

## DOTTRINA

**Christian Califano**

L'approdo (forse) definitivo della Cassazione in tema di motivazione degli atti e di formazione della prova nel processo ..... I, 593

A breve distanza di tempo la Cassazione giunge, in tema di motivazione degli atti tributari, a due approdi diversi e, per molti versi, inconciliabili: dopo aver sancito la possibilità di integrazione nel corso del giudizio dei presupposti di fatti e delle ragioni di diritto che hanno determinato un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria succintamente motivato, la giurisprudenza di legittimità a pochi mesi di distanza definisce l'obbligo di motivazione "un requisito intrinseco dell'atto" e ritenendo inammissibile una motivazione postuma, derivandone importanti corollari in tema di vizi dell'atto e di formazione della prova nel processo tributario.

*Within a strict range of time, the Supreme Court of Cassation comes to two divergent and, for many facets, irreconcilable approaches, regarding the value and the function accomplished by the reasons upholding tax verification notices. In fact, after having allowed the Tax Authority to add factual and legal elements, even during the trial phase, which supplement the premises of a previous administrative tax deed, the Supreme Court case law – a few months afterwards – defines the motivation duty "an essential requirement of any tax deed" and, as a consequence, retains inadmissible an out-of-time addition of reasons, implying important corollaries in the context of the shortcomings affecting the deed thereof and in relation to the discharge of the parties' burden of proof before tax Courts proceedings.*

**Filippo Castagnari**

La 'certezza del diritto' nell'obbligazione tributaria. Riflessioni critiche a margine di una recente pronuncia delle SS.UU. .... II, 159

L'ordinamento tributario si fonda sulla previsione *ex lege* di stringenti termini di decadenza posti in capo all'Amministrazione finanziaria e al contribuente per l'esercizio, rispettivamente, della potestà di verifica e controllo (*i.e.* accertamento) degli elementi costitutivi dell'obbligazione tributaria e della presentazione di istanza di rimborso del tributo indebitamente assolto. Il decorso di tali termini implica un definitivo consolidamento del 'modo di essere' dell'obbligazione tributaria nel periodo d'imposta spirato, determinando l'insorgenza di un 'rapporto esaurito'. Tuttavia, le ordinanze di rimessione alle Sezioni unite della Corte di Cassazione 21 luglio 2020, n. 15525 e 30 settembre 2020, n. 20482, prima, e la conseguente sentenza adottata da codesto organo della Suprema Corte il 29 luglio 2021, n. 21766, poi, avallano una 'scissione' del consolidamento degli effetti del 'rapporto esaurito' sull'obbligazione tributaria. Sicché, l'attitudine di quest'ultimi a porre un definitivo esaurimento della potestà di accertamento in capo agli Uffici finanziari, si

rinvieni limitatamente al riscontro dei ‘crediti’ dell’Ente impositore e non dei suoi ‘debiti’. L’ambivalente considerazione degli effetti ritraibili dal consolidamento dell’obbligazione tributaria mina i fondamentali valori di garanzia della stabilità dei rapporti giuridici e certezza del diritto cui il ‘rapporto esaurito’ risponde, inibendo la piena ‘cristallizzazione’ delle posizioni creditorie del contribuente verso l’Erario.

*The domestic tax law legal system is based on strict terms of forfeiture put in the hands of both Tax Authority and taxpayers to manage, respectively, the right of assess the correct fulfilment of tax obligation essentials and the request for refund of undue tax debt. The expiration of those terms implies a definitive solidification of the tax obligation related to that expired tax period, determining a so-called ‘spent situation’. However, the referral orders to the United Sections of the Supreme Court 21<sup>st</sup> July 2020, No. 15525 and 30<sup>th</sup> September 2020, No. 20482, before, and the definitive judgement issued by the same institution on the next 29<sup>th</sup> July 2021, No. 21766, afterwards, they attempt to split those effects deriving by ‘spent situation’ which are affecting tax obligations, to such an extent that the effects thereof are intended to undermine the Tax Authority’s right of assess limitedly to its credits towards taxpayers, not to its debts as well. The ambivalent consideration of those effects deriving from the definitive solidification of tax obligation is likely to enfeeble the fundamental values of legal certainty and juridical relationships stability, which the ‘spent situation’ contributes to reinforce as well as the ‘right to finality’ of taxpayers’ tax credits towards the Exchequer.*

### **Roberto Crepaldi**

La responsabilità penale del consulente fiscale per il visto di conformità..... III, 159

Il contributo analizza, nel più ampio contesto della responsabilità del professionista per il cd. consiglio tecnico, la rilevanza concorsuale del commercialista per aver apposto un visto di conformità non conforme con riguardo al delitto di indebita compensazione e ai reati dichiarativi, cercando di individuare, già sul piano materiale prima ancora che su quello soggettivo, una distinzione tra legittimo esercizio del mandato professionale e illecito penale.

*The following work analyzes, in the larger background of the professional’s liability for the technical advice, the relevance of realising a non-compliant visto di conformità (stamp of approval) as conspiracy in the crimes of undue clearing and misreporting, trying to identify, in the conduct even before the mens rea, a distinction between legitimate exercise of the professional mandate and criminal offense.*

### **Stefano Fiorentino**

La “convenienza economica” della nuova “transazione fiscale” tra vincoli europei, *ratio* concorsuale propria e contenuto della “tutela” devoluta ..... I, 529

La “convenienza economica” della “transazione fiscale”, se valorizzata sul piano sistematico con particolare riguardo alla prospettiva del diritto unionale, delinea una *ratio* concorsuale propria di tale istituto, specifica e distinta rispetto alla *ratio* concorsuale generale del codice della crisi. Le “valutazioni” (amministrative e giudiziali) concernenti il requisito legale in questione, tuttavia, pur se di tipo “vincolato”, non ineriscono all’attuazione/controllo della “fattispecie legale tributaria”, espressiva come tale di una scelta di concorso alle spese pubbliche ex

art. 53 Cost.; per tale ragione, esse esulano dall'esercizio della funzione impositiva, così come dal controllo giurisdizionale su quest'ultima. Da ciò discende che "la tutela" giudiziale correlata all'art. 182 *ter* l.f. pare coerentemente e linearmente devoluta al Tribunale fallimentare, senza che tale riparto implichi alcuna deroga "eccezionale" alla giurisdizione rimessa al Giudice speciale tributario

*The "economic convenience" of the "tax transaction", if valued on a systematic level with particular regard to the perspective of EU law, outlines an insolvency ratio typical of this institution, specific and distinct from the general insolvency ratio of the crisis code. The "assessments" (administrative and judicial) concerning the legal requirement in question, however, even if a "restricted" type, do not concern the implementation / control of the "taxation rule", expressive as such of a choice to contribute to costs public ex art. 53 of the Constitution; for this reason, they fall outside the exercise of the tax function, as well as from the judicial control over the latter. From this it follows that the judicial "protection" related to art. 182 *ter* of the Bankruptcy law seems to be coherently and linearly devolved to the bankruptcy court, without this division implying any "exceptional" derogation from the jurisdiction entrusted to the special tax judge*

### **Alessandro Giovannini**

Territorio invisibile e capacità contributiva nella *digital economy*..... I, 497

Il saggio affronta il tema dei confini dimensionali della capacità contributiva nella *digital economy* relativamente al rapporto fra dovere contributivo e territorio, quale elemento costitutivo della nozione di stato e delimitativo della sovranità, e al rapporto fra capacità contributiva e ricchezze prodotte dalle nuove economie. Sul primo propone un diverso concetto di territorialità e di *nexus*, basato sulla "materialità invisibile" dell'energia osservata con la lente della fisica, per poi passare ad esaminare la sovranità nella dimensione ordinamentale ed in quella impositiva; sul secondo si sofferma sulla capacità contributiva come criterio di riparto dei carichi pubblici. Propone di dare a questo criterio la sostanza del "rapporto di utilità economicamente rilevante", per poi individuare un rapporto siffatto negli effetti prodotti dalle attività digitali di impoverimento delle finanze pubbliche degli stati della fonte, anche in ragione della "doppia non imposizione internazionale" delle ricchezze da queste realizzate, e di alterazione delle regole sulla concorrenza; effetti ai quali corrisponde, per le aziende del digitale, una ricchezza aggiuntiva e diversa da quella reddituale che la ottengono in forza dall'organizzazione dominante loro propria, organizzazione già in sé suscettibile di legittimare la tassazione. Per dare concretezza ai principi costituzionali di solidarietà, di uguaglianza sostanziale e di libera iniziativa economica, a protezione di quali la sovranità dello stato può e forse deve ergersi, propone una forma di tassazione sganciata dal reddito e in grado teoricamente di concorrere con altre forme di tassazione che si dovessero realizzare a seguito dell'approvazione unionale o internazionale dei *Pillar 1* e *2*, comunque auspicata. Si sofferma poi sulle attività aventi ad oggetto gli "intangibili", individuando nel dominio sui fattori produttivi di terzi la giustificazione della tassazione, anche rispetto alla *digital service tax italiana*. Propone, finalmente, una rinnovata lettura del requisito dell'"appartenenza" alla comunità organizzata dei soggetti economici chiamati al tributo, sebbene privi di relazioni materiali con la comunità stessa.

*The essay deals with the issue of the dimensions of contributory capacity in the digital*

*economy in relation to the relationship between contributory duty and territory, as a constitutive element of the notion of state and delimitation of sovereignty, and the relationship between contributory capacity and wealth produced by the new economies. On the first, proposes a different concept of territoriality and nexus, based on “invisible materiality” of the energy observed with the lens of physics, and then goes on to examine sovereignty in the legal and tax aspects; on the second, focuses on the contributory capacity as criteria for the distribution of public expenditure. He proposes to give this criterion the substance of the “relationship of economically significant utility”, and then identify such a relationship in the effects produced by the digital activities of impoverishment of the public finances of the source states, also due to the “international double non-taxation” of riches realized by these, and of alteration of the rules on competition. Effects to which corresponds, for digital companies, an additional wealth and different from the income one that obtains it by force from the dominant organization of their own, an organization which is already capable of legitimizing taxation in itself. To give substance to the constitutional principles of solidarity, substantial equality and other free economic initiative, to protect which the sovereignty of the state can and perhaps must rise, proposes a form of taxation detached from income and theoretically capable of competing with forms of realize taxation that occurs following the Union or international approval of Pillars 1 and 2, however desired. He then focuses on the activities relating to “intangibles”, identifying the justification for taxation in the domain over third party production factors, also with respect to the Italian digital service tax. Finally, it proposes a renewed reading of the requirement of “belonging” to the organized community of the economic subjects called to the tax, even if they have no material relations with the community itself.*

#### **Antonio Marinello**

Ubiquità del mercato unico digitale e regime fiscale italiano delle locazioni brevi: le conclusioni dell’Avvocato Generale sul “caso Airbnb” (Conclusioni dell’Avvocato Generale Maciej Szpunar presentate il 7 luglio 2022, Causa C- 83/21 ..... IV, 185

La normativa tributaria italiana prevede un regime fiscale specifico per le locazioni immobiliari brevi, che riguarda Airbnb in quanto gestore di un portale di intermediazione immobiliare, e che si applica ai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo stipulati da persone fisiche al di fuori dell’esercizio di attività d’impresa, di durata non superiore a 30 giorni. Secondo tali disposizioni, i redditi derivanti dai contratti di locazione breve sono assoggettati a una cedolare secca tramite ritenuta alla fonte con aliquota del 21% e i dati relativi ai contratti di locazione devono essere comunicati all’autorità fiscale. I soggetti non residenti riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, inoltre, sono tenuti a nominare, in qualità di responsabile d’imposta, un rappresentante fiscale. La compatibilità comunitaria di tali obblighi viene contestata da Airbnb, alla luce del principio della libera prestazione dei servizi. Nelle sue conclusioni, l’Avvocato Generale presso la Corte di Giustizia ritiene che l’articolo 56 TFUE non osti all’obbligo di raccogliere e fornire informazioni né all’obbligo di ritenuta fiscale. Per quanto riguarda, invece, l’obbligo di nominare un rappresentante fiscale in Italia, esso costituisce una restrizione sproporzionata alla libera prestazione di servizi.

*The Italian tax law provides for a specific tax regime for short real estate rentals, which concerns Airbnb as the operator of a real estate brokerage portal, and which shall apply to contracts for the rental of residential buildings concluded by natural*

*persons outside the exercise of business activities for a period not exceeding 30 days. According to these provisions, income from short-term leases is subject to a withholding tax at the rate of 21% and the information relating to leases must be communicated to the tax authority. In addition, non-resident persons recognised as having no permanent establishment in Italy are required to appoint a tax representative as tax manager. Airbnb is challenging the Community compatibility of these obligations in the light of the principle of freedom to provide services. In its Opinion, the Advocate General at the Court of Justice considers that Article 56 TFEU does not preclude the obligation to collect and provide information or the obligation to withhold tax. On the other hand, the obligation to appoint a tax representative in Italy constitutes a disproportionate restriction on the freedom to provide services.*

### **Giovanni Moschetti**

Ripensando il processo tributario come insieme di regole “proporzionate” ad un fine ..... I, 551

Qualsiasi intervento di riforma del processo tributario non potrà essere definitivo se non pensato sistematicamente sulla base di un principio unitario di “ricerca della verità dei fatti”, in linea con i fini dello “Stato di diritto sostanziale”, la cui ragion d’essere è attuare giustizia. Da ciò la necessità di passare da un modello oppositivo di stampo civilistico a un modello collaborativo di stampo pubblicistico, con “poteri-doveri” di iniziativa del giudice e contestuali doveri di collaborazione delle parti nel chiarimento dei fatti rilevanti per la decisione. Anche la novella di cui alla legge 31 agosto 2022, n. 130 interviene solo su alcuni aspetti di maggior urgenza, senza una idea sostanziale unificante circa il fine del processo tributario.

*Any tax trial reform cannot be definitive, if it isn't systematically thought on a unitary principle of searching facts' truth, in accordance with the purposes of the "material State of law", whose essence is to realize justice. From this it ensues the necessity to move from a contrasting pattern proper of the civil trial to a cooperative pattern proper of the public trial, with judge's initiative powers-duties and contextual cooperative duties of the parties in clarifying facts considerable for the judgement. Also the law 31<sup>st</sup> August 2022, n. 130 intervenes only on some urgent aspects, without a connecting substantial idea regarding the tax trial purpose.*

### **Federico Tarini**

Considerazioni sulla proposta di introduzione del *Carbon Border Adjustment Mechanism* (CBAM) ..... V, 71

Il contributo mira ad analizzare la recente proposta di regolamento che istituisce un meccanismo di aggiustamento del carbonio alle frontiere (*Carbon Border Adjustment Mechanism* o CBAM). Più precisamente, dopo aver approfondito le modalità operative dello strumento, si tenterà di ricostruirne la natura giuridica verificando, nel dettaglio, se lo stesso abbia qualifica fiscale. In base a ciò, si analizzerà se il CBAM, inteso quale onere economico esigibile al momento dell’importazione, sia compatibile con la normativa internazionale in materia di dazi doganali dettata, *in primis*, dall’organizzazione mondiale per il commercio.

*The purpose of this paper is to examine the recent proposal for a regulation establishing a Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM). Specifically, after*

*examining the operational modalities of the instrument, an effort will be made to reconstruct its legal nature by determining whether it has a fiscal status. On this basis, it will be determined if the CBAM, understood as an economic charge payable at the time of importation, is compatible with international regulations on customs duties imposed by the World Trade Organization in particular.*