

DOTTRINA

Alessandro Buttinelli - Stefano Maria Ronco

Il concetto di univocità tra giurisprudenza e linguistica. Il caso della banca dati degli interpelli I, 711

L'articolo esamina il concetto di univocità introdotto dall'art. 10-nonies dello Statuto dei diritti del contribuente, relativo alla nuova banca dati degli interpelli. La norma attribuisce effetti vincolanti alla risposta algoritmica "individuata univocamente". L'analisi interdisciplinare tra diritto e linguistica mette in dubbio la possibilità di predicare l'univocità di un testo normativo. Inoltre, l'esame di casi pratici e delle complessità tecniche insite nell'uso degli strumenti algoritmici evidenzia i rischi derivanti dall'introduzione di un tale meccanismo senza un'adeguata trasparenza.

This paper analyses the concept of univocity introduced by Art. 10-nonies of the Italian Taxpayers' Rights Statute, concerning the new database of tax rulings. The law grants binding legal effects to "univocally identified" algorithmic answers. Adopting an interdisciplinary (law and linguistics) approach, the analysis questions the predicability of univocity of a legal text. Furthermore, an examination of practical cases and technical complexities in the use of algorithmic tools highlights the risks deriving from the introduction of such a mechanism without adequate transparency.

Daniela Conte

Digitalizzazione e intelligenza artificiale: leve strategiche necessarie ma non sufficienti per la semplificazione del Fisco? I, 743

Il contributo analizza gli effetti che la digitalizzazione e l'intelligenza artificiale producono sull'evoluzione del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, evidenziando come tali tecnologie incidano tanto sul versante della semplificazione fiscale quanto su quello della prevenzione e contrasto all'evasione. L'analisi prende avvio dal nuovo servizio di consultazione semplificata e si propone di fare emergere le criticità connesse all'impiego di algoritmi predittivi nella formulazione delle risposte ai quesiti interpretativi, soprattutto nei casi in cui l'accesso all'interpello sia subordinato alla preventiva attivazione di tale servizio. L'automazione del procedimento, unita all'opacità dei sistemi di *machine learning*, rischia infatti di generare risposte solo apparentemente univoche, suscettibili di alimentare incertezza interpretativa o false certezze e di condurre i contribuenti a scelte dichiarative non coerenti con la loro reale ed effettiva capacità contributiva. Muovendo da tali premesse, il contributo evidenzia la necessità di circoscrivere l'operatività della consultazione semplificata ai soli casi concreti e personali connotati da profili di ripetitività e standardizzazione e di garantire, per le questioni di maggiore complessità, l'intervento

del funzionario umano, quale presidio imprescindibile della certezza del diritto. In tale prospettiva, digitalizzazione e intelligenza artificiale, pur costituendo leve strategiche nel processo di modernizzazione dell'Amministrazione finanziaria, non sono di per sé sufficienti ad assicurare un sistema impositivo "semplice" e, dunque, "giusto", nel senso indicato dal giurista tedesco *Josef Isensee*, ossia realmente comprensibile ed accessibile al contribuente. Un loro impiego funzionale a tali obiettivi presuppone la predisposizione di un solido apparato di garanzie sostanziali e procedurali volto a tutelare i principi di legalità, trasparenza, proporzionalità e affidamento. Parallelamente, il contributo analizza il crescente impiego dell'intelligenza artificiale nell'analisi del rischio fiscale, mettendone in luce le potenzialità nel rafforzare l'azione di contrasto all'evasione e nel generare, anche indirettamente, effetti di semplificazione fiscale: la riduzione del *tax gap* favorisce, infatti, la stabilità del quadro normativo, riduce il ricorso ad interventi legislativi frammentati e contribuisce a rafforzare la certezza del diritto. Tali sviluppi richiedono, tuttavia, il pieno rispetto dei diritti fondamentali del contribuente, quale presidio essenziale del "giusto" procedimento di accertamento tributario. La trasparenza degli algoritmi, la prevenzione di effetti discriminatori e l'esercizio di un controllo effettivo da parte del funzionario rappresentano condizioni necessarie per evitare che la "travolgente forza pratica" degli algoritmi predittivi finisca per assumere un ruolo dominante nel processo decisionale, nonostante la c.d. "riserva di umanità" introdotta dalla recente disciplina nazionale sull'intelligenza artificiale. Solo in presenza di tali garanzie, l'intelligenza artificiale potrà effettivamente contribuire alla semplificazione del rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, senza pregiudicare il necessario bilanciamento, ispirato al principio di proporzionalità, tra efficienza dell'azione amministrativa e tutela dei diritti fondamentali.

The paper analyzes the effects that digitalization and artificial intelligence have on the evolution of the relationship between financial administration and taxpayers, highlighting how these technologies impact both tax simplification and the prevention and fight against tax evasion. The analysis begins with the new simplified consultation service and aims to highlight the critical issues associated with the use of predictive algorithms in formulating responses to interpretative questions, especially in cases where access to the question is conditional on the prior activation of this service. The automation of the process, combined with the opacity of machine learning systems, risks generating only apparently unambiguous responses, susceptible to fueling interpretative uncertainty or false certainties and leading taxpayers to declarative choices inconsistent with their real and actual ability to pay. Starting from these premises, the contribution highlights the need to limit the operation of simplified consultation to only concrete and personal cases characterized by repetitiveness and standardization profiles and to guarantee, for the most complex issues, the intervention of the human official, as an essential safeguard of legal certainty. From this perspective, digitalization and artificial intelligence, while constituting strategic levers in the modernization process of the tax administration, are not in themselves sufficient to ensure a "simple" and, therefore, "fair" tax system, in the sense indicated by the German jurist Josef Isensee, that is, truly understandable and accessible to the taxpayer. Their functional use for these objectives presupposes the preparation of a solid apparatus of substantive and procedural guarantees aimed at protecting the principles of legality, transparency, proportionality and trust. At the same time, the paper analyzes the growing use of artificial intelligence in tax risk analysis, highlighting its potential to strengthen action to combat tax evasion and generate, even indirectly, tax simplification effects: reducing the tax gap promotes the stability of the regulatory framework, reduces the use of fragmented legislative interventions, and helps strengthen legal certainty. These developments require, however, full respect for the fundamental rights of the taxpayer;

as an essential safeguard of the “fair” tax assessment procedure. The transparency of algorithms, the prevention of discriminatory effects, and the exercise of effective control by the official represent necessary conditions to prevent the “overwhelming practical force” of predictive algorithms from eventually assuming a dominant role in the decision-making process, despite the so-called “humanity reserve” introduced by the recent national discipline on artificial intelligence. Only in the presence of such guarantees can artificial intelligence effectively contribute to the simplification of the relationship between the tax authorities and taxpayers, without compromising the necessary balance, inspired by the principle of proportionality, between the efficiency of administrative action and the protection of taxpayers’ fundamental rights.

Giacomo Duprè

La Direttiva madre-figlia tra libera circolazione dei capitali, doppia imposizione e principio di reciprocità..... V, 157

L’art. 27-bis del D.P.R. n. 600/1973 consente di esentare, dalla ritenuta alla fonte, i dividendi distribuiti a società residenti in Stati membri dell’Unione Europea ovvero in Stati appartenenti al SEE (soddisfatte tutte le condizioni previste nel menzionato articolo). Si tratta di una disposizione introdotta, come noto, al fine di trasporre la Direttiva “madre-figlia”. Nel contributo, l’Autore intende verificare se la predetta esenzione, nella parte in cui non risulta operante in relazione ai dividendi distribuiti a “società madri” residenti in Paesi terzi (vale a dire non appartenenti all’UE o al SEE), possa reputarsi compatibile con il diritto primario europeo, avuto riguardo alle finalità della Direttiva e al principio di reciprocità che parrebbe essere sotteso ad un tale atto di armonizzazione.

Article 27-bis of Presidential Decree No. 600/1973 allows dividends, distributed to companies resident in European Union member states or in states belonging to the EEA, to be exempt from withholding tax (provided that all the conditions set out in the aforementioned article are met). This provision was introduced, as is well known, in order to transpose the Parent-Subsidiary Directive. In this article, the author intends to verify whether the aforementioned exemption, insofar as it does not apply to dividends distributed to “parent companies” resident in third countries (i.e., countries that do not belong to the EU or the EEA), can be considered compatible with primary European law, given the objectives of the Directive and the principle of reciprocity that would seem to underlie such an act of harmonization.

Guglielmo Frasoni

Spunti di riflessione sulla territorialità dell’imposta di bollo..... I, 661

Muovendo da una ricostruzione generale, anche in chiave storica, dell’imposta di bollo e dalla conseguente individuazione del suo presupposto, si cerca di dimostrare che, ai fini della disciplina della territorialità, ciò che è determinante è l’ordinamento dove il documento è destinato ad avere rilevanza giuridica e non il luogo dove l’atto è stato giuridicamente perfezionato.

Starting from a general reconstruction, also from a historical perspective, of stamp duty and the consequent identification of its prerequisite, an attempt is made to show that, for the purposes of the territoriality rules, what is decisive is the jurisdiction where the document is intended to have legal significance and not the place where the act was legally perfected.

Francesco Mazzacuva

Le interferenze tra procedimento amministrativo tributario e processo penale: un primo bilancio sulla recente riforma nella prospettiva del *ne bis in idem*..... III, 181
La riforma operata dal d.lgs. n. 87/2024 ha avuto tra gli obiettivi dichiarati quello di

allineare il sistema sanzionatorio in materia tributaria al principio del *ne bis in idem*, realizzando una maggiore integrazione tra il procedimento amministrativo e quello penale. A tal fine, è stata introdotta una clausola che impone di determinare la sanzione applicabile anche alla luce di quelle già irrogate, sono state ampliate le ipotesi di non punibilità in caso di ravvedimento e sono state previste forme di interferenza reciproca tra procedimenti sul piano probatorio. Se tali modifiche implicano effettivamente una maggiore connessione tra procedimenti, anche perché le rispettive finalità potrebbero essere ritenute per certi versi complementari, alcuni problemi permangono soprattutto sul piano della compensazione tra sanzioni e, quindi, rispetto alla dimensione sostanziale del *ne bis in idem*.

One of the objectives of the Legislative Decree No. 87/2024 was to align the tax penalty system with the principle of ne bis in idem, achieving greater integration between administrative and criminal proceedings. To this end, a clause requiring the applicable penalty to be determined in light of those already imposed was introduced, the circumstances for non-punishment in cases of repentance were expanded, and forms of mutual interference between proceedings in terms of evidence were provided for. While these changes do indeed imply a greater connection between proceedings, not least because their respective purposes could be considered complementary in some respects, certain problems remain, particularly with regard to the compensation between sanctions and, therefore, with regard to the substantive dimension of ne bis in idem.

Giuseppe Mercuri

IIVA all'importazione e confisca secondo la Corte costituzionale: ricerca della funzione e di una risistemazione dell'istituto I, 683
La Corte costituzionale ha qualificato la confisca doganale in termini di pena e, come tale, essa soggiace alla proporzionalità. L'estinzione delle pretese a titolo di IVA all'importazione è un fatto impeditivo della confisca. Nel presente contributo si indagano l'attuale funzione dell'istituto e le possibili soluzioni correttive.

The Italian Constitutional Court classified customs confiscation as a penalty and, as such, it is subject to proportionality. The extinguishment of import VAT claims forbids confiscation. This paper explores the current function of this legal arrangement and possible remedial measures.

Mariangela Russo

Il diritto di accesso nei procedimenti tributari: garanzia essenziale di difesa (anche) del terzo responsabile d'imposta (nota a Corte di Giustizia UE, causa C-277/24)..... IV, 167

La nota analizza la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione Europea del 27 febbraio 2025, causa C-277/24, Adjak, nella quale viene riconosciuto il diritto di accesso agli atti del procedimento tributario quale garanzia essenziale dei diritti della difesa anche in favore del terzo potenzialmente responsabile d'imposta. Il contributo esamina le implicazioni sistemiche della pronuncia per l'ordinamento italiano, con particolare riferimento all'art. 36 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, mettendo in luce, da un lato, i limiti dell'attuale disciplina positiva in materia di accesso e, dall'altro lato, le potenzialità di un'interpretazione conforme ai principi costituzionali e dell'Unione Europea.

The note analyses the judgment of the Court of Justice of the European Union of 27 February 2025, Case C-277/24, Adjak, in which the right of access to the documents of the

tax procedure is recognised as an essential safeguard of the rights of the defence, including in favour of third parties potentially liable for tax debts. The contribution examines the systemic implications of the ruling for the Italian legal system, with particular reference to Article 36 of Presidential Decree No. 602 of 29 September 1973, highlighting, on the one hand, the limits of the current statutory framework governing access to documents and, on the other hand, the potential for an interpretation consistent with constitutional principles and those of European Union law.

Roberto Schiavolin

Considerazioni sull'inutilizzabilità di prove viziate prevista dall'art. 7-*quinquies* dello Statuto del contribuente I, 633

L'art. 7-*quinquies*, l. n. 212/2000, laddove stabilisce l'inutilizzabilità delle prove acquisite "in violazione di legge", secondo la dottrina prevalente si riferisce genericamente al mancato rispetto delle regole sull'istruttoria e quindi non richiede più, diversamente dalla giurisprudenza relativa alla disciplina previgente, la rilevanza costituzionale dell'interesse leso. Tuttavia, argomenti letterali e logici inducono a pensare che tale inutilizzabilità si ricollegli comunque alle sole norme la cui *ratio* implichi un siffatto divieto di acquisire al procedimento tributario elementi ottenuti violandole. Inoltre, dall'art. 7, comma 1-*bis* e dall'art. 9-*bis*, l. n. 212/2000 risulta che a questi vizi, in quanto siano formali o procedurali, si può porre rimedio mediante l'autotutela sostitutiva. Ciò comporta un impegno interpretativo per ricostruire l'intenzione del legislatore riguardo alle conseguenze della violazione di ciascuna norma, a prima vista non inferiore a quello necessario prima di questa riforma.

According to mainstream doctrine, article 7-quinquies of Law n. 212 of 2000 prevents admission of evidence obtained illegally, that is to say, not in accordance with any rule of tax control procedures. On the other hand, case law referring to previous rules requested a constitutional relevance of the damage suffered by the taxpayer. However, for literal and logical reasons, this exclusionary rule seems to refer only to dispositions whose purpose implies that evidence obtained in contrast with them should not be admitted. Moreover, articles 7-quinquies and 9-bis of Law n. 212 of 2000 allow the Revenue Service to overcome form and procedure flaws, collecting again the same evidence, in order to use it as proof of the same tax evasion in a new assessment notice, provided that it is still possible to make this lawfully. Therefore, in order to find for each rule the intention of the legislature, an effort for interpretation of statutes will be still necessary, not easier than that requested by the case law referring to previous rules.