

DOTTRINA**Vincenzo Cardone, Fabrizio Pontieri**

Successione degli amministratori nella gestione della società e responsabilità per i reati di omesso versamento (nota a Cass., sez. III pen., n. 4631/2016) III, 134

Nell'ipotesi di successione di amministratori nella gestione di una società e, in particolare, quando il subentro del nuovo amministratore avvenga a ridosso delle scadenze fiscali e quest'ultime non siano rispettate, si pone il problema di individuare il soggetto al quale imputare la responsabilità per il reato omissivo tributario. La giurisprudenza è concorde nell'affermare la sussistenza della responsabilità dell'amministratore in carica al momento della scadenza del termine per il pagamento dell'imposta. Nessun addebito potrà essere invece mosso nei confronti del precedente amministratore a meno che il Pubblico Ministero dimostri la preordinazione del mutamento dell'organo gestorio, un apporto morale o materiale di quest'ultimo nella commissione del reato, ovvero l'induzione in errore del nuovo amministratore.

In case of succession of any Director in the management of a company, and, in particular, when the succession of the newly appointed Director happens in a date closed to the tax deadlines and such deadlines are not fulfilled, there is the issue of identifying the individual (Director) who may be considered responsible for the relevant criminal offence. Judicial precedents are unanimous in stating the liability of the Director in charge at the time of the expiration of the deadlines for tax payments. The former Director shall not be responsible for said criminal offence, unless the Public Prosecutor Office is in the position to give evidence of the fraudulent foreordination of the succession above, or of the existence of any moral and/or material contribution of the former Director in the commission of the criminal offence, or such former Director misleads the newly appointed Director.

Gaspare Falsitta

Note critiche intorno al concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione..... I, 707

In questo saggio, l'autore affronta in chiave prevalentemente critica, il problema del concetto di abuso del diritto nella recentissima codificazione. È noto come, in sede di riforma generale del sistema fiscale, di cui alla legge delega n. 23/2014, il legislatore abbia tentato l'ardua impresa di ridefinire il concetto di abuso del diritto depurandolo di tutte le incoerenze, contraddizioni, lacune e sovrapposizioni che si erano sedimentate negli ultimi quindici anni. A tal uopo sono stati approvati almeno tre documenti legislativi e precisamente: 1) l'art. 5 della legge delega n. 23/2014; 2) l'art. 10 bis dello Statuto di diritti del contribuente, innestato in tale documento dal d.lgs. n. 128/15; 3) la raccomandazione della Commissione Europea n. 772/12 trasformata in legge dall'art. 5 comma 1 della legge delega n. 23/2014. L'insieme di questi documenti avrebbe dovuto, nell'intento dei riformatori, creare un concetto unitario di abuso del diritto da considerare coincidente ed equivalente con il concetto di elusione. Tale concetto unitario avrebbe dovuto valere per tutto l'ordinamento tributario. Il tentativo riformatore così ordito, è però sostanzialmente fallito. Infatti il concetto di abuso contenuto nella legge delega è profondamente diverso dall'omologo concetto codificato nella legge delegata,

vale a dire nell'art. 10 bis. Nei testi sopra citati si è approdati ad una concezione non monolitica ma dualistica e binaria del concetto, incorrendo frequentemente nell'errore di considerare elusione o abuso condotte di puro artificio, totalmente prive di sostanza imprenditoriale, che nulla hanno a che vedere con il concetto tradizionale e classico di elusione tributaria. L'abuso è diventato così un ircocervo e la norma che depenalizza la più parte delle condotte erroneamente definite abusive, costituenti, invece e per contro, condotte evasive costruite con l'impiego di strumenti finzionistici ed ingannatori, appare disposizione priva di ogni senseatezza e plausibilità giuridica.

In this work, the author takes a critical approach to the problem of the concept of abuse of rights in recent legal codification. It is well known that in the general reform of the tax system, pursuant to enabling act (delegated law) 23/2014, the legislator attempted the difficult task of redefining the concept of abuse of rights, seeking to eliminate all the inconsistencies, contradictions, gaps and overlaps that had accumulated over the last fifteen years. To this end, at least three pieces of legislation were approved, namely: 1) Article 5 of Enabling Act 23/2014; 2) Article 10-bis of the Statute of taxpayers' rights, inserted into that document by Legislative Decree 128/15; 3) European Commission Recommendation 772/12, which became Art. 5 paragraph 1 of Enabling Act 23/2014. In the intention of the reformers, this set of documents should have created a unitary concept of abuse of rights to be considered equivalent and coincident with the concept of evasion. This unique concept would have then been applicable to the entire tax system. The reform effort conceived in this way, however, essentially failed. In fact, the concept of abuse contained in the enabling act is profoundly different from the corresponding concept encoded in the Legislative Decree, namely Article 10-bis. The texts mentioned above did not produce a monolithic conception, but rather a dualistic and binary idea of the concept, often falling into the error of considering evasion and abuse as wholly artificial behaviour, totally devoid of entrepreneurial substance, and which has nothing to do with the traditional and classic concept of tax avoidance. Abuse thus became a sort of chimaera and the norm that decriminalizes most of the types of conduct erroneously defined as abusive, which, however, and conversely, constitutes evasive conduct constructed with the use of instruments of pretence and deception, appears devoid of all sense and legal plausibility.

Gaspere Falsitta

Spunti per l'inquadramento nelle categorie reddituali dei proventi *contra bonos mores* (nota a Cass., Sez. V civ., n. 22413/2016) II, 301

Trattasi di una nota parzialmente critica alla sentenza della Cassazione n.22413/2016 nella quale viene affrontato il problema della tassabilità, ma in special modo della classificazione nelle categorie reddituali nelle quali si suddividono e articolano i redditi derivanti da attività *contra bonos mores* ossia delle attività contrarie al buon costume. L'autore nota innanzitutto, collocandosi in una prospettiva storica, che i redditi di siffatta natura, dopo una iniziale incertezza storicamente verificatasi nel primo cinquantennio di applicazione dell'imposta sui redditi mobiliari (detti anche redditi della ricchezza mobile), sono stati pacificamente inclusi tra i redditi tassabili. L'autore dimostra che alla conclusione della tassabilità si perviene invocando il cosiddetto principio di residualità, da sempre costituente uno dei cardini della regolamentazione dell'imposta mobiliare. Tale principio è oggi codificato dall'art. 67 lett. l) d.p.r. n.

917/86. La Cassazione, per giustificare la tesi della tassabilità, invoca tale norma e finisce per includere i proventi in parola sempre e soltanto nella categoria dei redditi diversi. Ciò appare inesatto ed è motivatamente contestato dall'autore. Ma nel caso di specie la tassabilità si giustifica a maggior ragione in forza della norma che vieta di rivendicare e riavere i proventi da attività illecita che siano stati pagati. Nel caso in esame l'irripetibilità è disposta dalla legge ed è incontestabile. Il lucro del percettore del provento illecito, una volta che sia stato percepito, non può essere contro di lui ripetuto da chi glielo dà ponendosi con lui nelle stesse condizioni di illiceità. Si ha qui un caso di applicazione dell'*in pari causa turpitudinis melior est condicio possidentis*. E la dottrina dell'irripetibilità nei casi di negozi bilaterali illeciti è troppo comune per occorrere che sia qui esposta più estesamente. Nella fattispecie la causa o fonte dell'arricchimento consiste nell'intreccio o simbiosi di due fattori, vale a dire il pagamento del provento illecito e l'intervento ostativo della restituzione consistente nella *soluti retentio*. Questo tipo di reddito appartiene alla categoria dei redditi derivanti da una fonte produttiva e non costituiscono dunque causa di un arricchimento gratuito. Da qui la loro pacifica tassabilità.

This is a partially critical comment on ruling no. 22413/2016 of the Supreme Court of Cassation which addresses the issue of taxability, but especially the issue of classification into income categories in which income derived from activities that are contra bonos mores – contrary to public morality – is subdistinguished and articulated. To place things in a historical perspective, the author first notes that after an initial period of uncertainty in the first fifty years of income tax on investment income (also known as mobile wealth tax), such income was then peacefully included among other forms of taxable income. That said, the author shows that at the conclusion of taxability, the so-called principle of residuality is invoked, which has always constituted one of the fundamental aspects of investment income tax regulation. This principle is currently codified by Art. 67 letter l) of Presidential Decree 917/86. To justify the thesis of taxability, the Supreme Court of Cassation invokes this law and ends up including the proceeds in question constantly and exclusively in the category of “other income”. This seems inexact and the author contests it with good reason. But in this case, taxability is even more justified due to the rule prohibiting the claim and recovery of any proceeds of illegal activity that have been paid. In this case, their non-reimbursability is provided for by law and is incontestable. Once the recipient has made a profit from the illegal proceeds, he cannot be asked to give it back to the party who gave it to him, thereby placing himself in the same conditions of illegality as the other. We have here a case of application of in pari causa turpitudinis melior est condicio possidentis. And the legal theory of non-reimbursability in cases of illegal bilateral transactions is too common to require extensive explanation here. In this case, the cause or source of enrichment consists of two factors which are interwoven or symbiotic, namely the payment of illegal proceeds and the intervention impeding their concrete restitution in soluti retentio. This type of income belongs to the category of income resulting from a source of production and therefore does not constitute gratuitous enrichment. Hence it is doubtlessly taxable.

Corrado Ferriani, Jacques Fosson, Mattia Miglio (*)

Il nuovo delitto di omesso versamento di ritenute dovute o certificate tra vecchi dubbi irrisolti e nuove problematiche III, 141

Il lavoro tratta del reato di omesso versamento di ritenute dovute, come recentemente modificato dal d.lgs. 158/2015. In particolare, particolare attenzione viene dedicata al ruolo della certificazione e alla disamina dell'elemento soggettivo (si affrontano il problema della sussistenza del dolo nell'ipotesi di omesso versamento causato da mancanza di liquidità). Infine, vengono affrontati alcuni problemi di coordinamento tra normativa tributaria e normativa fallimentare

This work aims at dealing with the crime of non-payment of withholding taxes, according to the legislative changes by d.lgs. 158/2015. In particular, The authors pay attention to the role of the certification and analyze the problem of fraud in case of non-payment of withholding taxes caused by lack of liquidity. In the end, the work examines some questions of connection between criminal tax law and bankrupt law

Simone Ghinassi

La posizione sostanziale e processuale del pubblico ufficiale in ordine alle imposte dovute sull'atto rogato..... I, 731

L'articolo prende in esame la disciplina e la natura dell'obbligazione del notaio, quale pubblico ufficiale responsabile per il pagamento dell'imposta di registro, sia sotto i profili sostanziali sia sotto quelli processuali. Quanto ai primi, nonostante le recenti innovazioni legislative relative alla liquidazione dell'imposta da parte del notaio nell'ambito della registrazione "telematica", si ritiene che la posizione dello stesso sia comunque tuttora riconducibile alla figura del "responsabile d'imposta", non risultando le parti dell'atto del tutto escluse dal rapporto impositivo per effetto del pagamento fatto nelle mani del notaio. Quanto agli aspetti processuali, viene esclusa la possibilità per il notaio di esperire l'azione per il rimborso dell'imposta, mentre è senz'altro ammessa l'impugnazione degli atti a lui notificati, in specie nell'ambito della procedura di controllo da parte dell'ufficio della liquidazione dell'imposta operata dal notaio. Da escludersi, infine, è ritenuta la possibilità di intervento sia da parte del contribuente nel giudizio instaurato dal notaio, sia da parte del notaio in quello instaurato dal contribuente.

This article takes into consideration the discipline and the nature of the obligation of the notary public, as public official responsible for the payment of the registration tax, under both the substantive and the procedural aspects. As for the substantive aspects, despite the new laws relating to the tax liquidation by the notary public as part of the computerized registration, this article claims that this subject is nevertheless still attributable to the "responsible for the tax payment", because the parties to the contract are not entirely excluded from the tax ratio because of the payment made to the notary. As for the procedural aspects, the notary public cannot bring an action for the tax refund, while it is certainly allowed the appeal of the acts notified to him, especially during the control procedure by the office of the liquidation of the tax operated by the notary. At last, it is excluded the ability both of the taxpayer of intervening in a case started by the notary and of the notary public of intervening in a case started by the taxpayer.

Silvia Giorgi (*)

Immobili “culturali”: la *ratio* dell’agevolazione fiscale secondo la Consulta nell’assenza dell’art. 9 Cost. (nota a Corte Cost., n. 111/2016)..... II, 319

La Corte Costituzionale individua il fondamento delle agevolazioni fiscali previste per i proprietari di immobili culturali nella ridotta capacità contributiva derivante dagli oneri conservativi e manutentivi loro imposti. In ragione di ciò, ritiene che, invece, gli immobili oggetto di vincolo culturale meramente indiretto siano tutelati attraverso oneri strutturalmente diversi e pertanto conclude per la legittimità del diverso trattamento fiscale tra immobili direttamente e indirettamente vincolati. La sentenza non può essere pienamente condivisa sia per la mancata valorizzazione dell’art. 9 Cost., sia perché finisce per negare alla fiscalità il ruolo promozionale che dovrebbe assumere ex art. 9 Cost., relegandola alla funzione di mero strumento di riparto ex art. 53 Cost.

The Italian Constitutional Court identifies the ratio of tax relief provided for the owners of non-movable heritage (subject to cultural direct obligations) in the reduced ability to pay deriving from their legal maintenance burdens. Therefore, the Court states that the properties subject to cultural indirect obligations have structurally different burdens and the different tax treatment for the two kind of properties is compliant with art. 3 and 53 of the Italian Constitution. Such a statement is not fully persuasive. Firstly, because it does not mention the fundamental art. 9 of the Italian Constitution. Secondly, because the Court denies that fiscal levy may assume a promotional role according to art. 9 and “relegates” it to the function of a mere guarantor of the proper allotment criterion of art. 53 Cost.

Giuseppe Ingraio (*)

La cessione delle partecipazioni nella disciplina di *participation exemption*: spunti per una modifica normativa..... I, 755

Muovendo dall’assunto che la non imponibilità delle plusvalenze da cessione di partecipazioni è una regola di coordinamento della tassazione delle società e dei soci finalizzata ad evitare duplicazioni di imposta, si evidenzia l’opportunità di eliminare i requisiti del periodo minimo di possesso e dello svolgimento di una impresa commerciale da parte della società partecipata, perché impediscono il pieno raggiungimento dell’obbiettivo della normativa pex. Non volendo generalizzare la pex, occorrerebbe stabilire che l’elemento rilevante per la individuazione del regime applicabile alle cessioni di partecipazioni dovrebbe essere rappresentato dall’iscrizione nel primo bilancio delle partecipazioni tra le immobilizzazioni finanziarie (regime pex) o nell’attivo circolante (regime non pex).

Assuming that the non-taxation of capital gains is a rule of coordination of the taxation of the company and shareholders aimed at avoiding tax duplication, it highlights the opportunity to eliminate the requirements of the minimum holding period and of the conducting a commercial enterprise by the investee company, because they prevent the full achievement of the objective of the legislation pex. The relevant element for the identification of the rules for the sale of investments should be represented by the classification in first budget of the investments in financial assets (regime pex) or current assets (regime non pex).

Ferdinando Peddis

Considerazioni sugli effetti dell'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero nel trasferimento della residenza fiscale (nota a Comm. trib. reg. Lombardia, sez. staccata di Brescia, Sez. 65, n. 2860/2016)..... II, 341

La sentenza in esame si innesta nel vasto panorama giurisprudenziale relativo ai requisiti necessari per affermare la residenza fiscale all'estero delle persone fisiche. In particolare, i Giudici attribuiscono rilevanza decisiva all'iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero, giacché quest'ultimo è considerato un presupposto necessario al fine di rendere opponibile il trasferimento della residenza fiscale all'estero. Le motivazioni adottate dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia per delimitare la residenza fiscale consentono di svolgere alcune riflessioni intorno ad un tema che presenta non poche criticità sotto il profilo sistematico

The present statement engages in the large case law development concerning the requirements to claim the tax abroad residence of individuals. In particular, the judges gave a decisive role to the registration on Registry of Italians resident abroad, which is considered a necessary prerequisite in order to make enforceable the change of tax residence. The reason adopted by the Regional Tax Court of Lombardy to identify the tax residence provides an opportunity to make a few observations around a matter which involves several problems in a systematically view.

Tommaso Rafaraci

Controlli fiscali e reati tributari con soglia di punibilità: la Cassazione rimarca i diritti della difesa ex art. 220 disp. att. c.p.p. (nota a Cass., Sez. III pen., n. 4919/2015) III, 118

Nel contributo che segue, richiamati i termini del problema delle attività ispettive o di vigilanza a finalità "mista", si illustra la soluzione data dal legislatore con l'art. 220 disp. att. c.p.p. (dove si prescrive che ove emergano indizi di reato vanno osservate le disposizioni del codice di procedura penale). L'autore aderisce al principio affermato nell'occasione dalla Suprema corte secondo cui la citata norma di garanzia opera senz'altro anche in sede di accertamento relativo a reati tributari che prevedono il superamento di una soglia di punibilità.

The article addresses the issue of the administrative investigations for misconducts which could also turn into criminal offences, and analyses Article 220 of Implementing Provisions of the Code of Criminal Procedure (IPCCP), stating that the rules of such Code apply since suspicions of crime arise. The author supports the Corte di Cassazione ruling, stating that Article 220 IPCCP applies also when it comes to tax controls concerning misconducts which turn into criminal offence only when a tax evasion trigger threshold is met.

Giuseppe Vanz

Per una fase istruttoria e un'accresciuta oralità nel processo tributario I, 779

Si propongono alcune modifiche all'attuale disciplina del processo tributario, al fine di rendere il giudizio sul fatto in esso previsto più conforme ai canoni costituzionali ed internazionali del giusto processo e della tutela giurisdizionale

piena ed effettiva. Due sono le direzioni in cui si muove la proposta: quella dell'introduzione di una vera e propria fase istruttoria nel processo tributario e quella di una maggiore oralità del processo tributario sin dalla sua fase istruttoria.

The article proposes some amendments to the current regulation of tax trial, in order to make the factual judgment more compliant with constitutional and international principles of fair trial and of full and effective judicial protection. The proposal moves in two directions: the introduction in the tax trial of a real phase of collection of data and evidence and a greater orality starting from that phase

Paola Vella

La (in)disponibilità dei crediti tributari nelle procedure concorsuali tra diritto interno e principi dell'Unione europea IV, 111

Negli ultimi tempi l'imposta IVA è diventata una sorta di crocevia ove si intersecano, per un verso, i principi propri di due sistemi – quello concorsuale e quello tributario – a forte connotazione specialistica, e per altro verso le varieguate letture giurisprudenziali dei giudici interni di ogni livello e dei giudici dell'Unione europea. Una simile sovrapposizione è peraltro fonte di un virtuoso processo osmotico tra principi, approcci, diritti e culture, che si auspica possa condurre alla soluzione di spinose problematiche, prima fra tutte il trattamento dei crediti tributari – specie quelli armonizzati, come appunto l'IVA – nell'ambito della regolazione della crisi di impresa, anch'essa soggetta ad un processo di progressiva armonizzazione nell'Unione (v. Racc. 2014/135/UE e Reg. 2015/848/UE). In questo scenario, la sentenza della CGUE 7 aprile 2016, causa C-56/14 (Degano Trasporti), con una straordinaria semplicità ha dissolto molti degli ostacoli al trattamento concordatario falcidiato dell'IVA che si assumeva provenissero proprio dal diritto dell'Unione, facendo così vacillare la solidità di un principio interno – quello di indisponibilità della pretesa tributaria – che lo scritto si propone di analizzare.

In recent times VAT has become a kind of crossroads where you can find the intersection, on one hand, between the typical principles of two systems – insolvency law and tax law – both having a strong specialized connotation, and on the other hand among the different interpretations of case law by several domestic courts and judges of the European Union. Such overlapping can represent a source of a virtuous osmotic process of principles, approaches, rights and cultures, which will hopefully lead to the solution of thorny issues, first of all the handling of tax credits – especially the harmonized ones, as VAT is – within the business crisis regulation, which is also subject to a progressive harmonization process in the EU (see Rec. 2014/135/EU and Reg. 2015/848/EU). In this scenario, the ECJ judgment 7 April 2016, case C-56/14 (Degano Trasporti), has dissolved, with utmost simplicity, many of the obstacles to a VAT credit deducted payment in reorganisation proceedings, obstacles which were actually expected to come just from the EU law, this way shaking the solidity of an internal principle – the unavailability of tax claim – that is the main issue this work intends to analyze.

β

(*) Lavori sottoposti a revisione esterna.