

## DOTTRINA

**Andrea De Lia**

Brevi note a margine del delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte, tra torsioni ermeneutiche, utilizzo improprio dello strumento della confisca ed efficientismo esasperato (nota a Cass., n. 41704 del 2018) ..... III, 67

Il contribuente opera una breve ricostruzione della fattispecie di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte (art. 11 d.lgs. n. 74/2000), esponendo alcuni tra i principali profili di criticità della disposizione incriminatrice di riferimento e della sua applicazione pratica, anche nella prospettiva della confisca.

*The paper deals with the issue of fraudulent subtraction to the payment of taxes (Article 11 of Legislative Decree No. 74/2000), exposing some of the main critical aspects of the incriminating provision and its practical application, also with a view to confiscation.*

**Francesco Farri**

Impugnazione-merito e “vizi formali” nell’attuale processo tributario ..... I, 659

L’articolo si propone di dimostrare che la ricostruzione del processo tributario come giudizio di impugnazione-merito, anziché come giudizio meramente cassatorio, non determina una diminuzione di garanzie e tutele per il contribuente e che la valorizzazione delle conseguenze inefficacizzanti delle antiggiuridicità formali e procedurali degli atti dell’amministrazione finanziaria non è incoerente con la teoria dichiarativa.

*The aim of this article is to demonstrate that the reconstruction of the trial in front of the Tax Courts as judgment of “challenge-merit”, instead of judgment of simple challenge, does not determine a reduction of guarantees and protections for the taxpayer and that the esteem of the consequences of the violation of formal and procedural rules by the acts of the financial administration is not incoherent with the “declarative” theory.*

**Antonio Guidara**

L’infalciabilità dell’IVA e delle ritenute nel sovraindebitamento: tra diritto UE e diritto interno ..... I, 641

Nelle procedure di composizione delle crisi da sovraindebitamento continua ad essere prevista l’infalciabilità dell’IVA e delle ritenute, nonostante la previsione di contenuto analogo sia venuta meno a partire dal 2017 nelle vicine procedure concorsuali del concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione dei debiti:

alla base di tali previsioni vi era un'errata visione del rapporto tra diritto interno e diritto UE nelle procedure concorsuali, fondata su una presunta superiorità delle risorse tributarie dell'UE, tra le quali viene ricompresa l'IVA. Probabilmente, però, di siffatta regola (contenuta nell'attuale art.7, comma 1, della legge 3 del 27 gennaio 2012) si può sostenere la disapplicazione per contrasto con il diritto UE, *rectius* con le pertinenti regole IVA del diritto UE, che sono enucleate dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea: ed è interessante notare come prime timide pronunce della giurisprudenza di merito si orientino in questa direzione. Non si può dire altrettanto, però, per la previsione di infalciabilità delle ritenute, che non ha fondamento nel diritto UE.

*In the proceedings for the settlement of the over-indebtedness crises, the infalciability of VAT and withholding taxes continues to be established, despite since 2017 the prediction of similar content was superated in the neighboring collective proceedings (concordato preventivo and accordi di ristrutturazione dei debiti): under these provisions there was a misunderstanding of the relationship between domestic law and EU law in bankruptcy proceedings, based on an alleged superiority of EU tax resources, among which VAT is included. Probably, however, the mentioned rule (contained in the actual Article 7, paragraph 1, of Law 3 of the 27th January of 2012) can be disapplied for contrast with EU law, rectius with the relevant VAT rules of EU law, that are enucleated by the Court of Justice of the European Union: and it is interesting to note that first timid pronouncements of the jurisprudence of merit are oriented in this direction. We cannot say the same, however, for the prediction of infalciability of the withholdings, which has no basis in EU law.*

### **Francesco Moschetti**

Profili di inadeguato bilanciamento tra poteri impositivi e tutela giudiziale tributaria .....

I, 609

Il processo tributario assume a proprio oggetto provvedimenti di carattere imperativo e quindi, in un quadro democratico, dovrebbe assicurare “adeguato contrappeso” all’esercizio del potere. Nel contributo qui pubblicato, si sostiene che “adeguato contrappeso” oggi ancora non sussista sotto plurimi profili: l’organizzazione della giustizia tributaria affidata a giudici non professionali, l’inadeguata disciplina della “remissione in termini per errore scusabile”, la disciplina troppo restrittiva della sospensione cautelare del provvedimento impugnato, l’orientamento giurisprudenziale, cosiddetto di “impugnazione-merito”, certo giustificato dall’esigenza di cogliere la reale capacità contributiva, ma incoerente con l’indubbio carattere autoritativo degli atti impugnati. Se si attribuisce alla Pubblica Amministrazione “il potere delle armi”, giustizia richiede ampia giurisdizione di annullamento e netta divisione dei ruoli tra ente impositore e giudice.

*Trials in matter of tax law take into consideration compulsory administration deeds; therefore, within a democratic context, they should ensure, “adequate countermeasure” in exercising Authority. This essay aim to highlight how the aforementioned “adequate countermeasure” is still lacking on numerous perspectives: the judicial system on tax matter is entrusted to nontenured judges; the “relief from time limitations on excusable errors” is still inadequate; the “precautionary suspension” of administration deeds is too restrictive; the so called “impugnazione-merito” (“form and matter”) case law is incoherent with*

*the compulsory nature of contested deeds (even when justified by the need of sizing “the ability-to-pay principle”). In a scenario of Authority operating the “power of weapon”, Justice needs a broader force of annulment combined with a more distinct division of roles between Inland Revenue and Judge.*

**Luca Peverini**

Sulla legittimità costituzionale dell’art. 24 bis Tuir e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio .....

I, 683

Scopo del presente lavoro è quello di fornire un corretto inquadramento dell’art. 24 bis del d.p.r. n. 917/1986 che introduce, come è ben noto, un’imposta sostitutiva dell’Irpef per i redditi prodotti all’estero da parte dei c.d. neo-residenti. Nel caso in cui la norma dovesse essere considerata, come si potrebbe pensare ad una prima lettura della stessa, una norma agevolativa, su di essa graverebbero forti dubbi di incostituzionalità. Sennonché, una volta che si sia analizzato più attentamente il contenuto dell’art. 24 bis ci si avvede del fatto che, tramite esso, il legislatore intende valorizzare il diverso (e più debole) grado di collegamento con il territorio che il neo-residente ha rispetto al “normale” soggetto residente. Letto in quest’ottica l’art. 24 bis non soltanto appare pienamente conforme alla Costituzione, ma finisce con il fornire al concetto di residenza fiscale una nuova dimensione recando con sé l’idea che l’imposizione possa essere modulata in ragione del minore o maggiore grado di collegamento con il territorio.

*The purpose of this paper is to provide for a proper interpretation of art. 24-bis of Presidential Decree no. 917/1986 which introduced a lump sum substitute tax on foreign sourced-income for all the non-resident individuals transferring their tax residence to Italy (so-called “new” Italian residents). Should the new law be considered as a favorable regime, a constitutional issue would arise. However, from a deeper analysis of the contents of the mentioned art. 24-bis, it derives that the aim of the Italian legislator is to attribute to the “new” Italian residents a different (and weaker) link to the Territory of the State than the “normal” Italian residents. From this perspective, the new art. 24-bis not only seems to be fully compliant with the Italian Constitution, but it also attributes a new meaning to the concept of tax residency under which taxation on income can be levied on the basis of the level of connection to the territory of the State.*

**Pietro Piccone Ferrarotti**

L’esonazione degli utili e delle perdite della stabile organizzazione estera di un’impresa residente (c.d. *branch exemption*) .....

V, 79

L’introduzione nell’ordinamento tributario italiano del regime di *branch exemption* su base opzionale, apre le porte all’adozione da parte delle imprese multinazionali italiane di una nuova modalità per l’eliminazione della doppia imposizione internazionale, alternativa rispetto al credito per le imposte assolte all’estero. L’applicazione di questo nuovo regime comporta significative complessità applicative con particolare riferimento alla determinazione del reddito esente, ai rapporti tra casa madre e stabili organizzazioni ed alle operazioni straordinarie.

*The introduction in the Italian tax system of the branch exemption regime, on an optional basis, provides Italian multinational enterprises with a new opportunity to mitigate international double taxation on income, alternative to foreign tax credit. The application of this new regime implies significant complexities with particular reference to the determination of the exempt income, the relationships between the headquarters and its permanent establishments and M&A transactions.*

**Mario Ravaccia**

La prestazione di servizi a titolo oneroso e la definizione di operazione preliminare (nota a Corte Giust., C- 544/16)..... IV, 209

La Corte di Giustizia Europea è intervenuta sulla definizione di servizio a titolo oneroso al fine di verificare se l’acquisto di “crediti” da una piattaforma di aste al centesimo costituisca il corrispettivo per la prestazione di un servizio ovvero, come supposto dal ricorrente e dall’Amministrazione finanziaria tedesca, solo un’operazione preliminare. In quest’ultimo caso, il corrispettivo pagato avrebbe partecipato alla determinazione del corrispettivo per l’acquisto di beni.

*The Court of Justice of the European Union intervened on the definition of supply of services for consideration in order to verify if the payment for the purchase of “credits” from a one cent bid website could be considered as payment of the services or, as stated by the applicant and the German Tax Administration, a preliminary operation. In this latter case the payment would have been considered as part of the taxable amount for the supply of goods.*

**Luca Sabbi**

La Corte di Cassazione conferma l’orientamento sulla tassazione in misura fissa dei trasferimenti di beni nel trust fund ai fini dell’imposta di registro, ipotecaria e catastale e “forse” sulle successioni e donazioni (nota a Cass., nn. 975 e 15469 del 2018)..... II, 241

La Corte Suprema di Cassazione affronta nuovamente, con due decisioni, l’importante tema del trattamento tributario da riservare ai trasferimenti dei beni nel fondo in trust. L’autore analizza la tassazione indiretta dell’istituto del trust, in particolare, nell’imposta sulle successioni e sulle donazioni evidenziando le maggiori problematiche elaborate dalla dottrina e dalla ondivaga giurisprudenza. Permane la assoluta necessità di un intervento legislativo o, quantomeno, di una pronuncia delle Sezioni Unite sul tema.

*In two judgments, the Italian Supreme Court of Cassazione examines once again the important issue of the tax regime of assets in the trust fund. The author especially analyzes the inheritance tax relating to trust in the Italian tax law system, highlighting the main issues examined by doctrine and jurisprudence. It is absolutely necessary a new rule of law or, at least, a formal decision of the United Sections of the Supreme Court on those issues.*

## Roberto Schiavolin

Termini di decadenza per l'accertamento relativo a costi pluriennali: una sentenza opinabilmente garantista (nota a Cass., n. 9993 del 2018) ..... II, 280

Secondo questa decisione, i componenti di reddito ad efficacia pluriennale non possono essere più contestati dall'amministrazione finanziaria quando sia diventata definitiva la dichiarazione dei redditi in cui sono stati inseriti per la prima volta. Questa conclusione, però, non è conforme alle regole sui termini di decadenza e non trova sufficiente sostegno nella giurisprudenza di legittimità in tema di efficacia esterna del giudicato, né in quella su questioni affini. Nemmeno appare pertinente la giurisprudenza costituzionale citata dalla sentenza, perché riguarda i limiti temporali ai controlli *ex art. 36-bis d.p.r. 600/1973*. Né sembra decisiva l'idea che il diritto alla deduzione, conseguito in un determinato anno, sia semplicemente esercitato in modo "frazionato" in quelli successivi. Una così rigida preclusione al potere di controllo non è necessaria per evitare violazioni del diritto di difesa, potendo il contribuente con l'ordinaria diligenza conservare la documentazione *necessaria ad* adempiere il suo onere probatorio. Un ostacolo a quest'ultima conclusione, che però la sentenza non prende in considerazione, sorge dall'art. 8, co. 5, dello Statuto del contribuente, perché questo pone un limite di dieci anni al dovere di conservazione di atti e documenti, e ciò può indurre il contribuente a privarsi in buona fede di prove a suo favore quando il termine per la rettifica sia ancora aperto. La soluzione a questo problema non consiste nel porre quei dieci anni anche come termine massimo per esercitare il potere di accertamento su componenti di reddito ad efficacia pluriennale, ma nel coordinare il limite temporale del dovere di conservazione di atti e documenti con i principi in tema di onere della prova: va escluso cioè che una documentazione per la quale tale obbligo sia cessato possa essere considerata l'unica prova ammissibile di un fatto che il contribuente abbia l'onere di dimostrare.

*According to this judgement, long-term expenditures and revenues can no longer be challenged by Revenue Service, once the period of limitations for audit on the tax return, in which they have been inserted for the first time, has expired. This finding is not consistent with rules about limitation period for tax inquiries and it has no adequate legal basis in case law of S. C. about the effects of final judgements or about similar cases. Even case law of Constitutional Court about time limits for examinations under art. 36-bis d.p.r. 600/1973 seems not relevant. Also the idea that a right to multi-annual deduction of costs is gained in a certain year, and then merely exercised in following years, seems not decisive. A prohibition of Revenue Service's examinations is not necessary in order to protect the right of defence, as taxpayers, using due diligence, can understand which reference materials they have to keep in order to meet their burden of proof. A problem (which this finding does not consider) arises from art. 8, par. 5 of Taxpayer Bill of rights, which enshrines a period of limitations of ten years for the duty of keeping records, so that a taxpayer could in good faith get rid of documentary evidence while audit can still be performed. The correct solution is not assuming ten years as the period of limitations for audit on long-term expenditures, but coordinating art. 8, par. 5 of Taxpayer Bill of rights with the rules concerning the burden of proof: a document for which that period has expired cannot be necessary to meet that burden.*

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