

## DOTTRINA

**Giovanni Consolo**

Strumenti di *International Dispute Resolution*: quadro generale di sintesi e confronto fra procedure, con *focus* sull'interazione tra disposizioni di attuazione e norme processuali interne..... V, 37

Il presente contributo si sofferma sulla procedura di soluzione delle controversie fiscali internazionali disciplinata dalla Direttiva n. 2017/1852 e sulla sua attuazione in Italia ad opera del D.Lgs. n. 49/2020. In particolare, dapprima, viene descritta, seppur in modo sintetico, la struttura della procedura, svolgendo alcune brevi considerazioni sul suo ambito oggettivo di applicazione, sull'individuazione dei soggetti legittimati ad attivarla e sulla natura non giurisdizionale del segmento c.d. "arbitrale". In secondo luogo, si effettua un confronto – in relazione ad alcune specifiche aree tematiche di interesse – tra il "nuovo" strumento eurounitario e gli altri meccanismi di "Dispute Resolution". Infine, si esamina l'innovativa disciplina dettata dalla Direttiva e dal D.Lgs. n. 49/2020 con riguardo all'esecuzione nell'ordinamento interno delle decisioni "amichevoli" e "arbitrali".

*The article focuses on the international tax dispute resolution mechanism governed by the Directive n. 2017/1852 and on its implementation in Italy. Specifically, the article describes the structure of the procedure (by addressing some relevant issues such as the legal nature of the arbitration stage), confronts the "new" European mechanism with the other "Dispute Resolution" tools and examines the innovative regulation set forth under the Decree n. 49/2020 as to the implementation in Italy of both MAP and arbitral decisions.*

**Francesco Farri**

Note sulle modalità di calcolo "con approccio incrementale" dell'agevolazione Tremonti ambiente..... I, 169

L'articolo si propone di affrontare alcune tematiche interpretative relative alle modalità di calcolo "con approccio incrementale" del costo degli investimenti ambientali ammessi a godere dell'agevolazione cd. Tremonti ambiente. In particolare, l'articolo ricostruisce il quadro normativo sostenendo l'applicabilità, per gli investimenti successivi al 29 agosto 2008, dei criteri fissati nel regolamento n. 800/2008/CE. Tali criteri prevedono l'irrilevanza, ai fini del calcolo, degli incentivi extrafiscali eventualmente fruiti dall'impianto. L'articolo si conclude dimostrando come tale ricostruzione sia coerente con una corretta interpretazione del rinvio al diritto europeo effettuato dalla ris. n. 226/E/2002.

*The article addresses some interpretive matters relating to the methods of calculation of the "incremental approach" of the environmental investments' costs eligible for the so-called "Tremonti environment" tax relief. In particular,*

*the article reconstructs the regulatory framework by affirming the applicability, for investments made after August 29th, 2008, of the criteria set out in regulation no. 800/2008/EC. These criteria provide for the irrelevance, to the purposes of the calculation, of any extra-fiscal incentives enjoyed on the installation. The article concludes by demonstrating how this reconstruction is consistent with a correct interpretation of the reference to European law made by the Italian Tax Authority ruling. n. 226/E /2002.*

### **Andrea Fedele**

Le situazioni giuridiche soggettive nel processo tributario ..... I, 79

Si tratta di un intervento al Convegno in memoria di Francesco Tesauro che ricorda il suo saggio del 1988 sulle “Situazioni giuridiche soggettive nel processo tributario” esponendone criticamente il contenuto, con un finale tentativo di dimostrare la possibile rilevanza, nella stessa ricostruzione sistematica del processo tributario elaborata dall’autore, di situazioni giuridiche soggettive diverse dall’interesse legittimo come “prospettazione anticipata del diritto potestativo di impugnare” un provvedimento (in particolare, diritti di credito ed obbligazioni).

*This is a speech at the Conference in memory of Francesco Tesauro. The speech recalls his 1988 essay on “Subjective legal situations in the tax process”, by critically illustrating its content. The speech includes a final attempt to demonstrate the possible relevance, in the same systematic reconstruction of the tax process elaborated by Francesco Tesauro, of subjective legal situations (in particular, credit rights and obligations) other than legitimate interest (“interesse legittimo”) considered as an “anticipation of the potestative right to challenge” a decision.*

### **Gabriele Ferlito**

L’ipoteca esattoriale tra contraddittorio preventivo e atto tipico impugnabile nella giurisprudenza della Suprema Corte..... I, 187

A partire dalle note pronunce rese a Sezioni Unite nn. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014, la Corte di Cassazione ha costantemente attribuito al preavviso di iscrizione ipotecaria la funzione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con l’Amministrazione finanziaria. Tale ricostruzione non pare tuttavia condivisibile, laddove si consideri, da un lato, che l’obbligo del contraddittorio preventivo è escluso per le misure cautelari dalla legge generale sul procedimento amministrativo. E, dall’altro lato, che la sequenza procedimentale prevista per l’iscrizione dell’ipoteca induce ad identificare nella comunicazione preventiva l’atto impugnabile tipico quale espressione del potere autoritativo dell’Amministrazione. Queste conclusioni risultano avvalorate da una recente pronuncia, la n. 25600 del 2 settembre 2021, che potrebbe segnare un cambio di rotta nella giurisprudenza della Suprema Corte.

*Starting from the decisions n. 19667 and 19668 of 18 September 2014, the Supreme Court has constantly attributed to the notice of mortgage registration the function of activating the cross-examination procedure with the financial administration. However, this reconstruction does not seem to be shared, considering, on the one hand, that the obligation of prior cross-examination is excluded for precautionary*

*measures by the general law on administrative proceedings. And, on the other hand, that the procedural sequence envisaged for the registration of the mortgage leads to identify in the preventive communication the typical actionable act as an expression of the authoritative powers of the Administration. These conclusions are confirmed by a recent decision, n. 25600 of 2 September 2021, which could mark a change of course in the jurisprudence of the Supreme Court.*

### **Stefania Gianoncelli**

Omesso versamento di ritenute dichiarate: incostituzionalità del “nuovo” reato per eccesso di delega e violazione del principio di ragionevolezza? (nota a Trib. Monza, Sez. pen., ord. 27 maggio 2021, n.155)..... III, 33

Con la pronuncia in commento il Tribunale di Monza ha sollevato avanti la Corte costituzionale la questione di legittimità dell’art. 10-*bis*, d.lgs. n. 74/00, nella parte in cui sanziona l’omesso versamento non solo di ritenute certificate ma, altresì, di ritenute dichiarate. Il legislatore delegato, ampliando la sfera oggettiva di applicazione della norma incriminatrice, senza che un simile ampliamento trovi supporto nella legge delega, sarebbe infatti incorso in un eccesso di delega, oltre che in una violazione del principio di razionalità imposto dall’art. 3 della Carta fondamentale. Il fondamento della questione sottoposta alla Consulta si ritiene tuttavia dubbio, in particolare tenuto conto della *ratio* della disposizione penaltributaria.

*The Court of Monza doubts of the constitutionality of art. 10, d.lgs. n. 74/00, which has included between the punished behaviours, since 2015, the failure to pay not only certified withholdings but, also, withholdings indicated in tax returns. Such an enlargement wouldn't be allowed by Parliament's enabling act and would violate rationality imposed by art. 3 of Constitution. Such a doubt is perhaps not entirely well-founded, in particular taking into account the purpose of criminal provision.*

### **Giuseppe Ingraio**

Anche alle società *in house* si applicano i ristretti margini di rilevanza della crisi economica e di liquidità, nella prospettiva della non sanzionabilità dell’omesso versamento di tributi (nota a Cass. nn. 20389/2020 e 15415/2021)..... II, 89

Le sentenze in rassegna, riguardanti condotte di omesso versamento di tributi ascrivibili a società a totale partecipazione pubblica cui erano stati affidati servizi *in house* (ove si era registrato il mancato sostegno finanziario da parte degli enti proprietari che erano anche unici clienti), confermano l’orientamento restrittivo della giurisprudenza in punto di configurabilità della non punibilità per forza maggiore. I giudici di legittimità ribadiscono che non è sufficiente evocare genericamente la congiuntura economica sfavorevole, ma occorre dar prova di aver attuato misure appropriate – non comportanti eccessivi sacrifici – che avrebbero consentito di assolvere l’obbligazione tributaria. Questo orientamento restrittivo può giustificarsi nella misura in cui il riconoscimento della forza maggiore, se collegato alla mera sussistenza della crisi economica (evento certamente estraneo alla condotta dell’imprenditore), penalizzerebbe, di fatto, ingiustamente tutte le imprese che – pur vivendo la medesima situazione di contrazione degli incassi – hanno effettuato puntualmente il pagamento delle imposte grazie all’adozione di misure idonee a fronteggiare la carenza di liquidità.

*The judgments under review, concerning conduct of failure to pay taxes attributable to fully publicly owned companies which had been entrusted with in-house services (where there was a lack of financial support from the owners who were also the only customers), confirm the restrictive orientation of the jurisprudence in terms of configurability of non-punishable by force majeure. The judges reiterate that it is not enough to generically evoke the unfavorable economic situation, but it is necessary to prove that appropriate measures have been implemented – not involving excessive sacrifices – which would have allowed the tax obligation to be fulfilled. This restrictive orientation can be justified to the extent that the recognition of force majeure, if linked to the mere existence of the economic crisis (an event certainly unrelated to the conduct of the entrepreneur), would, in fact, unfairly penalize all companies which – despite experiencing the same situation of contraction in collections – they made the payment of taxes on time thanks to the adoption of suitable measures to address the lack of liquidity.*

**Alberto Marcheselli e Stefano Ronco**

Dati personali, Regolamento GDPR e indagini dell'Amministrazione finanziaria: un modello moderno di tutela dei diritti fondamentali?..... I, 97

Si formulano alcune considerazioni in ordine ai riflessi della disciplina contenuta nel Regolamento generale sulla protezione dei dati con riguardo all'ambito delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

*In this paper, the Authors scrutinize the implications of the rules contained in the General Data Protection Regulation with reference to audits and to inspection activities carried out by Italian Tax Authorities.*

**Antonio Marinello**

La forma giuridica assunta da un OICVM estero non giustifica un trattamento fiscale differenziato rispetto a quello previsto per gli OICVM nazionali (nota a Corte di Giustizia UE, 29 aprile 2021, causa C-480/19), ..... IV, 49

Con la sentenza in commento, resa sul caso *E* (con l'intervento di *Veronsaajien oikעדנvalvontayksikkö*), causa C-480/19, la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha statuito che i rendimenti derivanti dalla partecipazione in un OICVM estero, ancorché connotato da una forma giuridica diversa da quella che contraddistingue gli OICVM nazionali, non possono essere oggetto di un trattamento fiscale differente rispetto ai proventi distribuiti dai fondi domestici. In assenza di adeguate cause di giustificazione, infatti, la sola diversità strutturale tra le diverse tipologie di organismi di investimento non consente restrizioni alla libera circolazione dei capitali. La pronuncia si inserisce nel filone giurisprudenziale della Corte di Giustizia che, tramite il ricorso alle libertà fondamentali e al correlato concetto di discriminazione, sta portando ad una sempre più decisa armonizzazione in settori, come la fiscalità diretta, altrimenti riservati alla potestà esclusiva degli Stati.

*In a recent judgment (C-480/19, E, in which Veronsaajien oikעדנvalvontayksikkö intervened), the Court of Justice of the European Union ruled that the returns resulting from participation in a foreign UCITS, even if it is characterised by a different legal form from the one provided for national UCITS, may not be subject to a different tax treatment with respect to revenues distributed by*

*domestic funds. In the absence of adequate justification, the structural differences between different types of investment undertakings do not allow restrictions on the free movement of capital. The ruling is part of the Court of Justice's line of jurisprudence which, through the use of fundamental freedoms and the related concept of discrimination, is leading to an increasingly decisive harmonisation in areas such as direct taxation, otherwise reserved to the exclusive power of States.*

### **Paola Tarigo**

L'influenza sulle più recenti convenzioni italiane dei diversi modelli-tipo di trattato contro le doppie imposizioni..... I, 127

L'influenza dei differenti Modelli di convenzione contro le doppie imposizioni è chiaramente visibile nei tre accordi bilaterali che l'Italia ha recentemente stipulato con la Colombia, la Giamaica e l'Uruguay. Il primo aspetto da evidenziare è la grande differenza che intercorre fra gli accordi con la Colombia e l'Uruguay, da un lato, e la Conv. Italia-Giamaica, dall'altro, in quanto solo i primi due sono principalmente influenzati dal Modello delle Nazioni Unite (salvo che per le regole riguardanti l'attribuzione degli utili alla stabile organizzazione, che le Convenzioni con la Colombia e con l'Uruguay recepiscono dal Modello di trattato OCSE). L'influenza del Modello di trattato delle Nazioni Unite è visibile, per esempio, nella definizione di stabile organizzazione a riguardo dei cantieri di costruzione, montaggio e assemblaggio o per i progetti di installazione: infatti, le Convenzioni dell'Italia con la Colombia e l'Uruguay includono anche le attività di supervisione con la finalità di estendere l'imposizione negli Stati in via di sviluppo in cui i cantieri o i progetti sono localizzati e le connesse attività di supervisione sono svolte. Altri esempi riguardano, innanzi tutto, l'adozione della clausola relativa alla, cosiddetta, "Service PE", che né il Modello OCSE, né il Modello statunitense adottano e, in secondo luogo, la presenza della clausola sui servizi professionali indipendenti (mancante nel Modello OCSE) con previsione di un criterio aggiuntivo, diverso da quello della base fissa e costituito dalla presenza della persona fisica nello Stato della fonte per un dato periodo. A parte l'influenza dei diversi Modelli di trattato, i tre nuovi accordi presentano anche alcuni elementi innovativi comuni. L'aspetto principale concerne l'abuso: infatti, queste nuove Convenzioni sono le più avanzate, all'interno del network di trattati italiani, in ragione di un profilo sostanziale, consistente nel loro alto grado di rispondenza alle regole proposte dall'ultima versione dei Modelli di trattato (OCSE, NU, US) ed anche dalla Convenzione Multilaterale 2016 per prevenire le strategie di *tax planning*, cosiddette, BEPS (*Base erosion and profit shifting*). Tuttavia, nonostante alcune previsioni comuni evolute, è chiaramente visibile un diverso stadio evolutivo dei tre accordi: ad esempio, soltanto la Conv. Italia-Giamaica include ancora clausole sull'attribuzione degli utili alla stabile organizzazione presenti nei paragrafi dal 3° al 6° dell'art. 7 del Modello OCSE di trattato anteriore alla versione 2010.

*The influence of the different Models double taxation conventions is clearly visible in the bilateral agreements that Italy has recently stipulated with Colombia, Jamaica and Uruguay. The first point to note is the great difference of the Italian Conventions with Colombia and Uruguay in respect of the Convention Italy-Jamaica, because only the first two treaties are mainly influenced by the United Nations Model tax Convention between developed and developing countries (except for the rules regarding the attribution of profits to the permanent establishment, that the Conventions with Colombia and Uruguay transpose from the OECD Treaty Model). The UN Model influence is visible, for example, in the definition*

*of permanent establishment regarding building sites, construction, assembly or installation projects: indeed, the Italy's Conventions with Colombia and Uruguay include in the provision also supervision activities in order to extend taxation in developing countries where these sites or projects are located and connected supervision activities are exercised. Other examples concern, first, the adoption of the clause relating to the, so-called, "Service PE", that neither the OECD Model, nor the US Model adopt and, second, the presence of the clause on independent personal services (absent in the OECD Model) with a provision exestablishing an additional criterion, different from that of the fixed base and represented by the presence of an individual in the source State for a certain period. A part from the different Treaty Models influence, the three new agreements also present some common innovative elements. The major aspect concern the abuse: indeed, these new Conventions are the most advanced, inside the Italian treaty network, for a substantial profile, that is their high degree of implementation of the rules proposed by the last version of the Models (OECD, NU, US) and also by the Multilateral Convention 2016 to prevent tax planning strategies, so called, BEPS (Base erosion and profit shifting). However, despite some common advanced provisions, is clearly visible a different stage of evolution of the three agreements: only the Conv. Italy-Jamaica, for example, still includes the provisions on the attribution of profits to the permanent establishment contained in the paragraphs from 3° to 6° of the art. 7 of the OECD Model convention precedent the 2010 version.*

**Luca Troyer**

L'annosa questione del profitto derivante dall'illecito di distruzione o occultamento di scritture contabili: la Corte di Cassazione è ancora lontana da una lettura costituzionalmente orientata della fattispecie di reato (nota a Cass, n. 30934/2020) .....

III, 51

La Corte di cassazione, con la sentenza in commento, ha stabilito che anche l'illecito di cui all'art. 10 D.Lgs. 74/2000 (*Distruzione o occultamento di documenti contabili*) può generare un profitto, nella forma del risparmio d'imposta, suscettibile di apprensione tramite il sequestro, prima, e la confisca, nell'ipotesi di sentenza di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti ai sensi dell'art. 12-bis del medesimo Decreto. Tuttavia, la Suprema Corte, nel suo percorso motivazionale, omette di considerare i profili di illegittimità costituzionale della previsione di cui all'art. 12-bis D.Lgs. 74/2000 per un evidente vizio di eccesso di delega nonché le criticità sollevate dalla dottrina sulla possibilità di individuare, in astratto, un profitto derivante dall'illecito di occultamento o distruzione di documenti contabili.

*In the decision here commented the Supreme Court stated that also the offence provided by Article 10, Legislative Decree 74/2000 (Concealment or destruction of accounting documents) may cause an illicit profit, consisting in the tax savings, that is suitable to be – in a first moment – seized and – after – confiscated when a decision of conviction or a plea bargaining is issued, according to Article 12-bis Legislative Decree 74/2000. Nevertheless, the Supreme Court's motivation omits to consider that the provision stated by Article 12-bis Legislative Decree 74/2000 has some profiles that make the norm itself illegitimate due to the contrast with the Italian Constitution; namely, the norm is affected by an excess of power exercised by the delegated lawmaker. Moreover, the doctrine raised some criticisms concerning the possibility to track down – even abstractly – a profit from the crime of concealment or destruction of accounting documents.*