

DOTTRINA

Francesco Colaianni e Davide Colombo

Tutti i creditori sono uguali ma il fisco è più uguale di altri. Le Sezioni Unite sul rapporto tra procedura fallimentare e sequestro da reato tributario (nota a Cass., SS.UU., n. 40797/2023) III, 39

L'articolo si sofferma sull'atteso intervento delle Sezioni Unite in tema di rapporti tra confisca da reato tributario e procedura concorsuale. Dopo aver ripercorso l'evoluzione giurisprudenziale sulla questione, il contributo analizza criticamente il percorso argomentativo seguito dalla Corte, all'esito del quale è stata affermata la prevalenza della misura ablatoria sulle ragioni della curatela fallimentare. L'esame della pronuncia è infine l'occasione per svolgere alcune riflessioni sulla natura giuridica che può essere riconosciuta alla confisca *ex art. 12-bis d.lgs. 74/2000* in caso di intervenuto fallimento della società nel cui interesse è stato commesso il reato.

The paper focuses on the long-awaited judicial intervention regarding the relationship between confiscation from tax crimes and insolvency proceedings. After having retraced the jurisprudential evolution on the issue, the paper critically analyzes the argumentative path drawn by the Court, following which the judges have affirmed the prevalence of the ablation measure over bankruptcy trusteeship. The examination of the decision is the opportunity to carry out some thoughts on the legal nature of confiscation ex Article 12-bis of the Legislative Decree n. 74/2000 in the event of bankruptcy of the company in whose interest the crime was committed.

Giacomo Duprè

Tax ruling e divieto di aiuti di stato: una perimetrazione dei poteri della Commissione europea. Il caso FIAT IV, 12

Com'è noto, il divieto di aiuti di Stato (*ex art. 107 del TFUE*) costituisce un limite all'esercizio delle competenze riservate agli Stati membri dell'UE, tra le quali si annovera quella in materia di imposizione diretta. Proprio movendo dalla necessità di garantire detto limite, la Commissione europea ha contestato numerosi ruling – aventi ad oggetto l'applicazione della disciplina dei prezzi di trasferimento – concessi da alcuni Paesi a noti gruppi multinazionali. Più precisamente, "l'esecutivo dell'Unione" ha ritenuto che, attraverso l'adozione di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, aventi un contenuto non conforme alle linee guida elaborate in ambito OCSE, fossero stati erogati aiuti di Stato vietati. Nel presente contributo, l'Autore intende tracciare il perimetro entro cui il sindacato, da parte della Commissione, dei menzionati ruling possa considerarsi legittimo, anche alla luce di una recente sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea (resa nelle cause riunite C-885/19 P e C-898/19 P), la quale – pur restituendo un principio condivisibile – lascia aperte talune questioni teoriche e pratiche di particolare interesse.

As is well known, the prohibition of state aid (under Article 107 of the TFEU) constitutes a limit to the exercise of the exclusive competences reserved to EU member states, which include that of direct taxation. In order to ensure compliance with this limit, the European Commission has challenged numerous rulings – concerning the application of transfer pricing rules – granted by some countries to well-known multinational groups. More specifically, the Commission considered that, through the adoption of prior transfer pricing agreements, whose content did not comply with the guidelines developed by the OECD, prohibited state aid had been provided. In this contribution, the author intends to outline the perimeter within which the Commission’s review of the aforementioned rulings can be considered legitimate, also in light of a recent judgment of the Court of Justice of the European Union (rendered in joined cases C-885/19 P and C-898/19 P), which – while returning a supportable principle – leaves open certain theoretical and practical questions of particular interest.

Francesco Farri

Prime riflessioni sul nuovo regime di invalidità degli atti dell’Amministrazione finanziaria..... I, 209

L’articolo esamina il nuovo regime giuridico dell’invalidità degli atti dell’amministrazione finanziaria applicativi di tributi, introdotto nello Statuto dei diritti del contribuente per effetto del Decreto legislativo di riforma fiscale n. 219/2023. Si traggono, dalla novella legislativa, alcune indicazioni di carattere sistematico, nel senso della confermata specialità della materia tributaria rispetto al diritto amministrativo generale, segnatamente in punto di inapplicabilità agli atti tributari dell’art. 21-octies, comma 2 della L. n. 241/1990, e alcune indicazioni di carattere dogmatico, nel senso del carattere di stretto diritto positivo della regolamentazione delle varie categorie di invalidità. Con riferimento a ciascuna categoria di invalidità, poi, si evidenziano gli elementi salienti della nuova regolamentazione e l’idoneità della novella a risolvere alcune delle problematiche dogmatiche e interpretative poste dal regime previgente.

The essay examines the new legal framework of the invalidity of tax administration’s acts, introduced in the Statute of Taxpayers’ Rights as a result of the legislative decree on tax reform no. 219/2023. Important indications of a systematic nature can be drawn from the legislative novelty, which confirms the special nature of tax law regulations with respect to general administrative law, in particular in relation to the inapplicability, to tax-related deeds, of art. 21-octies, paragraph 2 of Law. n. 241/1990. Other important indications of a dogmatic nature can be drawn, in the sense of the pure positive-law character of the regulation of the various categories of invalidity (annulment, voidness, etc.). With reference to each category of invalidity, the essay then highlights the salient elements of the new regulation and the suitability of it to resolve some of the dogmatic and interpretative problems posed by the previous framework.

Marco Fasola

“Inesistenza” e “non spettanza” dei crediti d’imposta: i nodi irrisolti dietro alla pronuncia delle Sezioni Unite (nota a Cass., SS.UU., n. 34419/2023)..... II, 132

Le sezioni unite si sono pronunciate sulla distinzione tra l’utilizzo di crediti d’imposta “inesistenti” e “non spettanti”, da cui discendono rilevanti effetti

sia quanto all'individuazione del termine della relativa azione di recupero, sia quanto al trattamento sanzionatorio dell'illecito. La soluzione interpretativa fatta propria dalla Corte, che si fonda sull'elaborazione di una nozione di inesistenza "fenomenica" dei presupposti del credito, non fornisce, a ben vedere, un criterio univoco per qualificare le fattispecie concrete, e rischia oltretutto di condurre a esiti applicativi di incerta razionalità, specialmente sul piano sanzionatorio.

Queste incongruenze non sono frutto di un errore contingente nel ragionamento della Corte, ma, piuttosto, sono la spia dell'esistenza di un più vasto nodo irrisolto, che, per essere affrontato, richiede di indagare i rapporti tra il procedimento di recupero e l'ordinario procedimento di accertamento e, ancora più a monte, la possibilità di giungere a un compiuto inquadramento sistematico dei diversi tipi di credito d'imposta previsti dall'ordinamento, che consenta di metterne in luce le distinte modalità di genesi e utilizzo, e dunque anche le differenti esigenze di controllo e repressione degli illeciti che vi sono connesse.

The joint divisions ruled on the distinction between the use of "non-existent" and "undue" tax credits, which has significant implications both for determining the time limit for the relevant recovery action and for the sanctioning procedure of the offence. The interpretative solution adopted by the Court, which is based on the elaboration of a notion of "phenomenal" non-existence of the requirements of the credit, does not, on closer examination, provide a clear criterion for qualifying the concrete cases, and, moreover, risks leading to applications of uncertain rationality, especially in terms of sanctions.

These inconsistencies are not the result of a contingent error in the Court's reasoning, but rather the telltale sign of a broader unresolved issue. In order to address such issue, it is necessary to examine the relationship between the recovery procedure and the ordinary assessment procedure and, even further upstream, the possibility of a complete systematic framework of the different types of tax credits provided for by the legal system, which would make it possible to highlight the different methods of their emergence and use, and, therefore, also the different requirements of the control and enforcement procedures for offences connected therewith.

Guglielmo Maisto

Note sull'applicazione dell'articolo 4, paragrafo 1) del Modello di Convenzione OCSE negli ordinamenti che adottano un sistema di imposizione su base territoriale

V, 17

Antonio Perrone

Note in tema di soggettività tributaria, misurabilità della ricchezza e *Pillar*

I, 167

Sia che la soggettività tributaria venga riferita a colui (e solo a colui) che ha creato (o che possiede) la ricchezza cui è collegato il pagamento del tributo, sia che la si apprezzi come tecnica di rilevazione e determinazione del presupposto, essa (*id est*: le sue regole) richiede una certa qual "misurabilità" della ricchezza, così come, preliminarmente, una definizione del relativo concetto. Nel contesto internazionale, con riguardo ai gruppi d'impresa, il problema diviene ancora più complesso, nella misura in cui si ritenga che la soggettività operi come centro di rilevazione e determinazione della ricchezza con lo scopo di ripartire i diritti di tassazione fra i diversi Paesi ove il gruppo opera. Il che presuppone la necessità di una previa rilevazione e misura della ricchezza. Ciò posto, dopo aver tentato di inquadrare un generalissimo concetto di ricchezza in termini oggettivi e soggettivi, l'Autore individua le tre "posizioni" che possono assumere rilievo in termini di

soggettività tributaria nella dimensione internazionale. La prima posizione, definita “entità economica”, è intesa come quella cui la ricchezza è, nel suo complesso, economicamente riferibile; la seconda, definita “soggetto d’imposta” è intesa come colui che la regola individua come centro di imputazione della ricchezza, con connesso obbligo di pagamento; la terza, definita “giurisdizione”, si intende come un ordinamento giuridico rappresentativo di una collettività che è legittimato all’esercizio di una sovranità impositiva. Proprio quest’ultima posizione è quella che genera maggiori complessità, nella misura in cui occorre rilevare i criteri fondativi di quella sovranità, che l’Autore identifica nel criterio di appartenenza ed in quello di riferibilità della ricchezza al mercato della giurisdizione. Così operando, si giunge alla conclusione che uno dei tratti più caratteristici dell’odierna ricchezza sia quello di aver creato una disarticolazione (un *mismatch*) tra l’“entità economica” e la “giurisdizione”, per cui le regole di soggettività tributaria nel contesto internazionale vengono intese come regole di selezione che fungono da criteri di raccordo fra l’“entità economica” e la “giurisdizione”. Tale soluzione è imposta dal classico approccio giurisdizionale che mira a ripartire la ricchezza di un’unica entità economica fra più giurisdizioni. Un approccio però stravolto dal *Pillar two* e della *Global Minimum Tax*, che sembra abbia elevato i gruppi multinazionali ad autonomi soggetti d’imposta prescindendo dalla riferibilità giurisdizionale della ricchezza.

Tax liability has always been linked to wealth creation, but MNEs rise a particular issue in international tax framework where the need to select the country where the wealth is created calls for the identification of the contribution each single company of the group has given to the wealth creation itself. Addressing this issue implies the ability both to detect and measure the current shapes of wealth. A not simple task due to the nature and shape of the modern globalized and digitalized wealth. After trying to give a very general definition of “economic wealth”, conceived both in an objective and subjective way, the Author identifies three different “positions” that may play a key role in explaining the function and scope tax liability rules may have in international context. The first position is the “economic entity”, conceived as the entity to which wealth in itself is attributable. The second position is the “taxpayer”, conceived as the subject to which, according to the rules, wealth is referred to. The last position is the “jurisdiction”, conceived as a territorial entity representative of the constituents who holds tax sovereignty. This latter position is the more problematic one due to the need to find the criteria that legitimate the power to tax, that the Author identifies in the “community belonging” and the traceability of the wealth to the market of the jurisdiction itself. By analysing the three positions inter-relationships, the Author concludes that the modern digitalized and globalized wealth has created a mismatch between the “economic entity” position and the “jurisdiction” position; thus, in international tax framework tax liability rules may serve as selection rules acting as connecting criteria between the “economic entity” position and the “jurisdiction” position. This outcome is driven by the need to comply with the traditional jurisdictional approach that looks at the need to allocate wealth between the different jurisdiction where the MNEs operate as an unavoidable assumption. However, this traditional approach non longer complies with the new Pillar Two Globe Rules, which seem to consider in scope MNEs as a single “global” taxpayer whose wealth is taxed per se, no matter where it is created.

Giovanna Petrillo

Revirement ministeriali in peius e nuove prospettive di tutela del legittimo affidamento

Scopo della presente indagine è considerare il principio della tutela dell'affidamento quale regola dell'agire amministrativo che impone di non tradire le legittime aspettative del contribuente ingenerate dallo stesso comportamento dell'amministrazione finanziaria mettendo in luce, con particolare riferimento alla problematica inerente la sussistenza o meno della pretesa tributaria, l'esigenza di procedere ad una adeguata ponderazione degli interessi contrapposti. In quest'ottica, alcune recenti scelte del legislatore suscitano perplessità in termini di mancata piena valorizzazione della potenziale vis espansiva del principio dell'affidamento.

This investigation aims to consider the legitimate expectation principle as a rule of administrative action requiring not to betray the taxpayer's legitimate expectations generated by the conduct of the financial administration itself, highlighting, with particular reference to the issue of the existence or otherwise of the tax claim, the need to proceed to an appropriate weighing of the opposing interests. From this perspective, some recent choices made by the legislature give rise to perplexity in terms of not fully exploiting the vis espansiva of the legitimate expectation principle.

Adriana Salvati

Brevi osservazioni sul concetto di novità nei progetti per il credito c.d. “ricerca e sviluppo” (nota a Cass., SS.UU., n. 34419/2023)..... II, 111

Il contribuente esamina la questione della identificazione del requisito della novità nei progetti realizzati al fine di ottenere il riconoscimento del credito di imposta c.d. ricerca e sviluppo: i lineamenti definitori della nozione sono sfumati e gli accertamenti, che censurano la sussistenza del requisito sotto il profilo tecnico, sono privi di chiari e determinati riscontri.

The paper examines the question of novelty in projects implemented to obtain tax credit for research and development: the definition of the notion is unclear and the analysis, which criticize the existence of the requirement from a technical point of view, lacks clear and specific evidence.