

DOTTRINA

Pier Luca Cardella

Micro-imprese e derivazione rafforzata alla luce del d.l. n. 73 del 2022 I, 435

Il d.l. n. 73 del 2022, nell'estendere la derivazione rafforzata alle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c. che redigono il bilancio in forma ordinaria, mira a semplificare le modalità di determinazione della base imponibile sterilizzando il doppio binario tra rappresentazione contabile e fiscale. Alcune scelte compiute dal legislatore suscitano, tuttavia, perplessità e resta in ogni caso sul tappeto il tema della coerenza di un assetto che, a parità di profilo dimensionale, conosce modalità di determinazione del reddito d'impresa fortemente differenziate.

The Law Decree No. 73 of 2022, in extending enhanced derivation to the micro-businesses referred to in art. 2435-ter of the Civil Code which prepare their financial statements in ordinary form, aims to simplify the methods of determining the tax base by neutralising the dual track between accounting and tax representation. However, some choices made by the legislator raise doubts, and the issue of the coherence of a framework that, with the same size profile, knows methods of determining business income that are strongly differentiated, remains on the table.

Alain Maria Dell'Osso

Appaltante, datore di lavoro, evasore fiscale: fluidità dei ruoli nella giurisprudenza penal-tributaria III, 67

L'articolo si confronta con la prassi giurisprudenziale di attrarre nell'orbita dei reati tributari la fenomenologia degli appalti fittizi: per quanto si tratti di un fenomeno lesivo di interessi fondamentali dei lavoratori, il percorso che porta a farne una questione penal-tributaria desta non poche perplessità.

The article compares itself with the case-law practice of attracting the phenomenon of fictitious procurement into the tax crime sphere: although this is a phenomenon damaging to the fundamental interests of the workers, the path that leads to making it a criminal-tax issue raises many doubts.

Stefano Dorigo

L'intelligenza artificiale e il possibile "riscaldamento" del sistema sanzionatorio tributario I, 407

Il sempre più frequente utilizzo di sistemi basati sull'intelligenza artificiale da parte dell'amministrazione finanziaria solleva molteplici interrogativi in merito alla parità delle armi ed alle modalità con le quali tutelare i diritti individuali. Si

tratta di considerazioni che hanno una portata generale ma che appaiono ancora più delicate con riferimento all'azione amministrativa volta all'irrogazione delle sanzioni amministrative tributarie. Il procedimento di determinazione di tali sanzioni si traduce in una attività valutativa che difficilmente può essere demandata ad un sistema automatizzato, se non al prezzo di svilire i caratteri tipici del D.Lgs. 472/1997. L'uso dell'intelligenza artificiale potrebbe semmai essere invocato in una fase preliminare, alla quale dovrebbe poi seguire un contraddittorio preventivo tra amministrazione e contribuente volto a vagliare e verificare in concreto tutti gli assunti fatti propri dalla macchina.

The increasingly frequent use of artificial intelligence-based systems by the tax administration raises many questions regarding the equality of arms and how to protect individual rights. These considerations have a general scope but appear even more delicate with reference to the public action aimed at imposing administrative tax penalties. The procedure for determining such penalties results in an evaluative activity that can hardly be delegated to an automated system, if not at the price of debasing the typical features of Legislative Decree 472/1997. The use of artificial intelligence could, if anything, be invoked at a preliminary stage, which should then be followed by a prior cross-examination between the administration and the taxpayer aimed at scrutinising and verifying in concrete terms all the assumptions made by the machine.

Alessia Fidelangeli

L'applicazione dell'imposta di registro alla divisione ereditaria con conguagli e la rilevanza dell'istituto della collazione (nota a Cass. n. 2588/2023 II, 145

La Corte di Cassazione si esprime sull'applicazione dell'imposta di registro ad un atto di divisione ereditaria posto in essere in presenza di precedenti donazioni effettuate dal *de cuius* e oggetto di collazione secondo il regime civilistico e conferma una recente pronuncia secondo la quale l'istituto della collazione dovrebbe essere considerato ai fini della tassazione dei conguagli divisionali in sede di divisione ereditaria. Nella sentenza si specifica ulteriormente che un regime impositivo che non tiene conto delle donazioni effettuate in vita dal *de cuius* colpirebbe un disavanzo tra quota di fatto e quota di diritto che non è indice dell'attribuzione di una ricchezza supplementare e, perciò, sarebbe contrario a quanto previsto dall'art. 53 Cost., oltre a mettere in discussione la neutralità impositiva del tributo. Inoltre, la pronuncia suggerisce che l'operatività della collazione riguardi soltanto la determinazione della quota effettivamente spettante ai singoli coeredi cui applicare l'aliquota stabilita per i trasferimenti mobiliari o immobiliari e non si estenda anche alla determinazione della massa comune cui applicare l'aliquota dell'1% prevista per gli atti dichiarativi.

The Court of Cassation adopts a decision concerning the registration duties tax regime applicable to an act of division of an inheritance made after previous donations by the deceased. The Court confirms its most recent decision, dating back to 2021, according to which the act by which the heirs transfer into the inheritance what they have received from the deceased by way of donation, in accordance with the civil law regulation, should be considered for the purposes of the application of the registration duties to the division of inheritance. The judgment specifies that a tax regime that does not take into account donations made during the lifetime of the testator would not be indicative of the attribution of additional wealth and, therefore, would be contrary to the provisions of Article

53 of the Italian Constitution, in addition to challenging the tax neutrality of the registration duties tax and donation tax. Moreover, the ruling suggests that the relevance of the above-mentioned act does not concern the individuation of the inheritance value to which the 1% proportional tax rate should apply.

Stefania Gianoncelli

Inversione contabile e operazioni inesistenti: il recupero dell'imposta a fini sanzionatori I, 373

Introdotta con riguardo agli scambi intracomunitari, al fine di garantire la tassazione IVA nel Paese di destinazione, l'inversione contabile è stata successivamente estesa ad alcune tipologie di transazioni interne in funzione antifrode, in ragione della sostanziale impossibilità di evadere l'imposta europea che la sua applicazione comporta. In tale contesto, il recupero del tributo, allorché l'operazione inesistente sia stata assoggettata a *reverse charge*, può giustificarsi esclusivamente in chiave sanzionatoria, con tutte le conseguenze e le criticità che potenzialmente ne derivano.

Introduced with reference to intra-EU trade, to ensure VAT taxation in the Country of destination, the reverse charge was later extended to certain types of domestic transactions in order to avoid frauds, thanks to the substantial impossibility of evading VAT that its application entails. In this context, the recovery of the tax, when the non-existent transaction has been subjected to reverse charge, can only be justified in terms of penalties, with all the consequences and critical issues that potentially follow.

Antonio Marinello

"Name and shame" e diritto al rispetto della vita privata: la *Grand Chamber* della Corte EDU censura la gogna mediatica per gli evasori fiscali IV, 119

Il lavoro trae spunto dalla sentenza della *Grand Chamber* della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo del 9 marzo 2023, *L.B. contro Ungheria*, n. 36345/2016, nella quale si afferma che la pubblicazione di un elenco di grandi evasori, corredato di dati personali dei contribuenti, sul sito *web* dell'Amministrazione finanziaria ungherese deve essere considerata in contrasto con l'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU). Secondo la Corte, in particolare, lo scopo perseguito attraverso la divulgazione dei dati fiscali dei maggiori evasori sarebbe in sé legittimo, trattandosi in definitiva di una misura deterrente, volta a tutelare l'interesse erariale alla pronta riscossione dei tributi. Nel caso di specie, tuttavia, non risulta che il Parlamento ungherese abbia considerato se e quanto la pubblicazione di tutti i dati in questione – in particolare l'indirizzo del domicilio del debitore – fosse effettivamente necessaria per il conseguimento di tale obiettivo. In assenza di una adeguata ponderazione degli interessi in gioco da parte del Parlamento nazionale, pertanto, l'adozione generalizzata dello strumento dissuasivo in questione deve essere considerata sproporzionata in relazione alla portata dei dati personali pubblicati, alle modalità di pubblicazione e alle ricadute che potrebbero derivarne sulla sfera privata dei contribuenti.

The essay discusses a recent judgment of the European Court of Human Rights, Grand Chamber (March 9th, 2023, L.B. v Hungary, n. 36345/2016), which states that the publication of a list of large evaders, accompanied by personal data of

taxpayers, on the website of the Hungarian Financial Administration must be considered contrary to art. Article 8 of the European Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms (ECHR). According to the Court, in particular, the aim pursued by the disclosure of the tax data of the major tax evaders is legitimate in itself, since it is ultimately a deterrent measure aimed at protecting the tax interest in the prompt collection of taxes. In the present case, however, it does not appear that the Hungarian Parliament considered whether and to what extent the publication of all the personal information – in particular the address of the debtor’s – was actually necessary for the achievement of that objective. Therefore, in the absence of an adequate weighting of the interests at stake by the national Parliament, the general adoption of this measure should be considered disproportionate in relation to the scope of the published personal data, the way in which it is published and the possible impact on taxpayers’ privacy.

Francesco Pedrotti

La valutazione dei servizi in corso di esecuzione di cui all’art. 92 del Tuir I, 461

L’art. 92, comma 6, del Tuir prevede un criterio valutativo, per i servizi in corso di esecuzione infrannuali, di tipo puntuale, il quale richiama il concetto di “costo di produzione” di matrice civilistica ed economico-aziendale. Ove i servizi in parola fossero valutati, in ambito civilistico, secondo un criterio in base al quale viene iscritto a conto economico un valore maggiore del relativo “costo di produzione”, è consentito effettuare in dichiarazione dei redditi una variazione in diminuzione la cui giustificazione deriva unicamente dalla differente logica sottostante i criteri valutativi, civilistico e fiscale, relativi alla posta patrimoniale in questione.

The art. 92, par. 6, of the Italian Tax Code provides, with regard to the services under execution of midyear term, a precise criterion of assessment mirroring the concept of “production cost” arising from the civil law and the business economy science. Should the services concerned were assessed, from a civil law point of view, according to a criterion pursuant to which entering in the P/L account an amount higher than the relevant “production cost”, the taxpayer would be entitled to operate, in its tax return, a reduction of the taxable basis justified by the mere difference between the different logic underlying the civil and tax assessment of the item concerned.

Guido Salanitro

Sugar tax e plastic tax. Quando il tributo litiga con la capacità contributiva I, 339

I tributi in materia ambientale e sulle bevande “dannose”, quali la plastic tax e la *sugar tax*, suscitano una serie di interrogativi sulla loro conformità alle norme costituzionali. Il loro esame alla luce dell’art. 53 della Costituzione non sembra fornire soluzioni appaganti. Spunti più soddisfacenti discendono dalla loro verifica alla luce del principio di ragionevolezza e degli artt. 9, 32 e 41 della Costituzione. Un tributo su una specifica categoria di bevande non sembra rispondere alle esigenze sottese al principio di ragionevolezza, né trova un sicuro fondamento nelle norme costituzionali relative alla tutela della salute. Un tributo sulla plastica monouso, invece, si inquadra agevolmente e ragionevolmente nella tutela dell’ambiente, anche nell’interesse delle future generazioni.

Taxes on the environment and on ‘harmful’ drinks, such as the plastic tax and the sugar tax, raise a number of questions about their compliance with constitutional

requirements. Their examination in the light of Article 53 of the Constitution does not seem to provide satisfactory solutions. More acceptable ideas derive from their verification in the light of the principle of reasonableness and Articles. 9, 32 and 41 of the Constitution. A tax on a specific category of beverage does not appear to meet the requirements underlying the principle of reasonableness, nor does it have a firm basis in the constitutional rules relating to the protection of health. A tax on single-use plastic, on the other hand, fits easily and reasonably into environmental protection, also in the interest of future generations.

Adriana Salvati

Sulla novazione della pretesa amministrativa operata dal giudice tributario (nota a Cass. n. 6837/2023)..... II, 123

La pronuncia della Cassazione in commento ritiene legittimo che il giudice tributario possa operare una riqualificazione dei fatti alla base della pretesa amministrativa, mutandone la sostanza. Tale riqualificazione, operata traslando una ripresa di sopravvenienze attive in un disconoscimento del costo ritenuto già all'origine incerto, viola il perimetro dell'oggetto del processo, delimitato dalla motivazione dell'atto amministrativo e dai motivi di ricorso. Nel merito, la Corte confonde il recupero di sopravvenienze attive, collegate ad eventi sopravvenuti e finalizzate alla rettifica di componenti correttamente dedotti in precedenza, con il disconoscimento di costi privi dei requisiti previsti dall'art. 109 T.u.i.r. E tanto con l'effetto di dilatare anche i relativi termini di accertamento.

The ruling of the Supreme Court in question deems it legitimate that the tax judge can redevelop the facts underlying the administrative claim, changing the substance of the administrative claim. This requalification, carried out by translating a recovery of contingent assets into a disavowal of the cost already considered uncertain at the origin, violates the perimeter of the object of the tax process, delimited by the motivation of the administrative act and by the reasons for appeal. On the merits, the Court confuses the recovery of contingent assets, connected to supervening events and aimed at rectifying previously correctly deducted components, with the disavowal of costs lacking the requirements set out in art. 109 TUIR And so much with the effect of also expanding the related terms of assessment.