

DOTTRINA

Giovanni Consolo

Riflessioni in tema di impugnabilità degli atti di diniego espresso di rimborso sopravvenuti al silenzio-rifiuto (nota a Comm. trib. reg. Milano, 18 settembre 2018, n. 3846)..... II, 174

Nei casi in cui l'Amministrazione emetta un atto di diniego di rimborso dopo la maturazione del silenzio, si pone la questione di stabilire se il contribuente possa limitarsi a proporre ricorso avverso il silenzio, nei modi e nei tempi stabiliti dall'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, o se, invece, sia onerato ad impugnare il diniego di rimborso sopravvenuto nel termine ordinario di decadenza. La CTR di Milano, nella sentenza annotata, accoglie quest'ultima soluzione (pressoché pacifica anche in dottrina), ma attraverso una motivazione del tutto peculiare, che offre lo spunto per evidenziare come la soluzione rassegnata potrebbe essere diversa laddove si qualificasse il silenzio in materia di rimborso alla stregua di un vero e proprio provvedimento reiettivo; qualificazione, quest'ultima, che, se è esclusa dalla quasi totalità della dottrina, non sembra invece ancora del tutto respinta dalla giurisprudenza di legittimità.

When the Italian Revenue Agency tacitly denies the reimbursement of a tax credit and, subsequently, issues an administrative deed that confirms such denial, it has to be established whether taxpayers need to challenge the latter administrative deed within the ordinary deadline of 60 days, or if, alternatively, they can challenge the tacit denial within the extended period set forth under article 21, comma 2, of the Decree n. 546/1992. This brief contribution highlights that the solution to this issue depends on whether the Italian Revenue Agency's tacit denials of reimbursement can be qualified as proper administrative deeds.

Adriano Fazio

L'obbligo di consegna del processo verbale di constatazione e il diritto al contraddittorio endoprocedimentale: note critiche ad un recente orientamento giurisprudenziale di legittimità (nota a Cass., 8 maggio 2019, n. 12094)..... II, 199

Non è condivisibile il ragionamento svolto dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. 12094 del 2019 che, in continuità con alcuni (opinabili) precedenti giurisprudenziali di legittimità, giunge ad equiparare il verbale di accesso con il processo verbale di constatazione, e secondo il quale nessuna disposizione di legge imporrebbe in capo all'Ufficio l'obbligo di redazione, al termine delle verifiche fiscali presso il contribuente, di un verbale in cui risultino puntualmente formulati "addebiti" e "rilievi". È evidente la fragilità delle argomentazioni su cui si basa il *dictum* della Suprema Corte: il processo verbale di constatazione, come limpidamente inquadrato dall'art. 24, l. n. 4 del 1929, non va assolutamente confuso con altri atti redatti dagli organi preposti alle attività di controllo, in quanto rappre-

senta l'unico atto istruttorio indefettibile perché il contribuente possa esercitare le proprie prerogative di difesa, presentando, ai sensi dell'art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, le osservazioni difensive che ritiene più opportune.

It doesn't seem to be possible to share the reasoning undertaken by the Italian Supreme Court in the order n. 12094 of 2019 which, in continuity with some (questionable) precedent case law, comes to equate the report of access with the report of verification, and according to which no provision of law would impose on the Tax Authorities the obligation of drafting, at the end of the tax audit at the tax payer's, of a report in which "charges" and "findings" are duly formulated. The fragility of the arguments on which the dictum of the Supreme Court is based seems to be quite evident: the report of verification, as clearly framed by art. 24 law n. 4 of 1929, must not be confused with other documents which have been drawn up by the bodies which are in charge of the inspection activities, as it represents the only indefectible preliminary act which is needed in order to enable the tax payer to exercise its defensive prerogatives, by presenting the defensive observations that he considers most appropriate, pursuant to art. 12, paragraph 7, of the Taxpayers' Statute.

Carlo Garbarino

The EU protection of tax data transferred to third countries V, 93

L'articolo ha ad oggetto la protezione a livello comunitario dei dati fiscali trasferiti a paesi terzi. La problematica è da inquadrarsi nella evoluzione delle modalità di scambio automatico di informazioni. Inizialmente nel 2004 l'OCSE ha attivato una campagna volta a facilitare tale scambio. Al contempo – ed a seguito della crisi finanziaria 2008 – gli Stati Uniti hanno fortemente incrementato le politiche volte a raccogliere dati fiscali di residenti per attività svolte all'estero e nel 2010 hanno approvato il FATCA, una normativa in base alla quale gli intermediari finanziari esteri sono soggetti a una ritenuta d'imposta pari al 30% per tutti i loro redditi provenienti dagli Stati Uniti, salvo che non si adeguino agli obblighi di reporting previsti dal FATCA stesso con riguardo a soggetti residenti negli Stati Uniti e relativi a redditi di fonte estera. Nel contempo la comunità internazionale ha adottato il *Common Reporting Standard*, uno strumento tecnico per lo scambio multilaterale ed automatico delle informazioni. La normativa FATCA è applicata nell'UE mediante *intergovernmental agreements* (denominati "IGAs"), vale a dire accordi tra governi. Vi sono due modelli di questi accordi. Nel primo modello gli intermediari finanziari situati nei diversi Stati Membri devono trasmettere i dati alle proprie amministrazioni fiscali nazionali, le quali a loro volta trasmettono i dati al *Treasury* negli Stati Uniti, cosicché non vi è nessun diretto rapporto tra il contribuente e il *Treasury*. Nel secondo modello di questi accordi, invece, i dati vengono trasmessi dagli intermediari finanziari direttamente al *Treasury*. Questo secondo modello, in particolare, non richiede la reciprocità in quanto gli Stati Uniti non sono obbligati a trasmettere alcun dato a Stati Membri della UE. In conclusione la normativa FATCA si applica anche al di fuori del territorio degli Stati Uniti e per di più in via unilaterale, sovente senza effettiva reciprocità. Queste peculiari caratteristiche fanno sì che si determinino una serie di problematiche: in primo luogo gli intermediari finanziari sostengono costi maggiori in quanto hanno importanti obblighi addizionali di *reporting*; in secondo luogo si determinano problematiche per cittadini americani per nascita (i cd. "*Accidental Americans*") che però vivono nella UE, essendo questi costretti a trasmettere dati agli Stati Uniti stessi pur non avendo alcun contatto economico e sociale con tale Paese. Ma la questione più importante è che il trasferimento di dati fiscali a un paese terzo quali

gli Stati Uniti determina una serie di problematiche che sono state individuate da diverse autorità europee di protezione dei dati: in specie le garanzie di protezione sancite dall'ordinamento comunitario non necessariamente trovano una corrispondenza nell'ordinamento degli Stati Uniti. Il Parlamento Europeo nel luglio del 2018 ha fornito una serie di indicazioni per affrontare questo problema. Inoltre nel maggio del 2018 è stato adottato a livello UE il Regolamento generale per la protezione dei dati. Da ultimo il *European Data Protection Supervisor* ha annunciato che emanerà *guidelines* da utilizzare per la modificazione degli IGAs in un senso di reciprocità e di rispetto della normativa europea della protezione dei dati. Inoltre numerose disposizioni del Regolamento generale per la protezione dei dati sono suscettibili di essere applicate direttamente al trasferimento di dati fiscali a paesi terzi onde garantirne una protezione equivalente a quella comunitaria. In conclusione la situazione si presenta in continua evoluzione: certamente le *guidelines* annunciate colmeranno una lacuna ed al contempo le norme del regolamento troveranno più concreta e diretta applicazione anche ai dati fiscali, oltre a dati di altra natura. Sono inoltre auspicabili interventi unilaterali da parte della UE nei confronti degli Stati Uniti riguardo al FATCA e nei confronti in generale di Paesi terzi nel senso di limitare il trasferimento fuori dalla UE soltanto dei dati fiscali che siano oggetto di una adeguata protezione anche nei Paesi di destinazione. Al contempo si auspica che le politiche multilaterali che avevano animato le iniziali negoziazioni e applicazioni del FATCA nella UE siano oggetto di un ravvivato sforzo da entrambe le parti dell'Atlantico al fine di ristabilire una completa reciprocità sia del flusso dei dati che dei livelli di protezione di essi.

This article analyzes FATCA legislation and its application at international and EU level in light of recent developments concerning the protection of tax information transferred to non-EU countries, in light of the recent General Data Protection Regulation (GDPR) and other guidelines issued by EU Authorities. It first provides a global overview on exchange of tax information and of the FATCA mechanisms applied through intergovernmental agreements. The study then describes the extra-territorial nature and negative externalities of FATCA, in particular the potential conflicts with EU law, with specific attention to the right of FATCA data protection under the GDPR. It concludes with suggestions for bilateral and unilateral EU-U.S. policies, with final remarks on a multilateral approach.

Giovanni Girelli

Sequestro, confisca e pagamento di tributi III, 47

Il sequestro e la confisca previsti dal D.Lgs. n. 74 del 2000 si lasciano apprezzare quali idonee misure cautelari funzionali al recupero di quanto dovuto dal contribuente all'Erario. La loro disciplina, però, non appare ben coesa con i precetti normativi in tema di accertamento e riscossione dei tributi tanto da stimolare alcune considerazioni critiche tese ad individuare la via interpretativa da percorrere in modo da assicurare sia la doverosa applicazione di tali misure cautelari, sia, però, la soggezione del privato a prelievi pari a quanto da esso evaso e non eccedenti tale misura. Le riflessioni svolte riguardano i provvedimenti giudiziari disposti a causa della commissione di reati fiscali ed anche quelli ordinati per i reati di matrice comune.

The seizure and confiscation provided by Legislative Decree no. 74 of 2000 allow themselves to be appreciated as suitable precautionary measures functional to the recovery of the amount due to the tax authorities from the tax payer. The legislation, however, does not appear to be well cohesive with the regulation concerning the assessment and collection of taxes so as to stimulate some critical considera-

tions aimed at identifying the interpretative path to be followed in order to ensure both the due application of these precautionary measures and the subjection of the private citizen to withdrawals equal to what he has evaded and not exceeding this measure. The considerations carried out concern the requisitions arranged following the commission of tax crimes and also those ordered for common crimes.

Francesco Montanari

La prevalenza della sostanza sulla forma come criterio di effettività e di rilevanza nei rapporti tributari I, 517

L'articolo è incentrato sulle possibili giustificazioni del principio di prevalenza della sostanza sulla forma il quale ha solide basi in quello costituzionale di capacità contributiva. In particolare, la *substance over form*, pur non trovando alcuna "menzione" in espresse disposizioni, può essere accettata solamente se declinata in termini di effettività e rilevanza ed in "chiave biunivoca". In altre parole, se, da un lato, non sono tollerabili comportamenti artificiosi del contribuente, dall'altro, non devono esserlo quelli dell'Autorità fiscale. Nel momento in cui il principio di capacità contributiva viene applicato direttamente dalla giurisprudenza per contrastare i comportamenti abusivi, allo stesso modo esso può essere invocato in proprio favore dal contribuente. Il nodo centrale è, dunque, quello di comprendere quali siano gli "strumenti giuridici" utilizzabili da quest'ultimo per raggiungere tale risultato.

This paper focuses on possible justifications of the substance over form principle which has a solid background in the Constitutional ability to pay principle. In particular, the substance over form, even if it does not find any "mention" in express legal rules, can be accepted only if it is declined in terms of effectiveness and relevance and in a "biunivocal key". In other words, if, on the one hand, artificial behaviours of the taxpayer cannot be tolerated, on the other hand, that of the tax authority must not be tolerated. When the principle of ability to pay is applied directly by case law to combat abusive behaviour, it can also be invoked in its own favour by the taxpayer. The central issue is, therefore, that of understanding what "legal tools" the taxpayer can use to achieve this goal.

Piera Santin

La risoluzione per inadempimento di un contratto di leasing finanziario: tra impossibilità degli indennizzi e interpretazione estensiva del mancato pagamento (nota a Corte Giustizia, 3 luglio 2019, causa C-242/18) IV, 118

Il contributo analizza gli effetti prodotti sull'IVA della risoluzione di un contratto di leasing finanziario per inadempimento dell'utilizzatore, sullo sfondo delle incertezze relative alla ricostruzione dell'operazione come cessione di beni o prestazione di servizi, alla luce dell'evoluzione interpretativa europea. In quest'ottica si analizzano anche gli effetti della pronuncia sulla disciplina IVA applicabile al leasing finanziario per come disciplinato dalla Legge sulla Concorrenza del 2017.

The manuscript analyses how the termination for non-performance of a leasing contract impacts on VAT. It takes into account also the uncertainty, which arose within the ECJ interpretation, about the qualification of leasing as supply of goods or services for VAT purpose. Accordingly, under this same point of view the Author analyses also the VAT applicable to the contract of leasing as regulated by the 2017 Italian Competition Law.

Vito Velluzzi

Abuso del diritto e interpretazione giuridica. Alcune questioni e una proposta I, 497

Il concetto di abuso del diritto è particolarmente controverso. Questo scritto discute alcune questioni riguardanti l'interpretazione giuridica sollevate sia dal modo in cui la giurisprudenza di vari settori disciplinari ha costruito (e usato) l'abuso del diritto, sia dal modo in cui il legislatore ha regolato l'abuso del diritto in ambito tributario. Alla fine del saggio si propone un percorso argomentativo per controllare e limitare la discrezionalità interpretativa connessa all'abuso del diritto.

The concept of abuse of right is particularly disputed. This paper discusses some issues concerning legal interpretation and abuse of right. These issues deal with the way by which judicial decisions of various areas have built (and used) abuse of right, and deal with the way by which the legislature has regulated abuse of right in tax law. At the end of the essay, an argumentative path is suggested to check and limit the interpretative discretion related to abuse of right.

Alessandro Vicini Ronchetti

Inerenza nel reddito d'impresa: riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza di legittimità..... I, 551

La Corte di Cassazione ha emesso, di recente, numerose ed importanti pronunzie riguardanti il tema della clausola dell'inerenza nella determinazione del reddito d'impresa. Sono affrontate, nel presente contributo, le novità di interesse maggiore che rappresentano le consuete tematiche che in misura maggiore offrono spunti controversi. In particolare, l'argomento dell'inerenza "quantitativa" e dell'onere della prova. Inoltre, altri spunti emergono, sempre dall'esame delle sentenze dei giudici di legittimità, con riferimento alla potenziale efficacia dimostrativa dell'inerenza di relazioni redatte da parte di soggetti terzi indipendenti.

The Supreme Court has recently issued several and important pronouncements concerning the principle of deductibility of expenses sustained in course of business in the direct taxation field. In this article the most interesting innovations are dealt with, which represent the usual themes that to a greater extent offer controversial opinions. In particular, the topic of "quantitative" aspect of expenses and the relevance of the burden of proof on the topic. Furthermore, other ideas emerge, again from the examination of the judgment of the Supreme judges, in relation to the potential efficacy of independent third parties formal assessments attesting the coherence of the expense with the business carried out.

Tutti i lavori presenti nel fascicolo sono stati sottoposti a revisione esterna nel rispetto dei criteri stabiliti dall'ANVUR.