

DOTTRINA

Francesco Farri

Considerazioni sistematiche sulla motivazione degli atti tributari nello Statuto novellato I, 35

L'articolo si propone di inquadrare il nuovo art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente nel contesto evolutivo della disciplina della motivazione degli atti tributari e di esaminare i principali snodi interpretativi che la disposizione continua a lasciare aperti.

The article's goal is to frame the new article 7 of the Taxpayer's Rights Statute within the evolving context of the rules governing the justification of tax assessments and to examine the key interpretative issues that the provision continues to leave open.

Vittoria Teresa Morbelli

L'accesso agli atti del procedimento tributario: profili problematici e prospettive di riforma I, 121

L'articolo, in primo luogo, tratteggia sinteticamente la disciplina dell'accesso agli atti tributari prima della riforma fiscale, disciplina che era interamente contenuta nella legge generale sul procedimento amministrativo (l. 7 agosto 1990, n. 241). La riforma fiscale di cui alla legge delega 7 agosto 2023, n. 111 e al d.lgs. 30 dicembre 2023, n. 219 ha riformato lo Statuto del contribuente (l. 27 luglio 2000, n. 212), introducendo la menzione dell'accesso endoprocedimentale all'art. 6-bis, comma 3, l. 212/00 dedicato al contraddittorio. Il lavoro analizza le criticità della disciplina introdotta dalla riforma fiscale. In particolare, viene esaminata la formulazione della disposizione che, attraverso l'uso della congiunzione "ovvero", sembra configurare il diritto di accesso come alternativo alla formulazione di controdeduzioni allo schema di atto che l'amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente antecedentemente all'emissione dell'atto impositivo. Vengono esaminati gli inconvenienti pratici della configurazione in termini di alternatività tra esercizio del diritto di accesso e facoltà di deposito di controdeduzioni nonché le possibili interpretazioni correttive della disposizione.

L'articolo prosegue esaminando le proposte di riforma della disposizione, evidenziando le criticità che anche il testo governativo presenta. Nello specifico, avere previsto un unico termine complessivo sia per l'esercizio del diritto di accesso sia per la formulazione di controdeduzioni, che legittima la preoccupazione che la mancata o ritardata evasione della richiesta di accesso da parte dell'amministrazione finanziaria riproponga, in via di fatto, gli inconvenienti della precedente disciplina. Il lavoro esamina i diversi scenari che in concreto possono verificarsi e le differenti possibilità di reazione all'inerzia dell'amministrazione finanziaria rispetto alla richiesta di accesso.

L'elaborato si conclude con proposte migliorative della riforma che, attraverso il trapianto dello schema procedurale di cui all'art. 415-bis c.p.p., relativo all'avviso di conclusione delle indagini preliminari nel processo penale, consentirebbero la soluzione degli inconvenienti che il nuovo testo dell'art. 6-bis, comma 3, l. 212/00 sembra profilare, contemperando adeguatamente le legittime esigenze di speditezza dell'azione accertativa con le inderogabili esigenze di tutela del diritto di difesa del contribuente.

The article first briefly outlines the rules governing access to tax documents prior to the tax reform, rules that were entirely contained in the General Law on Administrative Procedure (Law No. 241 of 7 August 1990). The tax reform introduced by Delegated Law No. 111 of 7 August 2023 and Legislative Decree No. 219 of 30 December 2023 amended the Taxpayer Statute (Law No. 212 of 27 July 2000), introducing the mention of intra-procedural access to Article 6-bis, paragraph 3, of Law No. 212/00, which deals with adversarial proceedings. The paper analyses the critical issues with the rules introduced by the tax reform. Specifically, the wording of the provision is examined, which, through the use of the conjunction "or," appears to define the right of access as an alternative to the submission of counterarguments to the draft deed that the tax authority must communicate to the taxpayer prior to issuing the tax notice. The practical drawbacks of this configuration, in terms of the alternative between exercising the right of access and filing counterarguments, are examined, as well as possible corrective interpretations of the provision.

The article continues by examining the proposed reforms of the provision, highlighting the critical issues that the government text also presents. Specifically, the provision of a single deadline for both exercising the right of access and submitting counterarguments, which raises concerns that the failure or delay in processing the access request by the tax authority will, in effect, recur the drawbacks of the previous regulation. The paper examines the various scenarios that may arise in practice and the different options for responding to the tax authority's inaction with respect to the access request.

The document concludes with proposals for improving the reform. This reform, through the implementation of the procedural framework set out in Article 415-bis of the Code of Criminal Procedure, relating to the notice of conclusion of preliminary investigations in criminal proceedings, would resolve the problems that the new text of Article 6-bis, paragraph 3, of Law 212/00 appears to pose, adequately balancing the legitimate need for expeditious investigation with the imperative need to protect the taxpayer's right to defense.

Fabio Povegliano

La riqualificazione dei contratti di appalto di servizi in somministrazione illecita

di manodopera..... II, 1

L'autore, dopo aver evidenziato i profili di distinguo tra l'appalto di servizi e la somministrazione di manodopera, si occuperà di analizzare le ricadute penali, sotto il profilo tributario, della riqualificazione del rapporto operata dal Fisco alla luce tanto del D.Lgs. n. 74/2000 quanto del D.Lgs. n. 231/2001. Verranno dunque analizzate le più recenti pronunce di legittimità, le quali, se da un lato in modo costante ritengono sussistere, in siffatte ipotesi, il reato previsto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 74/2000, dall'altro non sono concordi in ordine alla qualificazione dell'inesistenza come soggettiva ovvero oggettiva dell'operazione, con importanti ricadute non solo sul piano della detraibilità dell'IVA bensì anche in punto di deducibilità, ai fini delle imposte dirette, dei costi sostenuti.

A seguito dell'analisi di tali aspetti si passerà all'indagine dei profili sanzionatori previsti per tali condotte e della possibile moltiplicazione delle misure punitive, con conseguente rischio di violazione del principio del *ne bis in idem*.

*The author, after a preliminary analysis of the different defining elements of the contract for services and the supply of labour, will shed a light on the criminal tax implications of the requalification of the relationship carried out by the Tax Authorities under the Italian Legislative Decree no. 74/2000 and Legislative Decree no. 231/2001. The latest judgments of the Italian Supreme Court (“Corte di Cassazione”), that will be illustrated, consistently recognize the applicability, in such cases, of the criminal offence provided for by art. 2 of Legislative Decree no. 74/2000. These rulings, however, are not coherent as regards the classification of non-existent financial operations, from a subjective or an objective point of view, with significant consequences in terms of deductibility, not only in terms of VAT, but also as regards the costs incurred for direct taxation purposes. Finally, the author will focus on the sanctions applied for such conduct and the risk of penalty cumulation, with the resulting risk of infringement of the European principle of *ne bis in idem*.*

Guido Salanitro

Il supporto al contribuente. Dalle circolari alla consulenza giuridica, passando per

il Robot I, 1

L’art. 10-*sexies* della legge 212 del 2000 stabilisce che l’Amministrazione fornisce supporto ai contribuenti nell’interpretazione e nell’applicazione delle disposizioni tributarie mediante circolari interpretative e applicative (art. 10-*septies*), consulenza giuridica (art. 10-*octies*), interpello (art. 11), consultazione semplificata (art. 10-*novies*). La disposizione riconosce all’Amministrazione finanziaria la funzione di guidare il contribuente nell’interpretazione delle norme, attraverso una serie di istituti dei quali si esaminano effetti e rilevanza. Sullo sfondo, la riserva di legge e la capacità del sistema (legislativo e giurisprudenziale) di reagire nei casi in cui l’Amministrazione finanziaria travalichi i limiti della sua nuova funzione.

*Article 10-*sexies* of Law No. 212 of 2000 provides that the tax authorities shall offer assistance to taxpayers in the interpretation and application of tax provisions through interpretative and implementing circulars (Article 10-*septies*), legal advice (Article 10-*octies*), advance tax rulings (Article 11), and simplified consultation procedures (Article 10-*novies*). The provision assigns to the tax administration the function of guiding taxpayers in the interpretation of tax rules by means of a set of instruments whose effects and legal significance are examined. In the background lies the principle of statutory reservation, as well as the ability of the legal system (both legislative and judicial) to respond in cases where the tax administration exceeds the limits of its powers.*

Ennio Attilio Sepe

Il ricorso per Cassazione nel processo tributario alla luce della giurisprudenza di

legittimità..... I, 85

L’articolo ripercorre i caratteri principali e le norme che regolano il giudizio per Cassazione delle sentenze del giudice tributario, riferendo delle ultime innovazioni normative, e della giurisprudenza più recente.

This article outlines the main features and rules governing the Supreme Court’s review of tax judges’ rulings, including the latest regulatory innovations and recent case law.

Paolo Valacca, Mara Bisi, Michela Filippini

Concerning the Italian tax consequences of a *transmission universelle du patri-*

moine V, 1

This article examines the Italian tax consequences of the *transmission universelle du patrimoine* (TUP), a French mechanism whereby a wholly owned subsidiary is dissolved without liquidation and its entire assets and liabilities are transferred to the sole shareholder by universal succession. In Ruling response No. 81/2024 the Italian Revenue Agency ruled out that TUP may qualify as merger for registration tax purposes merely because of the formal label of the transaction. The analysis addresses how such foreign reorganisations should be qualified for Italian income tax purposes when they involve Italian-source assets and argues that the decisive criterion should be legal comparability based on effects – namely dissolution without liquidation and universal succession – rather than the formal label of the transaction. Building on the distinction between Articles 172 and 178 of the Italian Tax Code, the paper proposes a framework that links (i) the merger-equivalence test to (ii) the relevant connecting factors required for the Italian neutrality regime to operate. It concludes by mapping the main practical scenarios: TUPs between two French companies, cross-border TUPs between EU companies, TUPs involving an extra-EU entity, and transactions lacking any Italian nexus, which are irrelevant for Italian tax purposes.

Questo contributo esamina le conseguenze fiscali italiane della transmission universelle du patrimoine (TUP), un meccanismo francese mediante il quale una controllata al 100% viene estinta senza liquidazione e tutte le sue attività e passività vengono trasferite all'unico azionista mediante successione universale. Nella risposta all'interpello n. 81/2024, l'Agenzia delle Entrate ha escluso che la TUP possa essere qualificata come fusione ai fini dell'imposta di registro semplicemente in base alla qualifica formale dell'operazione. L'analisi verte su come tali riorganizzazioni estere debbano essere qualificate ai fini delle imposte sul reddito quando coinvolgono beni di origine italiana e sostiene che il criterio decisivo dovrebbe essere la comparabilità giuridica basata sugli effetti – vale a dire lo scioglimento senza liquidazione e la successione universale – piuttosto che sul nomen iuris. Basandosi sulla distinzione tra gli articoli 172 e 178 TUIR, il documento propone un quadro che collega (i) il test di equivalenza della fusione a (ii) i fattori di collegamento rilevanti necessari per il funzionamento del regime di neutralità italiano. Conclude mappando i principali scenari pratici: TUP tra due società francesi, TUP transfrontaliere tra società dell'UE, TUP che coinvolgono un'entità extra-UE e operazioni prive di qualsiasi nesso con l'Italia, che sono irrilevanti ai fini fiscali italiani.