

DOTTRINA

Daniela Conte

Imposizione reale e ricchezza di origine virtuale: quale tassazione per le criptoattività? I, 483

Tanto a livello Ocse quanto a livello UE, si registrano significativi interventi in materia di criptoattività che sono una inequivocabile manifestazione di interesse nei confronti del comparto e delle esigenze di una sua regolamentazione. In questo contesto, va collocato l'intervento del legislatore tributario nazionale, volto ad introdurre, ai fini Irpef, una disciplina "unitaria" in materia di tassazione delle criptoattività. A tal fine, è stata riformata la disciplina dei redditi diversi di natura finanziaria, prevedendo l'introduzione di una nuova categoria nell'ambito della quale sono stati ricondotti i proventi da criptoattività che, dal 1° gennaio 2023, sono assoggettati a tassazione sostitutiva del 26%. L'intervento di riforma, per quanto apprezzabile, presenta alcune rilevanti criticità, che saranno oggetto di analisi in questo lavoro, alle quali, peraltro, l'Agenzia delle entrate non sempre è riuscita a fornire una adeguata soluzione interpretativa nella recente circolare sul trattamento fiscale delle criptoattività. Tuttavia, al di là di qualsiasi sforzo interpretativo, occorre prendere atto che, nel vigente sistema di tassazione delle criptoattività, esiste una lacuna: manca una preventiva qualificazione giuridica e, di conseguenza, un quadro normativo coerente che garantisca, in futuro, un elevato livello di *compliance* e gettito per l'Erario. Come è noto, l'etichetta "criptoattività" individua *assets* che identificano i molteplici fenomeni del mondo digitale e che, quindi, sono differenti gli uni dagli altri sia per caratteristiche che per modi di utilizzo. A legislazione vigente, le criptoattività sono disciplinate con una normativa che può dirsi "unitaria" solo perché tali *assets* risultano accomunati dal generalizzato impiego delle tecnologie c.d. *Distributed Ledger Technology* (DLT), di cui la *blockchain* rappresenta l'applicazione più conosciuta. Nessuno sforzo è stato fatto dal legislatore tributario per classificare le criptoattività, secondo la loro natura giuridica, in specifiche categorie che, seppure differenti le une dalle altre, risultino omogenee al loro interno e, quindi, suscettibili ognuna di un trattamento giuridico "unitario" sotto il profilo fiscale.

Both at OECD and EU level, there are significant interventions in the field of crypto-activity that are an unequivocal expression of interest in the sector and the needs of its regulation. In this context, should be placed the intervention of the national tax legislator which is aimed at introducing, for IRPEF purposes, a "unitary" discipline in the taxation of crypto-activities. The discipline of the other financial incomes has been reformed, providing for the introduction of a new category under which the proceeds from crypto-activities have been brought back, which, from 1 January 2023, are subject to 26% substitute taxation. The reform, although appreciable, has some major problems, which will be the subject of analysis in this paper; to which, moreover, the Revenue Agency has not always been able to provide an adequate interpretative solution in the recent circular on the tax treatment of cryptoactivity. However, beyond any interpretative effort, it

must be noted that, in the current system of taxation of crypto-activities, there is a gap: there is no prior legal qualification of crypto-activities and, consequently, a coherent regulatory framework that guarantees, in the future, a high level of compliance and revenue for the Treasury. As is well known, the expression “crypto-activity” identifies assets that identify the multiple phenomena of the digital world and that, therefore, are different from each other both in terms of characteristics and ways of use. However, the legislator of the reform has limited itself to regulating, from the fiscal point of view, the crypto-activities with a legislation that can be called “unitary” only because these assets are united by the generalized use of technologies c.d. Distributed Ledger Technology (DLT), of which the blockchain represents the most known application. No effort has been made by the tax legislator to classify crypto-activities according to their legal nature into specific categories which, although different from each other, are homogeneous within them and therefore, each of them subject to a “unitary” legal treatment from a fiscal point of view.

Giangiaco­mo D’Angelo

In tema di garanzie personali per le obbligazioni doganali IV, 149

Le garanzie personali sono uno strumento molto diffuso nel mondo del diritto doganale. L’orientamento prevalente della Corte di Cassazione tende a considerarle garanzie autonome, operando una cesura netta tra vicende del debito doganale e vicende del debito di garanzia, ed impedendo al garante di contestare la legittimità dell’obbligazione doganale garantita. Dalla giurisprudenza europea, però, si desume una certa accessorietà tra obbligazione doganale garantita e obbligazione di garanzia, ribadita in recenti pronunce. Perciò, l’inquadramento delle garanzie in termini di totale autonomia potrebbe essere rivisto, e le garanzie doganali si potrebbero considerare come fideiussioni “a prima richiesta”, che non impediscono al garante di contestare la legittimità del debito doganale sottostante. In una prospettiva tributaria, la figura del garante sarebbe assimilata al responsabile di imposta: da ciò conseguirebbero alcune garanzie procedurali nei suoi confronti e la devoluzione delle controversie tra garante e dogana alla giurisdizione tributaria.

Personal guarantees are widely used in the world of customs law. The prevailing case law of the Italian Supreme Court of Cassation tends to treat them as independent guarantees, creating a clear separation between the incurrence of the customs debt and the incurrence of the guaranteed debt, thereby preventing the guarantor from challenging the legitimacy of the guaranteed customs debt. However, recent European case law suggests a certain degree of accessoriness between the customs obligation covered by the guarantee and the guarantee obligation. Therefore, the classification of guarantees in terms of complete independence could be reconsidered, and customs guarantees could be regarded as ‘first demand’ surety bonds, which would not prevent the guarantor from contesting the legitimacy of the underlying customs debt. From a tax perspective, the role of the guarantor would be likened to that of the person liable for taxes. This would result in certain procedural safeguards for the guarantor and in the transfer of disputes between the guarantor and customs to the tax court.

Luca Franzetti

Il reato di indebita compensazione nel contesto dei crediti d'imposta da Superbonus: tra schizofrenie legislative e dubbi irrisolti..... III, 89

Il vivace dibattito che si è innescato con riferimento ai rischi di frodi connaturati alla circolazione del credito d'imposta derivante dal c.d. "Superbonus 110%" induce – ancora una volta – a riflettere sugli esatti confini della fattispecie di indebita compensazione (art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000), in relazione in particolare a una disciplina tributaria pressoché alluvionale che ha scompaginato a più riprese le carte in tavola, costringendo a interrogarsi su quali spazi applicativi residuino per un'applicazione della disciplina in tema di errore.

*The lively debate that has been triggered with reference to the risks of fraud inherent in the circulation of the tax credit resulting from the c.d. "Superbonus 110%" leads – once again – to reflect on exact boundaries of the case of undue compensation (Art. 10-*quater* d.lgs. 74/2000), in particular in relation to an almost alluvial tax regime that has disrupted the table on several occasions, forcing to wonder about what residual application spaces for an application of the discipline in the matter of error.*

Giuseppe Mercuri

Discriminazioni e proporzionalità delle scelte nel sistema tributario: riflessioni sulle prospettive di riforma dell'attuale assetto normativo..... I, 541

Le discriminazioni nel diritto tributario costituiscono uno dei profili più controversi del sistema tributario. In tale contesto, si impone di individuare un corretto approccio metodologico rispetto alle questioni che vengono in rilievo. Da questo punto di vista, la coerenza con i principi fondamentali (capacità contributiva, progressività, equità orizzontale e verticale) richiede una valutazione basata sulla ragionevolezza e sulla proporzionalità delle scelte del legislatore. Una volta individuato il metodo e le ragioni su cui si fonda, è possibile apprezzare le scelte del "decisore pubblico" nella prospettiva di riforma del quadro normativo.

Discriminations in tax law represent one of the most controversial aspects of the tax system. In this context, it is necessary to identify a correct methodological approach with respect to the issues that arise. From this point of view, coherence with the fundamental principles (ability to pay, progressivity, horizontal and vertical equity) requires an assessment based on the reasonableness and proportionality of the choices of the lawmaker. Once the method and the reasons on which it is based have been identified, it is possible to consider the choices of the lawmaker with a view to reforming the normative framework.

Ludovico Nicotina

La responsabilità notarile in caso di enunciazione in atti soggetti a registrazione in termine fisso..... II, 175

La sesta sezione civile della Suprema Corte di Cassazione, in data 29 aprile 2021 (ord. n. 11276) rimetteva alla quinta sezione la questione della responsabilità tributaria del notaio, in ordine agli atti enunciati in quelli dal notaio stesso rogati. La quinta sezione civile, a propria volta, con l'ordinanza n. 11118 del 6 aprile 2022, rimetteva la questione alle Sezioni Unite civili «in relazione ai

riflessi pregiudizievoli di carattere patrimoniale ed alle ricadute nocive di ordine sanzionatorio a discapito dei risvolti pubblicistici della funzione notarile». Le Sezioni Unite civili, ai sensi dell'art. 374 c.p.c. comma 2, in considerazione della rilevanza della questione, con sentenza n. 14432 del 24 maggio 2023, affermavano il principio di diritto secondo il quale «in tema di imposta di registro, qualora in un atto notarile, anche registrato telematicamente, vengano enunciate disposizioni di altri atti, scritti o verbali, posti in essere dalle medesime parti, ma non già registrati, la cui configurazione giuridica non richiede accertamenti di fatto ovvero extra testuali né valutazioni interpretative particolarmente complesse [omissis] l'Ente impositore può legittimamente emettere un avviso di liquidazione ai sensi degli artt. 42, comma 1, primo periodo, d.P.R. 131/1986 e 3 ter, comma 1, d.lgs. 463/1997; in tal caso, ai sensi dell'art. 57, comma 1, d.P.R. 131/1986, il notaio che ha ricevuto l'atto enunciante, pur in via dipendente, è responsabile per il pagamento dell'imposta solidalmente con le parti dell'atto stesso». La questione merita di essere approfondita.

On April 29, 2021 (ord. no. 11276), the sixth civil section of the Supreme Court of Cassation referred to the fifth section the issue of the notary's tax liability concerning the acts stated in those drawn up by the notary himself. The fifth civil section, in turn, with its order no. 11118 dated April 6, 2022, referred the matter to the Civil Joint Chambers «in relation to the prejudicial financial consequences and harmful sanctions affecting the public law aspects of the notarial function». The Civil Joint Chambers, in accordance with art. 374 of the Civil Procedure Code, par. 2, and taking into account the importance of the issue, in judgment no. 14432 on May 24, 2023, affirmed the legal principle that «regarding registration duty, if provisions of other acts, written or verbal, executed by the same parties but not yet registered, are stated in a notarial deed, even if registered electronically, whose legal configuration does not require factual assessments or particularly complex interpretative evaluations [omitted], the tax authority may legitimately issue a tax assessment notice in accordance with Articles 42, paragraph 1, first sentence, Presidential Decree no. 131/1986 and 3-ter, paragraph 1, Legislative Decree no. 463/1997; in this case, according to Article 57, paragraph 1, Presidential Decree no. 131/1986, the notary who received the enunciating deed, albeit in a dependent manner, is jointly responsible for the payment of the tax along with the parties of the deed.» The issue deserves further analysis.