

## DOTTRINA

**Enrico Basile**

Il ‘decreto sanzioni’ e la *lex mitior*: quali garanzie per l’illecito tributario ‘punitivo’? .....

III, 1

Il d. lgs. 87/2024 stabilisce l’irretroattività delle nuove e più favorevoli previsioni in materia di sanzioni amministrative tributarie. L’opzione del legislatore delegato, motivata da esigenze erariali, solleva perplessità circa la tutela di diritti umani/fondamentali anche in prospettiva sovranazionale. Nonostante il rigetto di apposita questione di legittimità costituzionale da parte della Cassazione, la strada maestra rimane l’intervento del Giudice delle leggi.

*Legislative Decree no. 87/2024 provides for the non-retroactivity of new, more favorable provisions concerning administrative tax penalties. The choice made by the delegated legislator, driven by fiscal concerns, raises doubts regarding the protection of human and fundamental rights, also from a supranational perspective. Despite the Court of Cassation’s rejection of a specific constitutional legitimacy challenge, the primary route remains intervention by the Constitutional Court.*

**Chiara Cinotti**

Criticità e interferenze della nuova transazione fiscale con il divieto di aiuti di Stato .....

I, 77

La transazione fiscale è un istituto del diritto tributario che è stato interessato, in tempi recenti, da una importante riforma che, con plurimi interventi, ne ha esteso significativamente l’ambito applicativo, tant’è che oggi risulta applicabile, a diverse condizioni, alla maggior parte degli istituti di risoluzione della crisi d’impresa disciplinati nel nuovo Codice della Crisi d’Impresa e dell’Insolvenza. L’istituto ha, sin dalla sua comparsa, suscitato perplessità in merito alla sua conciliabilità con principi fondamentali dell’ordinamento giuridico. I dubbi sulla compatibilità con il principio di indisponibilità dell’obbligazione tributaria, seppur non del tutto sopiti, sono oggi ritenuti generalmente superati. Non del tutto chiare sembrano essere, invece, le possibili interferenze dell’istituto in esame con il principio del divieto di aiuti di Stato illegittimi elaborato a livello sovranazionale. Nel presente contributo si intende, perciò, analizzare la normativa interna in materia di transazione fiscale alla luce degli articoli 107 e 108 TFUE, valutandone altresì la rispondenza al “test” di origine giurisprudenziale del c.d. *creditore privato* elaborato dalla Corte di Giustizia dell’Unione Europea.

*The “tax settlement” is an institution of tax law that has recently been subject to a major reform that, with several amendments, has significantly extended its area of application, so much so that today it is applicable, under various conditions, to most of the crisis resolution institutes governed by the new Italian Code of*

*Corporate Crisis and Insolvency. The instrument has, since its appearance, raised perplexities as to its reconciliation with fundamental principles of the legal system. The doubts as to the compatibility with the principle of non-liability of the tax obligation, although not entirely allayed, are now generally considered to have been overcome. On the other hand, the possible interferences of the institute in question with the principle of the prohibition of unlawful State aid elaborated at supranational level seem to be not entirely clear. In this contribution we, therefore, intend to analyse the domestic legislation on tax settlements in light of Articles 107 and 108 TFEU, also assessing its compliance with the so-called private creditor 'test' developed by the Court of Justice of the European Union.*

### **Luca Costanzo**

Il caso Apple tra tutela della concorrenza e sovranità fiscale europea (nota a Corte di Giustizia UE causa C-465/20 P).....

IV, 6

L'articolo si propone una disamina del fenomeno degli aiuti di Stato fiscali, attraverso l'esame del caso Apple, su cui si è da ultimo pronunciata la Corte di giustizia con sentenza del 10 settembre 2024. L'analisi tenterà una ricostruzione della vicenda alla luce delle dinamiche in atto sul piano dell'integrazione eurotributaria, delle tendenze regolative della fiscalità emergenti a livello internazionale e delle prospettive evolutive dello stesso ordinamento dell'Unione europea.

*The essay focuses on the issue of fiscal State aid through the examination of the Apple case (judgment of the Court of Justice of 10 September 2024). The analysis will attempt to reconstruct the dispute in light of the dynamics relating to euro-fiscal integration, emerging trends in international tax regulation and the evolutionary prospects of the European Union system itself.*

### **Matteo Demetri**

Il principio di unicità dell'azione accertatrice alla luce del nuovo art. 9-bis dello Statuto dei Diritti del Contribuente (nota a Cass., SS.UU, n. 30051/2024).....

II, 14

Il principio di unicità dell'azione accertatrice è attualmente un tema di grande interesse sia dal punto di vista teorico sia dal punto di vista pratico, attinto tanto da novelle legislative quanto da pronunciamenti giurisprudenziali, e per il quale pare ancora lontana la speranza di accedere ad orientamenti univoci e condivisi. Il saggio intende fornire una prima analisi della pronuncia a Sezioni Unite 30051 del 21 novembre 2024. In linea generale nella pronuncia in commento si afferma da un lato che l'Amministrazione possa legittimamente annullare, per vizi sia formali sia sostanziali, l'atto impositivo viziato ed emettere, in sostituzione, un nuovo atto anche per una maggiore pretesa (salvi i limiti costituiti dal termine di decadenza e dal giudicato), dall'altro che, una volta riconosciuto in capo all'Amministrazione finanziaria il potere di *ius poenitendi* finalizzato alla realizzazione dell'interesse pubblico, non paiono residuare margini per una valorizzazione dell'aspetto soggettivo dell'affidamento del contribuente. Ricostruiti gli istituti dell'accertamento integrativo, dell'accertamento parziale e dell'autotutela sostitutiva, facendo riferimento alle contrapposte posizioni giurisprudenziali tra le quali le Sezioni Unite sono state chiamate a muoversi, il presente contributo si propone di ricostruire in chiave critica i rapporti tra l'orientamento delle Sezioni Unite e la novella di cui all'art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, azzardando, infine, ipotesi di interventi normativi.

*The principle of uniqueness of the investigative action is currently a subject of great interest both from a theoretical point of view and from a practical point of view, drawn both from new legislation and rulings in case law, and for which the hope of access to unified and shared guidelines seems far away. The paper aims to provide an initial analysis of the pronouncement at Sezioni Unite 30051 on 21 November 2024. In general, the ruling in comment states on the one hand that the Administration may legitimately cancel, for both formal and substantive defects, the vitiated tax act and issue, instead, a new act also for a greater claim (subject to the limitations constituted by the period of limitation and the judgment), on the other that, once recognized in the financial administration the power of jus poenis aimed at the realization of the public interest, There seems to be no residual margin for valuing the subjective aspect of the taxpayer's reliance. The institutes of supplementary assessment, partial assessment and substitute self-protection were reconstructed, referring to the opposing jurisprudential positions between which the United Sections have been called to move, This contribution aims to reconstruct in a critical key the relations between the orientation of the United Sections and the novella referred to in art. 9-bis of the Statute of the rights of the taxpayer, finally, assuming the possibility of regulatory interventions.*

**Giovanni Girelli**

Il tripartito contrasto del legislatore francese all'abuso del diritto in materia tributaria.....

V, 1

Il legislatore francese si è diffuso nel tempo in una poliedrica disciplina tesa a contrastare l'abuso del diritto in materia tributaria secondo la propria peculiare tradizione giuridica su questa tematica. La normativa sull'abuso, dunque, pur apparendo certamente apprezzabile in alcuni tratti, non può essere considerata adeguatamente sistematizzata e necessita di una completa ed organica revisione complessiva.

*Over the years, the French legislator has developed a multifaceted regulation aimed at combating the abuse of law in tax matters according to its own peculiar legal tradition on this issue. The legislation on abuse, therefore, although certainly appearing appreciable in some aspects, does not look adequately systematized and requires a complete and organic overall review.*

**Antonio Guidara**

Istituti deflattivi del contenzioso e (nuova) autotutela: tra le pieghe della riforma fiscale.....

I, 25

Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale sono istituti che attingono all'autotutela. Tuttavia le loro diversità e specificità depongono per una declinazione plurima dell'autotutela nel diritto tributario: secondo le regole dedicate, dello Statuto dei diritti del contribuente; ma anche secondo le regole della legge 241/1990, laddove le prime non operino. Naturalmente è possibile conciliare liti senza che si involga affatto l'autotutela (laddove non si controverta di potestà amministrative). Ed ancora, a fronte di fattispecie che ricadono nell'autotutela obbligatoria, di cui all'art. 10 *quater* dello Statuto dei diritti del contribuente: non vi è spazio per l'accertamento con adesione; mentre diventa possibile una conciliazione totale o parziale dell'eventuale controversia.

*Tax assessment with adhesion and tax judicial conciliation are institutions that rely on the power of self-protection. However, their diversity and specificity*

*suggest a multiple declination of self-protection in tax law: according to the dedicated rules of the taxpayer's bill of rights; but also according to the rules of Law 241/1990, where the former ones do not operate. Of course it is possible to settle disputes without involving self-protection (where there is no dispute of administrative power). And again, in the face of situations that fall within the compulsory self-protection, as set out in art. 10 quater of the taxpayer's bill of rights: there is no room for tax assessment with adhesion; while a full or partial tax judicial conciliation of any disputes becomes possible.*

### **Giuseppe Ingraio**

Riflessioni su decadenza e cessazione dal concordato preventivo biennale.....

I, 1

La normativa sul concordato preventivo biennale prevede, da un lato, ipotesi di decadenza dal regime premiale collegate a irregolarità fiscali di non lieve entità poste in essere dal contribuente, e, dall'altro, situazioni che determinano la cessazione degli effetti in presenza di eventi non previsti al momento dell'accettazione della proposta. Questi profili, pur riguardando situazioni del tutto differenti, sono accomunati dal fatto di incidere in modo significativo sulla compatibilità costituzionale del concordato e sulla scelta del contribuente di vincolarsi per il futuro biennio alla tassazione di un reddito presunto. Per queste ragioni, appare opportuno riflettere su alcune delle scelte adottate dal legislatore, eccessivamente penalizzanti per il contribuente, quali la decadenza correlata ad avvisi di accertamento "non definitivi" e la limitazione della possibilità di cessazione dal concordato ai casi di sussistenza di circostanze eccezionali (e non anche fisiologiche) che determinano una significativa contrazione dei redditi effettivi.

*The legislation on the biannual preventive agreement provides, on the one hand, hypotheses of forfeiture from the reward regime linked to non-minor tax irregularities committed by the taxpayer, as well as, on the other, situations which determine the cessation of the effects in the presence of non-recurring events expected at the time of acceptance of the proposal. For these reasons, it seems appropriate to reflect on some of the choices adopted by the legislator, which are excessively penalizing for the taxpayer, such as the forfeiture related to "non-definitive" assessment and the limitation of the possibility of termination of the agreement to cases of existence of exceptional circumstances (and not even physiological) which determine a significant contraction in actual incomes.*

### **Guglielmo Maisto**

Brevi riflessioni sui meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali .....

V, 39

L'articolo analizza i meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali. Partendo dalle recenti riflessioni dell'*International Fiscal Association* (IFA), il contributo evidenzia le criticità e le prospettive di miglioramento degli attuali meccanismi di risoluzione delle controversie fiscali internazionali. L'autore sottolinea la necessità di potenziare le autorità fiscali nazionali, in termini sia di risorse umane sia di competenze specialistiche, per gestire efficacemente l'aumento delle richieste di procedure amichevoli (MAP - *Mutual Agreement Procedure*) e degli accordi bilaterali preventivi sui prezzi di trasferimento (BAPA - *Bilateral Advance Pricing Agreement*). Un aspetto critico riguarda l'assenza di normative interne adeguate a garantire l'effettiva

integrazione delle MAP nei sistemi giuridici nazionali, con particolare riferimento alla sospensione della riscossione e del contenzioso nazionale. L'articolo propone soluzioni normative per superare tali ostacoli, prendendo spunto dai trattati bilaterali, dalla giurisprudenza internazionale e dalle *best practices* adottate in alcuni paesi. Infine, il contributo evidenzia l'opportunità di ampliare il raggio d'azione delle MAP, includendo le sanzioni amministrative nei meccanismi di risoluzione delle controversie, come già previsto da alcune convenzioni fiscali bilaterali, per garantire maggiore equità e coerenza nell'applicazione delle norme tributarie internazionali.

*The article analyses the matter of international tax dispute resolution mechanisms. Building on recent reflections from the International Fiscal Association (IFA), the contribution highlights the critical issues and prospects for improving the current mechanisms of international tax dispute resolution. The author emphasizes the need to strengthen national tax authorities, both in terms of human resources and specialized expertise, to effectively manage the increasing number of Mutual Agreement Procedure (MAP) requests and Bilateral Advance Pricing Agreements (BAPA). A critical aspect concerns the lack of adequate domestic regulations to ensure the effective integration of MAPs into national legal systems, particularly regarding the suspension of tax collection and national litigation. The article proposes regulatory solutions to overcome these obstacles, drawing on bilateral treaties, international case law, and best practices adopted in certain countries. Finally, the contribution highlights the opportunity to expand the scope of MAPs by including administrative penalties within dispute resolution mechanisms, as already provided for in some bilateral tax treaties, to ensure greater fairness and consistency in the application of international tax rules.*

### **Giovanna Petrillo**

Note in tema di imputazione del maggior reddito accertato nell'impresa familiare .....

I, 55

L'orientamento oramai cristallizzato della Corte di Cassazione che legittima l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, ad imputare i maggiori valori rilevati nell'impresa familiare al solo titolare della stessa e non anche ai suoi collaboratori merita di essere oggetto di approfondimento. In proposito, infatti, carenze normative ed asimmetrie tra la disciplina civilistica e quella in più occasioni riveduta prevista ai fini dell'imposizione diretta hanno determinato una serie di incertezze interpretative alcune delle quali progressivamente risolte, soprattutto a livello giurisprudenziale, con percorsi esegetici non sempre condivisibili.

*The now crystallized orientation of the Court of Cassation that legitimizes the financial administration, when making an assessment, to attribute the higher values found in the family business only to the owner of the same and not even to its employees deserves to be studied. In this respect, legislative shortcomings and asymmetries between civil law and the frequently revised law for direct taxation purposes have led to a series of interpretative uncertainties, some of which have been progressively resolved, Especially at the jurisprudential level, with exegetic paths not always agreeable.*