

**DOTTRINA****Paolo Arginelli**

Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE (nota a Royal Courts of Justice, TC05009 - [2016] UKFTT 234 (TC)/2016)..... V, 125

Le convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni presentano un carattere giuridico ambivalente, essendo trattati internazionali che vincolano gli Stati contraenti come gestori dei loro ordinamenti interni, operando contemporaneamente sul piano internazionale e sul piano interno. Nella loro qualità di strumenti di diritto internazionale pubblico, tali convenzioni devono essere interpretate in conformità ai principi ermeneutici di natura consuetudinaria codificati dagli articoli 31-33 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. Tali principi ermeneutici debbono, peraltro, essere applicati anche dal giudice nazionale che si confronti con l'interpretazione di una convenzione bilaterale per evitare le doppie imposizioni ratificata e resa esecutiva in Italia, stante il dovere imposto dall'articolo 117 Cost. al legislatore ordinario di conformarsi agli obblighi internazionale di matrice pattizia. Inoltre, le suddette convenzioni si caratterizzano per la presenza di specifiche norme definitorie ed interpretative, tra le quali un ruolo primario è svolto dalla norma recata dall'articolo 3, comma 2 delle convenzioni conformi al Modello OCSE, la quale rinvia all'ordinamento interno dello Stato che applica la convenzione al fine di interpretare termini ivi non definiti, a meno che il contesto non richieda una diversa interpretazione. Il presente contributo prende spunto da una recente sentenza del First-Tier Tribunal del Regno Unito (Fowler) per elaborare una ricostruzione dogmatica dei suddetti principi ermeneutici, che ne evidenzia la portata ed i reciproci rapporti. Dopo una breve premessa, in cui si ricostruiscono brevemente i fatti in causa ed si descrive la questione ermeneutica sottoposta al vaglio del tribunale, il secondo paragrafo è dedicato ai principi codificati dagli articoli 31 e 32 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. Il terzo paragrafo tratta delle specifiche meta-norme interpretative recate dalle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE, con particolare riferimento all'articolo 3, comma 2 delle stesse. Il quarto paragrafo conclude analizzando succintamente la sentenza Fowler alla luce della precedente analisi.

*Tax treaties operate on two separate levels, binding the Contracting States at the international level, as well as the taxpayers and the tax authorities at the domestic level. In their capacity as public international law instruments, they have to be interpreted in accordance with the customary principles of interpretation codified by Articles 31-33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. These principles must also be applied by Italian courts, where interpreting Italian tax treaties, due to the indirect effect of Article 117 of the Italian Constitution. In addition, OECD Model-based tax treaties are characterized by the presence of specific definitions and interpretative rules, including Article 3, paragraph 2, which commands undefined treaty terms to be interpreted on the basis of a renvoi to the domestic law of the Contracting State applying the treaty, unless the context otherwise requires. This paper, which is triggered by a recent decision issued by*

*the First-Tier Tribunal of the United Kingdom (Fowler), is aimed at drawing a normative framework for the interpretation of OECD Model-based tax treaties, which takes into account the above hermeneutical principles and rules. After a short introduction, which briefly describes the facts of the Fowler case and the interpretative question tackled by the tribunal, the second section deals with the principles of interpretation provided for in Articles 31 and 32 of the Vienna Convention on the Law of Treaties. The third section analyses the interpretative rules generally encompassed in tax treaties, with a specific emphasis on Article 3(2) thereof. The fourth section concludes by briefly commenting the Fowler decision in the light of the above analysis.*

**Pietro Boria**

La pronuncia europea sulla falcidia dell’Iva ..... I, 461

In base ad una recente pronuncia della Corte di Giustizia, la disciplina nazionale in tema di falcidia dell’Iva – così come stabilita dalla norma contenuta nell’art. 182 ter L. F. – va disapplicata laddove esclude la falcidia del credito Iva e va interpretata in senso diverso e più ampio per risultare compatibile con l’ordinamento comunitario, consentendo una falcidia dell’imposta sul valore aggiunto purché essa non produca un risultato peggiore rispetto alla ipotesi del fallimento. Tale pronuncia determina una interpretazione vincolante della normativa nazionale in tema di Iva in conformità ai principi ed alle norme dell’ordinamento comunitario.

*According to a decision of the European Court of Justice the national rule related to the impossibility to reduce the VAT credit (established in the art. 182 ter of the bankruptcy law) must be disapplied; this rule is to be interpreted in the meaning that the VAT credit can be reduced in the proposal of the debtor if the economic result for the creditor is higher than the result to be obtained in the bankruptcy. This European decision produces an interpretation of the VAT discipline compatible with the principles of the European law and binding for the national authorities.*

**Andrea Branca (\*)**

La nuova tollerabilità del «lieve inadempimento». Limiti ed eccessi di una definizione normativa..... I, 533

Il nuovo art. 15-ter del D.P.R. 602/1973 introduce, in tema di comunicazioni di irregolarità e accertamenti, una definizione normativa di «lieve inadempimento», consistente nell’insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro. In caso di omissioni entro tali limiti, il beneficio della rateazione non è più compromesso. Nel presente contributo, dopo aver dato conto dell’orientamento finora seguito dall’Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza in materia di inadempimenti di lieve entità, si esaminano da un lato i bisogni a cui l’intervento legislativo si propone di dare risposta, dall’altro i risultati in concreto raggiunti, analizzando alcuni aspetti critici che il nuovo testo normativo sembra sollevare.

*The new art. 15-ter of Presidential Decree 602/1973 introduces an official definition of «minor non-fulfilment», in case of negligible underpayment of sums resulting from comunicazioni di irregolarità (letters informing of errors detected by the automatic inspection of tax returns) or avvisi di accertamento (deeds through*

*which the tax administration formally notifies the taxpayer of a debt). The «minor non-fulfilment» consists in omissions not exceeding neither the 3% of the debt nor the amount of 10,000 euros. If the underpayment remains within these limits, the acceleration clause does not work. In this paper we summarise the tendencies so far followed by the Italian tax administration and courts in the field of minor breaches; later we examine, on the one hand, the needs to which the legislative action aims to give response, on the other the results achieved in practice. Finally, we analyse some critical aspects that the new law seems to raise.*

### **Ivo Caraccioli**

“Lista Falciani” e “Panama Papers”: esiste una gerarchia tra le norme costituzionali? (nota a Cass., sez. V civ. trib., sent. nn. 16950 e 16951 del 2015) ..... III, 45

Le sentenze in esame (c.d. “gemelle”) della Cassazione, occupandosi del noto problema dell’utilizzabilità in sede penale dei dati bancari ottenuti – mediante la commissione di reati – da un dipendente di un istituto di credito straniero, giungono alla conclusione, a seguito di un lungo dibattito dottrinario e giurisprudenziale, della limitata efficacia dell’art. 191 c.p.p. in materia di “prove illegittimamente acquisite”, alla luce della disposizione di cui all’art. 654 c.p.p., ritenuta non applicabile quanto ai rapporti tra processo penale e contenzioso tributario, sussistendo nel secondo “limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”. Notevoli sono, comunque, le discussioni suscitate dalla ritenuta non riferibilità dell’art. 191 cit. al caso in cui non si tratti di far prevalere norme costituzionali attinenti a diritti fondamentali di libertà personale, ma solo a materie di rilevanza economica.

*The (so-called “twin”) rulings issued by the Supreme Court – in dealing with the well-known issue of the possibility to use any bank data during criminal proceedings, which were obtained through the commission of crimes by the employee of a foreign credit institution – reach the conclusion, as the result of a long-drawn doctrinarian and jurisprudential debate – as to the limited effectiveness of Article 191 of the Code of Criminal Procedure on the subject matter of “evidence acquired through unlawful means”. The above, in view of the provision under Article 654 of the Code of Criminal Procedure, deemed not to be applicable to the relation between criminal proceedings and tax litigation, given that the latter contains “restrictions to the evidence of the contended subjective position”. Still, quite worthy of note are the discussions raised by the deemed non-applicability of the mentioned Article 191 in the case where the matter does not involve the need of having constitutional norms pertaining to fundamental rights of personal freedom prevail, but solely to matters of economic relevance.*

### **Francesco Corda (\*)**

Riflessioni in merito all’impugnabilità dell’estratto di ruolo (nota a Cass., SSUU. civ., n. 19704/2015) ..... II, 163

Il perdurante contrasto in ordine all’impugnabilità dell’estratto di ruolo dipende dalle diverse qualificazioni che sono state date all’atto stesso. Sembra opportuno, quindi, affrontare il tema alla luce della recente pronuncia delle Sezioni Unite. Tale analisi verrà posta in essere inquadrando la questione da un punto di vista sistematico, inserita cioè nel più ampio dibattito degli atti impugnabili avanti al giudice tributario, e della necessaria preventiva conoscenza degli stessi.

*The everlasting disagreement about the appealability of the statement of account depends on the several different qualifications that have been given to the document. Therefore It seems appropriate to address the issue in light of the recent ruling of the United Sections. The analysis will be put in place by framing the issue with a methodical point of view, contextualising it into the wider debate regarding the deeds open to challenge before the tax court and the necessary prior.*

**Valerio Ficari**

Transazione fiscale e disponibilità del “credito” tributario: dalla tradizione alle nuove “occasioni” di riduzione “pattizia” del debito tributario»..... I, 481

Le recenti novità normative e pronunce giurisprudenziali dimostrano come la disponibilità dell’obbligazione tributaria possa rispondere anche ad interessi pubblici riconducibili sia all’art.53 Cost. che all’art.97 Cost.; con particolare riguardo all’Iva la sentenza CGE 7 aprile 2016 causa C-56/14 (Degano Trasporti) ammette la riduzione dell’Iva qualora quanto proposto sia pari al valore dell’attivo liquidabile ove il contribuente fallisse escludendo qualsiasi conflitto con la normativa comunitaria: la disciplina nazionale che fino ad oggi impediva tale riduzione si rivela, quindi, in conflitto con il principio comunitario.

*The recent regulatory changes and jurisprudential rulings show that the availability of the tax liability can respond to public interests attributable both to art. 53 Cost. and art. 97 Cost.; with particular regard to VAT the ECJ judgment in case C-56/14 April 7, 2016 (Degano transport) admits the reduction in VAT when what is being proposed is equal to the value of assets payable where the taxpayer might fail, without any conflict with Community legislation: the national framework that so far prevented this decrease shows, therefore, to be in conflict with the Community principle.*

**Salvatore La Rosa**

Orientamenti e disorientamenti in tema di rapporti tra norme penali e tributarie .. I, 429

Il moltiplicarsi dei casi in cui ad uno stesso fatto le leggi ricollegano conseguenze di natura sia penale che fiscale ha fatto emergere diffuse incertezze, e molto dibattute questioni, sul modo in cui debbono coordinarsi i principi e le regole proprie di ciascuno dei due suddetti settori dell’ordinamento giuridico. Questo articolo contiene una attenta analisi dei più rilevanti problemi che sono attualmente dibattuti sia nell’uno che nell’altro campo; e, per ciascuno di essi, vengono dall’Autore individuate le soluzioni che dovrebbero auspicabilmente affermarsi.

*The increasing numbers of cases where for the same offence the law links the consequences both of a penal and a fiscal nature has allowed uncertainties to emerge and spread, and created many debated issues, over the way in which the rules and principles of each of the definitions should be juridically applied. This article contains a careful analysis of the most relevant problems discussed in both areas; and, for each of these, the Author finds what should be the most desirable solutions.*

**Melo Martella (\*)**

Il rimborso delle spese della fase del reclamo nell'ipotesi di accoglimento delle richieste del contribuente (nota a Comm. trib. prov. di Campobasso, sez. III, n. 147/2016) ..... II, 201

La Commissione tributaria provinciale di Campobasso, nonostante la mancanza di una espressa previsione normativa contenuta negli artt. 15 e 17-bis, D.lgs. n. 546/1992, riconosce l'interesse del contribuente alla costituzione in giudizio per ottenere il rimborso degli oneri sostenuti nella fase del reclamo, che si è conclusa con l'accoglimento dell'istanza. Dopo aver dichiarato cessata la materia del contendere a seguito dell'annullamento del provvedimento impositivo impugnato, i giudici hanno condannato l'Agenzia delle Entrate al pagamento delle spese per la difesa tecnica, inclusa la maggiorazione del 50% prevista dall'art. 15, comma 2-septies, del D.lgs. 546/1992.

*The Provincial Tax Court of Campobasso, despite the absence of an express provision of law contained in articles. 15 and 17-bis of Legislative Decree n. 546/1992, recognizes the interest of the taxpayer in court to obtain repayment of the charges incurred at the complaint stage, which ended with the acceptance instance. After declaring ceased matter of the litigation, following cancellation of the tax contested measure, the judges condemned the Italian Revenue to pay the costs for the technical defense, including the 50% surcharge provided for in art. 15, par. 2.7, of Italian Legislative Decree n. 546/1992.*

**Valeria Mastroiacovo (\*)**

Considerazioni a margine della legge sulle unioni civili: il concorso alle pubbliche spese nella prospettiva dell'effettiva attuazione dei diritti ..... I, 511

La legge sulle unioni civili non contiene alcuna disposizione in materia tributaria. Tuttavia, dalla clausola di equiparazione, tra coniuge e unito civilmente, disposta dall'art. 1, comma 20, e subordinata, quanto agli effetti, ad una valutazione funzionale della stessa "all'effettiva tutela dei diritti e all'adempimento degli obblighi", discende la necessità di individuare in via interpretativa le conseguenze applicative, in ambito fiscale, della nuova disciplina coerentemente con alcune riflessioni di carattere generale sulla nozione stessa di tributo e di agevolazione.

*The Civil Partnership Law contains no provision in tax matters. The Clause of Equivalence between spouses and civil partnership – arranged by article 1, paragraph 20 – depends its effects on a functional assessment of the same "effective protection of the rights and fulfillment of obligations". That is way we have to find out – through interpretation – the applicative consequences of the new discipline coherently with general character of the notion of tax and tax relief.*

**Andrea Perini**

Incostituzionale la nuova causa di esclusione della punibilità prevista per i reati tributari di omesso versamento? (nota a Trib. di Treviso, sez. pen., ord. n. 108/2016) ..... III, 61

Il Tribunale di Treviso, con l'ordinanza del 23 febbraio 2016, ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 13, comma 3, D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, così come recentemente modificato dall'art. 11, D.lgs. 24 settembre 2015, n. 158, per violazione degli artt. 3 e 24 Cost., nella parte in cui prevede un termine di tre mesi – che il Giudice può prorogare solamente per ulteriori tre mesi – per estinguere il debito tributario mediante rateizzazione, avviata anteriormente alla dichiarazione di apertura del dibattimento, non consentendo – perlomeno in determinate situazioni – di estendere tale arco temporale sino allo scadere dei pagamenti rateali. Il tema, di pressante attualità, si rivela particolarmente delicato in presenza di procedure concorsuali quali il concordato preventivo, laddove il contribuente – vincolato ai termini imposti dalla procedura ed al rispetto della *par condicio creditorum* – potrebbe non essere in grado di beneficiare della causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 3, D.lgs. n. 74/2000.

*The Court of Treviso, with the order dated February 23, 2016, raised the question of the constitutionality of Article. 13, paragraph 3, of Legislative Decree no. 10 March 2000, n. 74, as recently amended by art. 11, Legislative Decree no. 24 September 2015, n. 158, for violation of Articles. 3 and 24 Const., insofar as it provides for a period of three months – that the Judge may only extend for a further three months – to pay off the tax debt by instalments, began prior to the opening statement of the hearing, not allowing – at least in certain situations – to extend this period until expiration of the instalment payments. The topic, of live issue, is particularly delicate in the presence of bankruptcy proceedings such as the composition with creditors, where the taxpayer – bound by the terms imposed by the proceedings and the respect of the par condicio creditorum (equal creditors conditions) – may not be able to benefit from the cause of impunity under Article. 13, paragraph 3, of Legislative Decree. N. 74/2000.*

(\*) Lavori sottoposti a revisione esterna.