

## DOTTRINA

**Lucrezia Valentina Caramia**

Riflessioni sul diritto di accesso agli atti del procedimento tributario..... I, 789

Il saggio affronta il tema dell'accesso agli atti dell'Amministrazione finanziaria nella fase istruttoria, nell'ambito della quale occorre conciliare le esigenze di efficienza della funzione impositiva con le recenti tendenze ordinamentali volte a favorire una progressiva partecipazione del contribuente al procedimento tributario. In tale prospettiva, il legislatore, nella più recente riforma del sistema fiscale ha ritenuto necessario riconoscere il diritto generalizzato di accesso agli atti del procedimento tributario, anche per superare la specifica esclusione disposta dalla legge n. 241 del 1990 in materia. Il compimento di tale principio è stato però svilito in fase attuativa. Delineati i profili generali del diritto di accesso, utili a individuarne natura e funzione, l'indagine prosegue con l'analisi (e relativa interpretazione) delle norme che hanno nel tempo regolato l'istituto nella materia tributaria, nell'ottica di delinearne gli attuali confini applicativi.

*The essay investigates the issue of access to documents at the preliminary phase, in the context of which it is necessary to balance the requirements of efficiency of administrative activity with recent trends aimed at promoting taxpayer participation in tax proceedings. In this perspective, the legislature, in the reform of the tax system, clearly identified the objective of introducing in the system a generalized right of access to the documents of tax proceedings, also in order to overcome the specific exclusion provided by law n. 241 of 1990. However, the fulfillment of this principle has been debased in implementation. Therefore, having outlined the general profiles of the right of access, useful for identifying its nature and function, the investigation continues with an analysis (and related interpretation) of the rules that have over time regulated that right in tax matters, with a view to delineating its current application borders.*

**Richard Collier***Commission v Ireland: the CJEU Apple Ireland decision* ..... IV, 157

This article addresses judgment C-465/20 P, through which the European Court of Justice closed the Apple State aid case with a rather controversial decision. The judgement set aside the General Court's decision, concluding that Ireland granted illegal state aid to certain Apple's subsidiaries through two tax rulings concluded in 1991 and 2007. The article critically examines the European Court of Justice's reasoning by focusing on whether the Court followed the correct approach and applied it properly, as well as on the wider implications of the Court's judgment.

*Il presente contributo affronta la sentenza C-465/20 P, con la quale la Corte di Giustizia dell'Unione europea ha chiuso il caso Apple in materia di aiuti di Stato con una decisione alquanto controversa. La sentenza ha annullato la decisione del Tribunale concludendo che l'Irlanda ha concesso aiuti di Stato illegali ad*

*alcune società del gruppo Apple attraverso due ruling fiscali conclusi nel 1991 e nel 2007. L'articolo esamina in ottica critica le argomentazioni sviluppate dalla Corte di Giustizia europea, focalizzandosi in particolare sulla correttezza dell'approccio seguito e della sua relativa applicazione, nonché sulle più ampie implicazioni della sentenza.*

**Angelo Contrino**

Contributo allo studio del “*Liquid Income Taxation System*” (LITS): osservazioni, spunti e proposte ..... I, 697

Il saggio analizza la teoria sul “Sistema di tassazione del reddito liquido” che è stata elaborata in Italia in alternativa ai modelli di *cash flow tax* diffusamente studiati all'estero, ma rimasti sulla carta per gli insormontabili problemi applicativi che sono stati riscontrati. E ciò muovendo dall'impalcatura generale e indagando due profili specifici, ossia i rischi di evasione fiscale collegata a proventi in natura e pagamenti estero su estero, nella prospettiva di fornire un contributo a supporto di questo nuovo modello impositivo del reddito d'impresa.

*The essay analyzes the theory on the “Liquid income taxation system” which has been developed in Italy as an alternative to the cash flow tax models widely studied abroad, but which have remained on paper due to the insurmountable application problems that have been found. And this by moving from the general framework and investigating two specific profiles, namely the risks of tax evasion linked to income in kind and foreign-to-foreign payments, with the aim of providing a contribution to support this new corporate income tax model.*

**Lorenzo del Federico**

L'applicabilità dell'IRPEF alle indennità risarcitorie nelle controversie lavoristiche ..... II, 319

La tassazione delle indennità risarcitorie nelle controversie lavoristiche risulta emblematica dei rapporti tra diritto del lavoro e diritto tributario e più in generale dei rapporti tra categorie generali del diritto civile ed imposizione. La tenuta delle categorie civilistiche è comunque relativa, giacché nella sostanza tutto ruota sull'art. 6, comma 2, del TUIR (D.P.R. 22/12/1986 n. 917), che tende a neutralizzare forme e strutture negoziali, delineando una concezione finalistica, in base alla quale i proventi conseguiti in sostituzione di redditi e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Tuttavia, la casistica presente nella pratica lavoristica e previdenziale risulta estremamente varia, per cui è necessario delimitare con particolare attenzione l'effettiva portata dell'art. 6 TUIR. Sul piano sistematico si tratta di coniugare la specificità delle norme tributarie con alcune categorie generali del diritto civile e del diritto lavoro, cercando altresì di spiegare come mai la giurisprudenza non riesca a giungere ad approdi stabili.

*The taxation of compensation in labor disputes is emblematic of the relationship between labor law and tax law and, more generally, of the relationship between general categories of civil law and taxation. The stability of the civil categories is, however, relative, since in essence everything revolves around art. 6, paragraph 2, of the TUIR (Presidential Decree 22/12/1986 n. 917), which tends to neutralize*

*forms and structures of negotiations, outlining a finalistic conception, according to which the proceeds obtained in replacement of income and the compensation obtained, even in the form of insurance, as compensation for damages consisting in the loss of income, constitute income of the same category as that replaced or lost. However, the case law present in labor and social security practice is extremely varied, so it is necessary to delimit with particular attention the actual scope of art. 6 TUIR. On a systematic level, it is a question of combining the specificity of tax rules with some general categories of civil law and labor law, also trying to explain why case law is unable to reach stable conclusions.*

### **Stefano Dorigo**

L'Amministrazione finanziaria e l'uso dell'intelligenza artificiale: gli indirizzi della delega fiscale e gli approdi (poco rassicuranti) in sede attuativa..... I, 761

La delega fiscale ha previsto un utilizzo più penetrante dell'intelligenza artificiale a supporto delle attività dell'amministrazione finanziaria. Si tratta di un atteggiamento apprezzabile, nella misura in cui si intende normare tale utilizzo, nella consapevolezza delle potenzialità, ma anche dei rischi, che l'avvento delle nuove tecnologie può generare. L'attuazione della delega è stata tuttavia, sul punto, piuttosto lacunosa. Pare che abbia prevalso la considerazione della strumentalità dei sistemi intelligenti per la migliore gestione della funzione erariale, lasciando sullo sfondo le esigenze assai pressanti di tutela della posizione del contribuente. Viene così ad essere compromesso l'equilibrio tra le necessità dell'azione erariale e l'inevitabile ruolo che i diritti del contribuente hanno acquisito, anche nella proiezione della tutela dei dati personali e del loro impiego. Forse è giunto il momento – nella consapevolezza della pervasività attuale e prospettica degli utilizzi della tecnologia nell'attuazione del rapporto di imposta e della novità dei problemi di tutela che essi pongono rispetto al passato – di mettere mano ad una Carta dei diritti del contribuente nel contesto dell'amministrazione digitale di tale rapporto, per enfatizzare come l'evocato equilibrio sia un obiettivo non più procrastinabile.

*The law of tax delegation has provided for a more penetrating use of artificial intelligence to support the activities of the tax administration. This is appreciable, insofar as it is intended to regulate such use, in awareness of the potential, but also of the risks, that the advent of new technologies can generate. However, the implementation of the delegation has been rather deficient on this point. It seems that the consideration of the instrumentality of intelligent systems for the better management of the revenue function has prevailed, leaving in the background the very pressing needs to protect the taxpayer's position. The balance between the needs of the Treasury's action and the inevitable role that the taxpayer's rights have acquired, also in the projection of the protection of personal data and their use, is thus being compromised. Perhaps the time has come – in the awareness of the current and prospective pervasiveness of the uses of technology in the implementation of the tax relationship and of the novelty of the protection problems that they pose with respect to the past – to draw up a Charter of Taxpayers' Rights in the context of the digital administration of that relationship, in order to emphasise how the evoked balance is an objective that can no longer be postponed.*

**Antonio Guidara**

Ricorso amministrativo previo e cautele collegate: alcune riflessioni sul diritto tedesco sollecitate dall'esperienza italiana e non solo..... I, 733

La recentissima abrogazione nell'ordinamento italiano del filtro amministrativo per accedere al giudice tributario (la procedura cd. di reclamo-mediazione) delinea una disciplina decisamente diversa da quella tedesca, dal momento che, salve eccezioni, tanto per la *Finanzgerichtsordnung (FGO)* quanto per l'*Abgabenordnung (AO)* il filtro è necessario per accedere alla tutela giurisdizionale innanzi alla giurisdizione tributaria (resa da *Finanzgerichte* e *Bundesfinanzhof*), pur con temperamenti e cautele. Ed analogamente può dirsi per altre discipline straniere comparabili, cui pure si fanno riferimenti. Non interessa tanto il confronto delle discipline, quanto guardare alle ragioni che possano stare alla base delle soluzioni in esse recepite, allo scopo di discorrere, se possibile, di un auspicabile sostrato comune che possa offrire adeguate garanzie ad un diritto fondamentale, quello alla tutela giurisdizionale, laddove si confronti coll'autoritarità delle potestà fiscali. Allora, probabilmente, si può proficuamente discorrere dei limiti del diffuso accesso condizionato alla tutela: così le esperienze italiana e tedesca, ma più in generale europee, si avvicinano; ed una interessante indicazione si rinviene dall'altro lato dell'Oceano nel *Tax Procedure Code Model/Modelo de Código Tributario* del CIAT.

*The very recent abolition in the Italian legal system of the administrative filter to access the tax judge (the so-called reclamo-mediazione procedure) outlines a discipline decidedly different from the German one. In fact, excluding the exceptions, both the Finanzgerichtsordnung (FGO) and the Abgabenordnung (AO) require the filter to access judicial protection in front of the tax judges (provided by Finanzgerichte and Bundesfinanzhof), albeit with temperaments and precautions. Similarly, the same can be said for other comparable foreign disciplines, which are also made references to. The focus is not so much on comparing the disciplines, but rather on looking at the reasons that may underlie the different solutions adopted, with the aim of discussing, if possible, a desirable common substrate that can offer adequate guarantees to a fundamental right, the judicial protection, when confronted with the authoritarian nature of fiscal powers. Then, probably, it is possible to profitably discuss the limits of the widespread conditional access to the judicial protection: thus, the Italian and German experiences, but more generally European ones, come closer; and an interesting indication can be found on the other side of the Ocean in the CIAT Tax Procedure Code Model/Modelo de Código Tributario.*

**Salvatore Muleo**

Note sull'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge nella riforma dello Statuto del contribuente ..... I, 715

L'introduzione nello Statuto dei diritti del contribuente del divieto d'uso degli elementi probatori acquisiti in violazione di legge è certamente ispirata all'istituto esistente nel processo penale. Tuttavia, la diversa formulazione adottata ed il riferimento sia alla sede procedimentale sia a quella processuale provocano significative differenze.

*The introduction into the Statute of Taxpayers' Rights of the rule of the unusability of evidences acquired in violation of the law is certainly inspired by the existing*

*institution in criminal proceedings. However, the different wording adopted and the reference to both the procedural and trial venues cause significant differences.*

### **Franco Paparella**

Gli effetti delle modifiche del piano negli accordi di ristrutturazione non seguite dall'omologazione: la posizione discutibile dell'Amministrazione finanziaria in merito alla sopravvenienza attiva da esdebitazione (commento alla risposta ad interpello n. 49/2024 dell'Agenzia delle Entrate) ..... II, 299

Il contributo esamina una recente presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate, sollecitata da un'istanza di interpello, in merito al regime della sopravvenienza attiva derivante dallo stralcio del debito, di cui all'art. 88 del TUIR, negli accordi di ristrutturazione. In particolare, è stato manifestato l'avviso che le modifiche del piano originario precludono il beneficio della detassazione della sopravvenienza attiva se la revisione della misura dell'esdebitazione non è sottoposta ad una seconda omologazione nonostante la pubblicazione nel registro delle imprese.

*The paper examines a recent stance by the Italian Revenue Agency, urged by a formal consultation request, concerning the windfall profits system resulting from debt write-off, pursuant to Article 88 of the TUIR, in restructuring agreements. Namely, it was argued that any amendment to the original plan entails a preclusion to tax reduction benefits arising out of the contingency profits if the discharge of debt procedure review does not undergo a second approval, even despite the previous publication in the Italian Register of Companies.*

### **Luca Peverini**

Le modifiche all'art. 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche ..... V, 55

Con il presente saggio si intende riflettere sul concetto di residenza fiscale che scaturisce dalle modifiche apportate all'art. 2 Tuir ad opera dell'art. 1 del D.Lgs. n. 209/2023. Preliminarmente si affronterà il tema della natura innovativa od interpretativa della nuova norma. In un secondo momento si analizzeranno le singole novità introdotte nell'art. 2 Tuir, con particolare attenzione al nuovo concetto di domicilio. Ciò che si intende dimostrare è che, a differenza di quanto accadeva prima della riforma, con la nuova norma i vari criteri di collegamento con il territorio previsti dall'art. 2 Tuir sono tutti accomunati dal fatto che il contribuente deve essere fisicamente presente nel territorio dello Stato. Tale novità genera una importante conseguenza che consiste nella emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche.

*The purpose of this essay is to reflect on the concept of "tax residence" in light of the revisions made to Article 2 of the IRC by Article 1 of Legislative Decree No. 209/2023. Initially, the issue of whether the new regulation is inventive or interpretive will be addressed. The various modifications included in Article 2 of the IRC will next be evaluated, with a focus on the new concept of domicile. What is meant to be proved is that, unlike before the reform, the new rule unifies the numerous requirements for connection with the territory provided for by Article 2 of the IRC by requiring the taxpayer to be physically present in the State's territory. This change generates an important consequence, which is the emergence of a new concept of tax residence of individuals.*

**Pier Francesco Poli**

La non punibilità per esiguità del fatto nel diritto penale tributario tra art. 131-bis c.p., interpretazioni giurisprudenziali e recenti interventi di riforma ..... III, 165

Lo scritto analizza il tema dell'irrelevanza penale del fatto esiguo applicata al diritto penale tributario, prendendo in esame l'applicazione, a tale materia, della causa di non punibilità della particolare tenuità del fatto tipizzata all'art. 131-bis c.p., anche alla luce dei recenti interventi di riforma.

*The paper analyses the theme of the criminal irrelevance of the trivial fact applied to criminal tax law, examining the application, to this matter, of the cause of non-punishability of the particular triviality of the fact typified in art. 131-bis c.p., also in light of recent reform interventions.*

**Adriana Salvati**

Le operazioni accessorie in campo Iva, frammentarietà della nozione e funzione di valore ..... IV, 171

L'identificazione del nesso di accessorietà andrebbe effettuata in chiave sistematica, adottando una lettura uniforme nel sistema e valorizzando la funzione oggettiva delle operazioni. In quest'ottica, la comprensione del nesso oggettivo che collega le operazioni e della relazione di accessorietà può essere agevolata dall'individuazione della c.d. funzione di valore, che consente di evidenziare il valore dell'operazione per le parti coinvolte e il relativo collegamento al complesso unitario delle operazioni considerate.

*The identification of the accessory link should be carried out in a systematic way, adopting a uniform reading in the system and valorising the objective function of the operations. In this perspective, the understanding of the objective link that connects the operations and the accessory relationship can be facilitated by the identification of the so-called value function, which allows to highlight the value of the operation for the parties involved and the relative connection to the unitary complex of the operations considered.*