

The essay challenges the prevailing jurisprudence according to which the taxpayer is always jointly liable with the withholding agent and, therefore, if the latter fails to meet his obligation, the tax payer might be obliged to pay notwithstanding the tax withheld at source. The position argued in this essay is grounded both upon the need to balance the different interplaying interests which the interpreter must always grant when a specific law provision is lacking, and upon various law provisions which allow to draw the conclusion that the taxpayer is jointly liable with the withholding agent only when and if the latter has failed, at the same time, to withhold and pay to the tax authority a final withholding tax.

Giovanni Girelli

Il divieto di abuso del diritto in materia tributaria nell'ordinamento del Regno Unito di Gran Bretagna..... I, 649

Il principio generale di divieto di abuso del diritto in materia tributaria (GAAR) individua il dovere contributivo quale bene da tutelare primariamente non considerando eventuali ragioni extra-fiscali che accompagnino il risparmio d'imposta del privato. Connotazione maggiormente rilevante della disciplina antiabuso sono le regole procedurali che garantiscono un serio e costruttivo confronto tra l'Amministrazione finanziaria e il soggetto passivo, prevedendo anche la partecipazione al procedimento accertativo dell'indipendente Advisory Panel. Rimane, però, ancora da chiarire il rapporto con le norme antielusive preesistenti la cui vigenza pone in concreto dei limiti applicativi alla GAAR.

General Anti-Abuse Rule (GAAR) opposes tax avoidance without considering the economic effects that could advantage the taxpayer together with the tax saving. Among the more significant connotation of GAAR there are the procedural rules which guarantee a serious and constructive dialogue between the tax authority and the taxpayer, also involving in the process of assessment the participation of the independent Advisory Panel. However, it remains to clarify the relationship with already existing anti-avoidance rules which put several limits to the real enforcement of GAAR.

Giuseppe Ingraio

Considerazioni sulla deducibilità di perdite su crediti da transazioni e sulla imponibilità di sopravvenienze attive per loro successiva insussistenza (nota a Comm. trib. prov. di Messina, sez. II, n. 6710/2015)..... II, 287

I giudici messinesi risolvono a favore del contribuente una pretesa fiscale innestata sul mancato incasso di un credito commerciale nei confronti di una società dichiarata fallita, che si è sviluppata non con il disconoscimento della deduzione della perdita su crediti in un periodo d'imposta antecedente la dichiarazione di fallimento del debitore, ma con una contestazione circa l'esistenza di una sopravvenienza attiva per insussistenza della perdita dedotta in precedenza; insussistenza che, a giudizio dell'Ufficio, si sarebbe verificata, prima del fallimento, in relazione al mancato adempimento degli obblighi risultanti da una transazione con cui il creditore ha rinunciato ad una parte del proprio credito.

The Messina judges decide in favor of the taxpayer a dispute relative to a non-collection of a credit towards a bankrupt company, which has developed not on the exclusion of the deduction of credit loss in a the period preceding the declaration of bankruptcy, but on an active occurrence for lack of previously deducted losses; inexistence that the Office would have occurred, obviously before the bankruptcy, in relation to the non-fulfillment of a transaction in which the lender gave up a part of their credit.

Maria Teresa Montemitro (*)

L'imponibilità Iva dei compensi percepiti dall'ex professionista (nota a Cass., SS.UU., n. 8059/2016)..... II, 229

La nota alla sentenza in oggetto tratta la problematica relativa all'imponibilità ad Iva del compenso percepito del professionista successivamente alla cessazione dell'attività professionale e dismissione della partita Iva ai sensi dell'art. 35, D.P.R. 633/1972, questione che fa sorgere nel giudice rimettente dei dubbi circa la compatibilità della disciplina nazionale con la normativa comunitaria. Viene illustrato il percorso logico-giuridico seguito dalla Suprema Corte, la quale chiarendo l'ambito applicativo dell'art 6, comma 3, D.P.R. 633/1972, ritiene che tale compenso sia da assoggettare ad Iva.

The note to the court's judgement in question is about the issue of the taxability subject to VAT of the remuneration received by the trader after the termination of the professional activity and the decommissioning of the VAT itself, in accordance with Article 35, D.P.R. 633/1972. The question raises doubts as to the compatibility of the national legislation with the EU legislation. The logical and legal route taken by the Supreme Court is explained and, by clarifying the scope of the Article 6, comma, 3, D.P.R. 633/1972, the Court considers that such compensation should be subject to VAT.

Guido Salanitro (*)

Profili giuridici dell'adempimento collaborativo tra la tutela dell'affidamento e il risarcimento del danno..... I, 623

Con recenti interventi legislativi si tende a rafforzare il rapporto tra amministrazione finanziaria e grandi contribuenti, prevedendo il cd. adempimento collaborativo. Si prevedono interlocuzioni costanti e preventive, comuni valutazioni, interPELLI abbreviati, condotti tra amministrazione e contribuente, che dovrebbero condurre ad una riduzione dei rischi fiscali connessi alle pianificazioni imprenditoriali.

In the last years, the relationship between tax authorities e large corporate tax payers is designed to promote the cooperative compliance, so to reduce tax risks in tax planning.

(*) Lavori sottoposti a revisione esterna.