

DOTTRINA

Giorgio Beretta

Per la configurabilità della stabile organizzazione ai fini IVA non rileva la mera presenza di legami societari e/o contrattuali (nota a Corte di Giustizia UE – causa C-533/22) IV, 123

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella recente sentenza in causa C-533/22 (*Adient*) del 13 giugno 2024, è tornata ad interrogarsi circa la configurabilità di una stabile organizzazione IVA nell'ambito di gruppi societari. Secondo i Giudici di Lussemburgo, non si può ritenere che una società disponga di una stabile organizzazione ai fini IVA in un altro Stato membro per il (solo) fatto che in tale Stato essa abbia una società controllata appartenente al medesimo gruppo. Nemmeno è possibile procedere in tal senso a fronte dell'esistenza di un contratto per la prestazione in esclusiva di servizi da parte della controllata in favore della controllante. Come puntualizzato dall'Avvocato Generale Kokott nelle proprie conclusioni, la sentenza è la quinta, nell'arco di poco più di quattro anni, resa dalla Corte di Giustizia in tema di stabile organizzazione IVA. Il fatto che i principi affermati nella sentenza in esame non si discostino dalle ultime pronunce della Corte UE, rese in causa C-333/20 (*Berlin Chemie A. Menarini*) e C-232/22 (*Cabot Plastics Belgium*), dovrebbe far ritenere ormai consolidato l'orientamento dei giudici euro-unitari in materia.

In its judgment on Case C-533/22 (Adient), released on 13 June 2024, the Court of Justice of the European Union (CJEU) focused again on the issue of whether a fixed establishment exists for the purposes of VAT law in the case of two companies belonging to the same corporate group. According to the CJEU, a company does not have a fixed establishment for VAT purposes in another Member State simply because, in that Member State, there is a subsidiary belonging to the same group. Also, according to the judges, a contract for the exclusive supply of services by the subsidiary toward the parent company is, per se, not decisive. As observed by Advocate General Kokott in her Opinion, this is the fifth ruling rendered by the CJEU on the same subject over just a few more than four years. Since the CJEU's conclusions in the case at hand do not differ from the latest findings by the Court in its decisions in Case C-333/20 (Berlin Chemie A. Menarini) and Case C-232/22 (Cabot Plastics Belgium), one can assume that the CJEU's position on this matter is now sufficiently settled.

Marco Colella

Sulla legittimità costituzionale dell'imputazione per trasparenza nei confronti dei

soci accomandanti: è tutta una questione di poteri (nota a Corte Giustizia Trib. I grado, n. 244/2023) II, 251

La recente riforma del processo ha reso la fase cautelare, espressione concreta L'applicazione del regime di imputazione per trasparenza dei redditi prodotti dalle società di persone ai soci, indipendentemente dalla loro effettiva percezione, solleva una serie di interrogativi riguardo alla legittimità costituzionale dell'art. 5 del TUIR, soprattutto nei casi in cui il reddito societario venga imputato al socio accomandante. La Corte costituzionale ha più volte affrontato i dubbi di incostituzionalità con riferimento al caso del socio accomandante, ma è rimasta costante nel sostenere la legittimità della disciplina fiscale, riducendo così fortemente qualsiasi dibattito in materia. Una recente ordinanza di rimessione alla Corte riapre la discussione alla luce dell'originale punto di vista individuato dal giudice rimettente per sostenere l'illegittimità del meccanismo di imputazione per trasparenza, permettendo di tornare sul punto per evidenziare le contraddizioni di un regime impositivo e delle motivazioni della Corte a supporto che non considerano adeguatamente le specificità e le peculiarità della figura del socio accomandante e dei poteri a lui riconosciuti.

The application of pass-through taxation for income produced by partnerships, even when partners have not actually received this income, raises several constitutional issues concerning the legitimacy of Article 5 of the Italian Consolidated Income Tax Act (TUIR), particularly in cases where partnership income is attributed to limited partners. The Italian Constitutional Court has consistently addressed and upheld the legitimacy of this tax regime in responses to challenges of unconstitutionality concerning limited partners, thereby significantly curtailing any debate on the matter. However, a recent referral order to the Court has reopened the discussion considering the new perspective identified by the referring judge to argue the illegitimacy of pass-through taxation. This has allowed a reconsideration of the issue to highlight the contradictions within the tax regime and the Court's supporting arguments, which fail to adequately account for the specificities and peculiarities of limited partners and the powers granted to them

Giovanni Consolo

Decisioni amministrative algoritmiche e responsabilità nel procedimento tributario I, 599

Il saggio mette in risalto come, all'alba del possibile avvento di un' "Amministrazione 4.0." (e alla luce di alcune, recenti, esperienze applicative con riguardo ai "controlli preventivi" in tema di agevolazione c.d. "superbonus"), si ponga l'esigenza di rivisitare in profondità la figura del responsabile del procedimento, inopinatamente svalutata dalla recente riforma dello Statuto dei diritti del contribuente, al fine di evitare che i principi di legalità delle decisioni algoritmiche elaborati dalla giurisprudenza amministrativa restino meri simulacri di natura formale. Allo stesso tempo, il saggio si sofferma su alcuni rilevanti interrogativi, cui corrispondono altrettanti "snodi" chiave per la delimitazione delle funzioni che dovranno essere riservate ai funzionari umani designati quali responsabili di eventuali procedimenti tributari digitalizzati, e segnatamente: (a) se il requisito della controllabilità degli esiti dell'algoritmo da parte del funzionario umano precluda all'Amministrazione la possibilità di utilizzare software basati sulle più evolute tecnologie di I.A. che non consentono un simile controllo; (b) se la responsabilità dell'Amministrazione

in ordine a ogni aspetto del processo di automazione (compresi gli errori e i difetti riconducibili alla fase di costruzione del programma) presupponga l'impiego di software "autoprodotti" dalla stessa Amministrazione finanziaria (eventualmente anche per il tramite di società "in house").

The essay underscores the need to reevaluate the role of the person responsible for administrative tax procedures in light of the emerging "Administration 4.0" and recent experiences with "preventive controls" related to the "superbonus" incentive. This role, undervalued by the recent reform of the Taxpayer Bill of Rights, must be strengthened to prevent the principles of legality in algorithmic decision-making from becoming mere formalities. The essay also addresses several critical questions that correspond to key issues in defining the functions to be assigned to human officials designated as responsible for potentially digitized tax procedures. Specifically: (a) whether the requirement for human oversight of algorithmic outcomes limits the Tax Administration's ability to use advanced AI technologies; and (b) whether the Tax Administration's liability for automation errors requires the use of self-produced software (potentially, even through in-house entities).

Angelo Contrino

Sulla certezza del diritto in materia tributaria tra unità del diritto e pluralità di ordinamenti giuridici..... V, 37

Nell'era del costituzionalismo multilivello, della tutela multilivello dei diritti, della pluralità a volte esasperata degli ordinamenti, l'indagine sulla certezza del diritto in materia tributaria, condotta nel saggio, si propone di verificare non solo se esista una matrice di fondo comune tra i vari comparti del diritto, ma anche se esista una matrice di fondo comune tra i vari sistemi giuridici, in generale, e tra le varie partizioni interne dei vari sistemi giuridici, in particolare.

The recent reform of the trial has made the precautionary phase, a concrete expression of the implementation of the fundamental right of defence, increasingly relevant and significant compared to that of the merits. Precautionary protection has been given a central role, as demonstrated by the most significant innovations, among which the advance ruling on the merits referred to in art. 47-ter of the decree legislative no. 546/92. The reform, which contributes to introducing a more complex and advanced procedure, undoubtedly represents a significant contribution towards the implementation of an action that is to be considered indefectible; it, however, raises more than one interpretative doubt that only concrete experience will help to resolve.

Maurizio Interdonato

La riforma delegata della tassazione delle imprese agricole "evolute": la fine della concezione "terreno-centrica" I, 571

La legge delega per la riforma fiscale (L. 111 del 2023) e lo schema di decreto delegato modificano nel profondo la nozione fiscale di impresa agricola, avvicinandola a quella civilistica. Il richiamo diretto dell'art. 32 TUIR all'art. 2135 c.c. consente di attirare nel campo fiscale dell'agricoltura, nel limite del doppio della "superficie agraria di riferimento", tutte le colture "evolute", in particolare quelle svolte fuori suolo, facendo perdere così di importanza all'elemento del terreno agricolo. L'assegnazione di un reddito dominicale e di uno agrario,

elemento tipico dei terreni, ai fabbricati civili nei quali potranno essere svolte le attività agricole “evolutive” (tra le quali in particolare quelle idroponiche e aeroponiche) rappresenta l’elemento più problematico della riforma in fieri. Deve essere, invece, salutata con soddisfazione l’equiparazione tra le imprese agricole individuali e le società agricole sotto il profilo della determinazione “catastale” del reddito di impresa per i redditi eccedenti il limite dell’“agrarietà”.

The Enabling Act n. 111/2023 for the Italian tax reform and the Delegated Legislation scheme 29th April 2024, together deeply modify the fiscal definition of agricultural activity, filling in the gap with the one given by the Italian Civil Code. The new art. 32 TUIR, by clearly mentioning the art. 2135 c.c., ensures to tax as agricultural activities – up to the limit of twice the amount of the so-called reference agricultural area – even the most innovative cultures, starting from the soilless ones. That’s how the farmland loses his central role in the tax field too. The hardest step of the incoming tax reform is going to be the attempt to assign a rental income and an agricultural income, typical of the farmland, to the urban estates which will be soon able to house the new soilless cultures (hydroponics and aeroponics first). We have to welcome instead the extension of the tax treatment (based on the land registry) of the agricultural sole proprietorship to the agricultural companies concerning the income exceeding the agricultural limit.

Riccardo Lucev

Indebita compensazione ed esimente penale da riversamento del credito d’imposta per ricerca e sviluppo (art. 5 d.l. n. 146/2021)..... III, 139

Il contributo analizza i profili penalistici del riversamento del credito d’imposta da Ricerca & Sviluppo, introdotto dal d.l. 146/2021 come istituto a carattere eccezionale e temporaneo, ma con termini di accesso più volte prorogati, per favorire la più ampia adesione da parte dei contribuenti. Se, da un lato, si apprezza il fatto che questo istituto abbia sanato alcune incoerenze interne al d.lgs. 74/2000, avendo introdotto per la prima volta un’esimente penale per il reato di indebita compensazione mediante crediti inesistenti (dimenticato da tutte le precedenti riforme premiali), dall’altro lato un bilancio completo sul riversamento non può prescindere dalla constatazione della caducità della soluzione che esso rappresenta, destinata a venir meno con lo scadere dei termini di adesione. L’insegnamento che sembra doversi trarre da questa esperienza normativa è, dunque, quello della necessaria introduzione nel d.lgs. 74/2000 di una causa di non punibilità per il delitto di indebita compensazione mediante crediti inesistenti che, connotandosi per profili premiali meno estremi e più equilibrati di quelli attribuiti dal d.l. 146/2021 al riversamento, possa attestarsi come un’esimente stabile e strutturale della legislazione penal-tributaria.

The article analyses the criminal profiles of the repayment of the R&D tax credit, introduced by Law Decree 146/2021 as a tool of exceptional and temporary nature, but with terms of access extended several times, in order to encourage the widest adherence by taxpayers. If, on the one hand, one appreciates the fact that this tool has overcome some internal inconsistencies in Legislative Decree No. 74/2000, having introduced for the first time a cause of non-punishability for the crime of undue offsetting by means of non-existent credits (forgotten by all previous reforms), on the other hand, a complete assessment of the repayment cannot disregard the fact that the solution it represents is not stable, as it is destined to lapse with the expiry of the adherence deadline. The lesson that can be drawn

from this regulatory experience is, therefore, the one of a necessary introduction into Legislative Decree No. 74/2000 of a cause of non-punishability for the crime of undue offsetting by means of non-existent credits which, being characterised by less extreme and more balanced reward profiles than those attributed by Law Decree No. 146/2021 to the repayment, may become a stable and structural cause of penalty protection in the tax criminal legislation.

Pietro Mastellone

La nuova figura dell'inutilizzabilità degli elementi probatori nel contesto della riformata disciplina sulle invalidità tributarie..... I, 651

Nell'ambito della riforma fiscale in fase di attuazione sulla scorta della Legge n. 111/2023, il legislatore delegato ha messo mano ad un importantissimo ambito che incide sull'equilibrio dei rapporti tra Amministrazione finanziaria e contribuente: quello delle invalidità tributarie. Per lungo tempo, infatti, gli interpreti hanno dovuto sopperire ad una disciplina organica sul punto, ricostruendo, caso per caso e spesso mutuando regole dal diritto amministrativo, la gravità della violazione che connota l'atto tributario, ed elaborando un prisma di violazioni che spaziava da vizi meno gravi a vizi più gravi, aventi conseguenze più o meno "invalidanti". Questo, però, si traduceva in un'inaccettabile incertezza per il contribuente, soprattutto nelle frequenti ipotesi in cui i vizi attenevano alla fase istruttoria ed occorreva capire le potenziali ricadute sull'atto impositivo finale dell'iter amministrativo. La nuova figura dell'inutilizzabilità, andando a regolare i vizi che attengono alla fase conoscitiva e di raccolta del materiale probatorio, rappresenta quindi un'importante conquista per i diritti del contribuente, canalizzando anche in ambito tributario un principio "immanente" dell'ordinamento già presente nel diritto processual-penale all'art. 191 c.p.p.

In the context of the tax reform being implemented on the basis of Law no. 111/2023, the delegated lawmaker has regulated a very important area that affects the balanced relationship between tax authorities and taxpayer: the discipline of invalidities of tax acts. For a long time, in fact, interpreters did not have the chance to rely on an organic discipline in this respect, reconstructing, case by case and often borrowing rules from administrative law, the seriousness of the violation that characterises the tax act, and developing a prism of violations that ranged from less serious defects to more serious defects, with more or less "invalidating" consequences. This, however, turned into an unacceptable uncertainty for the taxpayer, especially in the frequent cases in which the defects pertained to the investigation phase and it was necessary to understand the potential repercussions on the final tax act of the administrative proceedings. The new figure of inusability, by regulating the defects that affect the fact-finding phase and the collection of evidentiary material, therefore represents an important achievement for the rights of the taxpayer, channelling also in the tax field an "immanent" principle of the legal system already laid down in Art. 191 of the Code of Criminal Procedure.

Roberto Schiavolin

Riflessioni sulla rilevanza reddituale delle mance dopo la l. n. 197/2022 I, 545

In base agli artt. 49 e 51 t.u.i.r., il reddito di lavoro dipendente include le liberalità derivanti dal rapporto di lavoro, ma secondo la dottrina maggioritaria le mance non sono imponibili, perché erogate dai clienti, che non sono parte di tale rapporto.

Invece, una recente decisione della Cassazione ha affermato che le mance sono reddito di lavoro dipendente e poi la l. n. 197/2022 ha introdotto un'imposta sostitutiva del 5% sulle mance per i lavoratori di alberghi, bar e ristoranti ad essi riversate dal datore di lavoro, applicabile se mance e reddito di lavoro dipendente non superino certe soglie. Questo articolo ha ad oggetto tale nuova imposta e il dibattito sulla rilevanza delle mance ai fini della tassazione del reddito. Si propone un'interpretazione dei riferimenti degli artt. 49 e 51 t.u.i.r. a introiti "che derivano" dal rapporto di lavoro o sono percepiti "in relazione" ad esso tale da includere le liberalità remuneratorie dei servizi ricevuti erogate dai clienti.

According to articles 49 and 51 t.u.i.r. (Italian income tax law), employment income includes gratuities arising out of employment relationship, but most of doctrine affirms that tips, as received from customers (who aren't counterparts of that relationship), are not taxable income. Otherwise, a recent Supreme court decision said that tips are employees' taxable income. Then, Law n. 197/2022 introduced a 5% tax, as a substitute of income taxes, on tips for employees of hotels, bars and restaurants, allocated to them by their employers, provided that tips and income from work don't exceed certain limits. This essay deals with this new tax and the debate about tips and income taxation, proposing an interpretation of earnings "deriving from" or "related to" employment relationship which includes tips as rewards given by customers for services rendered.

Nicolò Zanotti

La localizzazione dello *smart worker* nel prisma della riforma fiscale I, 621

Il processo di diffusione dello *smart working*, soprattutto in quella parte del mercato caratterizzata da un'elevata digitalizzazione e dall'esecuzione della prestazione lavorativa oltreconfine, ha di recente sollevato nuove problematiche anche di ordine fiscale, che hanno riguardato, principalmente, la corretta localizzazione del lavoratore "mobile" e le modalità di imposizione dei suoi redditi. Ciononostante, non sembra che il decreto delegato sulla fiscalità internazionale abbia apportato sul punto modifiche di rilievo, meritevoli di apprezzamento. Ne esce pertanto confermata l'esigenza di ripensare le regole di allocazione del reddito derivante dall'esercizio di lavoro da remoto e di adeguare i criteri di collegamento, così da renderli conformi "alla prassi internazionale".

The process of diffusion of smart working, especially in that part of the market characterized by high digitalization and the performance of work across borders, has recently raised new issues, including tax issues. These issues have mainly concerned the correct localization of the "mobile" worker and the methods of taxation of his income. Nonetheless, it does not seem that the delegated decree on international taxation has brought about significant changes worthy of appreciation. The need to rethink the rules for allocating income deriving from the exercise of remote work and to adapt the connection criteria, so as to make them compliant "with international practice", is therefore confirmed".