

DOTTRINA

Marco Alessandro Bartolucci

Riflessioni sui reati tributari omissivi propri. Dalle scelte di politica criminale al nodo giurisprudenziale della “doppia anima” (dolo vs. inesigibilità) III, 45

I delitti di omesso versamento di ritenute certificate e di omesso versamento di IVA previsti dagli artt. 10-*bis* e 10-*ter* d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 presentano caratteristiche del tutto peculiari rispetto agli altri reati tributari, a cominciare dalla struttura della fattispecie, incentrata sul mero inadempimento dell’obbligazione fiscale di versamento delle imposte. È financo difficoltoso rinvenire nell’intero ordinamento precetti penalmente protetti modellati sulla mera omissione di una prestazione economica in assenza di ulteriori finalità fraudolente in capo all’autore. Il presente lavoro osserva anzitutto la scarsissima effettività della criminalizzazione di tali comportamenti, per poi passare in rassegna i recenti approdi giurisprudenziali, dove la prova della volontà dell’imputato diviene il fuoco dell’accertamento, lungo schemi logici tuttavia non sempre coerenti.

La tesi conclusiva, affiorata anche in altri importanti contributi sull’argomento, è quella di mantenere separati la tipicità soggettiva dolosa (coscienza e volontà del comportamento penalmente rilevante) e le cause di esclusione della colpevolezza, ricorrendo alla categoria dell’inesigibilità.

The criminal offenses of “omesso versamento di ritenute certificate” and “omesso versamento di IVA,” as outlined in Articles 10-bis and 10-ter of Legislative Decree No. 74 of March 10, 2000, have distinctive characteristics compared to other tax-related crimes. These offenses center around the failure to fulfill tax obligations without any fraudulent intent on the part of the offender, which is not commonly found in the legal system’s other offenses related to economic performance. The paper highlights the limited effectiveness of criminalizing such behavior and examines recent case law. During trials, the defendant’s intent becomes the primary focus, following logical patterns that are not always consistent. The paper’s concluding thesis, which has also been explored in other studies on the topic, advocates for separating the mens rea (awareness and intention of the criminally relevant behavior) from the grounds for excluding culpability, utilizing the category of inexcusability.

Simone Francesco Cociani

Silenzio del contribuente e accertamento del fatto controverso nel processo tributario..... I, 129

L’autore esamina le ricadute della sentenza della Corte costituzionale n. 84 del 2021 sul processo tributario. In particolare, il diritto a rimanere in silenzio e a non cooperare alla propria incolpazione, in quanto espressione del diritto di difesa oltre che del diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva e ad un processo equo, non costituisce più ostacolo all’esercizio dei poteri officiosi del giudice

allorquando il contribuente, ancorché decaduto dalla facoltà di dimostrare una determinata circostanza, abbia comunque dedotto sull'esistenza dei relativi fatti.

The Author, moving from the Constitutional Court case's n. 84/2021, recognizes the right to remain in silence also in the tax trial. In particular, the right to remain silent and not to cooperate in one's indictment, is not an obstacle to the exercise the judge's preliminary powers when the taxpayer, even if he has lost the right to demonstrate a specific circumstances, has in any case deduced the existence of the relative facts.

Giovanni Consolo

Possibili deroghe ai limiti soggettivi del giudicato in caso di illeciti plurisoggettivi relativi al rapporto fiscale di società ed enti con personalità giuridica (nota a Cass., n. 13004/2022)

II, 82

La sentenza in commento affronta il caso particolare del legale rappresentante di una società di capitali a cui era stata irrogata una sanzione amministrativa per violazioni riferibili alla società e che, nel giudizio di legittimità avente ad oggetto l'atto di contestazione, eccepiva l'"efficacia riflessa" del giudicato contenuto in una sentenza della stessa Corte che aveva annullato un identico atto di contestazione spiccato nei confronti dell'amministratore di fatto della medesima società (in qualità di coautore delle violazioni e coobbligato in solido). In particolare, la Suprema Corte respinge l'eccezione, ma la conclusione raggiunta – che si potrebbe, in astratto, anche condividere – non è supportata da un'adeguata motivazione. Invero, non solo nella sentenza si premettono le argomentazioni poste a fondamento dell'eccezione del contribuente (così come l'illustrazione e la confutazione delle ragioni per cui, nelle conclusioni scritte, il Sostituto Procuratore aveva "chiesto di accogliere l'eccezione di giudicato esterno"), ma è stato completamente eluso quello che sembra essere stato il *punctum pruriens* dell'eccezione, ossia la possibile applicabilità al caso di specie dell'art. 1306, comma 2, c.c.

The judgment deals with the case of a company's legal representative who had been imposed administrative penalties for violations alleged against the company. In the case before the Italian Supreme Court, the taxpayer objected the existence of a ruling of the same Court which repealed an identical tax notice served on the director de facto of the same company. The Supreme Court rejected the objection, but failed to give adequate reasons for its conclusion.

Daniela Conte

Rimborso e detrazione dell'IVA "non dovuta": luci ed ombre della nuova disciplina

I, 167

La vigente disciplina dell'Iva versata ma non dovuta è contraddistinta – come noto – dalla perfetta simmetria tra rimborso riconosciuto al fornitore (art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972) e detraibilità in favore del cliente (art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997). Questo intervento di riforma – allineato alla Direttiva Iva, come interpretata dalla Corte di Giustizia – è stato, tuttavia, disatteso dalla Cassazione la quale, nelle ultime decisioni in materia, ha circoscritto i confini applicativi della detraibilità dell'Iva non dovuta alle sole ipotesi di errori di aliquota.

Dunque, nei casi in cui l'Iva non è dovuta perché le operazioni sono esenti, non imponibili o escluse, la sua detraibilità non è ammessa con evidenti effetti in

punto di certezza del diritto. Soluzione che non solo non appare coerente con la volontà legislativa ma risulta anche lesiva dei principi europei di neutralità, effettività e proporzionalità.

The current regulation of VAT paid but not due is marked – as you know – by the perfect symmetry between refund recognized to the supplier (art. 30-ter D.P.R. n. 633/1972) and deductibility in favor of the customer (art. 6, paragraph 6, of the D.Lgs. n. 471/1997). This reform intervention – aligned to the VAT Directive, as interpreted by the Court of Justice – was, however, disregarded by the Court of Cassation which, in the last decisions on the matter, circumscribed the application of the deductibility of the VAT not due to the only assumptions of rate errors. Therefore, in cases where VAT is not due because transactions are exempt, non-taxable or excluded, its deductibility is not allowed with obvious legal certainty effects. This solution is not only inconsistent with the will of the legislator but also detrimental to the European principles of neutrality, effectiveness and proportionality.

Angelo Contrino

Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e attuazione del rapporto tributario: questioni aperte e ipotesi di lavoro nella prospettiva dei principi generali ... I, 105

Il saggio scaturisce dalla relazione svolta dall'A. per presentare il progetto di ricerca "PRIN 2020 - La digitalizzazione dell'Amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente" e si sofferma sulle problematiche che l'impiego delle tecnologie digitali può comportare nell'attuazione del rapporto tributario, individuando i presidi fondamentali per governare il bilanciamento fra interesse pubblico e diritti dei contribuenti in accordo con il quadro costituzionale e sovranazionale. Nell'ultima parte, in linea con il progetto di ricerca, si individuano il nucleo fondamentale e i capitoli di sviluppo di una possibile "Carta dei diritti dei contribuenti nell'amministrazione tributaria digitale".

The essay stems from the report carried out by the author at the presentation of a new research project related to the digitalization of the Tax Administration and to the issues that the use of digital technologies may entail in the implementation of tax measures. The author, in particular, identifies the safeguards to govern the balance between public interest and taxpayers' rights in accordance with the constitutional and supranational framework. Furthermore, in the last part of the essay, he identifies the steps that will have to be taken in order to achieve the approval of a possible "Charter of Taxpayers' Rights within the Digital Tax Administration".

Francesco Farri

Pagamento transattivo di somme per il risarcimento di illeciti civili e inerenza del relativo costo all'attività d'impresa (nota a Cass., nn. 28355/2019 e 15932/2021) II, 54

Con le due decisioni in commento, la Corte di cassazione ha vagliato, per la prima volta in modo specifico, la questione dell'inerenza e della conseguente deducibilità dal reddito d'impresa dei costi derivanti dalla conclusione di un accordo transattivo a fronte della contestazione di un illecito civile, giungendo a conclusioni interpretative immotivatamente antitetiche. Invero, tanto nella prospettiva generale della nozione di inerenza comunemente accolta, quanto nella prospettiva, solo in parte condivisibile, delineata dalla stessa giurisprudenza di legittimità, i costi e le spese sostenuti da un imprenditore per il risarcimento dei danni da condotte *contra*

legem ma tenute nell'esercizio della propria attività, e dunque rientranti nel rischio d'impresa, dovrebbero ritenersi deducibili. Essi scaturiscono, infatti, da eventi giuridici che nascono e si evolvono nel contesto dinamico dell'attività d'impresa, con la conseguenza che le relative erogazioni non perdono il collegamento funzionale con essa e dunque non spezzano il nesso di inerenza.

With the two decisions under examination, the Supreme Court evaluated, for the first time in a specific way, the question of the inherence and of the consequent deductibility from the business income of the costs deriving from the conclusion of a settlement agreement resulting from the notification of a civil tort, reaching unreasonably antithetical exegetical solutions. Indeed, if assessed both from the general perspective of the commonly accepted notion of inherence, and in the one, only partially acceptable, outlined by the same jurisprudence of the Supreme Court, the costs and expenses incurred by entrepreneurs for compensation for damages from conduct contra legem but held in the exercise of their business, and therefore falling within the business risk, should be considered deductible. In fact, they arise from legal events that occur and evolve in the dynamic context of the business activity, with the consequence that the related disbursements do not lose the functional connection with it and therefore do not break the inherence link.

Piera Santin

La selettività e il sistema impositivo di riferimento nella più recente giurisprudenza europea sugli aiuti di Stato fiscali..... IV, 37

Il contributo analizza la più recente evoluzione giurisprudenziale del concetto di regime normale, cui fa riferimento la Corte di Giustizia dell'Unione Europea nell'applicazione del test di selettività in materia di aiuti di Stato fiscali. Ci si sofferma in particolare sui casi, solo apparentemente antitetici, delle pronunce relative alle imposte progressive sul fatturato e quella sul caso FIAT. L'analisi evidenzia come la giurisprudenza interpreti il concetto di parametro di riferimento in modo tale da riaffermare il riparto di competenze in materia tributaria previsto dal trattato, in opposizione alla *vis expansiva* che la Commissione sembra attribuirgli.

The article analyses the most recent development of CJEU case-law about the concept of "normal regime", which the Court refers to when applying the selectivity test in fiscal State aid matters. It focuses, in particular, on the only apparently antithetical cases of the rulings on progressive turnover taxes and the FIAT case. The analysis shows how case-law interprets the benchmark concept in such a way as to reaffirm the Treaty's division of competencies in tax matters, as opposed to the expansive vis that the Commission seems to attribute to it.

Alessandro Zuccarello

L'auto-assegnazione del credito: l'attualità del pensiero di Allorio e le difficili sistematizzazioni in punto di esecuzione tributaria..... I, 207

L'esecuzione tributaria presso terzi presenta delle peculiarità che la distinguono dalla esecuzione presso terzi ordinaria, come è stato già messo opportunamente in rilievo da Enrico Allorio. È previsto, in particolare, un ordine di consegna

o di pagamento, emesso dall'Agente della riscossione, rivolto al terzo debitore. Di questo ordine è opportuno indagare la natura al fine di inquadrarlo all'interno del sistema di tutele nella esecuzione forzata tributaria.

The tax execution to third parties shows some peculiarities which distinguish it from ordinary forced execution, as it has been properly outlined by Enrico Allorio. In particular, is provided an order to release or to pay, issued by the Collection Agent, addressed to the third party. Is therefore appropriate to investigate the nature of the order with the purpose of placing it the system of protection in the field of tax execution.