

## DOTTRINA

**Francesco V. Albertini**

Considerazioni sull'intervento adesivo dipendente nel processo tributario ..... I, 25

Alla luce di arresti recenti della Corte di Cassazione che, superando le tradizionali preclusioni, sembra giunta ad ammettere con ampiezza l'intervento adesivo dipendente nel processo tributario, il saggio esamina la disciplina frammentaria degli interventi contenuta nell'art. 14, d.lgs. n. 546/1992, e l'istituto dell'intervento adesivo al fine di precisarne i margini di compatibilità con le tipologie di giudizio tributario, le potenzialità applicative e gli aspetti procedurali.

*After recent judgments by the Court of Cassazione which, overcoming the traditional preclusions, seems to have come to broadly admit the adhesive intervention in tax trials, the essay examines the incomplete discipline of the interventions contained in art. 14, d.lgs. n. 546/1992, and the institution of the adhesive intervention in order to specify the margins of compatibility with the types of tax trial, the application potential and the procedural aspects.*

**Fabio Brunelli, Sabrina Tronci, Lorenzo Aquaro**Il requisito del beneficiario effettivo nel contesto internazionale e domestico. Riflessi sulle strutture d'investimento del *private equity* ..... V, 1

La declinazione del concetto di "beneficiario effettivo", presente dal 1977 nel Modello di Convenzione OCSE (ma che non trova in esso una definizione in positivo), nonché nella Direttiva 2003/49/CE, è oggetto di un incessante dibattito interpretativo. La sua corretta interpretazione è infatti cruciale per ovviare ai fenomeni di c.d. "treaty (o directive) shopping" sui flussi di dividendi, interessi e canoni, senza tuttavia penalizzare fattispecie genuine. In tale contesto, il presente lavoro si pone l'obiettivo di investigare l'applicazione dei principi enucleati in sede domestica e internazionale per l'individuazione del *beneficial owner* (e del correlato concetto di abuso del diritto) alle strutture di investimento *cross-border* dei fondi di *private equity*, anche alla luce della recente Direttiva Pillar II e della proposta di Direttiva cd. *Shell Companies*.

*The understanding of the concept of beneficial owner, which has been included in the OECD Model since 1977 (but does not find a clear definition in it), as well as in Directive 2003/49/EC, is subject to ceaseless interpretive debate. Its proper interpretation is crucial, in fact, to prevent "treaty (or directive) shopping" on dividend, interest and royalty flows, without penalizing genuine situations. In such a framework, the aim of this paper is to investigate the application of the principles set out in domestic and international contexts for the purpose of identifying the beneficial owner (and the related concept of abuse of law) to cross-border investment structures of private equity funds, also in light of the recent Pillar II EU Directive and proposals for a Council Directive on Shell Companies.*

**Andrea Fedele**

Nuove ricchezze ed elementi essenziali della capacità contributiva nella dimensione postmoderna .....

I, 1

Nella prospettiva della “globalizzazione” emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari, delle quali va innanzi tutto accertata la coerenza con i principi costituzionali o comunque sovraordinati. Se si accetta l’idea della fiscalità come concorso alle pubbliche spese, necessaria conseguenza della partecipazione del contribuente alla collettività, la capacità contributiva si identifica, per ciascun tributo, con il criterio di riparto “in ragione” del quale si attua il concorso. Il giudizio sulla legittimità costituzionale del tributo, o di sue articolazioni disciplinari, si risolve in giudizio sull’“effettività” dell’indice di capacità contributiva, articolato secondo le modalità del controllo sulla ragionevolezza delle scelte legislative. La possibilità, per il contribuente, di destinare disponibilità liquide al pagamento del tributo, pur apprezzabile fra gli argomenti rilevanti nel giudizio, non si identifica con una nozione di capacità contributiva come limite oggettivo alla legittimità costituzionale del tributo. L’identificazione della capacità contributiva con il “reddito” o, più genericamente, con la “ricchezza”, sembra non considerare intere categorie di tributi, come le imposte sui consumi, cui la formula potrebbe essere riferita solo in termini di (opinabile) manifestazione “indiretta” della capacità stessa. Sulla base di tali più generali considerazioni circa la collocazione costituzionale della fiscalità ed i principi che la regolano, si espongono alcune considerazioni critiche sui “nuovi” indici di capacità contributiva che emergono da innovazioni proposte od attuate in materia di imposizione di “flussi di liquidità” o “sovraredditi”, di istituzione di “web tax” o di tributi a vario titolo definiti come “ecologici”.

*In the perspective of “globalization” several proposals for innovation of tax systems emerge, of which it is first of all necessary to ascertain their consistency with the constitutional principles or, in any case, with the supra-ordered ones. If you accept the idea of taxation as a contribution to public expenditure, a necessary consequence of the contribution of the taxpayer to the community, the ability to pay is identified, for each tax, with the allocation criterion “by reason” of which the competition is carried out. The judgment on the constitutional legitimacy of the tax, or of its disciplinary articulations, resolves in judgment on the “effectiveness” of the index of ability to pay, articulated according to the modalities of the control on the reasonableness of the legislative choices. The possibility for the taxpayer to allocate cash to the payment of the tax, while appreciable among the relevant arguments in the judgment, is not identified with a notion of capacity to pay as an objective limit to the constitutional legitimacy of the tax. The identification of the ability to pay with “income” or, more generally, with “wealth”, seems not to consider whole categories of taxes, such as consumption taxes, to which the formula could be referred only in terms of (questionable) “indirect” manifestation of the same ability to pay. On the basis of these more general considerations about the constitutional position of taxation and the principles that govern it, some critical considerations on the “new” contribution capacity indices emerging from innovations proposed or implemented in the field of taxation of “cash flows” or “over-income”, the establishment of “web tax” or taxes in various ways defined as “ecological”.*

### **Ludovico Nicotina**

La cancellazione delle società di capitali dal registro delle imprese: ricadute sull'impugnazione degli atti tributari e la prosecuzione del processo tributario da parte dei soci, problemi irrisolti in base ai recenti orientamenti giurisprudenziali.

I, 63

A vent'anni dalla riforma del diritto societario e dopo dieci anni dal d.lgs. n. 175/2014 è d'interesse tornare ad esaminare l'impatto della cancellazione dal registro delle imprese delle società di capitali sul processo tributario, alla luce dell'esegesi della normativa vigente, complessa e contraddittoria. Vengono prese in considerazione e sottoposte ad analisi critica: la teoria che all'estinzione della società consegue la successione processuale dei soci e l'eventuale prosecuzione del processo, in attesa della dichiarazione dell'evento estintivo da parte del difensore costituito, ai sensi dell'art. 40 d.lgs. 546/1992, nonché ai sensi dell'art. 28 d.lgs. 175/2014. Infine quella che, invece, ritiene debba essere dichiarata la cessazione della materia del contendere negli eventuali giudizi pendenti promossi dalla società ormai estinta.

*Twenty years after the reform of company law and ten years after the d.lgs. n. 175/2014 it could be of interest to go back and examine the impact, on the tax process, of the commercial companies' removal from the companies' register; in the light of jurisprudential orientation about the legislative regulation. The following theories are taken into consideration and subjected to critical analysis: the theory that the liquidation of the company results in the succession in the process by the shareholders as universal successors and the eventually continuation of the process, while waiting for the extinction event declaration by the defense, pursuant to art. 40 of Legislative Decree 546/1992, as well as pursuant to art. 28 of Legislative Decree 175/2014. Finally the theory that consider the declaration of the no need to adjudicate.*

### **Piera Santin**

La detraibilità dell'IVA per le attività preparatorie: un *overruling* incerto a danno del principio di neutralità (nota a Corte di Giustizia UE, 6 ottobre 2022, causa C-293/21 .....

IV, 14

L'articolo si occupa di una recente pronuncia della CGUE (C-293/21) in tema di detraibilità ai fini IVA delle spese a monte di un'impresa liquidata senza aver mai svolto alcuna operazione attiva. La Corte introduce, tra molte ambiguità, un potenziale *overruling* interpretativo rispetto alla giurisprudenza precedente, che individuava nel pericolo di frode l'unico limite alla detraibilità delle spese a monte per attività preparatorie. L'articolo esamina le ragioni di questo diverso orientamento, in particolare con riferimento al suo effetto sui principi di neutralità e di inerenza, e tenta di comprenderne la natura generale o contingente, per cercare di delineare quali possano essere gli sviluppi futuri.

*This article focuses on a recent CJEU judgement (C-293/21), dealing with the VAT deductibility of upstream expenses of a business which has been liquidated without ever having carried out any active operations. The Court introduces, amid much ambiguity, a potential interpretative overruling with respect to previous case law, that identified the danger of fraud as the only limit to the deductibility of upstream expenses for preparatory activities. The article examines the reasons for this different orientation, particularly with reference to its effect on the principles of neutrality and inherence, and attempts to understand its general or contingent nature, trying to understand what future developments might be.*

### **Marco Scoletta**

Crisi e splendore del doppio binario. Vincoli di interpretazione conforme, profili di illegittimità costituzionale e aporie sistematiche nel vigente assetto punitivo degli illeciti tributari.....

III, 1

Il contributo analizza l'impatto del principio di *ne bis in idem* europeo sul meccanismo di doppio binario punitivo previsto in materia di tributaria, anche alla luce degli interventi della Corte EDU successivi alla fondamentale sentenza A e B del 2016 pronunciata dalla Grande Camera. Si mette in evidenza come, contrariamente all'orientamento giurisprudenziale prevalente – che tende a riconoscere la piena legittimità dell'assetto normativo vigente – l'operatività della garanzia dovrebbe quantomeno imporre l'estensione applicativa del “principio di specialità” previsto agli artt. 19 ss. D74 e quindi la restrizione delle ipotesi di doppia sanzione dello “stesso fatto”. Evidenti profili di contrasto con il principio di *ne bis in idem* sono invece rintracciati in relazione al “doppio binario” punitivo delle persone giuridiche: in questo caso, i contrasti non possono essere risolti per via di “interpretazione conforme”, ma solo attraverso un intervento della Corte costituzionale. La soluzione migliore resta comunque quella di un intervento sistematico del legislatore.

*The aim of this article is to analyze the impact of the European “ne bis in idem principle” on the double jeopardy mechanism provided in tax matters, taking into account the European Court of Human Rights’s judgments after the A and B case pronounced in 2016 by the Grand Chamber. As the prevailing case law tends to recognise the full legitimacy of the current legislative framework, this article highlights how operativeness of the “ne bis in idem” principle should at least require the enforcement of the ‘principle of speciality’ provided for in Articles 19 ff. D74 and therefore the restriction of the hypotheses of double penalties for the “same fact”. In addition, evident profiles of contrast with the principle of “ne bis in idem” are found in the ‘double track’ punitive system of corporations: in this case, the contrasts cannot be resolved by judicial interpretation, but only through a ruling of the Constitutional Court. Ultimately, the best solution remains a systematic intervention provided by the legislator.*

### **Ramona Tombini**

Imposta di registro e atti giudiziari: l'autonoma assoggettabilità ad imposizione della statuizione di condanna a titolo di rivalsa nel caso di litisconsorzio facoltativo (nota a Cass. n. 21713/2020.....

II, 6

In merito alla tassazione della sentenza di condanna resa nei confronti di una pluralità di parti, ciascuna delle statuizioni in essa contenute deve essere autonomamente valutata al fine di verificare l'esistenza del nesso di derivazione richiesto dall'art. 21, comma 2, T.U.R. Tale nesso di derivazione non ricorre qualora le diverse statuizioni di condanna siano occasionate dal medesimo fatto sostanziale ma discendano da fonti obbligatorie eterogenee. Ne consegue che la statuizione di condanna accessoria a titolo di rivalsa è autonomamente assoggettata ad imposta di registro anche quando sia resa nell'ambito del medesimo procedimento della condanna principale.

*With regard to the taxation of judgement given against a plurality of parties, each of the rulings contained therein must be independently assessed in order to*

*verify the existence of the connection required by art. 21, paragraph 2, T.U.R. This connection does not occur if the various rulings are occasioned by the same substantial fact but descend from heterogeneous mandatory sources. Therefore the ancillary ruling is autonomously subject to registration tax even when it is rendered in the same legal proceeding as the main one.*

**Rubrica di diritto penale tributario**

a cura di Gaetano Ragucci..... III, 1

**Rubrica di diritto europeo**

a cura di Piera Filippi..... IV, 1

**Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato**

a cura di Guglielmo Maisto ..... V, 1