

DOTTRINA

Giacomo Duprè

La Commissione consultiva prevista dalla direttiva 2017/1852/UE: organo “giustiziale” in un rinnovato quadro di interessi tutelati V, 89

Il Legislatore europeo – consapevole che la doppia imposizione costituisce un ostacolo all’esercizio delle libertà fondamentali e, conseguentemente, alla realizzazione del mercato unico – ha introdotto e disciplinato, attraverso l’adozione della Direttiva (UE) n. 2017/1852, dei meccanismi per la soluzione delle controversie scaturenti dall’errata interpretazione o applicazione delle disposizioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) ovvero nella Convenzione europea di arbitrato. Tra questi strumenti se ne annovera uno di particolare rilievo: si tratta della possibilità, riconosciuta al contribuente, di chiedere l’istituzione di un collegio arbitrale (la “Commissione consultiva”) ogniqualvolta le Autorità fiscali coinvolte non abbiano raggiunto un *agreement* in ordine al modo in cui debba essere risolta la questione controversa. Nel presente contributo ci si propone di indagare la natura giuridica di tale organo arbitrale, considerate le numerose questioni teoriche, aventi significativi risvolti sul versante pratico, che ne discendono. In particolare, vengono sottoposte ad esegesi le ragioni che spingono ad escludere la natura giurisdizionale della Commissione consultiva, essendo quest’ultima riconducibile – piuttosto – al *genus* degli organi amministrativi depositari di funzioni “giustiziali”. Infine, si intende verificare se le procedure disciplinate dalla Direttiva, anche alla luce dell’introduzione di una fase arbitrale (giustiziale) obbligatoria, possano affrancarsi dalla categoria dei mezzi diplomatici di soluzione delle dispute tra Stati (solitamente invocata per descrivere i *tax dispute resolution mechanism* di fonte convenzionale), realizzando una riallocazione, a favore del contribuente, degli interessi sottesi alla previsione di tali strumenti di tutela.

The European Legislator – aware that double taxation hinders the exercise of fundamental freedoms and, consequently, the realization of the single market – has introduced and regulated, through the adoption of Directive n. 2017/1852/EU, European mechanisms for the resolution of disputes arising from the misinterpretation or misapplication of provisions contained in double taxation conventions or in the European Arbitration Convention. These instruments include one of particular importance: this is the possibility, granted to the taxpayer, to request the establishment of an arbitration panel (the “Advisory Commission”) whenever the tax authorities involved have not reached an agreement as to how the disputed issue should be resolved. In the present article we aim to investigate the legal nature of this arbitration body, given the numerous theoretical issues, having significant implications on the practical side, that arise from it. In particular, the reasons for excluding the jurisdictional nature of the Advisory Commission are subjected to exegesis, the latter being referable – rather – to the genus of administrative bodies depository of “justicial” functions. Finally, it is intended to verify whether the procedures governed by the Directive, also in light of the introduction of a compulsory (justicial) arbitration phase, can free

themselves from the category of diplomatic means of resolving disputes between states (usually invoked to describe the tax dispute resolution mechanisms of conventional source), realizing a reallocation, in favor of the taxpayer, of the interests underlying the provision of these instruments of protection.

Andrea Fedele

Le Sezioni Unite e l'“enunciazione” nella disciplina dell'imposta di registro (nota a Cass. SS.UU, n. 14432/2023)..... II, 215

L'enunciazione di atti non registrati determina l'applicazione dell'imposta di registro in ragione di un presupposto già in precedenza perfezionato, se si tratta di atti soggetti a registrazione in termine fisso, se invece sono enunciati atti non soggetti a registrazione in termine fisso, è l'enunciazione stessa ad integrare la fattispecie imponibile. Nella sentenza annotata, le Sezioni unite della Cassazione confermano che l'enunciazione può avvenire nel contesto di un verbale di assemblea e che il notaio è coobbligato in solido al pagamento della relativa imposta principale. Si evidenziano, negli argomenti addotti, alcune eccessive semplificazioni e l'ingiustificata estensione dell'obbligazione per l'imposta da enunciazione a tutti i soci.

The mentioning (“enunciazione”) of a non-registered agreement or instrument causes the application of registration tax in two different manners. More in detail: (i) if the mentioned agreement or instrument should per se already have been registered, the application of the registration tax was already due, while (ii) if the mentioning concerns agreements or instruments not per se subject to registration, the registration tax applies only as an effect of the mentioning. The captioned decision confirms that the mentioning can occur also in a shareholders' meeting minute and the notary authenticating the minute is jointly liable for the payment of the relevant registration tax. The article illustrates certain oversimplifications in the reasoning of the Court and the unjustified extension of the tax obligation to all the shareholders.

Valerio Ficari

Modifiche normative ed onere della prova tra procedimento e processo tributario..... I, 603

Le modifiche apportate all'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 hanno rafforzato il legame tra il procedimento di accertamento tributario e il processo tributario, definendo in modo chiaro il contenuto dell'onere della prova dell'Agenzia delle Entrate; la nuova disciplina, soprattutto se ritenuta di applicazione ai giudizi pendenti, dovrebbe risolvere molte delle situazioni problematiche in tema di prova e controprova.

The amendments made to art. 7 of Legislative Decree no. 546/1992 have strengthened the link between the tax assessment procedure and the tax process, clearly defining the content of the burden of proof of the Revenue Agency; the new discipline, above all if considered of application to the pending judgments, should resolve many of the problematic situations in topic of test and counter-test.

Antonio Guidara

Tassazione del turismo e tassazione dei rifiuti: interrelazioni tra tributi ambientali e possibile concorso della prima al finanziamento della gestione dei rifiuti..... I, 619

Nonostante la diversità delle discipline, si constata una parziale sovrapposizione di tributi contermini legati alla fruizione del territorio, quali sono quelli del turismo e sulla produzione di rifiuti. Essa può essere opportunamente valorizzata in funzione di una migliore “resa” degli stessi negli ambiti, anch’essi da valorizzare, della tassazione ambientale e dell’economia circolare. Così, già *de iure condito*, si può sostenere il possibile concorso dei tributi sul turismo al finanziamento del servizio di gestione dei rifiuti: eventuali resistenze sono superabili e non si constatano nelle esperienze straniere.

Despite the diversity of the disciplines, there is a partial overlap of neighboring taxes linked to the use of the territory, such as those on tourism and on waste production. It can be appropriately valorised according to a better “performance” of the same ones in the areas, which also need to be valorised, of environmental taxation and the circular economy. Thus, already de iure condito, the possible contribution of tourism taxes to the financing of the waste management service can be supported: any resistance can be overcome and is not seen in foreign experiences.

Alessia Marano

La rivoluzione degli algoritmi verdi nella fiscalità ambientale: dall’esperienza spagnola alle novità italiane I, 687

Gli algoritmi verdi, oggetto di un recente intervento normativo spagnolo, coniugano bene l’interazione tra la transizione ecologica e la transizione digitale, cd. twin transition, in linea con le indicazioni europee, ed offrono l’occasione per riflettere in una prospettiva comparata sulle pertinenti e corrispondenti discipline tributarie, spagnola e italiana: ciò (anche) allo scopo di indagare in che modo il legislatore tributario possa favorire gli impieghi dell’intelligenza artificiale per incrementare lo standard qualitativo di tutela ambientale. La comparazione delle diverse soluzioni poste in essere nei due ordinamenti si rivela senza dubbio interessante, ma lascia pur sempre insoddisfatti per i limiti che le stesse presentano.

The Green algorithms tool, which has been the subject of a recent Spanish regulatory intervention, helps to accurately combine the interactions between ecological transition and digital transition, which have also been defined as “twin transition”, adhering as such with European standards. The above-mentioned algorithm presents us with the opportunity to reflect, from a comparative standpoint, on relevant and respective tax disciplines, both in Spain and in Italy. Moreover, the tool facilitates the further investigation into how the tax legislator is able to adopt the use of artificial intelligence to increase the quality standard of environmental protection. The comparison between the different solutions put forth by the two legislations is undoubtedly interesting, however they also present inherent limits and shortcomings, which in result render them unsatisfactory.

Stefano Ronco

La ‘perdita di centro’ della dimensione tributaria nella Tari tra interventi dell’Arera ed economia circolare..... I, 645

Il contributo mira ad esaminare i rapporti tra prelievo tributario e modalità di tariffazione nella TARI, tenendo in considerazione le evoluzioni connesse alle dinamiche dell’economia circolare nonché l’innovativo ruolo attribuito all’Arera in materia di regolazione del servizio di raccolta e trattamento dei RSU. Ciò allo scopo di verificare se sia in corso un processo di ‘perdita di centro’ della

dimensione tributaria nella disciplina sulla Tari e, in tale ipotesi, quale sia il modello di regolazione che sta via via emergendo.

As part of the EU Green Deal and the Circular Economy Action Plan, the Commission has made a package of proposals to make goods on the EU market more friendly to the environment, circular, and energy efficient. In that respect the role of the traditional taxation model used in Italy to fund municipal solid waste costs is increasingly put under pressure: the growing relevance of the setting of costs and standard requirements through the intervention of regulatory bodies – such as the ARERA in Italy – calls into question the scope of Italian municipalities’ room for maneuver in pursuing regulatory autonomy in the application of municipal solid waste taxes. It is argued that such policy shift, although should not be perceived necessarily negatively, should be debated.

Piera Santin

Mancata sottoscrizione digitale tra esigenze processuali e vincoli tecnici (nota a Cass., n. 16454/2023) II, 247

Il contributo analizza le circostanze che hanno portato la V sezione a rimettere alle Sezioni Unite la decisione circa l’ammissibilità di un giudizio introdotto da un ricorso privo di firma digitale. Ci si sofferma in particolare sulle ragioni sistematiche poste a fondamento della potenziale pronuncia di improcedibilità, alla luce delle peculiarità tecniche del processo telematico, della natura originariamente digitale degli atti e della contestuale necessità di tutelare i diritti fondamentali del giusto processo e dell’accesso alla giustizia. Da ultimo si analizzano i potenziali effetti sui giudizi di merito di una scelta interpretativa liberale, anche nella prospettiva del superamento di un (eccessivo) rigore tecnico-formale.

The content analyses the circumstances that led the Fifth Chamber of the Court of Cassation to refer to the United Sections decision on the admissibility of a case introduced by an appeal without a digital signature. It dwells in particular on the systematic reasons underlying the potential ruling of inadmissibility, in the light of the technical peculiarities of the telematic process, the originally digital nature of the acts, and the concomitant need to protect the fundamental rights of due process and access to justice. Finally, the potential effects on the judgments on the merits of a liberal interpretative choice are analysed, also with a view to overcoming (excessive) technical-formal rigour.

Alessia Sbroiavacca

La (doppia) tassazione dei dividendi di fonte estera percepiti da persone fisiche non imprenditori I, 709

A seguito di un susseguirsi di modifiche normative, attualmente i dividendi di fonte estera percepiti da persone fisiche fuori dal regime d’impresa sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d’imposta ex art. 27, comma 4, D.p.r. 600/73 sul cd. “netto frontiera”, se riscossi tramite intermediari residenti, ovvero ad imposta sostitutiva sul provento lordo, ex art. 18 del Tuir, qualora incassati direttamente all’estero. In entrambi i casi, al contribuente percettore è precluso l’accesso al credito d’imposta per le imposte pagate all’estero previsto dall’art. 165 Tuir e altresì garantito dalle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Di fatto, pertanto, tali dividendi scontano due livelli impositivi, l’uno all’estero

e l'altro in Italia, ed il contribuente rimane definitivamente inciso da tale doppia imposizione. Il contribuente affronta questa situazione, anche alla luce degli orientamenti di prassi e della giurisprudenza, rilevando l'incoerenza dell'attuale assetto impositivo che rende impossibile la fruizione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero ed i possibili profili di incompatibilità, con il diritto costituzionale ed i principi comunitari, del riservare il "netto frontiera" ai soli dividendi riscossi tramite intermediari residenti.

Following a series of regulatory changes, foreign-source dividends received by private individuals are currently subject to withholding tax pursuant to Article 27(4) of Presidential Decree 600/73 on the so-called "net limit", if received through resident intermediaries, or to substitute tax on the gross proceeds pursuant to Article 18, Tuir, if received directly abroad. In both cases, the receiving taxpayer cannot benefit from the tax credit for taxes paid abroad provided for by Article 165 Tuir and also guaranteed by international conventions against double taxation. In fact, therefore, such dividends are subject to two levels of taxation, one abroad and the other in Italy, and the taxpayer remains definitively affected by this double taxation. The article examines this situation, also in the light of the guidelines of practice and jurisprudence, highlighting the inconsistency of the current tax system, which makes it impossible to benefit from the tax credit for taxes paid abroad, and the possible incompatibility with constitutional law and EU principles of reserving the "net limit" only to dividends received through resident intermediaries.

Paola Severino

Sistema sanzionatorio tributario e responsabilità degli enti..... III, 139

Nell'ultima delega fiscale, la relazione tra Fisco ed imprese di grandi dimensioni, basata sulla leale collaborazione e volta a realizzare una gestione condivisa del rischio fiscale, è stata oggetto di un rinnovato interesse del legislatore volto, tra l'altro, a valorizzare il tema della *compliance* in relazione alle sanzioni tributarie. In questa prospettiva, il presente contributo intende offrire spunti di riflessione su tre principali questioni – efficacia dell'implementazione di un sistema di rilevazione e controllo del rischio fiscale, *ne bis in idem*, premialità – che assumono particolare rilevanza, sotto il profilo della responsabilità degli enti, e rappresentano, altrettante, importanti sfide per il legislatore delegato, chiamato a ripensare il vigente assetto di disciplina.

*In the last enabling act, the relationship between tax Authorities and large companies, based on loyal cooperation and aimed at achieving a shared management of tax risk, was the subject of a renewed interest of the legislator face, inter alia, to enhance the issue of compliance in relation to tax penalties. In this perspective, this paper aims to offer food for thought on three main issues – the effectiveness of the implementation of a tax control framework, *ne bis in idem*, rewards – that take on particular importance, from the point of view of the responsibility of the entities, and represent, as many, important challenges for the delegated legislator, called to rethink the current regulatory structure.*

Alessandro Tropea

La sanzione nel diritto doganale che cambia (nota a Corte di Giustizia UE, 8 giugno 2023, causa C-640/21) IV, 187

La minaccia all'interesse finanziario dell'Unione europea è contrastata dalla reazione sanzionatoria dei singoli Stati membri. In forza dell'art. 325 TFUE, è fatto obbligo ai singoli legislatori nazionali di assimilare gli interessi europei a quelli domestici e, in forza di leggi interne, proteggere mediatamente anche detti interessi comunitari come se fossero propri. Con particolare riguardo alla tutela dell'entrata daziaria, risorsa propria dell'Unione, a fronte di un'unica legge doganale, vigente in tutti i Paesi membri dell'Unione europea (Reg. UE 952/2013), esistono ben ventisette differenti sistemi sanzionatori, tanti quanti sono gli Stati UE, i quali puniscono chiunque dovesse minacciare il pronto e sollecito versamento del tributo. Contrariamente a tali principi, la Corte di giustizia dell'Unione europea, con la sentenza dell'8 giugno 2023, causa C-640/21, ha affermato un indirizzo interpretativo univoco in materia sanzionatoria, tentando erroneamente di vincolare tutti i Paesi membri nel punire, in ogni caso, l'omessa dichiarazione di merce non conosciuta per tempo dall'importatore. Ma, come noto, gli Stati UE sono vincolati a punire solo violazioni previste da leggi nazionali, in forza del principio della riserva di legge assoluta in materia punitiva, vigente in tutte le Carte costituzionali degli Stati membri. Sicché, se il singolo ordinamento nazionale – come l'Italia – non prevedesse come punibile la predetta fattispecie di erronea dichiarazione di merce importata, il dispositivo della sentenza della Corte UE, nella parte in cui dispone per le sanzioni doganali, enuncia un indirizzo interpretativo non vincolante.

The threat to the financial interest of the European Union is countered by the sanctioning reaction of the individual Member States. Under Article 325 TFEU, individual national legislatures are obliged to assimilate European interests to domestic interests and, by virtue of domestic laws, also mediate protect those EU interests as if they were their own. With particular regard to the protection of customs revenue, the Union's own resource, against a single customs law in force in all the Member States of the European Union (EU Reg. 952/2013), there are as many as twenty-seven different systems of penalties, as many as there are EU States, which punish anyone who threatens the prompt and prompt payment of the tax. Contrary to these principles, the Court of Justice of the European Union, in its judgment of 8 June 2023, Case C-640/21, affirmed an unambiguous interpretative direction in the field of penalties, erroneously attempting to bind all Member States in punishing, in any case, the failure to declare goods that were not known in time by the importer. But, as is well known, the EU States are bound to punish only violations provided for by national laws, by virtue of the principle of absolute reservation of the law in matters of punishment, which is in force in all the Constitutional Charters of the Member States. Therefore, if the individual national legal system – like Italy – did not provide for the aforementioned case of misdeclaration of imported goods as punishable, the operative part of the judgment of the EU Court, in the part in which it provides for customs penalties, enunciates a non-binding interpretative guideline.