

DOTTRINA

Pietro Boria

L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale I, 665

Il divieto dell'abuso del diritto costituisce un principio normativo di formazione giurisprudenziale che viene applicato costantemente in materia tributaria in base ad un percorso evolutivo, articolato attraverso una serie di arresti della Corte di Giustizia e della Corte di Cassazione. Il principio è stato regolato anche da una recente norma di fonte legale – l'art. 10 bis dello Statuto dei diritti del contribuente – che si è posto in linea di continuità con l'orientamento giurisprudenziale, fornendo indicazioni di ordine sostanziale e, soprattutto, procedimentale per meglio disciplinarne l'applicazione. L'indeterminatezza delle clausole generali recate dal principio produce una inevitabile circolarità applicativa che richiede la partecipazione necessaria dell'amministrazione finanziaria e/o del giudice tributario per l'integrazione della norma nel caso concreto.

The prohibition of the abuse of law is a principle deriving from the experience of the national and European jurisprudence which has been extended to the tax law according to some important decisions of the Court of Justice and of the Italian Supreme Court. The principle is currently regulated by a specific rule of law (art. 10 bis of the Statute of Taxpayer) which aligns itself with the mentioned jurisprudence. The undetermined general clause contained in the rule of law requires the necessary integration by the jurisprudence and by the Administration in the phase of the concrete application for the specific case.

Marco Cerrato

La procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata in materia di stabile organizzazione (c.d. web tax transitoria) I, 751

L'art. 1-bis del Decreto Legge 4 aprile 2017, n. 50, convertito dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96 ha introdotto una speciale "procedura di cooperazione e collaborazione rafforzata", attraverso cui i gruppi multinazionali di rilevanti dimensioni possono verificare in contraddittorio con l'Agenzia delle entrate l'esistenza di una stabile organizzazione, con rilevanti effetti premiali ai fini sanzionatori amministrativi e penali. Il nuovo istituto è stato mediaticamente e politicamente presentato come una sorta di *web tax* transitoria volta ad arginare la perdita di gettito derivante dalla mancata tassazione dell'economia digitale. Tuttavia non si tratta di un nuovo tributo né tanto meno la procedura in commento riguarda soltanto l'economia digitale. Nel presente contributo, oltre ad esaminare la natura della nuova procedura, la si compara con altri istituti già esistenti (*cooperative compliance*, *ruling internazionale*, accertamento con adesione, ravvedimento operoso e tardiva presentazione della dichiarazione omessa, *voluntary disclosure*) al fine di rilevarne analogie e differenze.

Article 1-bis of Law Decree No. 50 of 4 April 2017, converted by Law No. 96 of 21 June 2017, introduced a new "procedure of cooperation and enhanced collaboration" that will allow large multinational groups to discuss and

examine jointly with the Italian Revenue Agency whether they may be deemed to have a permanent establishment in Italy. This new procedure entails significant benefits for the taxpayer in relation to both administrative and criminal penalties. This new regime was presented to the media and politically as a sort of an interim web tax aimed at compensating in part for the revenue loss that derives from the non-taxation of digital economy. However, this is not a new tax or levy. Nor is the procedure applicable only to multinationals in the digital economy sector. This paper will analyze the features of the new procedure and will also compare it with similar existing regimes (i.e. cooperative compliance, international tax ruling, tax settlement, regularization procedure, late filing of the omitted tax declaration, voluntary disclosure) to identify similarities and differences.

Marco Di Siena

La rinnovata configurazione della nozione di “elemento attivo e passivo” e l’IVA. Suggestioni applicative e rigore interpretativo..... III, 113

La recente modifica dell’art. 1, comma 1, lettera b) del D.Lgs. 74/2000 ad opera del D.Lgs. 158/2015 pone in rilievo la tematica del potenziale rilievo penalistico dell’alterazione del regime IVA delle operazioni effettuate dal contribuente. L’analisi evidenzia come tale profilo rappresenti una carenza dell’attuale sistema penale tributario quando anche lo stesso sia stato modificato di recente. Da un punto di vista pratico, tuttavia, non sembra utile novellare ancor una volta il D.Lgs. 74/2000 al fine di considerare una possibile violazione che, con ogni ragionevolezza, è abbastanza improbabile a verificarsi.

The recent modification of art. 1, paragraph 1, letter b) of Legislative Decree no. 74/2000 by means of Legislative Decree no 158/2015 gives evidence to the issue of the potential criminal relevance of VAT regime concerning the transactions carried out by the taxpayer. The analysis outlines that the specific issue represents a loophole of the current criminal tax system even if recently modified. However, from a practical point of view, it does not seem useful a new modification of the Legislative Decree no. 74/2000 in order to consider a possible violation which, reasonably, is quite unlikely.

Antonio Guidara

L’intrasmissibilità delle sanzioni agli eredi e la sua riferibilità alle estinzioni delle società (nota a Cass. sent. n. 9094/2017)..... II, 339

Della previsione di esclusiva sanzionabilità tributaria delle società, di cui all’art.7 DL 30 settembre 2003, n.269, si impone un’interpretazione sistematica, innanzi tutto con principi e regole contenute nel D.lgs. 18 dicembre 1997, n.472, tra cui la regola di intrasmissibilità della sanzione agli eredi, di cui all’art.8 dello stesso testo. Si può così dimostrare che le sanzioni tributarie irrogate alle società non si trasmettono ai soci, ma si estinguono con la cancellazione delle società dal registro delle imprese.

The provision of the exclusive tax liability of the companies, ex art. 7 of DL 30th September 2003, no. 269, requires a systematic interpretation, first of all with the principles and the rules of D. lgs. 18 th December 1997, no. 472, including the intrasmissibility of the sanction to the heirs, ex art. 8 of the same text. So it can be shown that the tax penalties imposed on the companies are not passed on to their members, but are extinguished by the cancellation of the companies from the register of the companies.

Maurizio Orlandi

Quando l'accettazione di un concordato comportante una transazione fiscale può costituire un aiuto di Stato: l'applicazione del criterio del creditore privato (nota a CGUE, causa C300/16) IV, 147

Partendo dalla recente sentenza della Corte di giustizia *Frucona II*, la nota affronta una parte della complessa tematica dell'applicazione della disciplina degli aiuti di Stato alle misure di carattere fiscale, più specificamente quella concernente l'applicazione del criterio del creditore privato. In sostanza, al fine di valutare se alcune imprese hanno ricevuto delle agevolazioni dallo Stato, la Commissione è chiamata a valutare il comportamento delle amministrazioni fiscali impegnate a riscuotere dei crediti presso i contribuenti alla luce di quello che può essere considerato come un criterio di razionalità e di efficienza economica. In effetti, quando la Pubblica Amministrazione accetta di partecipare ad un concordato, e più in genere quando rinuncia ad escutere una parte delle imposte nei confronti di un'impresa, può concedere a quest'ultima un vantaggio. Tale vantaggio diviene un vero e proprio aiuto ai sensi dell'art. 107, par. 1 TFUE, quando la scelta dell'amministrazione fiscale risulta essere differente da quella che, nelle stesse circostanze, avrebbe compiuto un ipotetico creditore privato che avesse compiuto un'attenta e ponderata valutazione dei propri interessi. Nella pronuncia commentata, la Corte ha peraltro definitivamente chiarito che spetta alla Commissione dimostrare, attraverso un'analisi economica coerente e dettagliata, che nel singolo caso il principio non è stato rispettato.

Starting from the analysis of the recent Court of Justice, judgment in the Frucona II case, the article comments on the complex issue of the application of the State aid rules to fiscal measures and, more specifically, about the application of the private creditor test. In essence, in order to assess whether some undertakings have received a State aid, the Commission can be called on to evaluate the behavior of the tax administrations engaged in collecting taxes and credits from the taxpayers, in the light of what can be considered as a criterion of rationality and of economic efficiency. Indeed, when the fiscal Administration agrees to take part in a fiscal settlement, or more generally, when it renounces to part of the taxes that a company should pay, it is offering him an advantage. This advantage becomes a State aid within the meaning of art. 107, par. 1 TFEU, when the choice of the tax administration differs from that which, under the same circumstances, would have been taken by a private creditor which carried out a careful and weighted assessment of its own interests. In the article it is also clarified that in the Frucona II judgment the Court has also definitively stated that it is for the Commission to demonstrate, through a coherent and detailed economic analysis, that in the individual case the criterion of the private investor has not been respected.

Francesco Pedrotti

Riflessioni intorno al concetto di «soggiorno» nello Stato estero nel contesto dell'art. 51 comma 8-bis del Tuir I, 779

Il «soggiorno» all'estero di cui all'art. 51, comma 8-bis, del Tuir deve essere interpretato quale requisito avente carattere puramente temporale, essenzialmente riferito alla durata dell'attività di lavoro e non comportante l'obbligo per il lavoratore dipendente di trasferirsi stabilmente a vivere all'estero. Inoltre, un'interpretazione del concetto di « soggiorno » all'estero in linea con quella

fornita in sede OCSE implica che il ritorno in Italia del dipendente al termine di ogni giornata lavorativa non pregiudichi l'applicazione dell'art. 51, comma 8-bis, del Tuir.

The foreign "abode" sets forth by art. 51, par. 8-bis, of the Italian income tax code must be interpreted as a merely temporal requirement, essentially referred to the duration of the work activity and not entailing the obligation for the employee of living abroad. Moreover an interpretation of the concept of foreign "abode" in line with the one provided by the OECD implies that the homecoming in Italy of the employee at the end of each working day does not exclude the application of the art. 51, par. 8-bis, of the Italian income tax code.

Federico Rasi

L'Imposta sul Reddito di Impresa (IRI): vecchie "delusioni" e nuove "aspettative" o vecchie "aspettative" e nuove "delusioni" I, 707

La Legge di Bilancio 2017 ha introdotto il regime c.d. IRI (Imposta sul reddito di impresa) che si sostanzia nella possibilità di tassare in misura proporzionale il reddito di impresa prodotto dagli imprenditori individuali, dalle società di persone e dalle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria. Solo l'ammontare distribuito (previa deduzione dello stesso da parte della società) sarà integralmente tassato in capo ai soci. Così facendo, per l'ennesima volta, il legislatore cerca di eliminare discriminazioni qualitative nella tassazione del reddito di impresa. Ci si chiede se sia la "volta buona" dato che i precedenti tentativi sono stati fallimentari e anche questo regime presenta non poche criticità operative.

The 2017 Budget Law enacted the so-called IRI regime (Flat Tax on Business Income) which provides for the possibility to tax at a proportional rate the income produced by individual entrepreneurs, partnerships and limited liability companies having a limited number of shareholders. Only the amount distributed (and deducted by the company itself) will be fully taxed in the hands of the shareholders. The legislator, once more, tries, through this new regime, to remove qualitative discriminations in the taxation of business income. It is queried whether this attempt, following quite a number of previous unsuccessful approaches to the topic, will be successful at last, despite the many operational issues posed by the newly introduced regime.

Antonio Viotto

Tutela dell'affidamento, consulenza giuridica e interpello I, 689

L'articolo affronta il principio dell'affidamento del contribuente con riferimento alla consulenza giuridica e all'interpello, fattispecie tipiche per la realizzazione della *tax compliance*. L'affidamento del contribuente è declinato in diverso modo dal legislatore, con la previsione, da un lato, della nullità degli atti contrari all'interpello e, dall'altro lato, della non debenza delle sanzioni nel caso di affidamento alle consulenze giuridiche. La scelta legislativa impone di riflettere se per le consulenze giuridiche la tutela dell'affidamento goda di una minore copertura. Per evitare disparità di trattamento non ragionevoli, si ipotizza di estendere la previsione della non debenza del tributo anche a quelle situazioni, come le consulenze giuridiche, molto simili alle risposte agli interpelli interpretativi.

The article deals with the taxpayer's reliance principle with reference to questioning and legal consultations released by the Revenue Agency, as typical situation for the tax compliance. The taxpayer's reliance is declined differently by the legislator; through the disposition, on the one hand, of the nullity of the acts opposed to the questioning and, on the other hand, of the non-discharge of sanctions when the taxpayer relies on legal consultation. Legislative choice requires reflection if for legal consultation the protection of the taxpayer's reliance has less coverage. In order to avoid unreasonable unequal treatment, it is hypothesized to extend the prediction of the non-payment of the tax also to those situations, such as legal consultations, very similar to interpretative questionings.

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