

DOTTRINA**Susanna Cannizzaro**

Una visione europea sul problema delle variazioni Iva in caso di mancato pagamento (nota a Corte di Giustizia UE, 15 ottobre 2020 – causa C-335/19) IV, 135

Dalla Corte di Giustizia UE provengono di recente chiarimenti assai rilevanti sull'interpretazione dell'art. 90 della Direttiva IVA che, a livello sovranazionale, disciplina la fattispecie della variazione IVA nelle diverse ipotesi in cui l'operazione imponibile venga meno in tutto o in parte. In relazione alla portata di tale previsione sono state pronunciate, negli ultimi anni, numerose sentenze interpretative, che sicuramente contribuiscono a chiarire il funzionamento del meccanismo ed a individuare i limiti che il legislatore deve necessariamente incontrare nel disciplinare a livello domestico il sistema delle variazioni iva, poiché, come è ormai chiaro, l'art. 90 in questione ha efficacia diretta nell'ordinamento interno.

Very relevant clarifications have recently come from the EU Court of Justice on the interpretation of art. 90 of the VAT Directive which, at a supranational level, governs the case of the VAT variation in the various situations in which the taxable transaction fails in whole or in part. In relation to the scope of this provision, numerous interpretative judgments have been pronounced in recent years, which certainly contribute to clarifying the functioning of the mechanism and identifying the limits that the legislator must necessarily encounter in regulating the system of VAT variations at domestic level, since, as is now clear, art. 90 in question has direct effect in internal law.

Pier Luca Cardella

Inerenza e spese di sponsorizzazione (nota a Cass. n. 6368/2021) II, 199

La Corte di Cassazione affronta nuovamente il tema della deducibilità delle spese di sponsorizzazione e, richiamando gli orientamenti più recenti formati in materia di inerenza, valorizza in modo chiaro e condivisibile il nesso funzionale che lega il sostenimento del costo al programma imprenditoriale. Nell'ordinanza di inizio marzo fa capolino anche un fugace riferimento alla condizione di antieconomicità connessa alla carenza di ritorno commerciale della manifestazione sponsorizzata, condizione da apprezzarsi con estrema cautela attese le molte variabili che influenzano il successo di un investimento pubblicitario.

The Supreme Court deals again with the topic of the sponsorship costs deduction and, making reference to its most recent rulings regarding the "inherence" principle, enhances, in a clear and shareable manner, the functional nexus which links the cost to the business plan. In the ruling of the beginning of March also a quick reference to the anti-economic conduct condition connected with the lack of commercial return of the sponsored event peeks out, condition to be appreciated

with extreme caution considered the many variables that influence the success of the advertising investment.

Gianmarco Dellabartola, Andrea Rottoli

Fatto generatore ed esigibilità dell'Iva nelle prestazioni di servizi tra normativa nazionale e normativa comunitaria I, 245

L'articolo analizza il concetto di momento impositivo ai fini IVA nelle prestazioni di servizi alla luce sia della disciplina comunitaria sia della normativa nazionale. L'analisi muove dalla recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 26650/2020 nella quale i Giudici di legittimità si sono discostati non solo dai principi espressi dalle Sezioni Unite della medesima Corte ma anche da quelli della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Il contributo evidenzia la centralità del momento impositivo ai fini IVA dal quale dipendono diritti e obblighi correlati all'imposta e si sofferma sulla possibilità di una lettura dell'art. 6, comma 3, d.P.R. n. 633/1972 compatibile con il diritto comunitario, ritenendola preclusa in ragione di un insanabile contrasto fra normativa interna e diritto comunitario che dovrebbe più propriamente condurre alla disapplicazione di tale disposizione da parte del Giudice nazionale.

This article analyses the meaning of chargeable event for VAT purposes as laid down by the EU and Italian provisions for the supplies of services. The analysis moves from a recent decision of the Italian Court of Cassation no. 26650/2020 where the judges departed from the principles enshrined by both the Italian Supreme Court in Joint Sections and the Court of Justice of European Union. The article first highlights the pivotal role of the chargeable event to which rights and obligations set forth by the VAT system are linked. Then, it concludes that art. 6(3) of Presidential Decree no. 633/1972 (the Italian VAT provision governing the chargeable event for supplies of services) should be disregarded by the national Courts by reason of an irremediable conflict between the Italian law and the EU VAT law which does not allow any interpretation of the first in line with the latter.

Stefano Dorigo

La stabile organizzazione tra presente e futuro (nota a Cass. n. 21693/2020)..... V, 64

La stabile organizzazione è un concetto in rapido divenire, sebbene a livello internazionale non si sia ancora raggiunto un accordo su come esso debba essere modificato nel nuovo contesto dell'economia digitalizzata. Tuttavia, vi sono ancora ampi settori nei quali la materialità dell'insediamento dell'impresa in un altro ordinamento resta decisiva e, con essa, la definizione tradizionale di stabile organizzazione. La sentenza della Cassazione in commento si occupa proprio di uno di questi casi e conferma la perdurante vitalità di una nozione che manifesta continui profili problematici. La sentenza si sofferma sia sulla stabile materiale che su quella personale: rispetto alla prima, essa consente di valorizzare a fini definitivi la lista negativa di cui all'art. 162, comma 4, del TUIR; rispetto alla seconda, introduce – pur senza risolverla – la questione del ruolo dell'agente nella stipula di contratti per la casa madre.

The concept of permanent establishment is evolving rapidly, although there is still no international agreement on how it should be modified in the new context of the digital economy. However, there are still large areas where the materiality of

the establishment of the enterprise in another jurisdiction remains decisive and, with it, the traditional definition of permanent establishment. The Italian Supreme Court's judgment under review deals with just one of these cases and confirms the enduring vitality of a notion that shows continuous problematic profiles. The judgment deals with both material and personal permanent establishments: with respect to the former, it allows the negative list set forth in Article 162(4) of the TUIR to be enhanced for definitional purposes; with respect to the latter, it introduces – though without resolving it – the issue of the agent's role in entering into contracts for the parent company.

Stefania Gianoncelli

Divieto di *bis in idem* e declinazione procedimentale del principio di specialità nel sistema punitivo tributari (nota a Cass. n. 21696/2020) III, 96

Muovendo da alcune considerazioni in tema di *ne bis idem*, la Suprema Corte si sofferma sulla possibilità che, pur a fronte del medesimo illecito fiscale, i singoli procedimenti sanzionatori, l'uno amministrativo e l'altro penale, pervengano ad esiti differenti. Tale possibilità, secondo la Cassazione, non comporta una violazione del richiamato divieto né sul piano sostanziale, né su quello procedimentale; al contrario, per certi aspetti, una simile eventualità è la naturale conseguenza dell'applicazione del principio di *ne bis in idem* nella sua accezione più recente, che impone una oggettiva complementarità tanto delle sanzioni, quanto dei procedimenti volti alla loro applicazione.

Starting from some considerations about non bis idem, the Court of Cassation focuses on the possibility that, concerning the same tax violation, the administrative proceeding and the criminal one may have different outcomes. According to the Court, such a circumstance does not determine a violation of the principle, neither from a substantive, nor from a procedural point of view. On the contrary it is the natural consequence of its application, which requires an objective complementarity of both the sanctions and the procedures aimed at their application.

Roberto Iaia

Imponibilità e disciplina delle operazioni di cambio e pagamento con criptomonete nel sistema europeo dell'IVA..... I, 273

Le criptomonete sono sempre più utilizzate quali strumenti di cambio con altre monete, tradizionali o digitali, ovvero ai fini del pagamento di beni e servizi. Il contributo si propone di analizzare le relative operazioni, alla luce della Dir. 2006/112/CE afferente il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, la quale solleva alcune problematiche ermeneutiche, con particolare riguardo alla loro esenzione o imponibilità e alla disciplina conseguentemente applicabile.

Cryptocurrencies are increasingly used as means of exchange for other fiat or digital money or for paying goods and services. The essay aims to analyse these transactions, in light of the Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax, which raises interpretative issues, with particular regard to their exemption or taxability and to the applicable provisions.

Giuseppe Ingraio

Violazioni tributarie ed esclusione dalle procedure di affidamento dei contratti pubblici..... I, 327

La normativa sull'esclusione dalle procedure di affidamento dei contratti pubblici per irregolarità fiscali, contenuta nell'art. 80, comma 4, D. Lgs. n. 50/2016, nonostante la sua chiara formulazione, risente di criticità applicative che emergono dalla mancata comprensione della circostanza che il legislatore dà rilievo non alla mera sussistenza di una violazione fiscale definitivamente accertata, ma alla violazione dell'obbligo di pagamento del debito tributario. L'inclusione nel campo di applicazione della norma anche dei debiti risultanti da accertamenti non definitivi, avvenuta con il Dl n. 76/2020, incide ulteriormente sul diritto di partecipazione alle procedure, senza tuttavia specificare i parametri in base ai quali le stazioni appaltanti possono esercitare, entro limiti di proporzionalità, il potere discrezionale di esclusione dell'operatore economico. Pertanto, se è destinato a crescere il rischio che si determini un irragionevole *vulnus* del diritto dell'operatore economico di partecipazione alla procedura, si può fondatamente ipotizzare un netto incremento del contenzioso amministrativo.

The legislation on exclusion from tender procedures for tax irregularities, contained in art. 80, paragraph 4, D.Lgs no. 50/2016, despite its clear formulation, is affected by application criticalities that emerge from the lack of understanding that the legislator emphasizes not the mere existence of a definitively established tax violation, but the violation of the obligation to pay the debt. The inclusion in the scope of the rule also of the debts resulting from non-definitive assessments, which took place with Dl no. 76/2020, further affects the right to participate in the procedures without however specifying the parameters on the basis of which the contracting authorities can exercise, within limits of proportionality, the discretionary power of exclusion of the economic operator. Therefore, if the risk of an unreasonable violation of the economic operator's right to participate in the procedure is destined to grow, a consequent increase in administrative litigation can be justified.

Roberto Schiavolin

Sul concorso dei dividendi all'imponibile IRAP delle banche (nota a Comm. trib. prov. Reggio Emilia, n. 374/02/2020)..... II, 219

Secondo la commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, la base imponibile irap dell'attività bancaria comprende il 50% dei dividendi totali ricevuti perché in tal modo verrebbe determinata forfettariamente la quota di essi connessa all'attività di negoziazione e tale regola parrebbe incostituzionale perché irragionevole, in quanto l'importo effettivo di tali proventi da trading è ricavabile dal bilancio. Invece, dalle regole fissate dalla Banca d'Italia per i bilanci bancari, richiamate ai fini della base imponibile irap, risulta che in quest'ultima non rientrano alcune classi di dividendi, specialmente quelli derivanti da società controllate e collegate. Pertanto, i dividendi colpiti dall'irap sono solo quelli iscritti in conto economico come derivanti da attività di intermediazione finanziaria, sicché quel sospetto di illegittimità costituzionale sulla riduzione al 50% dei dividendi è infondato. Tale riduzione è volta, piuttosto, ad attenuare il peso della doppia tassazione sui proventi derivanti da partecipazioni diverse da quelle in società controllate e collegate. Inoltre, la commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia sostiene

che la Direttiva UE n. 2011/96/UE (c.d. madri-figlie) riguarda solo le imposte sul reddito e perciò non sottrae all'irap i dividendi di società collegate di altri Stati membri Ue, mentre in effetti la Direttiva vieta ogni prelievo su quegli utili, tranne l'imposta sul 5% del reddito. Comunque, l'esonero di dividendi di società collegate estere è coerente con la ratio dell'irap in quanto imposta sul valore aggiunto prodotto in Italia.

According to CTP of Reggio Emilia, IRAP tax base for banking includes 50% of all dividends received, as a forfeit assessment of the part of them related to trading business, but such a rule seems unreasonable and therefore unconstitutional, because from the balance sheet can be obtained the exact amount of those dividends. On the contrary, rules set by Banca d'Italia for the balance sheet of banks, which also define IRAP tax base, do not include in the latter some class of dividends, especially from controlled and related companies. Therefore, dividends taxed by IRAP are only those related to financial intermediation services, according to balance sheet rules, so the suspect of unconstitutionality about that reduction of 50 % of dividends is wrong. Such a rebate is aimed to reduce the burden of double taxation on revenue coming from participations in companies (others than controlled and subsidiaries). The CTP of Reggio Emilia instead affirms that EU Directive n. 2011/96/UE (s.c. Parents- subsidiaries) concerns only income tax and thus it does not prevent dividends from subsidiaries in other EU member states to be subject to IRAP, but this is not correct. The Directive indeed prohibits every taxation of such dividends, except income tax on 5%; however, the exemption of dividends coming from foreign subsidiaries is consistent with the logic of IRAP as a tax on value added produced only in Italy.