

## DOTTRINA

### **Davide Attanasio**

La proporzionalità in bilico: chiaroscuri del principio..... III, 155  
Con l'ordinanza n. 25132/2025, la Cassazione propende per un'interpretazione estensiva dell'art. 6 c. 3 D. Lgs. n. 472/97, che esclude la punibilità del contribuente quando le violazioni tributarie commesse sono addebitabili ad un terzo ed il fatto è denunciato all'autorità giudiziaria. Secondo l'orientamento dei giudici, la protezione dalla reazione sanzionatoria non è limitata all'omesso versamento dei tributi, ma coinvolge tutte le condotte realizzate dal professionista nell'ambito del comportamento fraudolento e in particolare l'omessa trasmissione della dichiarazione tributaria. La conclusione cui giunge la Suprema Corte, pur potendosi giustificare poiché le sanzioni irrogate sono frutto di un comportamento unitario del professionista, risulta disallineata rispetto alla *voluntas legis*.

*With Ordinance No. 25132/2025, the Court of Cassation favors a broad interpretation of Article 6 of the Civil Code. 3 Legislative Decree no. 472/97, which excludes the punishability of taxpayers when tax violations committed are attributable to a third party and the act is reported to the judicial authority. According to the judges' guidance, protection from sanctions is not limited to failure to pay taxes, but involves all conduct committed by the professional in the context of fraudulent behavior; particularly failure to submit a tax return. The conclusion reached by the Supreme Court, although it can be justified since the sanctions imposed are the result of the unified behavior of the professional, is misaligned with respect to the *voluntas legis*.*

### **Federica Campanella**

L'(in)efficienza dei tributi ambientali fondati sul principio «chi inquina paga»:  
nuovi possibili sviluppi della fiscalità ambientale..... I, 613  
Il diritto tributario riveste un ruolo di primaria importanza per la difesa dell'ambiente, indirizzando le condotte dei contribuenti verso consumi e produzioni ecosostenibili. Sino ad oggi, la fiscalità ambientale si è caratterizzata principalmente per l'imposizione di tributi in capo a soggetti responsabili di aver arrecato un danno all'ambiente, in ossequio al principio di matrice europea «chi inquina paga». Nel tempo, sono, tuttavia, emerse talune criticità connesse all'attuazione di tali tipologie di tributi, che ne mettono seriamente in dubbio l'efficacia, stimolando la riflessione su nuovi possibili

sviluppi della fiscalità ambientale. Il presente contributo si propone di verificare, in particolare, l'efficienza dei tributi ambientali – per tale intendendosi la capacità degli stessi di generare gettito da impiegare per il finanziamento della spesa pubblica per l'ambiente ed indirizzare i comportamenti dei contribuenti verso scelte più sostenibili – prospettando, infine, le possibili evoluzioni future.

*Tax law plays a key role in protecting the environment, guiding taxpayers' behavior toward environmentally sustainable consumption and production. To date, environmental taxation has been characterized mainly by the imposition of taxes on subjects responsible for environmental damage, in accordance with the European "polluter pays" principle. Over time, however, certain critical issues have emerged in the implementation of these types of taxes, seriously questioning their effectiveness and prompting reflection on possible new developments in environmental taxation. This paper aims to assess, in particular, the efficiency of environmental taxes based on the "polluter pays" principle – by which is meant the ability of environmental taxes to generate revenue to be used to finance public spending on the environment and to guide taxpayers' behavior toward more sustainable choices – and, finally, to outline possible future developments.*

### **Giacomo Duprè**

Regime italiano di tassazione dei dividendi intersocietari e tutela delle libertà fondamentali..... IV, 129

Nell'ordinamento italiano, i dividendi distribuiti da una società residente – ad una società residente in Italia, nell'UE o in uno Stato appartenente al SEE – soggiacciono ad un'imposizione pari all'1,2% del dividendo lordo. I dividendi distribuiti ad una società residente in un "Paese terzo" scontano, invece, la maggior aliquota del 26%, eventualmente rimodulata ai sensi e per gli effetti di una Convenzione contro le doppie imposizioni applicabile alla fattispecie concreta. Nel presente contributo, l'Autore intende verificare se la prospettata disparità di trattamento possa essere considerata una discriminazione incompatibile con una o più delle libertà fondamentali garantite dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea. A questi fini, dopo aver dimostrato per quali motivi occorre confrontarsi con la libertà di circolazione dei capitali (e non con le altre libertà fondamentali garantite dal TFUE), verranno esposte le ragioni che suggeriscono di ritenere esistente una discriminazione contrastante con l'art. 63 TFUE, non riconducibile a quelle di cui alla c.d. "clausola di standstill" ex art. 64 TFUE e non giustificata – in numerosi casi – da esigenze imperative di interesse generale ex art. 65 TFUE.

*Under Italian law, dividends distributed – by a resident company – to a company resident in Italy, in EU, or in an EEA member State are subject to tax at a rate of 1.2% of the gross dividend. Dividends distributed to a company resident in a "third Country" are subject to a higher rate of 26%, which may be adjusted pursuant to and for the purposes of a double taxation Convention applicable to the specific case. In this paper, the Author intends to examine whether the alleged unequal treatment can be considered discrimination incompatible with one or more of the fundamental freedoms guaranteed by the Treaty on the Functioning of the European Union. To this*

*end, after demonstrating why it is necessary to address the free movement of capital (and not the other fundamental freedoms guaranteed by the TFEU), will be explained the reasons for considering the discrimination contrary to article 63 of the TFEU, not attributable to those set out in the “standstill clause” pursuant to art. 64 TFEU, and not justified – in many cases – by overriding requirements of general interest pursuant to art. 65 TFEU.*

**Francesco Farri**

Il diritto tributario come *topos* letterario: specchio della coscienza collettiva e spunto di riflessione per l’ordinamento giuridico..... I, 577  
 Il saggio mira a operare una ricostruzione del senso comune del pagamento dei tributi attraverso la lente di alcune fra le opere letterarie che se ne occupano. Se ne ricava una percezione comune ancora negativa del fenomeno tributario e si individuano alcuni *topoi* letterari ricorrenti che ne individuano le possibili cause. Collegando tali *topoi* a orientamenti legislativi e giurisprudenziali caratteristici dei nostri ordinamenti, se ne propone la rivisitazione al fine di contribuire a far evolvere la persistente percezione negativa del tributo in una concezione positiva maggiormente diffusa anche a livello di immaginario collettivo.

*The essay aims at reconstructing the common sense of paying taxes through the lens of some of the literary works that deal with them. Literature seems to show a still negative common perception of the tax phenomenon and some recurring literary *topoi* could be used to identify the possible causes of that. By connecting these *topoi* to legislative and jurisprudential tendencies of our tax systems, a new interpretation is proposed in order to contribute to evolving the persistent negative perception of taxation into a more widespread positive conception also at the level of the common sense.*

**Antonio Guidara**

Codificazione tributaria, esperienze comparate e possibile impatto sull’ordinamento..... I, 531  
 Tra le misure previste dalla legge delega per la riforma fiscale (n. 111 dell’8 agosto 2023), rientra anche il «riassetto delle vigenti disposizioni di diritto tributario mediante la loro raccolta in un codice». La previsione, unitamente alla natura degli interventi richiesti dalla legge delega e al ritmo con cui la riforma sta procedendo, lascia intravedere – diversamente da precedenti tentativi – la concreta possibilità di una codificazione sistematica della materia tributaria. In tale prospettiva, appare opportuno avviare una riflessione sui contenuti del futuro codice tributario. Un’analisi efficace deve andare oltre le indicazioni contenute nella legge delega (e superare i principi e criteri direttivi espressamente previsti). È infatti necessario considerare le ragioni profonde che giustificano la codificazione in ambito tributario, i modelli teorici di riferimento e le principali esperienze comparabili a livello internazionale. In particolare, già un’analisi rapida di queste ultime (principalmente la tedesca *Abgabenordnung* e la spagnola *Ley general tributaria*) si rivela di grande utilità per sostenere e orientare alcune scelte normative. E così si può anche intravedere un possibile impatto del nuovo codice tributario nell’ordinamento giuridico con riferimento alle altre branche del diritto.

*Among the measures envisaged by the enabling law for tax reform (No. 111 of August 8, 2023) is the «reorganization of existing provisions of tax law through their consolidation into a code». The provision, together with the nature of the interventions required and the pace at which the reform is progressing, suggests—unlike previous attempts—the concrete possibility of a systematic codification of tax law. From this perspective, it seems appropriate to initiate a reflection on the contents of the future tax code. An effective analysis must go beyond the indications contained in the enabling act (and move past the expressly stated principles and guiding criteria). It is indeed necessary to consider the deeper reasons that justify codification in the tax field, the theoretical models of reference, and the main comparable international experiences. In particular, even a quick analysis of the latter (especially the German Abgabenordnung and the Spanish Ley General Tributaria) proves to be extremely useful for supporting and guiding some legislative choices. Thus, one can also foresee a potential impact of the new tax code on the legal system with regard to other branches of law.*

#### **Giuseppe Ingrao**

Dubbi sull'ambito di applicazione della causa di non punibilità per violazioni tributarie addebitabili a terzi ed oggetto di denuncia all'autorità giudiziaria (nota a Cass., n. 25132/2025) ..... II, 181  
Con l'ordinanza n. 25132/2025, la Cassazione propende per un'interpretazione estensiva dell'art. 6 c. 3 D. Lgs. n. 472/97, che esclude la punibilità del contribuente quando le violazioni tributarie commesse sono addebitabili ad un terzo ed il fatto è denunciato all'autorità giudiziaria. Secondo l'orientamento dei giudici, la protezione dalla reazione sanzionatoria non è limitata all'omesso versamento dei tributi, ma coinvolge tutte le condotte realizzate dal professionista nell'ambito del comportamento fraudolento e in particolare l'omessa trasmissione della dichiarazione tributaria. La conclusione cui giunge la Suprema Corte, pur potendosi giustificare poiché le sanzioni irrogate sono frutto di un comportamento unitario del professionista, risulta disallineata rispetto alla voluntas legis.

*With Ordinance No. 25132/2025, the Court of Cassation favors a broad interpretation of Article 6 of the Civil Code. 3 Legislative Decree no. 472/97, which excludes the punishability of taxpayers when tax violations committed are attributable to a third party and the act is reported to the judicial authority. According to the judges' guidance, protection from sanctions is not limited to failure to pay taxes, but involves all conduct committed by the professional in the context of fraudulent behavior, particularly failure to submit a tax return. The conclusion reached by the Supreme Court, although it can be justified since the sanctions imposed are the result of the unified behavior of the professional, is misaligned with respect to the voluntas legis.*

#### **Dario Stevanato**

Il reddito di lavoro autonomo verso l'omnicomprensività della base imponibile.. I, 555  
La limitazione ai soli “compensi” ha storicamente connotato la determinazione dei redditi di lavoro autonomo, ed è stata da ultimo superata nell'ambito della recente riforma del sistema tributario. Scopo dell'intervento sembra essere quello di risolvere

per via normativa alcuni problemi che erano già stati oggetto di esame e sistemazione nella prassi amministrativa, ma lo stesso potrebbe paradossalmente produrre effetti di segno opposto rispetto a quelli che il legislatore si è prefisso: anziché fare chiarezza sulla determinazione della base imponibile della categoria in questione, il nuovo principio di omnicomprensività potrebbe infatti far sorgere elementi di complicazione e incertezza. L'allargamento della base imponibile per il reddito di lavoro autonomo determinato secondo criteri ordinari potrebbe inoltre apparire contraddittorio rispetto ad altri indirizzi riconoscibili nel sistema, e segnatamente rispetto alle spinte alla forfettizzazione e “normalizzazione” dei redditi degli autonomi.

*The limitation to “revenues” as the only relevant element of the tax base has historically characterised the determination of self-employment income, and has recently been overcome as part of the recent reform of the tax system. The aim of the intervention seems to be to resolve, through legislation, certain problems that had already been examined and settled in administrative practice, but paradoxically, it could produce effects opposite to those intended by the legislator: instead of clarifying the determination of the tax base for the category in question, the new principle of comprehensiveness could in fact give rise to complications and uncertainty. The broadening of the tax base for self-employment income determined according to ordinary criteria could also appear contradictory to other recognisable trends in the system, particularly with regard to the push for flat-rate taxation and “normalisation” of self-employed income.*

### **Mauro Trivellin**

La tutela dell'affidamento nella riforma dello Statuto del contribuente ..... I, 507

Dopo un excursus sulle ricostruzioni interpretative e le esperienze applicative dell'art. 10, comma 2, della L. 212 del 2000, il contributo analizza le modifiche che, in occasione della recente riforma, sono state introdotte con particolare riguardo al tema della tutela dell'affidamento. Nello specifico, lo scritto evidenzia i profili di diversità tra la prospettiva europea e quella interna di tutela delle aspettative legittime e prospetta alcune criticità emergenti dalla novella legislativa, la quale appare come una tappa nel percorso di valorizzazione e progressiva sistematizzazione del principio nell'ordinamento tributario. Si sviluppano, inoltre, alcune considerazioni sull'approccio di Compliance e sul rapporto tra l'istituto del ravvedimento ed il beneficio dell'esclusione di sanzioni ed interessi garantito dalla disposizione statutaria.

*After an overview of the interpretative trends and practical applications of Article 10, paragraph 2, of Law No. 212 of 2000, the paper examines the amendments recently introduced by the tax reform, with particular regard to the protection of legitimate expectations. Specifically, the contribution highlights the differences between the European and domestic perspectives and identifies some critical issues arising from the legislative revision, which appears to represent a phase in the process of enhancing and progressively systematizing the principle within the tax system. The paper also develops some considerations on the broader framework of tax compliance and on the relationship between the self-correction of tax return (“ravvedimento”) and the exclusion of penalties and interest granted by the Taxpayer’s Bill of Rights.*

**Stefano Urzì**

Redditi professionali transnazionali e potestà impositiva: verso una nuova definizione di “base fissa”? (nota a Cass., n. 2286/2025)..... V, 134  
Discostandosi dall’orientamento tradizionale – che vede le nozioni di “base fissa” e “stabile organizzazione” sostanzialmente sovrapponibili – la Corte di cassazione ha recentemente elaborato una rilettura innovativa del primo istituto, attribuendogli una valenza autonoma e meno intensa. I giudici di legittimità hanno ritenuto sufficiente, ai fini dell’imposizione nello Stato della fonte, la sussistenza di un centro di interessi idoneo allo svolgimento continuativo dell’attività, anche in assenza di una effettiva disponibilità materiale di locali da parte del professionista non residente. Tale orientamento – che si presta a talune considerazioni critiche – deve inoltre essere letto, da un lato, alla luce delle più recenti indicazioni fornite dall’OCSE in materia di configurabilità di una sede fissa nel contesto delle prestazioni rese presso un home office o altre sedi da remoto e, dall’altro, delle possibili criticità derivanti dalla persistente distinzione operata dal legislatore fiscale italiano tra attività imprenditoriali e professionali, su cui il presente contributo intende soffermarsi.

Departing from the traditional view – which largely equates the concepts of “fixed base” and “permanent establishment” – the Italian Supreme Court has recently introduced an innovative interpretation of the former, treating it as an autonomous concept which requires a lower threshold of permanence. The Court held that, for source-state taxation purposes, the mere existence of a centre of interests supporting the continuous exercise of professional activity may give rise to a fixed base, even in the absence of actual physical premises at the disposal of the non-resident professional. This approach – open to several critical observations – must also be assessed, on the one hand, in light of the most recent OECD guidance on the existence of a fixed base of business in the context of cross-border home office or similar arrangements, and, on the other hand, in light of the systemic issues arising from the persistent distinction drawn by Italian tax