

ILLYRIUS

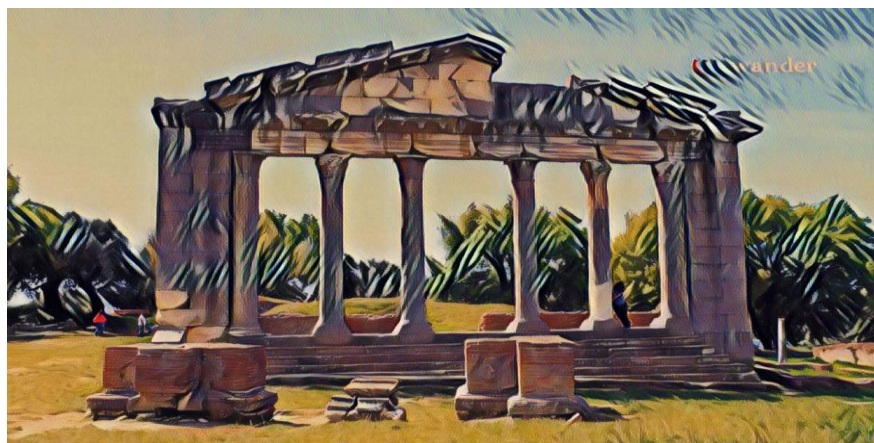


SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA
Centro di Ricerca e Cooperazione
con l'Eurasia, il Mediterraneo
e l'Africa Sub-sahariana



ISSN 2225-2894

International Scientific Review / n. 20 / (I-2023)



Scientific Directors:

Ersi Bozheku – Giorgio Spangher

In collaboration with



Roma – Tirana – Prishtina

Illyrius

International Scientific Review

ISSN 2225-2894

Scientific Directors

Prof. Assoc. Dr. Avv. Ersi Bozheku

Professore Ordinario di diritto penale, Università di Tirana / Professore Associato di Diritto Penale, Università degli Studi eCampus / Direttore Esecutivo del Centro Studi, Alta Formazione e Ricerca Italo-Albanese del CEMAS "Sapienza" Università di Roma

Prof. Dr. Giorgio Spangher

Professore Emerito di Diritto Processuale Penale, "Sapienza" Università di Roma / Già-Preside della Facoltà di Giurisprudenza – "Sapienza" Università di Roma

Scientific Committee

Prof. Dr. Antonello Biagini

Professore Emerito di Storia dell'Europa Orientale, "Sapienza" Università di Roma – Magnifico Rettore dell'Università UNITELMA "Sapienza" Università di Roma

Prof. Dr. Avv. Alfonso M. Stile †

Professore Emerito di Diritto Penale, "Sapienza" Università di Roma / Presidente Onorario dell' "Association Internationale de Droit Pénal" – Albanian National Group and Collective Members of Kosovo, united in AIDP – Albanian People Group

Prof. Dr. Ismet Elezi

Emeritorius Professor of Criminal Law, University of Tirana / Honorary President of "Association Internationale de Droit Pénal" – Albanian National Group and Collective Members of Kosovo, united in AIDP – Albanian People Group

Prof. Dr. Avv. Enrico Mezzetti

Professore Ordinario di Diritto Penale, Università degli Studi Roma Tre

Prof. Dr. Artan Hoxha

Full Professor of Criminal Procedure Law, Rector of University of Tirana / ex-Dean of Faculty of Law, University of Tirana

Prof. Dr. Avv. Francesco Fimmanò

Professore Ordinario di Diritto Commerciale, Università del Molise

Prof. Dr. Skender Kaçupi

Full Professor of Criminal Law, ex-Dean of Faculty of Law, University of Tirana

Prof. Dr. Avv. Lorenzo Picotti

Professore Ordinario di Diritto Penale, Università degli Studi di Verona / Vice-Presidente dell' "Association Internationale de Droit Pénal" – Gruppo italiano

Prof. Dr. Sokol Mengjesi

Full Professor of Criminal Law, Dean of Faculty of Law, University of Tirana - Dean of faculty of Law, University of Tirana

Prof. Dr. Francesco Viganò

Professore Ordinario di Diritto Penale, Università Statale di Milano / Giudice della Corte Costituzionale italiana

Prof. Dr. Kudret Cela

Full Professor of Criminal Law, ex-Dean of Faculty of Law, University of Tirana

Prof. Dr. Antonella Marandola

Professore Ordinario di Diritto Processuale Penale, Università degli Studi del Sannio

Prof. Dr. Altin Shegani

Full Professor of Criminal Law, ex-Dean of Law Faculty, University of Tirana

Prof. Dr. Avv. Giulio De Simone
 Professore Ordinario di Diritto, Università del Salento

Prof. Dr. Ragip Halili
 Full Professor of Criminology and Victimology, University of Prishtina - Kosovo

Prof. Dr. Giovanni Cimbalo
 Professore Ordinario di Diritto Ecclesiastico, Università di Bologna Alma Mater Studiorum

Prof. Dr. Bajram Ukaj
 Full Professor of Criminal Law, Dean of Law Faculty, University of Prishtina – Kosovo / Honorary President of
 "Association Internationale de Droit Pénal" – Albanian National Group and Collective Members of Kosovo, united
 in AIDP – Albanian People Group

Prof. Dr. Avv. Ali Abukar Hayo
 Professore Ordinario di Diritto Penale, Università di Mogadiscio

Prof. Dr. Mejd Bektashi
 Full Professor of Economics, Vice-Dean of Law Faculty, University of Prishtina – Kosovo

Prof. Assoc. Dr. Avv. Marco Gambardella
 Professore Associato di Diritto Penale, "Sapienza" Università di Roma

Prof.assoc. Klodian Skenderaj
 Associate Professor of Criminal Procedure Law Faculty of Law, University of Tirana

Prof. Assoc. Dr. Luigi Cornacchia
 Professore Associato di Diritto Penale, Università del Salento

Prof. Assoc. Dr. Cristiano Cupelli
 Professore Associato di Diritto Penale, Università degli Studi Tor Vergata di Roma

Prof.assoc. Dr. Mirela Bogdani
 Associate Professor of Human Rights, Faculty of Law, University of Tirana

Prof. Assoc. Dr. Avv. Nicola Selvaggi
 Professore Associato di Diritto penale, Università Mediterranea di Reggio Calabria

Prof. Assoc. Dr. Angelo Lalli
 Professore Associato di Diritto Amministrativo, "Sapienza" Università di Roma

Prof. Assoc. Dr. Federica Botti
 Professore Associato di Diritto Ecclesiastico, Università di Bologna Alma Mater Studiorum

Prof. Assoc. Dr. Fabio Piluso
 Professore Ordinario di Economia degli Intermediari Finanziari, Università della Calabria.

Prof. Assoc. Dr. Andrea Carteny,
 Professore Associato di Storia Europa Orientale, "Sapienza" Università di Roma / Direttore del CEMAS Sapienza
 Università di Roma

Prof. Assoc. Dr. Pasquale Bronzo
 Professore Associato di Diritto Processuale Penale, "Sapienza" Università di Roma

Prof. Assoc. Dr. Roberto Flor
 Professore Associato di diritto penale dell'Economia, Università di Verona

Prof. Assoc. Dr. Dorina Hoxha
 Associate Professor of Criminal Law / Dean of the Faculty of Law, University of Tirana

Prof. Assoc. Dario Buzzelli
 Professore Associato di Diritto Civile, Università Giustino Fortunato di Benevento

Prof. Straord. Dr Avv. Giuseppe Saccone
 Professore Straordinario di Diritto Processuale Penale, Università "Pegaso" di Napoli

Prof. Straord. Dr. Marco Margarita
 Professore Straordinario di Diritto Tributario, Università degli Studi eCampus

Prof. Straord. Dr. Roberto Russo
 Professore Straordinario di Diritto Costituzionale, Università degli Studi eCampus

Prof. Aggr. Dr. Avv. Giovanni Stile
 Ricercatore, Professore Aggregato di "Economia e Criminalità", Seconda Università degli Studi di Napoli

Prof. Aggr. Dr. Simone Manfredi
 Ricercatore, Professore Associato di Economia Aziendale, Università degli Studi di Cassino e del Lazio Meridionale

Prof. Aggr. Dr. Marco Cilento
 Ricercatore, Professore Aggregato di Sociologia. Direttore del Corso di Laurea in Cooperazione Internazionale e
 Sviluppo, Sapienza Università di Roma

Prof. Aggr. Dr. Gabriele Natalizia
 Ricercatore, Professore Aggregato di Scienze Politiche – Link University di Roma

Prof. Aggr. Dr. Filippo Luigi Giambrone

Ricercatore, Professore Aggregato di Diritto Tributario – Università del Sannio

Dr. Erjon Muharremaj

Docent of International Criminal Law, Faculty of Law, University of Tirana

Dr. Redi Shtino

Già - Vice Ministro dell'Istruzione della Repubblica d'Albania

Cons. Luca Ramacci

Consigliere presso la Suprema Corte di Cassazione

Cons. Eugenio Selvaggi †

Sostituto Procuratore Generale presso la Suprema Corte di Cassazione

Cons. Francesco Brugaletta

Magistrato del Tribunale Amministrativo Regionale (T.A.R.) di Catania / Presidente di Sezione della Commissione Tributaria

Cons. Rosario Aitala

Magistrato. Consigliere del Ministro degli Esteri per le aree di crisi e la criminalità internazionale

Cons. Luigi Pacifici

Magistrato. Sostituto Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Tivoli

Cons. Valerio De Gioia

Magistrato. Giudice presso la Prima Sezione Penale del Tribunale di Roma.

Chief Editors

Prof. Assoc. Dr. Avv. Marco Gambardella

Professore Associato di Diritto Penale, "Sapienza" Università di Roma

Prof. Aggr. Dr. Marco Cilento

Ricercatore, Professore Aggregato di Sociologia. Direttore del Corso di Laurea in Cooperazione Internazionale e Sviluppo, Sapienza Università di Roma.

Editorial and Administrative Responsibilities

Avv. Mattia Romano

Ph.D. Candidate - Università degli Studi eCampus. Primo Segretario della XLII Conferenza dei Giovani Avvocati.

Dr. Denard Veshi

Ph.D. in "Law, Science and Technology" (LAST-JD), University of Bologna

ISSN 2225-2894

*Review of CESIAL – Italo-Albanian Center of Studies, High Formation and Researches of CEMAS
"Sapienza" Università di Roma*

*Reviste e CESIAL – Qendra e Studimeve, Formimit te Larte dhe Kerkimeve Italo-Shqiptare e CEMAS
"Sapienza" Universiteti i Romes.*

*Rivista del CESIAL – Centro Studi, Alta Formazione e Ricerca Italo-Albanese del CEMAS "Sapienza"
Univeristà di Roma.*

*This review is published twice-yearly and adopts a **double blind peer review** procedure for evaluation and acceptance.*

*Kjo revistë del në shtyp me një frekuencë semestrale dhe përdor procedurat e vlerësimit dhe të pranimit **double blind peer review***

*Rivista avente periodicità semestrale che si avvale della procedura di valutazione e accettazione **double blind peer review**.*

Ethical code

Illyrius International Scientific Review ISSN 2225 – 2894

Introduction

Illyrius is a double blind peer reviewed international research journal aiming to publish qualitative research in the following fields. Its purpose is to act as a meeting place to encourage the sharing of experiences between scholars belonging to different geographical areas and who, thanks to their cultural peculiarities, can contribute to a productive and continuous exchange of scientific and didactic knowledge. In this perspective, the journal is open to welcome contributions from scholars from all over the world on topics such as law, economics, sociology, political sciences, security sciences, international cooperation, communication sciences.

The Illyrius is published by the Italo-Albanian Center of Studies, High Formation and Researches CESIAL of CEMAS “Sapienza” Università di Roma and edited by its components.

Illyrius follows all the standards and best practice guidelines established in the European Charter for Researchers applicable to researchers as well as all the ethical norms and rules established in The European Code of Conduct for Research Integrity. Thus, this Code shall be interpreted in correlation with these legal documents.

This Code aims to disseminate within the academic scholars the values of legality, solidarity, impartiality, as well as aims to apply the principle of equity by reviewing all the contributions through a fair review process based on – at least – two different binding evaluations. In the case of disagreement between them, a third reviewer will be asked.

Research Integrity

Illyrius applies the same standards of integrity applied at the European Charter for Researchers, the European Code of Conduct for Research Integrity.

Authors submitting papers in Illyrius shall apply professional responsibility and the ethical practice. In other words, they shall be aware of the strategic goals of their particular fields. In addition, authors submitting their scientific contributions to Illyrius shall guarantee that their research is relevant for the members of the community by also advancing the current state of the art. Moreover, and more importantly, they shall not infringe the rules of plagiarism and shall not duplicate research carried out or published elsewhere by others or themselves (see Section Plagiarism and Duplication and Redundant Publication (Self-Plagiarism)). In the case of data processing, the data shall be original or explicitly quoted. Additionally, methods of collection and evaluations of the data shall be disclosed, and authors shall not modify them by being honest in reporting the data in a fair, full and unbiased way by also respecting their colleagues, without applying any type of discrimination. Additionally, their research shall be disseminated and exploited according to their personal contractual arrangements. Furthermore, if the work is delegated, authors of the contribution submitted ensure that the person working on them has the competence to carry it out. Last, but not least, the rules regarding intellectual property rights – especially in the case of joint work – shall be respected, also based on the individual agreement between the authors.

Therefore, between others, some of the most important ethical principles that the authors submitting contributions at Illyrius are:

Professional responsibility

Accountability

Professional attitude

Reliability in ensuring the quality of research through the application of design, methodology and analysis and use of resources approved by academia

Honesty in research through the application of the principle of transparency and impartiality

Respect of colleagues as well as research environment and cultural heritage

Application of the principle of equity between all members of the academic community without any type of direct or indirect discrimination based on religion, sex, gender, political or sexual orientation, personal convictions, ethnicity, citizenship, look, language or other types of discriminations since these are only few of the cases and do not exhaustive all of them.

Application of the rules of intellectual property rights

Composition of the board of the journal: their activities and responsibilities.

The scientific directors: take care of the organizational aspects of the journal and its scientific profile. Together with the scientific committee they draw up its guidelines. They decide on editorial activities, identify the peer reviewers, maintain relationships with the chief editors and administrative managers. They take the decisions on the articles in the terms which will be discussed below.

The scientific committee: is made up of important figures from the world of science and is the body that carries out the journal's scientific addressing activity. The same indicates to the scientific directors the scientific criteria to be adopted

and shares with them the guidelines that the journal will have to follow. The scientific committee evaluates the quality of the journal's activities, offering its own suggestions. Its members may at any time ask the scientific directors for information on the progress of the journal as well as any other useful information and offer their suggestions to the scientific directors. They propose scientific articles for publication. The members of the scientific committee are ex officio peer reviewers, that the scientific directors must contact for the anonymous control of the quality of the manuscripts, taking into account the professional profile of the individual member. They take the decisions on the articles in the terms which will be discussed below.

Editors in chief: In agreement with the scientific directors, they follow the editorial activities of the journal. They take the decisions on the articles in the terms which will be discussed below.

Editorial and Administrative Responsibilities: take care of the management of the site and of the practical and administrative aspects of the magazine. They manage the email and other communication channels, following the instructions of the scientific directors and editors in chief.

Editorial Process

All authors are guaranteed that the Illyrius applies editorial independence. The journal aims to prevent any type of conflicting interests, fear, or any type of influence coming from corporates, businesses or political parties or other actors. Illyrius is committed to increase diversity, promote inclusion and quality at every state of the publishing process. We support submission from scholars of diverse socio-economic backgrounds and especially woman scholars. The application of the equity principle means that the editorial board does not discriminate, between others, based on race, ethnicity, citizenship, gender, sex, sexual orientation, religion, disability, look, or personal convictions or other reasons.

The decision is based on pure merits of the scholars. The Scientific Directors, the Scientific Committee and the Editors in Chief decide if the manuscript applies all the ethical standards as well as potentially include academic results that enhances the state of the art of that particular field of research.

The Scientific Directors, the Scientific Committee and the Editors in Chief do not discriminate authors on their personal characteristics as well as on the content of the work, if the scientific work applies all the academic ethical principles.

In particular, the editorial decisions on the scientific contribution submitted to our journal are done based on the anonymous peer review reports, which have a unified format. Before sending to the peer reviewers, previous steps are followed. First, **Editorial and Administrative Responsibilities** checks if the contribution submitted follows all the formal criterias for the submission established by the Journal. Second, one of the Editors in Chief reviews if the contribution follows the scope of the journal. Third, the Editor in Chief communicates with a Scientific Directors in order to promote a quick review of the quality. The Scientific Directors make an assessment of the perceived level of qualitative research work, a check on the presence of plagiarism or self-plagiarism parts with technological tools in thier equipment (compilatio system), and suggest either rejection of the manuscript or decide for the review process. If the final decision is that the manuscript does not follow the style of the journal, or does not analyze one of the topics within the scope of the Journal, or the contribution does not pass the plagiarism or self-plagiarism test, or the manuscript is not with a good quality, a quick decision is done and the corresponding author is informed by the editorial and administrative responsibles using the mail contact editor@illyrius.eu. The Scientific Directors can also delegate this activity to a member of the scientific committee. The delegate communicates whitin 3 (three) days the result to the Scientific Directors and can not assume the quality of peer reviewer.

During the pre-review phase, which shall be done within two week, the Scientific Directors, or their delegate, will consider the following questions:

Does the contribution fit within the scope of the journal and also applies the same style and formatting and policy requirements of the journal?

Is the contribution without plagiarism or self-plagiarism?

At first reading, the manuscript offers an adequate scientific and methodological level?

If the pre-assessment is positive, the manuscript will be reviewed anonymously by two peer reviewers, experts on the topic.

The Scientific Directos find the peer reviewers, whitin two months. The Scientific Directors look for peer reviewers among the members of the scientific committee, taking into account their academic aptitudes in relation to the topic of the article proposed for publication. In case that the members of the scientific committee do not have an adequate academic profile in relation to the topic of the manuscript, the scientific directors can contact academics who are experts in the area even if they are not members of the scientific committee.

The average time for the first review shall be at most 8 (eight) weeks.

Once the review process is completed, the reviewers shall suggest:

Rejection

Acceptance with major revisions

Acceptance with minor revisions

Full acceptance

Based on the review process, the Scientific Directors and the Editors in Chief will take a decision and inform the corresponding author by also sending the anonymous reports of the reviews. If there is a rejection, authors have the right to re-submit it again by also underlying the fact that the manuscript is re-submitted, after - at least - four weeks from the notification. If there is an acceptance with minor/major revisions, a deadline of four weeks is given. If the manuscript is not re-submitted with the revisions within four weeks, it is presume that the manuscript has been withdrawn by the

corresponding author. However, one day before the deadline, a reminder will be sent. If the corresponding author does not respond, or does not submit a justified request for extension, then the manuscript will be rejected.

Peer Review

The peer review process is fundamental to maintain and always increase the standards of our publications. All authors are clearly informed with the rate of acceptance, which will be updated every year. As a result:

The journal uses a unified standard format for the evaluation process, divided in:

Uncovering of the state of the art

Methodology

Content and Innovation

Language standard and Style

Eventual comments

The journal will send to all reviewers is sent the code of ethics as well as the link of the journal with the information regarding scope, quality, and other policies. More importantly, a link with the information regarding the Guidelines for Reviewers, based on [Ethical Guidelines for Peer Reviewers](#), which is also published in the website, is also included. All reviewers are asked and encourage to take knowledge and to familiarise themselves with them. In order to promote quality, they shall sign that they are been familiarized with these documents.

The reviewers are scholars with academic experience and are – in general – members of the Scientific Committee. Only if the members do not experience in this field, other scholars will be contacted.

The journal supports the investigation of cases of manipulation or fraudulent peer reviews.

The journal supports the confidentiality of the authors and of the peer reviewers by guaranteeing their anonymity. Thus, the manuscript is sent to the reviewers without the names of the authors and the comments are sent to the authors without the name of the reviewers.

Only manuscript with potential high level of advance will be sent to for the review process. In order to speed up the review process, the journal applies different policies.

The corresponding author can suggest independent reviewers without conflict of interest; i.e. no current collaboration; no same institute/university; no co-authorship in the last five years; no working on the same institute in the last five years. When there is more than one author, the corresponding author shall take the liability for the absence of interest for all the co-authors. Although all recommendations are considered, the final decision is taken by the Editor in Chief. Third, co-reviewing process is allowed, under the condition that the editorial board is informed. Thus, reviewers can include in the review process other scholars. However, the Scientific Directors shall be informed and the co-reviewer shall declare any relevant competing interests. This will allow the journal to include them in pool of reviewers and ask their evaluations for the following submissions.

At the end of the review process, the Scientific Directors and Editors in Chief taked a decision based on the reviewers' evaluations:

Full Acceptance

Acceptance with minor/major revisions. When the scientific contribution is perceived as a good manuscript and the reviewers as well as the editorial board believes that the author can address the concerns, a deadline – of a maximum four weeks – is given to the authors to revise the manuscript. In this case, the authors shall sende, within the deadline, two documents: a document with the track changes and another document without the track changes.

Authorship

In the case of submission of a contribution with more than one author, an internal agreement between parties will decide the order as well as the parts that they have written individually or jointly.

However, the corresponding author takes the responsibilities for:

Manuscript corrections and proofreading.

Handing the revisions

Agreeing to and signing the Author Publishing Agreement

Sending the Change of authorship request form

Arranging for the payment of the article processing charge.

All co-authors are responding to the queries – such as publishing ethics, availability of data etc.

Affiliations

Each article shall include an affiliation of the author, that represent the institution or institutions where the research was conducted, supported or approved. For the non-research content, any affiliation should also represent the institution or institutions with which each author is currently affiliated.

Plagiarism

The journal applies the same definition of plagiarism included in [The European Code of Conduct for Research Integrity](#). Therefore, "Plagiarism is using other people's work and ideas without giving proper credit to the original source, thus violating the rights of the original author(s) to their intellectual outputs." It is also called as plagiarism the case of applying the same paragraphs in a different language, without duly acknowledging or citing the original author(s) to their intellectual outputs.

Plagiarism can include not only published or unpublished papers but also lessons, presentation and working materials used by others. In addition, plagiarism can occur in text, pictures, illustrations, as well as in the data, in their elaboration as well as in other parts.

All members – editorial team as well as reviewers and co-reviewers – as well as readers are encourage to raise any suspicion of plagiarism by contacting the editorial in the email: editor@illyrius.eu.

With the goal to eliminate plagiarism, all the tools related to plagiarism will be applied. In the case of plagiarism, the paper is directly rejected.

Duplication and Redundant Publication (Self-Plagiarism)

The journal applies the same definition of self-plagiarism included in [The European Code of Conduct for Research Integrity](#). Therefore, “Re-publishing substantive parts of one’s own earlier publications, including translations, without duly acknowledging or citing the original.” It is also called as self-plagiarism the case of applying the same paragraphs in a different language, without duly acknowledging or citing the original.

It shall be underlined that self-plagiarism is not tolerated, unless it is essential to prove the same theories or concepts by using the same ideas and by correctly citing the original source.

All members – editorial team as well as reviewers and co-reviewers – as well as readers are encourage to raise any suspicion of self-plagiarism by contacting the editorial in the email: editor@illyrius.eu.

With the goal to eliminate self-plagiarism, all the tools related to plagiarism will be applied. In the case of plagiarism, the paper is directly rejected.

At the moment of submission, the manuscript should not be under consideration, accepted for publication or in press within a different journal, although the other journal has explicitly written that it does not have an exclusive submission policy. However, it shall be noted that the publication of the work on the personal or institutional website, or presented in the working seminars organized within the various institutions is not viewed as prior or duplicate publication. However, in the acknowledgment, this shall be mentioned.

Furthermore, it is not considered as prior or duplicate publication, the submission of part of the thesis, although this is published in the institutional or personal website, if it is published under embargo until the moment of publication by the journal. In addition, the publication of the thesis by a publisher, can be submitted to the journal, if permission is given by the thesis publisher and/or the thesis does not have an ISBN.

Research with Humans or Animals

As stated in [The European Code of Conduct for Research Integrity](#), “researchers handle research subjects, be they human, animal, cultural, biological, environmental or physical, with respect and care, and in accordance with legal and ethical provisions.” Moreover, their right to privacy as well as the ethical and legal standards for research shall be respected by also adapting the good practice in that particular field.

Competing Interests and Funding

At the moment of submission, all authors disclose any conflicts of interest and financial or other types of support for the research or for the publication of its results. It is considered as conflict of interest any type of influence that can interfere on the objectivity and impartiality of the work by also impacting on the ethical principles of research. However, it does not constitute a conflict of interest, the funds or grants in the academic research, unless this has influenced the design, the methods, the analysis, and the publication of the results. However, funds or grants shall be declared in the acknowledgment. In addition, the journal is free from undue influence. Thus, also reviewers or editors with a conflict of interest shall withdraw from involvement in decisions on publication or reviewing.

All members – editorial team as well as reviewers and co-reviewers – as well as readers are encourage to raise any suspicion of conflict of interest by contacting the editorial in the email: editor@illyrius.eu.

Libel, Defamation and Freedom of Expression

All authors shall not held any type of behaviour or submit false statements that can harm the reputation of colleagues, students or collaborators. In addition, the reputation of various groups, associations, organizations or individuals is protected.

Retractions, Corrections and Expressions of Concern

As stated in [The European Code of Conduct for Research Integrity](#), the journal will accept corrections made by the authors (corrigendum) or by the publisher (erratum). However, this is limited only to cases where the errors are serious, contain plagiarism or the content is considered as life-endangering. Both authors and publisher are given credit for the corrections post publication.

However, only in extrema ratio, when the content is violating personal rights or confidentiality laws, or it encourages behavior against the public order or health, the journal might decide to remove a published manuscript. It shall be noted that this are only explanatory cases and other cases that are carefully considered by the editorial team might be a reason for this drastic decision.

In all these cases, the corresponding author will be informed. Moreover, the records will be maintained by the journal (see Section Integrity of Records).

Manipulation, Falsification and Fabrication

As stated in [The European Code of Conduct for Research Integrity](#), manipulation, falsification and fabrication are not allowed. In concrete, “fabrication is making up results and recording them as if they were real.” In addition, “falsification is manipulating research materials, equipment or processes or changing, omitting or suppressing data or results without justification.”

These principles are applied not only in data or contribution but also in imagine. In these cases, correction of the manuscript or its removal could be applied (see Section Retractions, Corrections and Expressions of Concern).

Fraudulent Research and Research Misconduct

The Journal applies all the measures to avoid the fraudulent research and research misconduct. However, if this has not been possible during the pre-review process or review process, as stated in [The European Code of Conduct for Research Integrity](#), fraudulent research and research misconduct are sanctionable. This includes not only the case of corrections, but also the case of removal of the published manuscript (Section: Retractions, Corrections and Expressions of Concern).

Versions and Adaptations

This journal accepts the possibility of adaptation, including also translation in a different language, under two conditions: Explicit consent by the Journal

Application of the ethical principle in research; in particular regarding self-plagiarism (see Section Duplication and Redundant Publication (Self-Plagiarism)).

The journal retains the right to withhold the approval for publication, if this impacts on professional responsibility, accountability, professional attitude, or intellectual property rights (see Section Research Integrity).

Transparency and Honesty

Researchers apply the principle of transparency and honesty during their research, also in the acknowledgment. Their violation is sanctionable (see Section: Retractions, Corrections and Expressions of Concern).

Data and Supporting Evidence

This Journal applies the policy of open access. This is also included for the data, which can be part of the manuscript or submitted in a different document. These supplementary materials are important for understanding the data uncovered and examined in the manuscript. Depending on the type of manuscript, the supplementary data are only part of the editorial pre-review process or they can also be part of the evaluation process by the reviewers, if the editorial board believes that it is needed for the evaluation process.

Integrity of Record

The journal maintains a record of everything that is published. However, the metadata shall comply with the EU and Italian laws and the Journal will make any effort to make them accessible under the Italian jurisdiction. In the case of modification – i.e. cases of misconduct of research, such as defamation or retraction (see Section Retractions, Corrections and Expressions of Concern) – a record is kept by the journal.

Moreover, when the manuscript is download, the customer shall respect intellectual property rights as well as copyrights.

Ethical Business Practices

Fair Access

The Journal applies open access system. This guarantees fair access to all contributions. Moreover, in exceptional cases, under justified reasons, the editorial team may reduce or eliminate the payments of Article Processing Charge.

Censorship

The journal respects and protects personal dignity and freedom. The journal encourages and promotes freedom of research. Thus, the Journal does not complicit in any kind of censorship. However, the rules regarding libel, defamation and freedom of expression shall be considered (see Section Libel, Defamation and Freedom of Expression).

Marketing Communication

Marketing will be done through social media, academic media, and email communication. At the moment of submission, the corresponding author shall choose if s/he would like to be sent emails regarding the communication and promotion of the journal. The journal will apply the social media policies as well as the best practice in media use. In addition, on the website, a newsletter will be established. Thus, the Journal will not violate the integrity of the content or of the academic records.

Advertising

The journal does not accept any type of business advising.

PR/ Media

The Journal applies the [International Public Relations Association’s Code of Conduct](#). In addition, as stated in [The European Code of Conduct for Research Integrity](#), “authors ensure that their work is made available to colleagues in a

timely, open, transparent, and accurate manner, unless otherwise agreed, and are honest in their communication to the general public and in traditional and social media.”

Metrics, Usage and Reporting

The journal remains compliant with the industry standard and the COUNTER Code of Practice.

The journal does not influence or control third parties that aim to metric the impact and reception of the content of the Journal. With the goal to promote independency, no agreements with these organizations have been stipulated. However, the Journal actively facilitates the work of these organizations through free access to the data (application of open access to the manuscripts).

The Journal is committed to promote best practice in the assessment and impact reporting of scholarly research. This is done through also the involvement of members of the editorial board or of the university partners that are also part of the San Francisco Declaration on Research Assessment (DORA).

Useful Contacts

For all inquiries regarding Illyrius, please contact: editor@illyrius.eu.

Instructions for the Authors and Publishing Conditions

Illyrius International Scientific Review ISSN 2225 – 2894

The purpose of Illyrius is to act as a meeting place to encourage the sharing of experiences between scholars belonging to different geographical areas and who, thanks to their cultural peculiarities, can contribute to a productive and continuous exchange of scientific and didactic knowledge. In this perspective, the journal is open to welcome contributions from scholars from all over the world on topics such as law, economics, sociology, political sciences, security sciences, international cooperation, communication sciences. Illyrius seeks to publish original contributions (research papers, book reviews, legislation report, case note) in these areas.

Articles must be written in English. The publisher reserves the right to evaluate any valuable publications in other languages, such as Italian, French, German, Spanish and Portuguese.

In any case, all articles must always have the title and abstract also in English, regardless of the language in which the article is written.

To cover the costs of publication, the editor charge a flat “article processing charge” of 50 EUR and a fee for publishing from 100 to 1000 EUR (Illyrius will be free of charge for the whole year 2022). At the beginning of each year, the cost of the single publication for the current year will be indicated in the journal. The payment of the fee is an indispensable condition for the evaluation and subsequent publication. The publisher reserves the right to indicate and modify the cost of the single publication each year based on the costs that must be incurred by the same for the administration of the magazine. Payments are processed by PAYPAL or IBAN. Bank information is provided to the author by e-mail once the work has been accepted.

For the year 2023 the cost for publication in the magazine will be 200 EUR. Articles submitted by multiple authors will cost € 300 (the publications on Illyrius will be free of charge for the whole year 2022).

The Manuscript, a Cover Letter, and the Title Page shall be sent to: editor@illyrius.eu

Manuscript should not extend recommended extent of:

- 7-25 pages for papers;
- 2-10 pages for book reviews, legislation report, case note, opinions.

Papers: shall include title, name(s) of author(s), affiliation(s) of all author(s), as well as the eventual acknowledgment. abstract (200-250 words), keywords (3-5, not mandatory), introduction, main text (divided to sections), conclusions and list of references in alphabetical order. It shall include footnotes (in this case the final references are not mandatory).

Book reviews, legislation report, case note, opinions: shall include title, name(s) of author(s), affiliation(s) of all author(s), as well as the eventual acknowledgment. abstract (200-250 words).

All the manuscript will pass the pre-review process which aims:

the contribution follows all the criteria for the submission – in particular style and extension – established by the Journal. the contribution fits into the scope of the journal.

the contribution has potential quality.

All the manuscript will pass the double blind review process which aims. Based on that the Editor will choose between:

- Rejection;
- Acceptance with major revisions;
- Acceptance with minor revisions;
- Full acceptance.

Illyrius reserve the right to not start the review process if it does not pass the pre-review process.

Illyrius reserve the right to not start the pre-review process, if there is not a full payment of the process fee.

Illyrius reserve the right to not publish if there is not a full payment of the publication fee.
Illyrius reserve the right to ask for corrections.

Style Sheet for footnotes, references and quotations

Illyrius
International Scientific Review
ISSN 2225 – 2894

Books

E. BOZHEKU, *Infanticidio. Spunti e rilievi di parte generale*. Jovene, Napoli, 2012, p....

Papers and journals

M. ROMANO, *La difesa è sempre legittima?*, in *Illyrius*, 1i, II-2018, p...

M. ROMANO, *Forme di automatismo nell'applicazione delle sanzioni interdittiva*, in *Archivio Penale*, 1, 2020, p...

Electronic Sources

M. ROMANO, *Recensione a "Diritto penale. Dottrina, casi e materiali"* di Enrico Mezzetti (Zanichelli, 2020, III ed.)
in www.giurisprudenzapenale.com

Case-Law

It. Cass. Pen., Sez. I, 1 gennaio 2021, n. 3333, p...

Those who are interested in publishing in *Illyrius* magazine can send their contributions to the following e-mail address:
editor@illyrius.eu.

Illyrius

International Scientific Review

ISSN 2225-2894

n. 20/ (I-2023)

INDEX

ARTICLES

Prof. Fabio Piluso Ph.D. – Avv. Vincenzo Candreva

1. Metaverso: nuove opportunità di business nell'economia virtuale e prospettive di regolamentazione
(Metaverse: new business opportunities in the virtual economy and regulatory perspectives).....p.25

Prof. Aggr. Filippo Giambrone

2. *Significance and extent of tax avoidance models as distinct from tax evasion from a German taxation perspective. Examples of combating tax evasion and money laundering in the UK. Possible future European taxation perspectives.....p.45*

Redi Shtino Ph.D.

3. La Chiesa Cattolica albanese, dall'Indipendenza alla Seconda Guerra Mondiale - Sintesi di Storia e Diritto Religioso

(The Albanian Catholic Church, from Independence to the Second World War - Summary of History and Religious Law).....p.97

Vaeld Zhezha Ph.D.

4. "Cookies Phenomenon" in the EU - not just small text files.....p.109

Kelmend Nezha Ph.D. Cand. - Nertil Bërdufi Ph.D. - Aranit Qinami Mscs

5. Digital Participation in Decision-Making and its Benefits.....p.123

Avv. Desiée Rizzo

6. **Le permanenti criticità dell'abuso d'ufficio e le proposte parlamentari di modifica disciplinativa**

(The permanent critical issues of abuse of office and the parliamentary proposals for regulatory changes).....p.137

CASE NOTES

Corinne Morganti Msc.

1. La responsabilità dell'amministratore "prestanome" nelle fattispecie criminose penali tributarie: dalla Cassazione alcuni spunti di riflessione

(The liability of the "nominee" administrator in criminal tax criminal cases: some food for thought from the Cassation).....p.147

CONFERENCE PRESENTATION

Prof. Giorgio Spangher

1. La riforma del Codice di Procedura Penale 2022 (c.d. Cartabia)
(Relazione tenuta all'Università di Tirana, 12 dicembre 2022, al Convegno
"Il diritto penale e le sue sfide: l'esperienza italiana e quella albanese a confronto")
The reform of the Criminal Procedure Code 2022 (so-called Cartabia)
(Presentation at the University of Tirana, 12 December 2022, at the Conference "Criminal law
and its challenges: the Italian and Albanian experience compared").....p.163

Prof.Assoc. Marco Gambardella

2. La riforma del codice penale e l'impatto della legge penale nel tempo
(Relazione tenuta all'Università di Tirana, 12 dicembre 2022, al Convegno
"Il diritto penale e le sue sfide: l'esperienza italiana e quella albanese a confronto")
The reform of the penal code and the impact of the penal law over time
(Presentation at the University of Tirana, 12 December 2022, at the Conference "Criminal law
and its challenges: the Italian and Albanian experience compared").....p.167

Prof. Ersi Bozheku

3. **Le problematiche relative alla realizzazione di un nuovo Codice Penale in Albania: formante legislativo vs. formante culturale**
(Relazione tenuta all'Università di Tirana, 12 dicembre 2022, al
Convegno "Il diritto penale e le sue sfide: l'esperienza italiana e quella
albanese a confronto")
*The problems related to the creation of a new Penal Code in Albania: legislative maker vs.
cultural formant*
(Presentation at the University of Tirana, 12 December 2022, at the Conference "Criminal law
and its challenges: the Italian and Albanian experience compared").....p.171

OPINIONS

Amarildo Dervishi Msc.

1. *Copyright and Intellectual Property in Italy and other European Union countries*.....p.177

ARTICLES

ARTICLE

Metaverso: nuove opportunità di business nell'economia virtuale e prospettive di regolamentazione

Metaverse: new business opportunities in the virtual economy and regulatory perspectives

Prof. Fabio Piluso (1) – Avv. Vincenzo Candreva (2)

SOMMARIO: *Abstract.* 1) Introduzione 2) Metaverso e diritto; 3) La compliance in materia di valute virtuali e l'esigenza di obblighi antiriciclaggio; 4) Dal Metaverso alla realtà: problemi e "soluzioni"; 5) Lo strumento dello "Smart Contract" come regolamentazione contrattuale nel Metaverso; 6) Conclusioni

Abstract

Twenty years ago, exactly on May 11, 1997, in the heart of Manhattan, the great chess player of the world, Garry Kasparov, was beaten in just 19 moves

¹ Fabio Piluso è Professore Ordinario di Economia degli Intermediari Finanziari presso l'Università della Calabria.

² Vincenzo Candreva è avvocato d'affari e cultore della materia di Tecnica di Borsa presso l'Università della Calabria.

by the IBM Deep Blue super computer, unexpectedly closing the last of six games in a hard-fought tournament, played precisely to offer the machine the possibility of taking revenge on the defeat inflicted by a whisker by Kasparov just a year earlier. Thus, artificial intelligence celebrated the first of many victories over man, whose behavior it also influences and controls today.

This virtual space, which surpasses the physical one and is defined as the Metaverse, needs regulations at a supranational level, in order to prevent a distorted use of it from compromising the most basic relationships between individuals and becoming a threat to social life as we know it today.

Un ventennio fa, esattamente l'11 maggio 1997, nel cuore di Manhattan, il grande scacchista del mondo, Garry Kasparov, veniva battuto in sole 19 mosse dal super computer Deep Blue dell'Ibm, chiudendo in maniera inaspettata l'ultima di sei partite in un torneo combattutissimo, giocato proprio per offrire alla macchina la possibilità di prendersi la rivincita sulla sconfitta inflitta per un soffio da Kasparov appena un anno prima. L'intelligenza artificiale celebrava, così, la prima di tante vittorie sull'uomo, di cui ad oggi ne influenza e controlla anche il comportamento.

Questo spazio virtuale, che supera quello fisico ed è definito Metaverso, necessita di regolamentazioni a livello sovranazionale, onde evitare che un uso distorto dello stesso possa compromettere i più basilari rapporti fra gli individui e diventare una minaccia per la vita sociale come oggi la conosciamo.

Keywords: Metaverso; Blockchain; Smart Contract; NFT

1. Introduzione

Il presente paper ha l'obiettivo di analizzare il fenomeno del Metaverso che ha cambiato la vita dell'uomo e il suo modo di rapportarsi con la società nei suoi rapporti primari: aggregazione sociale, competizioni elettorali, scambi economici, salute e istruzione.

La prima parte del presente lavoro è finalizzata ad una presentazione e analisi del Metaverso, cercando di spiegare, attraverso un excursus storico, cosa sia oggi il Metaverso.

La seconda parte ha come focus lo studio del rapporto fra la regolamentazione in ambito finanziario e il fenomeno delle criptovalute, facendo una analisi dettagliata di come la Compliance finanziaria possa andare ad arginare

eventuali criticità relative al mondo del Metaverso, soffermandosi sulla normativa in materia di antiriciclaggio.

Infine, prendendo spunto da evidenti gap normativi in ambito di regolamentazione concernente l'anti-money laundering, si sottolineerà l'importanza di indirizzare il legislatore ad intervenire con novellature normative in grado di poter arginare le criticità che il Metaverso ha creato contemporaneamente agli innumerevoli vantaggi.

2. Metaverso e diritto

Il Metaverso è uno spazio virtuale che permette a persone che non si trovano nello stesso spazio fisico di interagire. Tutto questo non significa semplicemente trascorrere maggior tempo online, ma utilizzare piattaforme virtuali per conoscere persone, effettuare operazioni finanziarie, attività accademiche, sviluppare il fenomeno della telemedicina e una moltitudine di altre attività che sostituiscono quelle che sono le normali prassi di aggregazione sociale nella vita reale.

Si sta parlando, quindi, di uno spazio tridimensionale all'interno del quale persone fisiche possono muoversi, condividere e interagire attraverso "avatar" personalizzati che operano nella realtà digitale³.

Il Metaverso non è un concetto nuovo; ad esempio, nel 2003, l'azienda Linden Lab di San Francisco ha lanciato una piattaforma multimediale online chiamata Second Life, in cui gli utenti creano un avatar e costruiscono una "seconda vita" in un mondo online. Come spesso accade, la fantascienza precede e predice la realtà; nel 1992, lo scrittore Neal Stephenson pubblicò il romanzo Snow Crash, una storia distopica con un ambiente urbano "Metaverse" completo di immobili virtuali accessibili tramite occhiali VR. Nel film (e nell'omonimo libro) del 2018, Ready Player One, gran parte degli uomini interagiscono utilizzando la simulazione di realtà virtuale OASIS. Nella vita reale, durante la pandemia COVID-19, l'umanità ha già fatto il primo passo in questa direzione con l'istruzione online e le riunioni video hanno soppiantato i viaggi d'affari in tutto il mondo a una velocità mai immaginata prima.

³ Scorza, G. 2022. In principio era Internet e lo immaginavamo diverso. Rivista italiana di informatica e diritto, 2022, 13-16

Il Metaverso non è più, dunque, nella sua fase embrionale, i margini di sviluppo sono sconfinati e sta entrando ormai quasi totalmente nella quotidianità di ogni individuo.

In questo contesto, non si possono non affrontare quelli che sono i risvolti giuridici – legali, relativi alla regolamentazione di questa nuova realtà virtuale. Il legislatore, di recente, si è occupato della tematica concernente, il non facile connubio, fra diritto e nuove tecnologie. Basti pensare alle materie relative al mondo della privacy, copyright, antiriciclaggio e regolamentazione delle criptovalute, ma esclusivamente a livello formale, con grandi difficoltà di coerenza fra gli ordinamenti giuridici dei diversi Paesi. Il Metaverso, però, richiede che il legislatore debba addentrarsi nello specifico di ogni singola materia e regolarne, in concreto, il contesto applicativo delle nuove tecnologie. Per analizzare alcune delle più rilevanti problematiche giuridiche è opportuno sottolineare che discutere di Metaverso nel 2022 potrebbe essere un po' come discutere di Internet a metà del secolo scorso. Questo per comprendere le difficoltà di dover immaginare cosa potrebbe riservare in futuro la potenzialità del mondo virtuale e prevenire eventuali gap o criticità del sistema.

I risvolti applicativi del Metaverso, in ambito economico, sono senza dubbio fra i più lampanti.

Basti pensare ai fenomeni blockchain, criptovalute e token non fungibili (NFT).

Una moltitudine di importanti aziende hanno autorizzato ed approvato l'accettazione dell'utilizzo delle criptovalute per effettuare i pagamenti di beni e servizi.

In tale contesto, consta segnalare come El Salvador è stato recentemente il primo Paese ad adottare la criptovaluta Bitcoin come seconda moneta legale⁴. In un Metaverso completamente “immersivo”, il commercio potrebbe utilizzare le criptovalute come corrispettivo.

Altri esempi sono forniti dai beni digitali, la cui proprietà è spesso registrata con gli NFT, riscontrando un notevole successo ed avvalorando le possibilità commerciali del Metaverso.

Il Metaverso offre anche un'opportunità significativa per la formazione professionale virtuale. È probabile che le aziende continuino a sviluppare i moduli di formazione professionale in realtà virtuale.

⁴ Getschko, D., Afonso, C. e Barbosa, A.F. Il ruolo della governance multi-stakeholder di Internet nella diffusione della connettività in Brasile, *Rivista italiana di informatica e diritto*, 2022, 63-76

Il Metaverso ha e continuerà a rivoluzionare il marketing e la pubblicità di prodotti e servizi, creando esperienze più coinvolgenti ed emozionanti e offrendo al consumatore un'esperienza su misura. Molti grandi marchi stanno ricorrendo a questo mezzo in numerosi modi con risultati significativi. Eventi virtuali, vetrine virtuali e oggetti da collezione digitali sono e continueranno a essere solo alcuni dei modi in cui i marchi e i prodotti raggiungeranno i consumatori virtuali.

In questo contesto economico, brevemente illustrato, si comprende come appare difficile, ai fini di una corretta regolamentazione dello stesso, l'applicazione della normativa vigente.

Se in alcuni casi, gli schemi legali esistenti possono essere chiaramente applicati, in altri, le leggi esistenti si adattano in modo scomodo e i tribunali possono essere chiamati ad affrontare nuove questioni di applicazione alla nuova tecnologia. Inoltre, le leggi esistenti potrebbero rivelarsi insufficienti per affrontare i comportamenti problematici e necessiterà, pertanto, l'approvazione di nuove leggi e regolamenti. La portata di tutte le leggi e i regolamenti che possono o potrebbero essere coinvolti in un Metaverso è praticamente illimitata e potrebbe generare innumerevoli problemi legali.

Gli uomini stanno solo iniziando ad avvicinarsi all'orizzonte degli eventi del Metaverso, man mano, le organizzazioni e gli individui ne abbracceranno sempre più l'uso e incorporeranno questa tecnologia fondamentale nella loro esistenza reale. Con l'evoluzione e l'espansione del Metaverso, aumenterà anche il numero di questioni legali e normative che i consulenti legali dovranno gestire per i loro clienti. Se il Metaverso si evolve fino a diventare la convergenza definitiva di tecnologia, contenuti ed esperienza umana, come ci si aspetta, affrontare anticipatamente le questioni legali e normative legate ad esso sarà fondamentale per il successo della sua adozione da parte dell'umanità.

3. La compliance in materia di valute virtuali e l'esigenza di obblighi antiriciclaggio.

Al fine di impiegare il Metaverso nella vita di tutti i giorni e nel business, è necessario attuare su di esso dei controlli analoghi a quelli del mondo reale, cercando di metterlo al riparo da frodi⁵, truffe, abusi e perdite. Come

⁵ Accinni, G.P. Profili di rilevanza penale delle "criptovalute" (nella riforma della disciplina antiriciclaggio del 2017), Archivio Penale ,2018, n. 1

sottolinea Forbes⁶, in un'analisi approfondita del tema, il Metaverso non è più soltanto fantasia e science fiction, ma una realtà che può creare diversi problemi a utenti e aziende. Poiché per creare nuove regole ci vuole tempo, è necessario, quanto meno, formulare un metacodice di condotte che preveda in primo luogo una architettura sicura di pagamento. A tal proposito, bisogna considerare che la moneta scambiata nel mondo virtuale non è la stessa maneggiata e utilizzata nel mondo reale.

Non da meno è la considerazione che il valore di ciò che compriamo e vendiamo nel Metaverso è meno tangibile che nel mondo reale. Un token non fungibile (NFT) o un immobile virtuale può sembrare avere un valore, ma non è necessariamente così, né esiste un diritto al rimborso o altre forme di tutela del consumatore. A ciò si aggiungono i pericoli e i rischi più comuni come la frode.

Appare chiaro che i mondi virtuali non siano liberi dai problemi relativi alla sicurezza, inoltre non si ha ancora piena contezza di come i criminali possano sfruttare il Metaverso, sia che si tratti di hacking o furto di identità⁷.

Bisogna comunque sottolineare che alcune delle tecnologie alla base del Metaverso riducono intrinsecamente i rischi di transazione e la necessità di regolamentazione finanziaria, come le transazioni tramite blockchain o tecnologie di contabilità distribuita, che non possono essere falsificate. La blockchain non solo rende impossibile modificare i dati delle transazioni senza registrare le modifiche apportate, ma condivide anche un record pubblico di tali dati con tutte le persone coinvolte. Tutta l'enfasi del Metaverso sembra essere in contrasto con questo tipo di tracciabilità: se in un mondo virtuale si può essere chiunque, si potrebbe non dover dimostrare la propria identità e ciò non è necessariamente compatibile con la regolamentazione.

È possibile rendere la regolazione dei servizi finanziari nel Metaverso fattibile ed efficace creando forti legami tra persone virtuali e fisiche ed uniformando al mondo del Metaverso i principi che rendono sicuro il mondo finanziario reale.

Così facendo, le leggi fiscali, i metodi di risk management, potranno essere attuati nel mondo virtuale, senza sottovalutare che più il Metaverso diventerà reale più avrà bisogno di regolazione.

In questo quadro economico, uno degli impatti più problematici, al quale il legislatore deve porre dei limiti e regolamentare in maniera adeguata alle

⁶ Metaverso, la sfida tra giganti per costruire il nuovo mondo digitale (forbes.it)

⁷ Marascio, S. Intelligenza Artificiale, biometria e indagini di Polizia, Stem Mucchi Editore [2022](#), 31-46

nuove tecnologie, è senza dubbio il fenomeno dell'antiriciclaggio. La normativa in essere appare in evidente difficoltà e di difficile applicazione diretta al mondo virtuale.

Per comprendere meglio il contesto legato al quadro normativo dell'antiriciclaggio è opportuno analizzare un breve excursus storico dello stesso.

Con l'istituzione del Bank Secrecy Act (BSA) nel 1970, gli Stati Uniti furono fra i primi ad emanare una legislazione anti-riciclaggio di denaro. Il BSA rappresentò il primo passo atto ad individuare e prevenire il riciclaggio di denaro sporco. Negli anni ha subito numerosi cambiamenti ed è stato rafforzato da ulteriori leggi antiriciclaggio.

Al fine di prevenire il riciclaggio di denaro sporco, nel 1989, diversi Paesi e organizzazioni hanno formato il Gruppo di azione finanziaria internazionale (GAFI), elaborando e promuovendo standard internazionali. Subito dopo gli attentati dell'11 settembre, detto Gruppo ha ampliato il suo mandato includendo la lotta contro il finanziamento del terrorismo. Oltre al GAFI, il Fondo monetario internazionale (FMI), con 189 Paesi membri, ha lo scopo di garantire la stabilità del sistema monetario internazionale. Dettagliatamente, il FMI cura le conseguenze che il riciclaggio di denaro e i reati connessi possono avere sull'integrità e sulla stabilità nel settore finanziario e nell'economia in generale.

La quantità stimata di denaro riciclato a livello globale in un anno è compresa tra il 2% e il 5% del PIL globale, ovvero tra gli 800 e i 2.000 miliardi di dollari. Il riciclaggio di denaro sporco si esplica in attività quali il contrabbando, la vendita illegale di armi, la appropriazione indebita, l'insider trading, la corruzione e gli schemi di frode informatica, la criminalità organizzata, tra cui traffico di esseri umani, di armi o di droga, e reti di prostituzione. Il concetto di rischio è congenito al significato d'impresa, ma mai come negli ultimi anni, è apparso tanto complesso e insidioso, colpendo duramente anche le istituzioni finanziarie, che pur altamente regolamentate, hanno mostrato disastrose debolezze strutturali causa di ampi danni reputazionali ed economici alla clientela, determinando anche problemi occupazionali. Tali criticità si sono verificate nell'ambito del contesto nazionale e internazionale. Il riciclaggio di denaro è una pratica diffusa, da considerarsi elemento detrattivo intrinseco al sistema economico. Le fonti italiane ed internazionali, negli ultimi anni, hanno affrontato il problema in modo sempre più risoluto, soprattutto nella direzione di prevenzione e tracciabilità del denaro proveniente da attività criminosa che continuamente minaccia il sistema

finanziario internazionale. In questa direzione va citato il d.lgs n. 231/2007, che recepisce la direttiva CE n. 60/2005.

La suddetta fonte normativa pone alla propria base l'obiettivo d'individuare i proventi illeciti derivati da attività criminose, attraverso l'identificazione di alcune azioni che, se sorrette dall'intenzionalità, vengono configurate come pratiche volte al riciclaggio di denaro.

Per poter meglio comprendere il collegamento tra compliance e normativa antiriciclaggio e valute virtuali occorre definire queste ultime⁸. Una valuta virtuale è la rappresentazione digitale di valore, né emessa, né garantita da una Banca Centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata ad una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente⁹. Tra queste, la più famosa è senza dubbio Bitcoin. Tale definizione è stata introdotta nel nostro ordinamento dal d.lgs. 90/2017, poi modificato dal successivo d.lgs. 125/2019, nell'ambito del più ampio programma di attuazione della IV e V Direttiva Antiriciclaggio dell'Unione Europea, emanato in materia di prevenzione e contrasto del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo. Tra le modifiche legislative in parola, la più importante è quella della previsione esplicita per tutti coloro che forniscono servizi relativi alle valute virtuali tra i soggetti destinatari degli obblighi antiriciclaggio, con l'inserimento nella categoria degli altri operatori non finanziari, dei prestatori di servizi di valuta virtuale, nonché dei prestatori di servizi di portafoglio digitale, con tutti gli obblighi di compliance che ne derivano. In conseguenza della nuova normativa in vigore, dunque, gli operatori in materia di valuta virtuale quali, a titolo esemplificativo, le piattaforme di scambio e/o conversione in valuta avente corso legale e viceversa (cd. exchange), gli intermediari nelle transazioni in criptovaluta, i fornitori di servizi di custodia di chiavi private (cd. wallet di tipo, totalmente o parzialmente, *custodial*) sono tenuti alla iscrizione in appositi registri ed alla adozione di specifiche misure di compliance¹⁰.

In Italia, come negli Stati europei in cui è presente l'euro esistono determinate normative che permettono di sapere la tipologia di tasse da pagare per investimenti che generano plusvalenze.

⁸ Anaclerio, M. F., Bazzani, G. P., & Miglietta, A. Con il Regtech banche più efficienti e compliance più efficace. *Corporate Governance and Research & Development Studies*, 2021

⁹ Le Khac, N.A., Kechadi, M.T. Application of Data Mining for Anti-money Laundering Detection: A Case Study, *ICDMW '10: Proceedings of the 2010 IEEE International Conference on Data Mining Workshops*, 2010, 577–584

¹⁰ DE VIVO, M.C. Anti-Money Laundering Overkill? It's time to ask how well the system is working, *The International Economy Winter*, 2005

Esiste una normativa specifica che regola il comportamento di un individuo che investe nel mercato *Forex*, quindi che investe in valute estere e realizza plusvalenze.

La normativa fiscale che riguarda le plusvalenze da compravendita di valute è contenuta nell'articolo 67 del DPR n. 917/86, in particolare questa normativa al comma 1 prevede che:

“la tassazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di valute provenienti da depositi e conti correnti si ha solo nel caso in cui la giacenza in valuta nei depositi e conti correnti complessivamente sia superiore a 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta in cui la plusvalenza è stata realizzata”.

Nella stessa normativa si trova che, se si rispettano i limiti indicati e si verificano plusvalenze allora si deve pagare una tassa che corrisponde al 26% dei guadagni.

In particolari i limiti imposti nel comma 1 sono due: il *limite quantitativo*, ovvero avere una giacenza media superiore a 51.645,69 euro, e il *limite temporale*, che corrisponde ad un investimento superiore a quella cifra per più di sette giorni lavorativi nell'arco di un anno.

L'agenzia delle entrate, anche quando questi limiti non si raggiungono, pretende comunque che vengano dichiarati gli investimenti in valute estere al fine di poter svolgere un'attività di monitoraggio.

Pertanto, un soggetto che non supera il limite quantitativo e il limite temporale indicati nella normativa deve comunque effettuare una dichiarazione presso l'agenzia delle entrate.

Se tale adempimento viene meno, la normativa nazionale individua determinate sanzioni.

In particolare l'art 2 comma 5 dl 167/90 indica che se non si effettua tale dichiarazione si rischia una sanzione che va dal 3% al 15% dell'importo non dichiarato.

L'agenzia delle entrate ha sempre il compito di effettuare un monitoraggio; pertanto, anche se dall'importo posseduto si evince che non ci sarebbe stata tassazione, bisogna comunque effettuare la dichiarazione all'Agenzia delle Entrate.

4. Dal Metaverso alla realtà: problemi e “soluzioni”

L'obiettivo del Metaverso è quello di creare, in modo virtuale, una diversa realtà, libera dai limiti e dalle regole del reale. Ad esempio, nel settore del Real Estate le opportunità potrebbero essere potenzialmente infinite, o quasi. Il lancio del Metaverso ha avuto un successo tale da catturare l'attenzione in diversi ambiti tra i quali risalta, in particolar modo, l'ambito immobiliare, ovvero l'acquisto dei terreni virtuali in capo ai quali sarà, poi, possibile costruire sia abitazioni private, da tenere per sé o affittare, sia grandi edifici pensati per le attività commerciali più diversificate, dai negozi alle case d'asta. Il tutto accade proprio come nel mondo reale¹¹.

Ovviamente, rispetto alla realtà è utilizzata un'unità di misura diversa, chiamata *parcels*¹², indicante lotti o apprezzamenti di terra che possono essere venduti singolarmente oppure in blocchi, qualora i progetti richiedano ampio spazio per le costruzioni.

Occorre premettere che, nello specifico, si parla di virtual real estate, ossia la compravendita di proprietà digitali all'interno dei Metaversi quali mondi virtuali basati sulla tecnologia blockchain.¹³ Sta diventando pratica diffusa all'interno del mondo virtuale la compravendita di beni quali lotti o edifici, un investimento remunerativo ed al tempo stesso rischioso. Tale commercio vede coinvolti anche molti imprenditori che, attraverso questa compravendita, mirano a creare una sorta di circolo vizioso che li porti ad ampliare i propri immobili, conseguentemente la propria clientela, e a dare visibilità al proprio marchio. Ovviamente, non manca anche l'altra faccia della medaglia, ossia chi avvia una vera e propria speculazione edilizia virtuale per far accrescere il prezzo dei lotti. Il mercato immobiliare virtuale, superata la sua fase primordiale, si può considerare una vera e propria prassi diffusa nella quotidianità degli addetti ai lavori.

Nella pratica, la compravendita di spazi, ambienti volumetrici e intere divisioni di immobili, si traduce nella compravendita di beni immateriali. Le dinamiche del mercato immobiliare, per come le abbiamo sempre conosciute e studiate, sono completamente diverse rispetto a questo nuovo "virtual real estate". Le regole che potrebbero essere applicate a quest'ultimo potrebbero consistere in quelle concernenti le logiche e affini della proprietà intellettuale,

¹¹¹¹ LOGUERCIO L., (2022), *Comprare terreni virtuali nel metaverso: come funziona, quanto costa?*

¹¹ Tradotto in italiano sta ad indicare "Pacchi".

¹² VOLD F., (2022), 5 fattori che determinano il prezzo dei terreni nel Metaverso, CryptoNews, Consultabile all'indirizzo <https://it.cryptonews.com/news/metaverse-land-prices-are-driven-by-these-five-factors-says-hedge-fund-investor-it.htm>.

¹³ Yuan,M.J. Sviluppate applicazioni Blockchain, Apogeo, 2019

con le prevedibili conseguenze sul piano dei diritti e delle prerogative dei titolari degli asset immobiliari virtuali.

Quando si decide di investire nel real estate del Metaverso la cosa fondamentale è quella di fare una valutazione accurata di ogni progetto.

Quindi è importante chiedersi, una volta deciso di investire un determinato capitale in terre virtuali, quale Metaverso scegliere, quale progetto di land promuovere, quale business può derivare dall'acquisto di una land che non sia solo quello speculare alla realtà di un mercato immobiliare.

Il costo dei terreni varia a seconda del luogo in cui sono collocati (così come avviene nel mondo reale) e, infatti, un terreno sito a Londra avrà un costo diverso rispetto ad un terreno acquistato nel centro di New York. I prezzi dei terreni, inoltre, sono influenzati anche dal numero di persone che sono esposte a quel determinato terreno e dal modo in cui questi beni possono generare rendimento per i proprietari attraverso varie strategie di monetizzazione.

Il prezzo dei terreni del Metaverso dipende anche dalla piattaforma blockchain che ospita il progetto e la regolamentazione contrattuale avviene mediante smart contract.

Esistono 32 Metaversi che trattano la vendita di immobili digitali, tra i più importanti per volumi di affari. The Sandbox, Decentraland, Cryptovoxels e Somnium, sono piattaforme sulle quali si trovano in commercio circa 270 mila "meta-proprietà" immobiliari digitali di diverse dimensioni. Il mercato immobiliare del Metaverso ha un funzionamento simile a quello reale, in quanto ci sono acquirenti e broker che concludono transazioni su blockchain con smart contracts. Il Metaverso, come le città reali, è suddiviso in distretti che spesso sono "abitati" da utenti che condividono gli stessi interessi e passioni; per esempio Tokens.com ha raccolto finanziamenti per 16 milioni di dollari per l'acquisto di edifici e terreni, partendo dal distretto della moda di Decentraland con il dichiarato obiettivo di ospitare eventi fashion e negozi per la vendita al dettaglio. Il prezzo dipende da molti fattori: l'ampiezza del lotto, la sua location, la scarsità della tipologia considerata. Anche nel Metaverso i parcel sono tanto più costosi se si trovano in quartieri centrali, vicino a piazze e aree verdi e se i vicini sono famosi. Per un appezzamento "base" la richiesta di Sandbox per un parcel di 96 metri quadri è di un equivalente di circa 12.700 dollari, mentre Decentraland ha in vendita 91 mila lotti da 16 metri quadri per un corrispettivo di più di 14 mila dollari l'uno. Esiste però, anche nel Metaverso, il concetto di immobile di lusso ed esclusivo. Ad esempio, Sandbox ha iniziato a vendere terreni accanto a quello acquistato dal rapper Snoop

Dogg, 67 lotti di terreni di lusso e 122 ordinari per un valore totale di quasi 2,5 milioni di dollari. Il terreno più costoso è stato acquistato da un utente sulla piattaforma NFT OpenSea per un prezzo pari a circa 459 mila dollari al momento della transazione. I forti aumenti dei prezzi, uniti alla facilità nel comprare e vendere “immobili virtuali” (che presuppone però almeno minime competenze digitali), fanno sì che questo fenomeno possa durare nel tempo. Con l’espansione e la maggior diffusione del Metaverso, anche il real estate digitale sembra destinato ad un futuro roseo, o per lo meno non può essere ignorato senza aver prima approfondito l’argomento. Il contratto di locazione non sarà un contratto da registrare all’Agenzia delle Entrate, ma verrà disciplinato dagli smart contract che ne impediranno la vendita durante il periodo di locazione. In ogni caso, anche nel Metaverso è necessario essere cauti nell’acquisto dell’immobile per evitare di essere vittime di truffe, verificando il titolo di provenienza (per esempio nel caso di mercati basati su blockchain, la titolarità del wallet dal quale viene inviato l’NFT corrispondente ad un determinato “lotto” di terreno virtuale), soprattutto sui mercati secondari. Avere uno spazio immobiliare nella nuova realtà del Metaverso può essere un’opportunità nel breve e nel lungo periodo, non solo per “dare una casa” all’avatar. Il mercato immobiliare nel Metaverso sta vivendo una crescita esponenziale, basti pensare che globalmente per il 2022 si prevede che il fenomeno raggiunga un volume di affari pari a circa 1,5 miliardi di euro, 2,5 miliardi nel 2023 e oltre 3,5 miliardi nel 2025, secondo i dati tratti da un’analisi realizzata da Scenari Immobiliari e presentata al *Forum dell’Abitare 2022*. Alla luce di quanto esposto, avere uno spazio immobiliare nella “nuova realtà” può essere un’opportunità nel breve e nel lungo periodo, non solo per “dare una casa” all’avatar, in attesa anche delle normative europee e di un’armonizzazione dello strumento dello Smart Contract che ha l’obiettivo di tutelare gli utenti dalle insidie della rete, garantendo, allo stesso tempo, la loro libertà.

Analizzata una delle principali attività di acquisto nel Metaverso è necessario chiarire che i terreni sono solo uno dei tanti beni che possono dominare il mercato virtuale. Recentemente ha iniziato a prendere predominio il mercato avente ad oggetti i beni prodotti dai brand di alta moda come Dolce&Gabbana, Gucci, LV, Etro e non solo, catene come Zara, H&M, Benetton stanno iniziando a creare il proprio spazio virtuale creando i cosiddetti Metaverse Fashion District, store virtuali in cui è possibile acquistare capi da far indossare al proprio avatar.

L'ingresso nel mondo virtuale per i big player del fashion avviene secondo diverse modalità, dalle collaborazioni con noti videogame alla realizzazione di prodotti esistenti solo digitalmente per arrivare al lancio in contemporanea di collezioni sia sul mercato fisico che nel Metaverso¹⁴.

Lo scorso marzo, su Decentraland è avvenuta la prima sfilata virtuale che ha visto protagonisti circa 60 brand diversi, in un evento della durata di quattro giorni. L'iniziativa ha avuto un grande successo e si prevedono ulteriori sviluppi per migliorare l'ingresso delle Fashion Week nel mondo virtuale.

Continuando con gli esempi, nel mondo reale, quando si tratta di acquistare un'opera d'arte, la legge sulla proprietà impone che la proprietà sia duplice. *“In primo luogo, la proprietà può essere attribuita all'opera d'arte fisica effettiva. E, in secondo luogo, l'acquirente può o meno possedere la proprietà intellettuale dell'opera d'arte, a seconda dei termini della vendita.”*¹⁵ Gli NFT sono in continua evoluzione e stanno affondando le loro radici in diversi mercati tra i quali ha particolare rilievo il mercato delle opere d'arte che nel contesto di riferimento prende il nome di Digital Art. Si tratta di un nuovo modo di esplorare la creatività attraverso la tecnologia e grazie a essa si ha la realizzazione di opere d'arte per mezzo della tecnologia digitale. Tecnicamente, un'opera di Crypto art è un contenuto in formato digitale, caricato su una piattaforma di scambio, la cui vendita viene registrata, poi, su una blockchain. Detta criptovaluta, può ricoprire diversi generi e i più diffusi sono le immagini ma anche i tweet¹⁶. Il termine Crypto-art in italiano è tradotto come Arte Crittografica e serve ad individuare opere d'arte digitali e, quindi, create direttamente nel mondo virtuale, dando vita a NFT collezionabili di cui alcuni vengono acquistati anche a cifre milionarie. Tutto questo apre nuove frontiere per il collezionismo in quanto grazie ad ambiziosi progetti di arte digitale, alcuni avranno la fortuna di aggiudicarsi la versione digitale di alcune tra le opere più importanti presenti nel patrimonio artistico¹⁷. Recentemente è avvenuta la vendita di un'opera d'arte digitalizzata frutto di esecuzione della partnership tra le Gallerie degli Uffizi e Cinello – società fondata da Jhon Blem e Franco Losi, due ingegneri che

¹⁴ FERRANTE S., (2022), Al fashion retail piace il metaverso: nel mondo virtuale flagship, sfilate e collezioni NFT, Network digital 360, Consultabile all'indirizzo <https://www.digital4.biz/marketing/brand-nel-metaverso-flagship-sfilate-collezioni-nft/>.

¹⁵ Concas, A. Crypto Arte, Edizioni Piemme, 2021

¹⁶ MENICETTI BENEDETTA, NFT e Arte Digitale, 2022, Legaltechitalia.com, Consultabile all'indirizzo <https://www.legaltechitalia.eu/nft-e-arte-digitale-2/>.

¹⁷ ALBÈ G., BOTTINI F. NFT e mercato dell'arte, come norme e modelli evolvono con le opere digitali, Agenda digitale eu, 2022, Consultabile all'indirizzo <https://www.agendadigitale.eu/documenti/nft-e-mercato-dellarte-come-norme-e-modelli-evolvono-con-le-opere-digitali/>.

hanno combinato la passione per l'arte con quella dell'informatica, brevettando una tecnologia in grado di realizzare versioni digitali uniche di alcune opere più celebri, con garanzia di originalità e insostituibilità, grazie ad un NFT a cui sono associati metadati che ne certificano la proprietà ed, ovviamente, il rilascio da parte del museo, all'acquirente, di idoneo certificato di autenticità. La vendita ha avuto ad oggetto la versione digitale della tela "Tondo Doni" di Michelangelo Buonarroti che raffigura la Sacra Famiglia e l'originale si trova esposta nel museo delle Gallerie degli Uffizi.

Tra le gallerie italiane, Plan X Art Gallery ha particolarmente apprezzato l'ascesa della Crypto-art creando Nifty Gateway, la principale piattaforma curatoriale vendita e scambio di NFT dove è possibile dare spazio e rappresentare le correnti artistiche della nuova generazione dell'arte contemporanea, seguendo quello che rappresenta il futuro dell'arte¹⁸.

Uno dei principali vantaggi del mondo dell'arte digitale risiede nella possibilità di concedere ad una vasta collettività di potersi esprimere dando voce alla propria creatività in molteplici settori come la fotografia, la scultura, la musica, i videogiochi etc.

Spesso accade agli utenti di girovagare sulle diverse piattaforme aventi ad oggetto la vendita di opere digitali senza comprendere il reale valore delle opere di cui si può acquistare la proprietà digitale correndo il rischio di acquistare un bene avente un valore molto irrisorio rispetto al prezzo pagato. Al fine di evitare di cadere nella trappola, è bene informarsi sul valore delle opere d'arte partecipando, ad esempio, ai contest artistici, in cui si ha la reale possibilità di conoscere gli artisti e i loro progetti. In questo modo, riescono a ritagliarsi il loro angolo anche gli artisti emergenti aventi una storia da raccontare per trasmettere il valore del proprio progetto.

Sul versante internazionale rileva la banca Mercobank, una delle principali banche digitali del mondo, che ha fatto ingresso nel mercato degli NFT mettendo appunto delle strategie per sviluppare ambienti virtuali per consentire ai propri clienti di accedere ai servizi bancari online come nel mondo reale¹⁹. La realtà bancaria si è anche interessata al settore bancario e il vero punto innovativo risiede nell'idea di trasportare quanto prima il mondo dell'arte digitale in capo alle piattaforme prototipo del Metaverso.

¹⁸ RUBINO M., L'avanzata degli Nft: la voce più influente dell'arte non è una persona ma una tecnologia, Forbes, 2021, Consultabile all'indirizzo <https://forbes.it/2021/12/12/nft-in-che-modo-il-digitale-sta-trasformando-il-mercato-dell-arte/>.

¹⁹ ADONOPOULUS G., Come le banche useranno gli NFT, 2022, Money.it, Consultabile all'indirizzo <https://www.money.it/Come-le-banche-useranno-gli-NFT>.

In verità, per lo sviluppo del progetto è stata creata un'apposita piattaforma MetArt originatasi dalla collaborazione di tra Advepa, azienda leader nel settore della costruzione di Metaversi e ArtMore, società che si occupa di consulenza marketing nel settore dell'arte, in cui la relazione tra la piattaforma, le gallerie d'arte e il cliente, si esternalizza attraverso la compravendita di opere NFT²⁰.

Mike Winkelmann è il più famoso artista nel mondo crypto, noto con lo pseudonimo di Beeple; il 16 febbraio 2021 la casa d'aste Christie's batteva all'asta un suo NFT, l'asta si concluse l'11 marzo 2021 e l'NFT in questione veniva venduto per 69.346.250 dollari statunitensi, ovvero la cifra più alta scambiata per l'acquisto di un NFT.

Il nome di questo NFT è "Everydays: the first 5000 days", nel dettaglio si tratta di un mosaico di foto scattate da Beeple dal 1 maggio 2007 per oltre 13 anni consecutivi ogni giorno.

Nel mese di Marzo del 2021 un altro avvenimento importante che riguarda il mondo dell'arte nel mondo crypto diventa realtà ad opera dell'artista Damien Hirst.

Egli concepisce un'opera digitale che unisce i concetti di denaro e arte, ovvero The Currency.

Con questo progetto NFT è stato possibile vendere anche la versione materiale di un'opera artistica che al momento della vendita dell'NFT corrispondente veniva conservata in una cassaforte.

Il manufatto complessivo prevedeva 10.000 opere complessive disegnate a mano, ognuna conservata in una cassaforte e tokenizzata per formare un NFT.

La distribuzione degli NFT avviene il 29 luglio 2021 al prezzo di 2000 dollari per 1 singolo token.

Entro 1 anno dall'acquisto del token, il compratore ha avuto la possibilità di scegliere se ricevere il pezzo artistico originale oppure custodire l'NFT in un wallet.

Nel primo caso il token veniva bruciato, nel secondo caso il manufatto materiale corrispondente veniva distrutto.

Questi sono solo due esempi storici di crypto art i quali hanno fatto da apripista ad un numero sempre crescente di artisti che nel 2022 stanno creando una divisione produttiva artistica anche come NFT, o addirittura stanno trasferendo la loro produzione artistica solo nel mondo crypto, in

²⁰ CAPOZUCCA R., Il mercato dell'arte entra nel metaverso, ilsole24ore, 2022, Consultabile all'indirizzo <https://www.ilsole24ore.com/art/il-mercato-dell-arte-entra-metaverso-AE5jNRjB>.

particolare nei Metaversi, attraverso la produzione di NFT ormai con consuetudine denominati crypto art.

In Italia, la piattaforma internet più utilizzata per tokenizzare un'opera d'arte è Super Rare, la quale offre un servizio che permette di dare visibilità agli artisti come alternativa marketing ai social network utilizzati per la crypto art, che sono come per tutti gli NFT, sia discord che Twitter.

Su Super Rare si paga una Fee del 10% del prezzo di vendita di ogni opera artistica.

Per garantire il servizio di tokenizzazione, Super Rare impone ai suoi artisti di tokenizzare l'opera d'arte solo ed esclusivamente sul loro sito.

Federico Clapis, uno degli artisti italiani emergenti nel mondo dell'arte contemporanea e quella veicolata dagli NFT, sul suo sito web dispone di una galleria di opere d'arte che ha venduto come NFT e che ha messo in vendita recentemente.

La galleria d'arte si sviluppa sul Metaverso di Horizon, con il proprio avatar è possibile visitare il suo piccolo museo artistico e comprare le sue opere tutte vendute ad un prezzo che supera 20000 euro.

Sebbene gli NFT in generale vengono offerti al pubblico attraverso una *ICO*²¹, per gli NFT che racchiudono una opera d'arte non è assolutamente necessario e infatti gli artisti con una opera d'arte esprimono il loro stile, il loro estro, la loro genialità la loro vena artistica, non è necessario presentare un white paper e una road map per il progetto NFT.

Si può realizzare un'opera d'arte anche solo come NFT, non corrispondendo una versione fisica.

Pertanto attraverso gli NFT si può creare un'opera d'arte unica sotto tutti i punti di vista, esattamente come il quadro della Gioconda di Leonardo Da Vinci o come il David di Michelangelo Buonarroti.

Un palcoscenico importante per gli artisti NFT emergenti è il MoCo Museum, un museo indipendente di arte contemporanea che ha sede sia ad Amsterdam nella storica villa Alsberg che a Barcellona nell'ex Palacio Cervello'.

Entrambi i musei fanno parte di una iniziativa privata, promossa dai suoi fondatori Lionel e Kim Lochies.

La definizione dell'idea dei suoi creatori riassunta in una frase: "Usiamo il potere dell'arte per sfidare la norma, difendere la verità, aprire le menti e mettere in discussione il mondo che ci circonda".

21 Initial Coin Offering, offerta iniziale di moneta: si tratta di un crowdfunding non regolamentato attraverso cui si raccoglie denaro per lanciare una nuova moneta digitale.

In questi due musei gli artisti possono mostrare le loro opere NFT e posizionarsi su un palcoscenico sui quali salgono i più importanti artisti contemporanei di NFT.

Questo scenario necessita sicuramente di un intervento legislativo volto a rendere il codice civile italiano in linea con quello che sta avvenendo nelle transazioni sul Metaverso. Tipologie di contratti che vadano ad “incastonare”, per quanto possibile, le diverse fattispecie di compravendite possibili sulla realtà virtuale, per dare maggiore sicurezza e tutelare i diritti nel mondo reale.

*“L'unica certezza è che l'ingresso di un cospicuo numero di utenti farebbe ripensare l'impianto normativo, adattandolo alle nuove esigenze del Metaverso, creando nuovi tipi contrattuali e di regole ad hoc”.*²²

Le transazioni nel Metaverso sono generalmente monetizzate utilizzando criptovaluta o NFT (token non fungibili). Il mercato NFT è in piena espansione: in alcuni casi parliamo di vendite equivalenti a milioni di euro²³. Sebbene sia difficile dire se si tratti semplicemente di una tendenza o di una nuova ed entusiasmante forma di investimento di capitale, questo tipo di transazioni solleva alcune interessanti questioni legali.

Gli ordinamenti giuridici potrebbero allora, ad esempio, regolamentare le imprese attive nel Metaverso, per garantire che le regole di protezione dei consumatori siano recepite direttamente nel codice.²⁴ In definitiva, la legge dovrà raccogliere la sfida di garantire che il Metaverso aderisca alle regole applicabili nel mondo fisico e nel cyberspazio convenzionale. L'alternativa, certamente non auspicabile, è che il “modus operandi” vigente diventi prassi prevalente, con singoli utenti capaci di privare gli altri membri della società virtuale delle protezioni sviluppate dai nostri ordinamenti giuridici nel corso dei secoli e che però non saranno sempre adatte alle circostanze che si possono verificare nella virtualità. Pertanto appare sempre più urgente sviluppare una nuova, specifica, legislazione.

5. Lo strumento dello “Smart Contract” come regolamentazione contrattuale nel Metaverso

²²Italia Oggi, Metaverso, il nuovo mondo alla prova delle regole legali, Ius Letter, 2022

²³ Lopez, A. Economia Blockchain, la nuova rivoluzione industriale, Zamna, 2022

²⁴ Spagnolello, R. Latifondisti nel metaverso: il futuro (speculativo) del Real Estate nel mondo virtuale?, Elle Decor, 2022

Lo smart contract può essere identificato come un protocollo informatico incentrato sulla tecnologia blockchain ancora privo di qualsivoglia univocità giuridica.

Potrebbe essere classificato come un contratto tradizionale in linea con il corollario fondamentale della libertà contrattuale, ma per certi versi potrebbe essere identificato quale mero mezzo di esecuzione del contratto.

La definizione all'interno del sistema normativo italiano di Smart Contract è fornita dall'art. 8-ter della Legge n. 12 dell'11 febbraio 2019, con la quale è stato convertito in legge il c.d. decreto semplificazioni del 2019; lo stesso prevede quanto segue: *“Si definisce «smart contract» un programma per elaboratore che opera su tecnologie basate su registri distribuiti e la cui esecuzione vincola automaticamente due o più parti sulla base di effetti predefiniti dalle stesse. Gli smart contract soddisfano il requisito della forma scritta previa identificazione informatica delle parti interessate, attraverso un processo avente i requisiti fissati dall'Agenzia per l'Italia digitale con linee guida...”*

Alla luce di tale prescrizione normativa sembrerebbe emergere un “tertium genus” contrattuale, ovvero il contratto concluso per effetto della validazione diffusa da parte dei nodi della blockchain.

Autorevole dottrina²⁵ pone la riflessione secondo la quale questo tipo di contratto avrebbe forza di legge fra le parti, ex art. 1372 c.c., solo dal momento in cui esso venisse eseguito. Secondo questa interpretazione, l'accordo tra le parti circa gli effetti sarebbe un evento antecedente a quello in cui lo smart contract diventa vincolante per le parti.

Inoltre, la norma, in ossequio a quanto previsto dall'art. 41 del Regolamento UE n. 910 del 2014 cd. EIDAS, rafforza il concetto che la memorizzazione di un documento informatico attraverso l'uso di tecnologie blockchain produce gli effetti giuridici della validazione temporale elettronica e, la stessa se rilasciata all'interno di un Paese europeo, ha efficacia in tutti gli Stati membri. All'interno della “blockchain metaverse” tutte le transazioni sono regolate dagli smart contract: attività di compravendita, accordi commerciali, scritture private, passano per la scrittura di un contratto informatico la cui natura è assolutamente non modificabile e condizionata nel tempo, alle regole stabilite nel contratto stesso.

²⁵ Stefano CERRATO, Contratti tradizionali, diritto dei contratti e smart contract, in Blockchain e Smart Contract, a cura di Raffaele BATTAGLINI, Marco GIORDANO, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2019, pagg. 300-301)

Tale caratteristica, di fondamentale importanza, assicura equità e sicurezza alle parti interessate, garantendo di ampliare le diverse novità di business.

Lo Smart Contract è quindi una modalità di contratto informatico con il quale vengono svolte e perfezionate le transazioni di real estate che prevedono il corrispettivo in criptovalute.

Lo Smart Contract come contratto, nella ratio del legislatore, dovrebbe avere l'obiettivo di definire le transazioni non modificabili che possono avere andamento condizionale, e nel caso, abilitare determinate clausole se, e solo se, si realizzano determinati eventi.

Vale la pena specificare che uno smart contract può, infatti, regolare non soltanto aspetti di natura economica, ma sbloccare, ad esempio, determinate *feature* in funzione di obiettivi intermedi opportunamente prefissati.

Per regolarizzare in maniera più efficace ed efficiente la figura dello Smart Contract, il legislatore europeo dovrebbe mettere in campo una serie di iniziative di soft law cercando di porre un presidio ex –ante e non come avviene solitamente ex – post.

Questo “paradosso” cronologico è necessario, poiché, regolarizzare e controllare uno strumento come lo Smart Contract dopo la sua formazione è altamente improbabile considerato la tecnologia, la formazione e i vari strumenti in mano ai Regolatori europei e nazionali.

Impostando, invece, dei meccanismi ex – ante, come ad esempio un format e una serie di clausole standard con codici criptati per evitare violazioni ed assicurare la liceità dello strumento, si garantirebbe una flessibilità e più snella attuazione del nuovo meccanismo, singolare baluardo di presidio nel mondo del metaverso.

6. Conclusioni.

In conclusione è possibile affermare che la regolamentazione del Metaverso deve essere un progetto sovranazionale che tuteli tutti i cittadini e influenzi la regolamentazione mondiale.

In quest'ottica, il legislatore europeo non può che farsi pioniere verso i colleghi del mondo anglosassone, stimolando i singoli Stati membri ad attuare i dovuti aggiornamenti in ciascun ordinamento al fine di poter arginare quelli che, come abbiamo visto limitatamente in campo economico, possano essere le conseguenze che un uso incontrollato e arbitrario del mondo virtuale può causare. In questa ottica non si può non riproporre il tema di una

sensibilizzazione verso una maggiore efficacia di strumenti che mirano ad arginare l'illiceità di determinati comportamenti che si materializzano nel vivere quotidiano all'interno della realtà virtuale, come ad esempio la sopra analizzata figura dello Smart Contract, oltre ad altri interventi di Soft Law che le Istituzioni europee devono porre in essere, quali linee guida di settore, nei confronti di tutti gli operatori del settore.

Come successo in altri casi, è nella natura delle cose che la tecnologia e la scienza procedano ad una velocità inimmaginabile per quelle che sono le tempistiche del diritto, che ha i suoi ritmi e deve costantemente essere pronto ad aggiornarsi per poter riempire i gap causati dall'applicazione dello stesso alle nuove tecnologie.

Il monito dal quale non si può prescindere, però, è che ormai il Metaverso è una vera e propria seconda realtà che riempie la nostra quotidianità. Pertanto, urge un intervento del legislatore per poter "muoversi" in piena serenità e cercare un metodo per applicare le medesime regole del mondo reale a quello virtuale. In tal modo si avrà una tutela dei propri diritti in modo omogeneo a livello sovranazionale poiché il mondo virtuale, a differenza di quello reale, non conosce confini e necessita di regole uguali per tutti i suoi fruitori che siano cittadini di diversi Stati o Continenti.

Significance and extent of tax avoidance models as distinct from tax evasion from a German taxation perspective. Examples of combating tax evasion and money laundering in the UK. Possible future European taxation perspectives

Prof. Aggr. Filippo Luigi Giambrone ⁽¹⁾

Summary: Abstract. – 1. Introduction. Definition of Tax evasion according to German law. – 1.1. *Tax avoidance: As distinct from tax evasion.* – 2. Tax avoidance models. – 2.1. *Goldfinger Model.* – 2.2. *Letterbox companies.* – 2.3. *Disallowance of business expenses.* – 2.4. *ECJ ruling, tax administration and foreign tax law.* – 2.5. *Punishable conduct.* – 2.6. *Domiciliary companies.* – 2.7. *Concluding remarks on letterbox companies.* – 2.8. *Licensing and patent boxes.* – 2.9. *Cum/Ex transactions.* – 2.9.1. *Explanation of the procedure.* – 3. Description of the design model. – 3.1. *Consequences under criminal tax law.* – 3.2. *Cum/cum transactions as a similar design within the meaning of the investigation order.* – 3.2.1. *Definitions of Cum/Cum transactions.* – 3.3. *Some examples concerning legal entities with state involvement.* – 3.4. *UK Task Force Against Tax Avoidance Schemes under DOTAS.* – 3.5. *Results since the introduction of DOTAS.* – 3.6. *The UK Government's approach to tax avoidance schemes.* – 4. *Concluding remarks.*

¹ Adjunct Professor of taxation law (ricercatore di tipo A), Università degli Studi del Sannio (BN).

Abstract

The article's objective in concern is to introduce a presentation of legal tax avoidance in distinction to tax evasion punishable by law, citing examples of known tax avoidance practices. In this context, the extent of and the solutions adopted by politics and business to combat legal tax avoidance should also be discussed. The question was about a special unit in Great Britain that performs similar tasks such as those currently published by the Federal Ministry of Finance (BMF) and the Federal Central Office for Taxes (BZSt) planned task force against tax avoidance and financial crime in Germany. Furthermore, the legal possibilities for cooperation between state and federal authorities as well as for shifting tasks to the federal government in this subject area.

It is an imperative of justice that everyone, according to their ability to pay and their income contribute an appropriate share to the financing of the community. It is unacceptable when individuals use fraudulent means to evade their responsibility. That is why the Federal Government is taking decisive action against tax evasion.

In the past legislative period, it implemented numerous measures to combat tax evasion. Tax evasion at the expense of the community of honest taxpayers and the state, such as with Cum-Ex schemes, is not acceptable.

For the Federal Government, the fight against money laundering and terrorist financing is a top priority.

Money laundering is used by criminals to hide the proceeds of serious crimes from the state, often in direct connection with organised crime. Criminals cannot simply deposit their illicit proceeds into an account without the bank becoming suspicious. Therefore, criminals try to disguise the dubious origin of the money.

For the purposes of terrorist financing, funds are collected and transferred from both illegal and legal sources. This article summarises the numerous measures taken in recent years against tax evasion, aggressive tax structuring, money laundering and terrorist financing and proposes solutions in order to defeat tax avoidance in accordance with the EU Commission's policy.

Keywords: tax, money, crime.

1. Introduction. Definition of Tax evasion according to German law.

Tax evasion is the deliberate violation of tax declaration obligations to obtain pecuniary advantages or to avoid financial disadvantages. According to the law, tax evasion is an offence of success, and the legal order regulates it in § 370 of the German Fiscal Code (AO).² § 370, paragraph 1, nos. 1 to 3 AO lists the punishable actions as tax evasion. All three types of action under section 370 (1) AO have in common that tax declaration obligations towards the tax authorities must be violated intentionally and in breach of duty (cf. section 370 (1) no. 1 and no. 2 AO) or that the use of so-called tax stamps or tax stamps must be omitted intentionally and in breach of duty (cf. section 370 (1) no. 3 AO). The offence is only completed when the success described in the facts has occurred. If this has not happened, only an attempt at tax evasion comes into consideration. For tax evasion, the law distinguishes in section 370 (1) AO between the alternative successes of tax evasion and obtaining an unjustified tax advantage. The perpetrator of the completed offence must have caused one of the two alternative outcomes to be liable to prosecution for tax evasion under section 370(1) TAX CODE (AO).³

² WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 1 ff; The law mentioned in the October 1, 2002 announcement published in the Federal Law Gazette I p. 3866, with an update in ber.2003 p. 61.

³ W. JOECKS, § 370 AO, Rn. 22, in, W. JOECKS, M. JÄGER, K. RANDT, *Steuerstrafrecht*, 8. Auflage, 2015; Zur Praxis des BFH, vgl.: BFH, Urteil vom 12. Juli 2016 – II R 42/14 – DStRE 2016, 1261 ff. m.w. N.

According to the legal definition in section 370, paragraph 4, sentence 1 AO, tax evasion occurs "if [the taxes] are not assessed, not assessed in full or not assessed on time; this also applies if the tax is provisionally evaluated or subject to review or if a tax declaration is equivalent to a tax assessment subject to review."⁴ According to the legal definition in § 370 para. 4, sentence 2 AO, a tax advantage is " [...] also a tax refund; unjustified tax advantages are obtained insofar as they are wrongfully granted or left in place".⁵ In section 370, paragraph 4, sentence 1 AO, supplemented by sentences 2 to 4, the law defines the concept of evasion in a way that is not necessarily linked to an economic loss to the tax authorities.⁶ It does not focus on an economic shortening but on a comparison of the assessed taxes, i.e., a shortfall of the estimated tax behind the actual tax claim, as it would be due to the tax authority with full knowledge of the facts. In this context, an underassessment or a non-assessment is linked to this.⁷ In addition to the primary offence of tax evasion in paragraph 1, § 370 German Tax Code contains further supplementary provisions to the crime. Paragraphs 4 to 7 contain supplements to the prior offence. Paragraph 4 defines and specifies the constituent element of tax evasion. In paragraph 5, it is explained that tax and customs evasion can still occur even if the authority has banned the import, export, or transit of goods, which would result in a tax obligation. Finally, paragraph 6 extends the offence to the import duties of certain European countries. Paragraph 7 contains a deviation from the principle of territoriality and broadens the scope of the offence.⁸ Sections 372 to 374 German Tax Code (AO) have additional regulations on tax evasion. Frivolous tax evasion is an administrative offence (§ 378 AO) and can be punished with a fine. If an individual needs to provide correct or complete information to the tax authorities, they may face penalties under § 378 (3) German Tax Code. However, the penalty may be waived if the offender corrects their mistakes.

1.1. Tax avoidance: As distinct from tax evasion.

⁴ Further details on the concept of a tax advantage in the case of: SCHMITZ, WULF, a.a.O., § 370 AO, in, MK-StGB, Rn. 132 ff.

⁵ Further details on the concept of a tax advantage in the case of: SCHMITZ/ WULF, § 370 AO Rn. 132 ff, in, MK-StGB,

⁶ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 2 ff

⁷ W. JOECKS, § 370 AO, Rn. 52, in: W. JOECKS, M. JÄGER, K. RANDT, *Steuerstrafrecht*, 8. Auflage, 2015.

⁸ W. JOECKS, § 370 AO, Rn. 22., in: W. JOECKS, M. JÄGER, K. RANDT, *Steuerstrafrecht*, 8. Auflage, 2015.

Tax evasion must be distinguished from other forms of behaviour which are also aimed at saving tax but which are carried out in a lawful and non-punishable manner: Tax avoidance (also known as tax structuring, tax optimisation, and tax avoidance) permissibly uses the freedom of contract under civil law to dress up a particular economic success in a tax-advantageous and civil-law permissible guise and, as a result, to reduce the tax burden of companies or private individuals.⁹

In the case of tax avoidance, economic success is not realised, or at least not as originally intended.

The economic activity aims to save taxes. For example, tax evasion in the traditional sense, i.e., the termination of domestic tax liability by moving abroad, has always been a particularly undesirable but fundamentally legal form of tax avoidance or evasion.¹⁰ The limit of tax structuring results from abusing legal structuring possibilities, whereby the regulation of § 42 German Tax Code and similar special legal abuse clauses are used as a guideline.¹¹ Classic constellations of abuse are, for example, "pre-programmed repatriation relationships" or "ring swap" cases, in which the parties involved do not want to bring about a change in their economic circumstances. Still, the reasonableness of the action is only derived from the intended tax advantage or the involvement of base companies ("letterbox companies") without their own business activity and value creation when there are no recognisable reasons for this. Which civil law construction the taxpayer chooses in the respective cases is irrelevant to the application of section

⁹ For an overview concerning possible crimes in penal law regarding fiscal aspects from an Italian and international point of view cfr. E. Bozheku, *Problematics of the fraudulent bankruptcy for distraction crime in the Italian legislation*, in atti del convegno internazionale "REGULATING MISMANAGEMENT IN THE CORPORATE FIELD - THE ROLE OF CRIMINAL LAW AND THE FINANCIAL CRISIS, IVth AIDP Symposium for Young Penalists", in San Paolo (Brasile), il 28 - 29 agosto 2014; E. Bozheku, *Tribunali ad hoc e Tribunali internazionalizzati*, in raccolta atti della "International Conference: The Law and Practice of the International Criminal Court: Achievements, Impact and Challenges", (co-autore Eni Cobani), Tirana, Albania, in *Illyrius International Review* n. 5, 2015, p. 128 - 135. (p. 8); E. Bozheku, *Confiscabilità per equivalente del profitto del reato di frode fiscale ricavato dall'imputato per il delitto di riciclaggio transnazionale e integralmente restituito al danneggiato*, osservazioni a Cass., Sez. II, 06 dicembre 2013, n. 11777, in *Cassazione penale*, n. 6, 2014, (pp. 9); with regard possible strategies to counterfight tax avoidance See Proposal of the European Commission for a Council Directive laying down rules to combat tax avoidance practices with a direct impact on the functioning of the internal market, COM(2016) 26 final, S. 10 (Begründung); Ch. PFLAUM, *Steuerstrafrecht*, in: *Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht*, 4. Auflage 2014, 20. Kapitel Rn. 2.

¹⁰ Ch. PFLAUM, a.a.O., 20. Kapitel, Rn. 2.

¹¹ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 5 ff

42 AO.¹² An abusive arrangement within the framework of tax law under § 42, paragraph 1, sentence 1 AO is sanctioned as a violation of the principle of the unity of the legal system.¹³ The tax claim arises in the same way as it would have arisen in the case of a legal arrangement appropriate to the economic transactions.¹⁴ § 42 AO is intended to serve the tax administration as an instrument to deny recognition to abusive tax structuring schemes and to combat them effectively.¹⁴ However, an abusive arrangement within § 42(1) AO does not necessarily entail consequences under criminal tax law if the individual facts were sufficiently disclosed, e.g., in the tax return. § 42 AO and § 370 (1) AO are to be strictly separated in this respect. Only if the requirements of section 370 (1) AO are fulfilled has a penal provision been violated. On the other hand, a violation of § 42, paragraph 1, sentence 1 AO merely results in the denial of the tax benefits sought. § 42 German Tax Code and tax evasion can be fulfilled cumulatively in one set of facts. § 42 AO refers to the assessment under the tax law of points that have been fully disclosed to the tax authorities, whereas § 370 (1) German Tax Code (AO) is linked to violating obligations to notify under tax law.¹⁵ Tax evasion occurs when someone purposely reports incorrect, incomplete, or no information to avoid being subject to an abuse clause.¹⁶ Therefore, tax evasion did not exist if the taxpayer held a legal opinion that was favourable to him but presented the tax-relevant facts correctly and entirely and thus enabled the tax office to assess the tax under a different legal assessment. Even if the tax office follows the taxpayer's legal opinion and sets the tax as too low, the objective facts of § 370 paragraph 1 AO are not fulfilled. For Cum/Ex transactions, the factual elements of § 370 paragraph 1 AO could be fulfilled because the capital gains tax certificate was submitted. However, the missing capital gains tax withholding or the overall construct behind the transactions was

¹² WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 6 ff; Ch. PFLAUM, a.a.O., Kapitel 2, Rn. 2, m.w.N.

¹³ EK. RATSCHOW, *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*, in: B. KLEIN, *Abgabenordnung*, 13. Auflage 2016, § 42, Rn. 6 f.; zur weiteren Einordnung der Norm vgl. Ratschow, a.a.O. § 42, Rn. 10 ff.

¹⁴ EK. RATSCHOW, *Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten*, in: B. KLEIN, *Abgabenordnung*, 13. Auflage 2016, § 42, Rn. 85.

¹⁵ Vgl. zur Abgrenzung: Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 82 f.

¹⁶ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 7 ff.

not disclosed. Whether this was intentional would then have to be examined in each case.¹⁷

2. Tax avoidance models.

This section uses examples to deal with some tax avoidance models that have become known through daily tax practice and media reporting.¹⁸

2.1. Goldfinger Model.

The Goldfinger tax progression model aims to achieve tax savings from trading in various current assets. Tax avoidance can involve selling precious metals like gold and other items like containers, wood, and art objects. This concept can be applied to a variety of valuable items.

The name of this model originated from the increased usage by companies that trade gold overseas. To understand how the "negative progression provision" worked, consider this example: A medium-sized business owner sold their company shares for a taxable profit of one million euros. Based on a simplified calculation, they would have to pay the top tax rate of 45%, which amounts to 450,000 euros. However, they used the Goldfinger trick by investing in gold before the year-end. They did not buy the gold through their bank but acted as a professional gold trader by setting up a company in London, purchasing one million euros worth of gold¹⁹, and including it as part of their current assets. When the tax office reviewed their tax rate, they found the lowest possible figure: one million in income minus one million in expenses, resulting in zero tax. Despite earning a high income, the millionaire remained tax-free that year due to

¹⁷ Ausschussdrucksache 18(30)97, S. 14 f.

¹⁸ On the subject of tax crimes and mitigating circumstances resulting from the payment of tax debts, in Corporate responsibility and anti-money laundering in Italy cfr A. F. URICCHIO, C. SPRIVERI, *In tema di reati tributari e attenuante conseguente al pagamento dei debiti tributari*, in *Responsabilità d'impresa e antiriciclaggio*, n. 2/2021.

¹⁹ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 8 ff; Entsprechende Gestaltungen sind aber auch mit anderen Edelmetallen, insb. Kupfer (in Form von Kupferschrott, Kupfergranulaten, Kupfervorprodukten, Kupferhalbzeug und Kupferkathoden), Aluminium, Zinn, Silber, Palladium oder auch Holz, Kunstgegenständen, Diesel, Uhren, Schmuck oder Oldtimern bekannt geworden, vgl. A. MANN, Ch. STAHL, *Hat das „Goldfinger-Modell“ seinen Glanz verloren?*, in, DStR 2015, S. 1425 (1425).

the double taxation agreement with Great Britain. The sale of the gold the following year had little impact on their tax situation.²⁰

Some German taxpayers with high income and unlimited tax liability participate in foreign partnerships with commercial activities using the Goldfinger method to minimise taxes. The association resides in a country where Germany has agreed on the exemption method in a double taxation agreement (DTA). Participation in a British general partnership (GP) was widespread. Overseas companies typically focus on trading precious metals, particularly gold, for business purposes. Due to the commercial activity of the GP, the partnership provides the domestic participant with a permanent establishment under treaty law.

The right of taxation for the economic activity of the permanent establishment thus lies abroad [here: Great Britain]. Germany exempts income earned by the permanent establishment from domestic tax according to the respective DTA (e.g., Art. 23 para. 1 letter d) DTA-Great Britain 2010) by applying the progression provision (§ 32b para. one no. 3 Income Tax Act (EStG)²¹. Suppose this income is determined using the income statement. In that case, acquiring gold in current assets leads to immediately deductible business expenses, which affect the taxpayer within the framework of the negative progression proviso. Therefore, the foreign losses (gold purchase) reduce the domestic tax rate. If the world income in the year of acquisition of the gold is reduced below the basic exemption amount using correspondingly high acquisition costs, a tax in Germany can be avoided altogether. Suppose a foreign profit is gained from selling gold in Great Britain. In that case, it will have a minimal impact on the German taxpayer due to the positive progression provision, which is overridden by the already-applied top tax rate. The consequence is a final tax saving in the year of the gold acquisition.²²

²⁰WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 8 ff; Vgl. B. HEUERMAN, in: BLÜMLICH *Einkommensteuergesetz*, 139. Auflage 2018, § 15b, Rn. 38; vgl. „Goldfinger-Methode kostet den Staat Milliarden“, online abrufbar unter: <http://www.handelsblatt.com/my/finanzen/steuernrecht/steuern/steuerbetrug-goldfinger-methode-kostet-den-staat-milliarden/20953008.html>; „Operation Goldfinger in Berlin“, available online at: <http://www.manager-magazin.de/finanzen/geldanlage/a-860254.html>.

²¹ Income Tax Act in the version of the announcement of 8 October 2009, Federal Law Gazette I pp. 3366, 3862.

²² WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 8 ff; A. MANN, Ch. STAHL, *Hat das „Goldfinger-Modell“ seinen Glanz verloren*, in, DStR 2015, S. 1425 (1425); Detailed example case for the Goldfinger model, which was negotiated before the Federal Fiscal Court: BFH, Urteil vom 19. Januar 2017 – IV R 50/14 – DStR 2017, 851 ff; On the subject of tax crimes

2.2. Letterbox companies.

The publication of data on more than 180,000 shell companies and shell foundations in the Bahamas in 2016 ("Panama Papers") has once again brought shell companies into the focus of the state's fight against tax evasion. Unfortunately, The publication of data on more than 180,000 shell companies and shell foundations in the Bahamas in 2016 ("Panama Papers") has once again brought shell companies into the focus of the state's fight against tax evasion. Unfortunately, the Anti-Tax Avoidance Act draft does not clarify the conceptual classification of letterbox companies.²³

Therefore, it is necessary to refer to the relevant legal norms and the case law handed down in this regard. The current German tax law does not recognise the term "letter box company" or "domiciliary company".²⁴ The Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof, BFH) defines the word only to the effect that the letterbox company merely has its registered office in a foreign state or has been established under that state's law. Still, the company itself does not carry on any business or commercial activity, i.e. it does not have any staff, business premises, or business equipment.²⁵ In contrast, a foreign company is not to be qualified as a letterbox company if it conducts capital investment business, has a management body that influences strategic decisions on income generation and transfers capital assets for its account and risk in return for payment.²⁶

Since these terms specified by the BFH are less meaningful in content and are merely indicative, the foreign companies are subjected to legal examination within the framework of the abuse of the tax system according to § 42 of the German Fiscal Code (AO). They are only classified as letterbox companies if the tax system is abused. The Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof, BFH) considers it an abuse of tax arrangements when an appointment is chosen that is not suitable for the intended objective and when seeking a tax result that goes against

and mitigating circumstances resulting from the payment of tax debts, in Corporate responsibility and anti-money laundering in Italy cfr A. F. URICCHIO, C. SPRIVERI, *In tema di reati tributari e attenuante conseguente al pagamento dei debiti tributari*, in *Responsabilità d'impresa e antiriciclaggio*, n. 2/2021.

²³ cf. government draft XQ 1226835 on the Anti-Tax Avoidance Act of December 30 2016, BR-Drucks. 816/16.

²⁴ K. WEBER, *Was ist eine Briefkastenfirma?* in, *Praxis und Steuerstrafrecht*, in, https://www.weberlaw.de/files/Beitrag_Was_ist_eine_Briefkastenfirma.pdf.

²⁵ most recently BFH of November 10 1998 - I R 108/97, BStBl. II 1999, 121.

²⁶ cf. BFH of January 19 2000 - IR 94/97, DStR2000, 511.

the purpose and aim of the legal system based on a reasonable interpretation of the law. This has been a consistent ruling of the BFH, as seen in their decision of August 27, 1997.²⁷ The Anti-Tax Avoidance Act²⁸ does not clarify the conceptual classification of letterbox companies. For accuracy, it's crucial to refer to the relevant legal statutes and previous court decisions about this issue. The current German tax law does not recognise the term "letter box company" or "domiciliary company". The Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof, BFH) defines the term only to the effect that the letterbox company merely has its registered office in a foreign state or has been established under that state's law. Still, the company itself does not carry on any business or commercial activity, i.e. it does not have any staff, business premises, or business equipment. In contrast, a foreign company is not to be qualified as a letterbox company if it conducts capital investment business, has a management body that influences strategic decisions on income generation and transfers capital assets for its account and risk in return for payment.²⁹ Foreign companies are evaluated for potential tax system abuse under § 42 of the German Fiscal Code (AO) if the terms specified by the BFH are not significant in terms of content and are merely indicative. Letterbox companies only abuse the tax system.³⁰ The Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof, BFH) has established that using a tax arrangement that doesn't align with the intended objective and seeking a tax result goes against the reasonable interpretation of the law is considered tax abuse. The BFH has consistently upheld this ruling,³¹ evident in their decision on August 27, 1997.³² The tax arrangement in itself is not abusive because the taxpayer is, in principle, free to choose the format that appears to him to be most favourable from a tax point of view, so there is also no presumption that the mere establishment of a foreign company always indicates an abuse of rights.³³

Therefore, the question must be asked whether there are company were not for reasons other than tax savings in structuring the foreign company. If this is the case, the BFH's case law affirms an abuse of tax planning under § 42 AO.³⁴

²⁷ the BFH, as seen in their decision of August 27, 1997 - I R 8/97, BStBl. II 1998, 163.

²⁸cf. government draft XQ 1226835 on the Anti-Tax Avoidance Act of December 30 2016, BR-Drucks. 816/16.

²⁹ cf. BFH of January 19 2000 - IR 94/97, DStR2000, 511)

³⁰ K. WEBER, *Was ist eine Briefkastenfirma?*, in, *Praxis und Steuerstrafrecht*, https://www.weberlaw.de/files/Beitrag_Was_ist_eine_Briefkastenfirma.pdf;

³¹ ständige Rechtsprechung des BFH vgl. BFH vom 27.8.1997 - I R 8/97, BStBl. II 1998, 163).

³² BFH August 27, 1997 - I R 8/97.

³³ cf. BFH of 19 February 1975 - I R 26/73, BStBl. II 1975,584.

³⁴ cf. BFH of 28.1.1992 - VIII R 7/88, BStBl. II 1993, 84.

2.3. Disallowance of business expenses.

If an abuse of the tax system under § 42 AO is to be assumed, the foreign letterbox company concerned will be regarded as abusing the law. The tax consequence would be that the payments to a letterbox company domiciled abroad would not be recognised as business expenses in Germany. Tax auditors and tax investigators usually ask the Information Centre for Tax Matters (IZA) of the Federal Central Tax Office (BZSt) about classifying foreign companies as letterbox companies.

In criminal tax investigations, it is therefore recommended to have the files forwarded by the defence counsel within the scope of the right to inspect files under section 147 of the Criminal Procedure Code (StPO) to ascertain whether the foreign offshore company has been qualified as a letterbox company by the BZSt. If this is the case, the qualification as a letterbox company should be countered with objections within the framework of the increased duty to cooperate according to § 90 paragraph 2 AO by proving the economic activity using credible documents (e.g. office rental contracts, employee contracts, telephone bills, etc. with corresponding random proofs of payment in the form of original bank receipts). In practice, however, proving economic activity is impossible in many cases. However, if no criminal tax investigations have been initiated, one should try to apply to the competent tax office to inspect files. Provided that the circumstances of third parties, especially in the sense of § 30 AO, are not affected, this application will usually be granted. However, it must be considered that the files must be inspected at the competent tax office rather than sent to the applicant by post.

2.4. ECJ ruling, tax administration and foreign tax law.

In the opinion of the European Court of Justice³⁵, abuse under § 42 of the German Fiscal Code (AO) may not be assumed. Still, it must be proven based on a concrete examination of the individual case.

Irrespective of tax motives, the involvement of a foreign company conforms with the law if it is established in the country of domicile and carries out actual

³⁵ cf. ECJ of 12 September 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, [2006] ECR I-7995.

economic activities there. And carries out actual economic activities there. The type of activity of the company is irrelevant. Only "purely artificial arrangements that are alien to any economic reality", which have the purpose of avoiding tax, are worth fighting and thus qualify as legally abusive letterbox companies. However, the ECJ ruling cited above referred to the British additionality rule. The German tax authorities have already reacted to the above ruling by amending § 8 para. 2 of the Foreign Tax Act (AStG) in the 2008 Annual Tax Act and a BMF letter.³⁶

A standard catalogue of criteria was published by the BMF, which allows the taxpayer to prove that the arrangement is not abusive. In other words, the taxpayer must prove related activities. In the meantime, however, the Münster Fiscal Court has stated in its ruling³³ that there is no abuse of rights in a letterbox company if the foreign company has an operational organisation with adequate equipment and personnel. Thus, the formal approach of the Federal Ministry of Finance cannot be adhered to. Suppose a company's registered office or place of management is in an EU member state with low taxation. In that case, the taxpayer must prove that this company is engaged in economic activity in this state (§ 8 (2) AStG). If this can be established, the company is not treated as an intermediate or letterbox company. The proof of exoneration does not apply to third countries.

2.5. Punishable conduct.

The abuse of legal structuring possibilities and, thus, the existence of a foreign letterbox company are not punishable. Therefore, there is no case of fulfilment of the objective element of the offence of tax evasion if only a letterbox company were involved.³⁷

If, however, the taxpayer does not disclose these significant facts - or does not disclose them correctly - his information is incomplete within the meaning of § 370, paragraph 1, no. 1 of the German Fiscal Code (AO). However, given the open wording of §42 AO and contradictory case law, it is difficult to determine when a conviction for tax evasion exists in individual cases.

Thus, in the case of profit shifting to low-taxed foreign countries, the Frankfurt Regional Court denied a conviction for tax evasion because the elements of §42

³⁶ cf. BMF of 8 January 2007 - IV B 4-S 1351-1/2007, BStBl.I 2007, 99.

³⁷ cf. BGH11.7.2008, 5 StR 156/2008.

AO were too vague³⁸. On the other hand, according to the case law of the Federal Court of Justice, there are no constitutional objections to a conviction for tax evasion based on an abuse of the tax structure within the meaning of § 42 AO because of a violation of the requirement of certainty in Article 103, paragraph 2 of the Basic Law, since in the case of tax evasion by shifting profits abroad, it is possible to fall back on a clearly defined group of subjects.³⁹

2.6. Domiciliary companies.

The government draft of the Anti-Tax Avoidance Act does not define the term "domiciliary company".

It is based solely on the existence of a third-country company. According to § 138 (3) AO-E, a third-country company is not found in the EU, EEA, or Switzerland. This includes partnerships, corporations, associations of persons, and estates without registered offices or management in those areas. If, for example, the registered office or the place of control is transferred from one country to a third country, there may be a duty of disclosure if the other requirements of § 138 (2) sentence 1 no. 4 AO-E are met. The notification must be made within fourteen months after the end of the respective taxation period. Permanent establishments are expressly not covered. Individuals or companies who reside, manage, or have a registered office in Germany must provide a tax report.

2.7. Concluding remarks on letterbox companies.

A foreign company is only abusive under § 42 AO as a letterbox company if it is purely artificial without any economic activities. Unfortunately, the tax authorities often assume the existence of a letterbox company in a low-tax foreign country. The accusation of tax evasion can only be considered in the case of purely artificial letterbox companies without personnel and business equipment and other reasons if tax saving is the sole objective and the taxpayer has not correctly informed the tax authorities about these facts. From a tax point of view, the mere establishment of a so-called letterbox company is not an abuse of rights within the meaning of Section 42 AO and thus basically represents a legal form

³⁸ cf. Frankfurt Regional Court, 28.03.1996 - 5/13 Kls Js36385/77 (M 3/96), wistra 1997, 152.

³⁹ see Federal Court of Justice judgement of 27 January 1982, 3 StR 217/1981, wistra 1982, 108.

of tax avoidance.⁴⁰ According to the BFH, for there to be an abuse of the law within the meaning of § 42 AO from a tax point of view, a structure must be chosen that (1) is unreasonable about the objective pursued and (2) a tax success is sought that is disapproved of in a reasonable interpretation of the law that takes into account the purpose and objective of the legal system.⁴¹ The decisive question is, therefore, whether there were no other reasons for the structure of the foreign company other than tax savings. If this is true, the BFH's case law affirms that tax planning was abused under § 42 AO. Economic or other motives for the selection of the foreign company regularly speak against the assumption of a purely tax-oriented decision and thus against the existence of an abuse of tax planning under § 42 AO. For example, the function as group head of a globally active company,⁴² the acquisition of a more significant shareholding⁴³ or obtaining favourable financing opportunities are recognised as economic reasons⁴⁴ in the case law of the BFH.⁴⁵ Even in cases where a violation of § 42 AO is affirmed, there is not necessarily tax evasion. However, letterbox companies are often used to conceal tax fraud, corruption or money laundering. In these cases, the limit of criminal liability would be exceeded.⁴⁶

2.8. Licensing and patent boxes.

In recent years, many countries have created privileges for licensing income through preferential systems to promote science and research and create incentives in international tax competition.⁴⁷ In this context, licence, patent or intellectual property (IP) boxes⁴⁸ are understood as preferential income taxation of income from intellectual property rights. Licensing boxes encourage research-

⁴⁰ K. WEBER, „Steuer- und steuerstrafrechtliche Risiken wegen Unterhaltung der Geschäftsbeziehungen zu den ausländischen Briefkastenfirmen in Deutschland“, in: DStZ 2017, S. 512-518, 512 (513).

⁴¹ Vgl. Ständige Rechtsprechung des BFH: BFH, Urteil vom 27. August 1997 – I R 8/97 – BFHE 184, 329, BStBl II 1998, 163.

⁴² Vgl. BFH, Urteil vom 29. Januar 1975 – I R 135/70 – BFHE 115, 107, BStBl II 1975, 553.

⁴³ Vgl. BFH, Urteil vom 29. Juli 1976 – VIII R 41/74 – BFHE 120, 448-451, BStBl II 1977, 261-263.

⁴⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 20. März 2002 – I R 63/99 – BFHE 198, 506, BStBl II 2003, 50.

⁴⁵ Detailliert zu steuerstrafrechtlichen Aspekten, vgl.: Konstatin Weber, a.a.O., 514 und 515 f.

⁴⁶ Vgl. Redaktion FD-StrafR, „Panama Papers: Legalität und Illegalität bei Briefkastenfirmen“ in FD-StrafR 2016, 377155; vgl. auch: Konstatin Weber, a.a.O., S. 515 f.

⁴⁷ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 10 ff; Thomas Rupp, in: Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition Online, Rupp, Stand: 29. Dezember 2016, Kapitel 4.1, „Hintergrund: Patent- und Lizenzboxen anderer Staaten“, HI10127036.

⁴⁸ In the further course, for the sake of simplification, only license boxes will be mentioned.

intensive companies to locate in these countries. They also offer multinational corporations the opportunity to reduce their tax rate by shifting corresponding sources of income (patents, etc.) within a group to such licence box countries.⁴⁵ The preferential regimes can be structured very differently in detail. However, a fundamental distinction can be made between two approaches to tax concessions: Some countries link the preferential treatment to the "research and development (R&D) input" (i.e. IP-related expenses incurred by the company), while others focus on the output side ("R&D output") and favour the income generated from IP exploitation (simplified as licence boxes; sometimes also referred to as IP or patent boxes). In the case of output-oriented systems, the tax concession is mainly achieved by exempting the gross or net income from the (ongoing) exploitation and, if applicable, the sale of IP in whole or in part or by subjecting it to a reduced tax rate. It is also conceivable, for example, to reduce the tax base, e.g. through fictitious business expenses linked to the licensing income. There is no uniform picture of the requirements of the existing licence boxes on the origin or "creation" of the IP. The criteria for tax relief vary from self-developed IP to outsourcing R&D activities or transferring the entire activity to a different company that is not eligible for tax relief. The purchase of IP (with subsequent improvement/further development if necessary) is also treated differently. The lower these qualitative requirements are, the more likely the licence boxes will encourage the corresponding revenues to be shifted into them.⁴⁹ With effect from 5 July 2017, the legislator inserted Section 4j EStG into the Income Tax Act, with which intra-group royalty payments to related creditors who benefit from licence boxes that do not comply with Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) are no longer to be fully or partially deductible in Germany for the debtor as of 1 January 2018 (so-called "royalty barrier").⁵⁰

As a result of the licencing barrier, expenses for the transfer of rights will be fully or partially disallowed for tax purposes if the corresponding income is taxed at a low rate by a related party under Section 1 (2) of the German Foreign Tax Act (AStG), e.g. an affiliated company, due to a harmful preferential arrangement.

⁴⁹ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 10 ff; Schneider/Junior, ebenda m.w.N. zu den einzelnen Punkten; for a better understanding on combatting tax avoidance cfr. A. F. URICCHIO, S. A. PARENTE, *Data driven e digital taxation: prime sperimentazioni e nuovi modelli di prelievo*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2/2021.

⁵⁰ Vgl. BGBl. 2017 I S. 2074 ff.

The regulation is based on the results of the BEPS project and concerns those licence boxes incompatible with the so-called nexus approach.⁵¹

2.9. *Cum/Ex transactions.*

Cum/ex transactions are share transactions in which the transfer or acquisition of shares with (cum) dividend entitlement and the delivery of the shares after the dividend record date without (ex) dividend takes place. Cum/ex transactions are a particular form of so-called dividend stripping.

Dividend stripping is a share transaction around the dividend record date occurring in different variants since the 1970s. The dividend claim is separated from the underlying share (so-called coupon separation). In the basic variant of the bearer sale, shares are sold shortly before the dividend record date by the owner to the purchaser, who collects the dividend after the dividend record date and then usually sells the shares back to the original owner.⁵² Share transactions in which the transfer or acquisition of shares with (cum) dividend entitlement and the delivery of shares after the dividend record date without (ex) dividend entitlement are called cum/ex transactions. And the delivery of the shares after the dividend record date without (ex) dividend is called cum/ex transactions. Therefore, the (debt) purchase transaction occurs before the dividend record date, and the (in rem) fulfilment transaction occurs afterwards. In the case of cum/ex transactions in the variant of short selling, the seller (short seller) already sells shares before the dividend record date, which he only acquires from a third party afterwards. When the dividend is distributed, the third party still owns the shares under civil law (and in economic terms) and receives the dividend. He

⁵¹ A nexus approach is a cost-based approach developed by the OECD and the G20 in the BEPS report, which determines the volume of income using the share of qualifying expenditure in total expenditure whose taxation is possible within the framework of a preferential regime – and also harmless within the meaning of § 4j EStG – should be, cf. TH. RUPP, in: *Haufe Steuer Office Kanzlei-Edition Online*, loc. cit., chapter 3.5.1.Principle; Cf. H. KUßMAUL, T. DITZLER, *The License Barrier according to § 4j EStG*, Basic Presentation of the norm in StB 2018, p. 8; cf. BT-Drs. 18/11233, p. 1 f., p. 9; An overview and further explanation of the so-called license barrier in § 4j EStG: S. HEIL, A. PUPETER, „*Lizenzschranke - Gesetzesentwurf eines neuen § 4j EStG*“ in BB 2017, S. 795-801, p. 795 ff.; HAUFE, *International Tax Law: The German License Barrier (§ 4j EStG)*, p. 1 et seq., in, Steuer Office Kanzlei Edition Online, with examination scheme and detailed explanations of the background to the licencing barrier; N. SCHNEIDER, BJ. JUNIOR, „*Die Lizenzschranke – Überblick über den Regierungsentwurf zu § 4j EStG*“ in DStR 2017, Heft 8, Seiten 417-425, p. 418 f.

⁵² WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 13 ff; Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 76.

then sells the claims to the short seller, who delivers them to the purchaser (fast buyer). However, the short seller owes the fast buyer not only the claims but also a payment in the amount of the dividend (so-called dividend compensation payment) since he has undertaken to deliver with dividends but has yet to do so. How it could come to multiple certifications and crediting or reimbursement of the capital gains tax in these transactions, although it was not withheld and remitted, or only once, resulted from the interaction of the regulations on the settlement of share transactions as well as the dividend regulation (via the stock exchange or over the counter) on the one hand and the tax regulations on the withholding and certification of capital gains tax on the other.⁵³

There are various ways of structuring cum/ex transactions.⁵⁴ The basic constellation in the variant of the short sale can be regarded as the starting point of today's discussion. Before 31 December 2006 and the entry into force of the Annual Tax Act 2007⁵⁵ on 19 December 2006, cum/ex share transactions with short sales were still possible in a purely domestic arrangement. From 2007 until 31 December 2011, cum/ex stock transactions with short sales involving only domestic credit institutions or custodians were subject to tax, which is why such transactions have increasingly continued with the participation of foreign credit institutions or custodians in various variants.⁵⁶ Cum/Ex transactions with short selling via a domestic credit institution, which were carried out until 31 December 2006, as well as generally Cum/Ex transactions with short selling involving a foreign credit institution until 31 December 2011, are problematic. No capital gains tax was withheld and paid on the dividend compensation payment in both cases. If a domestic credit institution handled the short sale, there was no legal obligation to do so until 31 December 2006. If a foreign credit institution was involved, it could not be obliged to withhold and pay German withholding tax. The short seller's bank is obliged to pay Clearstream Banking AG in the amount of the net dividend (dividend compensation payment) due to an open sales position within the framework of dividend regulation. However, no capital gains tax was withheld and paid on this payment. Clearstream Banking AG reimburses the dividend compensation payment to the bank of the short buyer, which pays out the compensation payment and - as practice shows - issues a

⁵³ Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 76.

⁵⁴ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 13 ff ; Die einzelnen Gestaltungsformen von Cum/Ex-Geschäften: Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 196 ff.

⁵⁵ JStG 2007 vom 13. Dezember 2006, BGBl. I S. 2878.

⁵⁶ Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 168 ff.

capital gains tax certificate for the quick buyer, but wrongly. As a result, capital gains tax was only withheld and paid once, but two tax certificates were issued. Under civil law, the holder of the shares is indisputably entitled to a credit or refund of the capital gains tax. If the empty buyer also presented the capital gains tax certificate issued to him by his bank to the tax office, the tax loss described above occurred for the German tax authorities since the tax office was often unable to recognise the prerequisites for the tax credit or refund were not met.⁵⁷

2.9.1. *Explanation of the procedure.*

The primary case of cum/ex trades with short selling can be illustrated as follows: One day before the dividend record date (one day before the shareholders' meeting (T0)), an investor (B) has sold the shares to an investor (C). He has promised to deliver shares with (cum)dividend subscription rights. The following day is the dividend record date (T1), regularly the day of the shareholders' meeting), on which the dividend is distributed to the shareholders. 25% capital gains tax is levied on dividend payments to shareholders according to § 43a paragraph 1 no. 1 EStG. The AG retains this tax and pays it to the tax office. The net dividend of 75 % is paid to the shareholder. The capital gains tax is a form of income tax. It is therefore credited or refunded later upon application by the shareholder. Only one day after the dividend payment (T2) to investor (A), C acquires the shares - now without (ex) dividend - in over-the-counter trading and passes them on to B. He was contractually owed a "cum" dividend, but directly he can only deliver an "ex" dividend, i.e. too little. Because of this poor performance, he owes compensation for non-performance. However, no capital gains tax was levied on this so-called compensation payment in the net dividend amount.

Nevertheless, C (also) applied for a refund. As a result, the capital gains tax is withheld once by the stock corporation (AG) but is credited or refunded twice - to the shareholder and the empty buyer. Depending on the contractual arrangement, the shares are transferred back to the initial person of the share sale investor A, and the cycle can start again in due course.⁵⁸

⁵⁷ Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschuss, a.a.O., S. 168 ff.

⁵⁸ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 13 ff ; Detaillierte Beschreibung des Ablaufs von Cum/Ex-Geschäften: BT-Drs. 17/13638, S. 6 ff.; Florstedt, a.a.O., S. 603.

3. Description of the design model.

The short seller sells shares on the dividend record date. In doing so, he enters into the customary obligation to deliver the traded shares to his contractual partner within two days of the conclusion of the transaction. At the time of the transaction, the short seller cannot deliver the shares. He procures the claims from a third party at a later date but before the expiry of the delivery period to the (short) buyer. Two peculiarities characterise the acquisition from the third party by the short seller. The short seller obtains the shares from the third party in over-the-counter trading (so-called OTC transactions). In over-the-counter trading, the standardised delivery period of two days does not apply, as is the case with transactions carried out via the stock exchange. In the case of over-the-counter transactions, the delivery period can be freely agreed upon, and same-day performance is also possible. In this way, the short seller can fulfil the delivery obligation to the (temporary) buyer with the shares acquired more quickly over the counter. In addition, the third party was still entitled to profit at the time of the dividend, as the sale to the short seller took place over the counter after the **dividend date**. The third party is entitled to receive the dividend as part of the dividend settlement and a tax certificate for the capital gains tax attributable to it by the distributing stock corporation. The short seller thus receives shares "ex-dividend" from the third party. The third-party has also (justifiably) collected the dividend payment. With these shares "ex-dividend", he cannot meet his delivery obligation "dividend" due to the transaction on the dividend record date. For this reason, if the shares are delivered after the dividend record date and thus "ex-dividend" in the custody account of the (short) buyer, the dividend compensation process is set in motion. Clearstream Banking AG debits the short seller's bank with the amount corresponding to the net dividend and credits this amount to the (temporary) buyer's bank. In addition, the credit institution of the (short) buyer issues a tax certificate. The bank of the (fast) buyer did not know anything about the quick sale arrangement and therefore gave the tax certificate in good faith. In the cases of suspicion, however, it will have to be clarified whether the credit institution of the (short) buyer was involved in the arrangement or whether, given other findings gained, the suspicion of a short-selling account had to arise. It, therefore, depends on the circumstances of the respective individual case whether the credit institution of

the (short) buyer is liable for an incorrect tax certificate.⁵⁹ As a result, the (temporary) buyer will be placed in the same economic position as provided based on the transaction before the dividend record date. The trade with the short seller dealt with shares "dividend", which was fulfilled with shares "ex-dividend" and a compensation payment to compensate for the loss of dividend payment. In addition, the (short) buyer receives the tax certificate. However, no capital gains tax was paid on this compensation payment, which the distributing stock corporation produced in the net dividend amount. Capital gains tax was spent only on the dividend received by the third party that delivered the shares to the short seller. The custodian bank of the (temporary) buyer (if it did not know or could not have learned anything about the quick selling arrangement) issues a tax certificate on this compensation payment in good faith. Subsequently, the (short) buyer seeks a credit against income or corporation tax via the tax certificate. The certified capital gains tax is refunded to the (temporary) buyer without income tax or corporation tax liability. As a result, a tax that has yet to be paid is credited or refunded. This was clear to the initiators of the deal from the outset; the economic advantage sought is the unjustified refund of capital gains tax. The larger the volume of/ex deals, the higher the players' profit.⁶⁰ The prerequisite is that large blocks of shares are traded between the parties around the dividend record date. According to previous findings from cases suspected of short selling, individual transactions with a value in the three-digit million range were often settled. In total, the buyers in the alleged cases acquired German shares with a total value in the single-digit or double-digit billion range in around 10 to 20 individual transactions. It seems extremely unlikely that a short seller would be able to sell such large volumes of orders to "bona fide" buyers who did not know or could not have known about the short sale.⁵⁷ It is much more plausible that the short sellers have artificially created demand on the capital market through agreements to be able to sell such large order volumes. The following circumstance also speaks in favour of collusion: In the suspected cases, the shares were hardly acquired in average stock exchange trading, but by far, the majority of the share acquisitions took place using so-called physically supplied futures contracts (so-called single stock futures) on the futures

⁵⁹ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 14 ff; Detaillierte Beschreibung des Ablaufs von Cum/Ex-Geschäften: BT-Drs. 17/13638, S. 6 ff.

⁶⁰ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 16 ff ; Detaillierte Beschreibung des Ablaufs von Cum/Ex-Geschäften: BT-Drs. 17/13638, S. 6 ff.

exchanges. Such physically delivered futures contracts are not offered in standardised trading, at least on the German Futures Exchange (Eurex). At Eurex, such transactions can only be arranged over the counter (OTC) and entered into Eurex's IT system only for settlement purposes.⁶¹ With this structuring model, the (short) buyer has no interest in the acquired shares. He only procures the pieces to obtain the tax certificate by fraud. The longer the (short) buyer holds the shares, the higher the risk that the profit will be reduced by price losses and the higher the hedging costs of the acquired block of shares. The design model is, therefore, all the more successful the faster large blocks of shares are traded by the short seller and the (short) buyer around the dividend record date. For this, the parties will usually need loans from credit institutions. In addition, using debt capital via the leverage effect increases the return on capital employed and makes this model's highest possible debt financing particularly attractive. The suspected cases that have come to light so far have in common that the buyers often have only a tiny amount of equity in the single-digit or double-digit million range but acquire German shares in the single- or double-digit billion range.⁶¹ Also, all parties involved will want to share the profit from the unjustified tax credit or refund based on a reliable calculation. To ensure that market fluctuations occurring between the individual transactions do not adversely affect the basis for analysis, there is an interest in hedging the purchase and selling prices of the shares using forward transactions or in obtaining supplementary contractual provisions (e.g., depending on the specific settlement, securities lending agreement, swap framework agreements, loan agreements, custody agreements). In addition, there is evidence that forward and swap contracts divide the profits from the unjustified tax credit between the participants. Finally, according to the findings to date, the models are characterised by the fact that considerable efforts have been made by the parties involved to conceal the relationships between the contracting parties by interposing additional market participants, mainly those based abroad. In a case of suspicion, the buyer first commissioned a so-called service provider to carry out the share acquisition. This service provider then, in turn, authorised various brokers to purchase shares. The service provider's employees are former

⁶¹ (see section 9.2 of the Eurex @X-ceed Trading User Guide); On the subject of tax crimes and mitigating circumstances resulting from the payment of tax debts, in Corporate responsibility and anti-money laundering in Italy cfr A. F. URICCHIO, C. SPRIVERI, *In tema di reati tributari e attenuante conseguente al pagamento dei debiti tributari*, in *Responsabilità d'impresa e antiriciclaggio*, n. 2/2021; for further reading regarding criminalization of formal crimes and the crime of failure to declare in the tax criminal system in Italy cfr. A.F. URICCHIO, *Depenalizzazione dei reati formali e il reato di omessa dichiarazione nel sistema penale tributario*, in *Sicurezza e Giustizia*, 1, 2023.

employees of a foreign central bank, X, who worked there in the so-called delta one trading desk, i.e. a work unit specialising in share and dividend arbitrage transactions. At the same time, X acted as the buyer's custodian bank and provided the buyer with financial resources for the share acquisitions. X, in turn, entered into a custody agreement with a bank domiciled in Germany on behalf of the buyer so that the holding of the shares and the issuance of the tax certificate for the buyer were ultimately carried out by a domestic bank. The nature, complexity and volumes of the transactions described require special knowledge of the operation and practice of the financial markets and good contacts with other market participants. This design model was implemented at least with the participation of domestic and foreign credit institutions and brokers. The role of the banks and brokers involved in each case was not limited to the sterile processing of the transaction and custody business.⁶²

3.1. Consequences under criminal tax law.

The criminal tax investigation of the/Ex transactions has not yet been completed. Supreme court decisions of the Federal Court of Justice (BGH) still need to be included. Due to the necessity for criminal liability to prove the individual intent of the accused, the various facts in connection with/ex transactions will also be subject to a case-by-case decision of the criminal courts. However, two main currents of opinion can be identified. One position sees/ex transactions with leeward sales as the realisation of the objective offence of tax evasion.⁶³ This view includes, among other things, the Regional Court of Cologne⁶⁴, several law

⁶² Detaillierte Beschreibung des Ablaufs von Cum/Ex-Geschäften: BT-Drs. 17/13638, S. 7 ff.

⁶³ For an overview concerning possible crimes in penal law regarding fiscal aspects from an Italian and international point of view cfr. E. Bozheku, *Problematics of the fraudulent bankruptcy for distraction crime in the Italian legislation*, in atti del convegno internazionale "REGULATING MISMANAGEMENT IN THE CORPORATE FIELD - THE ROLE OF CRIMINAL LAW AND THE FINANCIAL CRISIS, IVth AIDP Symposium for Young Penalists," in San Paolo (Brasile), il 28 - 29 agosto 2014; E. Bozheku, *Tribunali ad hoc e Tribunali internazionalizzati*, in raccolta atti della "International Conference: The Law and Practice of the International Criminal Court: Achievements, Impact and Challenges", (co-autore Eni Cobani), Tirana, Albania, in *Illyrius International Review* n. 5, 2015, p. 128 - 135. (p. 8); E. Bozheku, *Confiscabilità per equivalente del profitto del reato di frode fiscale ricavato dall'imputato per il delitto di riciclaggio transnazionale e integralmente restituito al danneggiato*, osservazioni a Cass., Sez. II, 06 dicembre 2013, n. 11777, in *Cassazione penale*, n. 6, 2014, (pp. 9); with regard possible strategies to counterfight tax avoidance See Proposal of the European Commission for a Council Directive laying down rules to combat tax avoidance practices with a direct impact on the functioning of the internal market, COM(2016) 26 final, S. 10 (Begründung).

⁶⁴ Vgl. LG Köln, Beschluss vom 16. Juli 2015 – 106 Qs 1/15 –, juris.

enforcement agencies⁶⁵ and the/Ex Committee of Inquiry⁶⁶, which established states in its report that in the case of/ ex transactions with short purchases, the offence of tax evasion under § 370 AO can be realised,⁶⁷ whereby reference is also made here to a strict case-by-case assessment. The opposing position⁶⁸ represents the so-called legality thesis. It takes the view that a Loophole in the law legally enabled the use of/ ex tax models in the past, and this is an acceptable form of tax structuring that does not meet the requirements of § 370 AO. To receive a double refund of capital gains taxes, one must have multiple tax court decisions in their favour. An example is the ruling on February 10, 2016 (case 67) and the subsequent review on March 10, 2017 (case 68). These cases involved dismissing actions related to capital gains tax credit for over-the-counter or own acquisition of bank shares before the dividend resolution date and delayed delivery of ex-dividend shares.⁶⁹

3.2. *Cum/cum transactions as a similar design within the meaning of the investigation order.*

Following a mutually agreed decision of the 17th meeting of the Committee of Inquiry on 8 September 2016, the so-called Cum/Cum transactions have also been considered similar transactions within the meaning of the investigation order in the context of the evidence taken into account.⁷⁰

⁶⁵ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 16 ff ; Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, BT-Drs. 18/12700, S.278 ff.

⁶⁶ Zur ausführlichen Bewertung des Untersuchungsausschusses: vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, BT-Drs. 18/12700, S. 320 ff., [Votum der Ausschussmehrheit] sowie Sondervoten der Linken, S. 381 ff. und der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, S. 458 ff.

⁶⁷ Dazu auch Stimmen aus der Literatur: Z.B.: Pflaum, „Zur steuerstraf- und ordnungswidrigkeitenrechtlichen Relevanz

von "Cum-/Ex-Geschäften" in StBp 2015, p. 185; T. SPENGLER, C. EISGRUBER, *Replik zu Spatscheck/Spilker: „Cum-/Ex-Transaktionen im Fokus der Steuerfahndung“* in DB 2017, 750 (750 ff.).

⁶⁸ Exemplarisch: M. DESENS, „Übergang des wirtschaftlichen Eigentums im Aktienhandel“ in DStR 2014, Seiten 2317

– 2323, S. 2322 f.; F. PODEWILS, „Cum-ex-Geschäfte ("Dividendenstripping") weiterhin im Focus - steuerliche und strafrechtliche Implikationen“, in, FR 2013, S. 481-490, S. 481 ff.

⁶⁹ On the subject of tax crimes and mitigating circumstances resulting from the payment of tax debts, in Corporate responsibility and anti-money laundering in Italy cfr A. F. URICCHIO, C. SPRIVERI, *In tema di reati tributari e attenuante conseguente al pagamento dei debiti tributari*, in *Responsabilità d'impresa e antiriciclaggio*, n. 2/2021.

⁷⁰ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p.

3.2.1. Definitions of Cum/Cum transactions.

While Cum/Ex transactions refer to equity transactions in which the sale or transfer or transfer or the acquisition of shares with (cum) dividend entitlement and the delivery of claims according to the

Dividend reporting date without (ex) dividend, Cum/Cum transactions are understood as equity transactions; in which the sale or transfer or acquisition of shares with (cum) dividend claim

and the delivery of the shares before the dividend date also with (cum) dividend claim it's done.⁷¹ Cum/cum transactions aim to use tax advantages due to different taxation depending on the registered office of the shareholders in Germany or abroad. It is a share trading in which both the contractual obligation transaction and the disposal transaction in rem take place when there is (still) a dividend entitlement. Accordingly, the purchaser is provided with the civil law ownership at the latest dividend record date. Cum/Cum transactions aim to make use of tax advantages due to a different taxation depends on the registered office of the public limited company in Germany or abroad.

Sells and supplies creditors, not eligible for corporate income tax and capital gains tax, are essential in this matter.

Stockholders abroad shortly before the dividend reference date to a "broker" with unlimited tax liability in Germany and thus entitled to credit – usually a credit institution – with a dividend claim (cum/cum) and repurchased them immediately after the dividend reporting date without a dividend claim (ex). The shareholder resident in Germany could fully offset the corporation tax on the dividends and the retained capital gains tax against his income or corporation tax and avoid taxation of dividend claims. Subsequently, the shares are sold back to the foreign joint-stock company without (ex) dividend claim, so they do not generate any loss. Although the procedure changed slightly between 1977 and 2016, the basic structure remained unchanged.

17 ff ; Protokoll-Nr. 17, S. 6; siehe auch Erster Teil: Einsetzung des 4. Untersuchungsausschusses und Verlauf des Untersuchungsverfahrens, Abschnitt B III 5.

⁷¹ MAT A-SV-2, S. 4; WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 17 ff

The Investment Taxation Reform Act, which came into force on 27.07.2016, is intended to prevent/transactions from circumventing dividend taxation and should now be stopped.⁷² The Act on the Reform of Investment Taxation, which entered into force on 27 July 2016, aims to prevent Cum/Cum transactions from circumventing dividend taxation retroactively from 1 January 2016. To achieve this objective, the full offsetting of the capital gains tax under the newly inserted Paragraph 36a of the EStG will, in future, require that the taxable person must, for a period of 45 days before and 45 days after the maturity of the capital gains, be the beneficial owner of at least 45 days uninterrupted. Shares or profit certificates (minimum holding period), during the minimum holding period, taking into account opposing claims and claims of related persons, the risk is uninterrupted bears a declining value of shares or profit certificates of at least 70 per cent (minimum value change risk) and is not obliged to remunerate the capital gains wholly or predominantly, directly or indirectly to other persons. The rules shall only apply if the corresponding income during the assessment period is at most EUR 20.000 or the taxable person has been the beneficial owner of the shares or profit certificates in the event of an inflow of income for at least one year.⁷³

A) Tax assessment of Cum/Cum transactions

About the assessment of cum/cum transactions under tax law, Prof. Christoph Spengel, the expert commissioned by the Committee of Inquiry, stated in his expert opinion that dividend stripping in the form of cum/cum transactions in the years 1977 to 1979 was classified by the Federal Ministry of Finance and the tax administrations of the Länder as an abuse of structure within the meaning of § 42 AO with the consequence that the domestic purchaser of the shares was not

⁷² Vgl. zum Verfahren und der Entwicklung über die Jahre: Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 282 ff.

⁷³ Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 17 ff; Vgl. zum Verfahren und der Entwicklung über die Jahre: Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 282 ff; For an overview concerning possible crimes in penal law regarding fiscal aspects from an Italian and international point of view cfr. E. Bozheku, *Problematics of the fraudulent bankruptcy for distraction crime in the Italian legislation*, in atti del convegno internazionale "REGULATING MISMANAGEMENT IN THE CORPORATE FIELD - THE ROLE OF CRIMINAL LAW AND THE FINANCIAL CRISIS, IVth AIDP Symposium for Young Penalists", in San Paolo (Brasile), il 28 - 29 agosto 2014; E. Bozheku, *Tribunali ad hoc e Tribunali internazionalizzati*, in raccolta atti della "International Conference: The Law and Practice of the International Criminal Court: Achievements, Impact and Challenges", (co-autore Eni Cobani), Tirana, Albania, in *Illyrius International Review* n. 5, 2015, p. 128 - 135. (p. 8); E. Bozheku, *Confiscabilità per equivalente del profitto del reato di frode fiscale ricavato dall'imputato per il delitto di riciclaggio transnazionale e integralmente restituito al danneggiato*, osservazioni a Cass., Sez. II, 06 dicembre 2013, n. 11777, in *Cassazione penale*, n. 6, 2014, (pp. 9).

entitled to a credit for corporation tax and capital gains tax.⁷⁴In the period between 1980 and 2000, on the other hand, the introduction of § 50c EStG, which superimposed the general abuse provision of § 42 AO, made it legally possible to use dividend stripping in the form of /transactions to obtain the tax advantages – reimbursement of the Corporate income tax and capital gains tax – provided that the transactions were formally settled via the stock exchange. With the abolition of the corporation tax imputation procedure and the deletion of § 50c EStG at the beginning of 2001, it was again a question of the individual case in the case of cum/cum transactions whether the buyer of the shares also became the beneficial owner within the meaning of § 39 paragraph 2 AO or whether there was an abuse of tax arrangements within the meaning of § 42 AO. This had applied both to cases of acquisition, especially in the case of OTC transactions, and in cases of securities lending, which had dominated cum/cum share transactions in recent years.⁷⁵ In the case of securities lending in which the borrower had a termination option, the lending period was short (less than 14 days), and he did not make economical use of the shares; according to the Federal Fiscal Court case law, economic ownership was presumably not transferred.⁷⁶ In these cases, credit or refund of the capital gains tax had to be denied.⁷⁷ However, not all cum/cum cases could be subsumed under § 42 AO, as the witness Michael Sell, head of the department at the Federal Ministry of Finance, reported in his testimony before the investigative committee. Therefore, they looked at how other states had solved this problem and proposed introducing a holding period of 45 days before and after the dividend record date with the Investment Tax Reform Act to make the risk too great for traders.⁷⁸

b) The extent of tax avoidance worldwide and with regard to the EU

One per cent of the world's population has more wealth than the rest of the world combined. Global social inequality is dramatic. One reason is the tax avoidance of corporations and wealthy individuals through tax havens that primarily benefits the rich and widens the gap between rich and poor. Nine global corporations have at least one subsidiary in tax havens. Corporate tax avoidance

⁷⁴ MAT A-SV-2, S. 39 f.

⁷⁵ Vgl. zum Verfahren und der Entwicklung über die Jahre: Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 282 ff.

⁷⁶ BFH, Urteil vom 18. August 2015 (Az: I R 88/13).

⁷⁷ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 18 ff ; MAT A-SV-2, S. 52 f bzw. 57 ff.

⁷⁸ Vgl. zum Verfahren und der Entwicklung über die Jahre: Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 282 ff.

causes developing countries to lose at least \$100 billion in tax revenue annually. Wealthy individuals keep around 7.6 trillion US dollars hidden in tax havens – untaxed. Multinational corporations and many wealthy individuals are thus shirking their social responsibility. The global tax avoidance system deprives citizens in poor countries of the necessary funds that are urgently needed to fight poverty and social inequality, especially investments in education, health care and social protection. Even in rich countries, there is a lack of much-needed resources to finance the welfare state and public infrastructure on which even large corporations depend. Tax avoidance prevents a fairer distribution of resources, without which social inequality cannot be combated.⁷⁶ This issue has attracted the most attention in developed countries about tax avoidance. This is appropriate from the perspective of a developed country: Most of the release is likely done by multinational companies based in industrialised countries. This is because taxes on corporate profits play a far more significant role in developing countries. In developing countries, these taxes account for up to 20% of total tax revenues. In industrialised countries, they currently often account for less than 10% of revenue. While the extent of losses due to tax avoidance by these companies in developing countries cannot be determined with certainty, estimates in the range of US\$100 billion to US\$200 billion annually are currently standard.⁷⁹

Since the Panama Papers, tax avoidance has not only been in the public eye. Large corporations such as Google have already attracted attention with tax constructions that enabled them to reduce their tax burden significantly. The tax arrangements chosen for this purpose are (still) legal according to the current legal situation.⁸⁰ According to OECD estimates, 100 to 240 billion USD in potential tax revenues are lost worldwide yearly due to corporate tax avoidance.⁸¹ The public feels they are being taken advantage of by these tax practices. A negative assessment can already be found in the descriptions, which range from the broadly used terms "aggressive tax planning" to "aggressive tax

⁷⁹ Vgl. R. MURPHY, *Die Auswirkungen der Steuervermeidung und -hinterziehung auf Entwicklungsländer*, in, Tax Research LLP, DEUTSCHER BUNDESTAG, *Finanzausschuss*, S. 1 f., online abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/blob/428532/f25032cdfb1324d4bf120cca43409676/07-murphy-de-data.pdf> (letztmaliger Abruf am: 19.März 2018).

⁸⁰ TIPKE 2000a; cfr. A.F. URICCHIO, F.L.GIAMBRONE, *The EU budget powering the Recovery plan for Europe*, in, *Open Review of Management, Banking and Finance*, 2020; F. L. GIAMBRONE, *Finanzföderalismus als Herausforderung des Europarechts*, 2020.

⁸¹ OECD 2015

dumping".⁸²Critical reports such as that of the aid organisation Oxfam⁸³, among others, also provide for evaluative assessments of this kind.

Oxfam sees the reason for the growing global inequality between rich and poor not only in the tax avoidance of private individuals but also in the tax arrangements of large corporations.

While the public and specific non-governmental organisations assume ethical responsibility for such companies, the companies, at least in part publicly communicated, do not see any morally questionable behaviour. Google manager Eric Schmidt, for example, publicly stated that he was proud of his version of profit shifting and described this approach as "capitalism".⁸⁴ This discrepancy shows the necessity of an ethical reflection of tax-avoiding designs. On the other hand, the International Monetary Fund report is based on the calculation of a long-term annual loss of approximately \$200 billion for non-OECD countries and about 400 billion US dollars for OECD countries. The short-term yearly losses due to tax avoidance and so on amount to 28 billion US dollars for non-OECD countries and 95 billion US dollars for OECD countries, according to the report's calculations.⁸⁵The EU Commission is optimistic that member states will support its proposals to combat tax avoidance by international corporations. According to EU politicians, the political climate in Europe has changed significantly since similar steps against tax avoidance were decided at the level of the OECD and the G20. All tax policy decisions of the EU Council of Ministers must indeed be unanimous. However, since systematic tax avoidance, especially in Luxembourg ("Luxleaks"), became known, all EU states have declared their intention to take stricter action against these strategies.

EU tax proposals presented by the EU Commission build on the OECD proposals against tax avoidance and profit shifting ("Base Erosion and Profit Shifting", Beps) by multinational corporations. Essentially, these proposals are to be transposed into European law. BEPS stands for Base Erosion and Profit Shifting,

⁸² On the use of the term "tax dumping", see, for example, study by the Green Group of the European Parliament, spokesperson Giegold (2016). *A uniform definition of "aggressive tax planning"* does not exist either in the political field or in the tax literature. See Blumer (2013, p. 2785 f.); for a non-exhaustive list of criteria, see Grotherr (2015, p. 363 f.); on the development of this moral evaluation in public discussion, see Piltz (2015, p. 532).

⁸³ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 18 ff ; Hauschild 2016.

⁸⁴ Spiegel Online 2012.

⁸⁵ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 18 ff.

based on German profit reduction and profit shifting. This means that the states' tax systems need to be more coordinated with each other or that some states engage in unfair tax competition and therefore, tax loopholes arise. Internationally active companies can take advantage of this and reduce their tax burden to a minimum with aggressive tax planning. This harms competition between companies. After all, small and medium-sized enterprises cannot take advantage of such opportunities. However, BEPS also leads to severe tax losses. German tax revenues are reduced when corporate profits are shifted to tax havens where they are not subject to taxation. For this reason, the countries of the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) and the Group of Twenty (G20) as well as emerging and developing countries, have joined forces in the BEPS project in order to strengthen international tax standards, set rules for international tax competition and better interlink their respective tax law systems. From the outset, Germany has been one of the most important supporters of this project. The overarching goal was to ensure that taxation takes place at the place of entrepreneurial activity and economic value creation. To this end, harmful tax competition between states is to be restricted, and artificial relocations with the sole aim of tax savings are no longer possible.⁸⁶ So far, the EU Commission has tried to combat these practices with state aid proceedings against individual companies, such as Amazon, Apple and Starbucks. With the proposed legislative package, tax avoidance is to be prevented from the outset. According to the EU Commission, the treasury in the EU states misses out on 50 to 70 billion euros a year because of tax avoidance by corporations. He said the lost revenue due to tax avoidance is more than five times the amount available in the EU in 2015 and 2016 to deal with the refugee crisis. According to EU politicians, due to avoidance strategies, the tax burden of smaller companies operating only domestically is 30 per cent higher than that of corporations. An important aim relates to the problem of dealing with low-tax countries. Among other things, the Commission proposes to introduce country-by-country financial reporting according to the OECD standard. This would oblige corporations to provide the national tax authorities with an overview of their profits and taxes.⁸⁷

⁸⁶ BUNDESFINANZMINISTERIUM, *Überblick über das BEPS-Projekt von OECD und G20*, 2023, <https://www.bundesfinanzministerium.de/>.

⁸⁷ Vgl. FAZ, „Steuervermeidung kostet EU-Länder viele Milliarden“ vom 28. Januar 2016, online abrufbar unter: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/konzerne-umgehen-fiskus-steuervermeidung-kostet-eu-laender-viele-milliarden-14037749.html> (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018); vgl. Focus Online, „EU: Steuervermeidung kostet bis zu 70 Milliarden Euro im Jahr“ vom 27. Januar 2016, online abrufbar unter: <https://www.focus.de/finanzen/news/wirtschaftsticker/eu-steuervermeidung-kostet-bis-zu->

This is intended to prevent corporate profits' "double non-taxation" in several countries. This is one of the main reasons the treasury needs to catch up on hefty corporate income tax. So far, there are no plans to require companies to publish the information to the authorities. However, the Commission will likely propose such a publication obligation in the spring. As a further element to prevent double non-taxation, the package contains proposals for abuse clauses in double taxation agreements. Furthermore, the Commission wants to achieve that the deductibility of interest expenses is limited to 30 per cent of the taxable profit or one million euros (whichever is higher). In addition, it is planned to impose an "exit tax" on foreign profits and asset transfers to low-tax countries. Also, EU states should no longer be able to exempt profits earned abroad from taxation. Companies should pay tax on low-taxed foreign earnings in their own countries. The Brussels authority has recommended handling low-tax countries outside the EU, even though it can only exert indirect influence through European regulations. They aim to ensure that the member states cooperate with these third countries according to uniform criteria. Essentially, the Commission's proposals are based on the anti-Beps standards.⁸⁸ Every year, billions of euros in taxes are lost to the state and the community due to tax fraud, money laundering, tax dumping and aggressive tax avoidance, as well as the lack of coordination and transparency of tax systems in the EU. This has been highlighted by the so-called Paradise Papers, which have once again exposed numerous tax and money laundering offences and cases of aggressive tax avoidance. And as with the Panama Papers, whistleblowers made the abuses public and took a high personal risk in doing so. The German government is called upon to close legal but unjustified tax loopholes and regulatory gaps, such as in the case of so-called share deals. Furthermore, it must finally ensure more transparency: if companies have to disclose their practices, global tax dumping will become more complex. With better supervision and effective regulation, Germany can take significant

[70-milliarden-euroim- jahr_id_5243452.html](#) (letztmaliger Abruf am 27. März 2018); vgl. tagesschau.de, „Wie viel verliert der Staat durch Steuertricks?“ vom 08. November 2017, online abrufbar unter: <https://www.tagesschau.de/wirtschaft/steuerschaeden-paradise-papers-101.html> (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018); vgl. Deutschlandfunk Kultur, „Die Heuchelei der Europäer“ vom 11. November 2017, online abrufbar unter: http://www.deutschlandfunkkultur.de/steuerflucht-die-heuchelei-der-europaeer.996.de.html?dram:article_id=400389 (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018).

⁸⁸ Vgl. FAZ, „*Steuervermeidung kostet EU-Länder viele Milliarden*“ vom 28. Januar 2016, online abrufbar unter: <http://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/recht-steuern/konzerne-umgehen-fiskus-steuervermeidung-kostet-eulaender-viele-milliarden-14037749.html> (letztmaliger Abruf am: 27. März 2018).

steps towards more tax justice and fair competition. Worldwide, opaque structures, grey areas and existing regulatory gaps continue to allow corporations and individuals to reduce their taxes to a minimum. When use is made of sometimes elaborate avoidance strategies, this undermines the principle of tax justice.

Often, sales or profits are not taxed where they arise but through tax avoidance strategies, where no or hardly any taxes are due. Such systems are supported by individual banks, consultants, and states.⁸⁹ Furthermore, the Paradise Papers have once again proven that some countries engage in downright dumping with taxes at the expense of all. Regrettably, the European Council's so-called blacklist of tax havens only lists countries outside Europe and omits EU member states that should have been on this list if the same criteria had been applied.

This practice leads to unequal treatment of citizens and companies. It creates unfair competition and deprives the community of considerable resources, for example, to finance infrastructure, education and other relevant areas. The Paradise Papers show that tax avoidance, tax evasion and money laundering often go hand in hand.

For example, German banks are used to launder funds from illegal online gambling. Those who want to fight organised crime effectively must dry up money laundering networks and not accept that criminally generated assets are smuggled into the real economy and form economic power. What has taken place in a shadowy world for far too long has once again been brought to light by the Paradise Papers. Effective measures against this must finally be taken at all levels. Beyond the need for European and international regulations, the nation-states also must take decisive action against tax avoidance and fraud. The German state loses considerable tax revenues yearly because the federal government has primarily remained inactive at the national level in recent years or has failed to act or even blocked progress at the European level. This must end because tax evasion and tax avoidance are also global problems. Especially for poorer countries, the consequences are dire.⁹⁰

⁸⁹ Vgl. BT.-Drs. 19/239, S. 1 f.

⁹⁰ Vgl. BT.-Drs. 19/239, S. 1 f.; vgl. J. DEBUS, „Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Die (verfassungsrechtlichen) Rahmenbedingungen in Deutschland“ in DStR 2017, Heft 47, S. 2520 – 2526, S. 2520; vgl. Huffpost, „Top-Ökonom klagt an: So dramatisch sind die Verluste durch Steueroasen in Deutschland“ vom 07. November 2017, onlineabrufbar unter: https://www.huffingtonpost.de/2017/11/07/durch-steuertricks-verlie_n_18487332.html(letztmaliger Abruf am: 27. März 2018); vgl. Deutschlandfunk, „Viel professionellere Art des Steuerbetrugs“ vom 07. November 2014, online abrufbar unter:

3.3. Some examples concerning legal entities with state involvement.

Below are some examples of legal entities that provide evidence of legal tax avoidance schemes in which the state is involved. All information used in this section is from publicly available sources.

Commerzbank, in which the Federal Republic of Germany holds a stake of just over 15%,⁶⁶ has, according to research by the Bayerischer Rundfunk (BR), deprived the German state of several billion euros in taxpayers' money since 2011 through various tax avoidance practices such as cum/cum transactions.⁹¹

When asked by BR, Commerzbank⁹² responded by pointing out that it "inevitably" comes into contact with cum/cum transactions in the course of more than 100,000 trading transactions per day. Commerzbank replied, "We use comprehensive internal systems and controls to ensure that all trading transactions comply with the applicable law."⁹³ This happens through the adoption of cum/cum deals. Once a year, German corporations pay out a dividend. Major foreign shareholders must pay capital gains tax, usually 15 per cent. To avoid this, they make a deal, for example, with a German bank: they lend their shares to Germany shortly before the dividend record date. This is because the German shareholder can have the capital gains tax credited or reimbursed by the state. Shortly after the dividend record date, the shares go back abroad to the

http://www.deutschlandfunk.de/luxemburg-leaks-viel-professionellere-art-des-steuerbetrugs.694.de.html?dram:article_id=302466 (letztmaliger Abruf am. 27. März 2018).

⁹¹ BR, *Die fragwürdigen Geschäfte der Commerzbank* vom 02. Mai 2016, online abrufbar unter:<https://www.br.de/nachrichten/inhalt/aktien-commerzbank-steuervermeidung-100.html> (Letztmaliger Abruf

am: 04. April 2018); BR Recherche, Chronologische Zusammenfassung der Rechercheergebnisse und Auswirkungen vom 02/03. Mai 2016 bis 03. August 2017, online Abrufbar unter: <https://www.br.de/nachrichten/brrecherche/cum-cum-steuervermeidung-commerzbank-100.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018);

⁹² For an interesting analysis concerning the bank system in Italy and internationally cfr. C. A. GIUSTI, *Banche e mutui, dalla portabilità alla rinegoziazione*, 2011; Cfr. C. A. GIUSTI, *La corporate governance delle società a partecipazione pubblica. Profili civilistici e di diritto comparato*, 2018; Cfr. C.A.Giusti, *Global take down: deindicizzazione e territorialità. Un nuovo caso Google alla Corte di Giustizia*, 1-15; Cfr. C. A. Giusti, *La gestione delle sopravvenienze contrattuali, rinegoziazione e intervento giudiziale, analisi comparata e prospettive di riforma*, 2019; ; Ch. Smekal, *Operationalisierung eines intragovernmentalen Transferbegriffs*, in, Matzner, (zit. Anm.2), 414 f; with regard to the European private law concerning also the bank sector cfr. J.M.RAINER, *Europäisches Privatrecht. Die Rechtsvergleichung*. Wien 2007.

⁹³ BR, *Die fragwürdigen Geschäfte der Commerzbank* vom 02. Mai 2016, online abrufbar unter:<https://www.br.de/nachrichten/inhalt/aktien-commerzbank-steuervermeidung-100.html> (Letztmaliger Abruf am: 04. April 2018);

original owners. Price risks were hedged beforehand, and the partners shared the tax savings. The German state needs to be emptied. Experts, however, doubt that such transactions are permissible in principle. "If there are no economic reasons other than tax avoidance, then according to the wording, we are in abuse of tax planning according to § 42 of the tax code. A special feature of the German financial system is the existence of various Landesbanken. On the one hand, as an independent public credit institution, they distinguish themselves from many large private and investment banks. Conversely, they also differ from other cooperative and (semi-)public financial institutions. Although some of its historical predecessors were brought to life more than 150 years ago, the history of the Landesbanken⁹⁴, in its present form and function, is a narrative that has its starting point in post-war Germany in the 1960s. ⁹⁵Initially, the banks were regional units limited to individual federal states under the joint sponsorship of savings bank associations and state governments. Still, over the past 40 years, this field has had a considerable concentration and consolidation process of transformative character. There are currently seven of up to 15 institutions, including various cross-shareholdings and smaller banks such as SaarLB or Bremer Landesbank (VÖB2013). Especially in the political economy of the federal states, the Landesbanken played an important role. Founded initially as the giro centres of savings banks and state credit institutions for economic development, they have long been the central and most important instruments of intervention by the state governments in the regional and municipal monetary and structural policy. When WestLB began operations on 1 January 1969 as Westdeutsche Landesbank Girozentrale in Düsseldorf and Münster, it immediately became the most prominent German credit institution in total assets and business volume.⁹⁶ It resulted from a merger of the Rheinische Girozentrale and Provinzialbank with the Landesbank für Westfalen Girozentrale under the leadership of its first and long-time chairman Ludwig Poullain. The state of North Rhine-Westphalia and

⁹⁴ For an interesting analysis concerning the bank system in Italy and internationally cfr. C. A. GIUSTI, *Banche e mutui, dalla portabilità alla rinegoziazione*, 2011; Cfr. C. A. GIUSTI, *La corporate governance delle società a partecipazione pubblica. Profili civilistici e di diritto comparato*, 2018; Cfr. C.A.Giusti, *Global take down: deindicizzazione e territorialità. Un nuovo caso Google alla Corte di Giustizia*, 1-15; Cfr. C. A. Giusti, *La gestione delle sopravvenienze contrattuali, rinegoziazione e intervento giudiziale, analisi comparata e prospettive di riforma*, 2019; Ch. Smekal, *Operationalisierung eines intragovernmentalen Transferbegriffs*, in, Matzner, (zit. Anm.2), 414 f; with regard to the European private law concerning also the bank sector cfr. J.M.RAINER, *Europäisches Privatrecht. Die Rechtsvergleichung*. Wien 2007.

⁹⁵ Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 18 ff.

⁹⁶ FAZ,04.01.69.

the two savings banks and regional associations had a one-third share in the merger, with the Rhineland side outweighing the Westphalian side in both cases with 20 % to 13.33 %.⁹⁷ Table 4 (online appendix) shows that this ownership structure remained unchanged until 2002. This meant that the large (Rhineland) savings banks were able to exert more influence than the small (Westphalian) ones.⁹⁸

For example, the legal successor of the broken-up WestLB, Portigon AG, now has to deal with the consequences of the/Ex transactions at that time.⁹⁹ While Cum/ex transactions refer to share transactions in which the sale or transfer or the acquisition of shares with (cum) dividend entitlement and the delivery of the shares takes place after the dividend record date without (ex) dividend,/transactions are understood to mean share transactions in which the sale or transfer or acquisition of shares with (cum) dividend entitlement and the delivery of the shares before the dividend record date are also with (cum) dividend entitlement.¹⁰⁰ Cum/Cum transactions are aimed at taking advantage of tax advantages due to different taxation depending on the domicile of the shareholders in Germany or abroad. There probably needed to be more differentiation between Cum/Ex and Cum/Cum transactions on the market. Witness Elisabeth Roegele, Executive Director of BaFin, said: "There was talk of both and often [...] equated."¹⁰¹ The witness Markus Bolder, who is responsible for WestLB's proprietary trading (stock trading and stock exchange), explained: "The moment I get there [...] as a trader, I assumed a dividend arbitrage. And no differentiation was made between Cum/Cum or Cum/Ex (...)"¹⁰² The witness Peter Rennings, head of Department IV C 2 in the Federal Ministry of Finance, which is responsible for/transactions, considered the boundaries between Cum/Cum, Cum/Ex transactions to be fluid, also commented: "Of course, if you look at the structures of the stores, you're smarter now. You can see that the boundaries/,/ex are already fluid. This is certainly true. Even if you look at and

⁹⁷ Poullain, Ludwig. 1979. Tätigkeitsbericht. Stuttgart: Seewald.

⁹⁸ In the literature there was no evidence of a change in the balance of power between the associations, so that – despite the joint disclosure of the shareholdings in West LB – this is constant in favour of the Rhenish savings banks (Table 4, online appendix).

⁹⁹ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 18 ff.

¹⁰⁰ Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 281/282.

¹⁰¹ WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 18 ff.

¹⁰² Beschlussempfehlung und Bericht des Cum/Ex-Untersuchungsausschusses, a.a.O., S. 281/282.

analyse this Federal Fiscal Court case law, it is difficult to accurately say: This is a Cum/Cum /deal, this is a Cum/ex - transaction."¹⁰³

3.4. UK Task Force Against Tax Avoidance Schemes under DOTAS.

According to information from the UK Parliament administration, the question relates to the regulations known as the "Disclosure of Tax Avoidance Schemes" (DOTAS), i.e. rules for the disclosure of tax avoidance schemes. These were introduced in 2004 and expanded to include more tax types and avoidance models. HM Revenue & Customs (HMRC) defines tax avoidance as the use of tax laws in such a way as to obtain a tax advantage that Parliament never intended. Under the rules under DOTAS, advisors who sell tax avoidance schemes must notify HMRC of any new tax avoidance scheme they offer to taxpayers. Each tax avoidance model is given a reference number that taxpayers must provide in their tax returns. HMRC uses this information to track the use of tax avoidance schemes and challenge individual court plans. The latter is done if the tax authority has concluded that the model above works differently than the consultant claims or to close unintentional loopholes in the law that some tax avoidance models try to exploit. The entire DOTAS regulations¹ refer to different types of taxes, distributed among regulatory areas under the following names: VADR (sales tax before 1 January 2018); DASVOIT (VAT and other indirect taxes from 1 January 2018) DOTAS. The following types of taxes are listed for the DOTAS regulatory area: Income tax; corporate income tax; capital gains tax; real estate transfer tax; inheritance tax; annual tax on enveloped dwellings (tax for companies owning property worth more than £1 million); ¹⁰⁴social security contributions; training levy. The characteristics of the catalogue above may, for example, refer to new models for the listed types of tax or serve to pursue specific objectives, such as loss models. Advisors must report a tax avoidance model they offer or use to the tax authority within five days. After reporting to the head, the source sends back a form to be filled out and a reference number for the tax avoidance model used. The consultant must hand over the reference number and

¹⁰³WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DES DEUTSCHEN BUNDESTAGES, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 18 ff.

¹⁰⁴ DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 5 ff.

other documents to those clients who use this model. They are later obliged to state the reference number in their tax return. Employers who have received a reference number from their advisor for an avoidance model about employment must inform the affected employees within 30 days. The employer must report employees benefiting from the model to the authority, whereby both information about the employer, including tax number and information about the employees with a social security number is required. The tax authority must also be informed if the employer obtains a tax advantage. The name and address of the consultant and, if applicable, the model's name are also requested.¹⁰⁵ If advisors or users of the tax avoidance schemes fail to comply with the obligation to provide the relevant information to the authority, fines may be imposed. For example, the amount is £600 per day for advisors who do not report the marketing of a tax avoidance scheme within five days. The fine can be up to £1 million if deemed necessary for deterrence. But even for each client to whom they have not passed on the reference number, consultants must pay a fine of £5,000. Clients who fail to include the reference number on their tax return will be fined £5,000 on the first attempt and will be fined £5,000 on subsequent attempts.¹⁰⁶

3.5. Results since the introduction of DOTAS.

The following are some past findings under DOTAS listed in a report by the National Audit Office dated November 21, 2012. Through the DOTAS schemes, HMRC has been able to inform legislators more quickly about tax loopholes and recommend changes in tax legislation. Since 2004, 93 differences in tax legislation have been initiated. Between 2008 and 2011, more than 100 new tax avoidance schemes were introduced, many of which were further developed by consultants due to changes in the law. Unfortunately, there was no evidence that the use of avoidance models was declining. Nevertheless, experts noted that the changes in the law had reduced the opportunities for avoidance. In the meantime, more minor than large consulting firms have been active in the field, and their total number has been reduced from several hundred to 50 to 100. The tax authority

¹⁰⁵Vgl. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/785551/tackling_tax_avoidance_evasion_and_other_forms_of_non-compliance_web.pdf, S. 9 f, abgerufen am 11. Februar 2020.

¹⁰⁶ DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 6 ff.

assumed that most of the tax avoidance schemes offered at the time would not stand up in court, pointing out that, in principle, the period of detection and prosecution of these acts sometimes took several years and was often associated with legal proceedings.¹⁰⁷

Although most of the advisors complied with the DOTAS rules, there was a small minority who were not willing to disclose their tax avoidance scheme. If a consultant had a legal opinion drawn up that contained sufficient reason for non-disclosure or an objection, no fine could be imposed. For example, in 365 such cases since 2007 (up to 2012), HMRC has found no disclosure requirement for most of them. On the other hand, 11 fines of GBP 5 000 each were imposed during this period. About small businesses and less wealthy taxpayers, HMRC had 41,000 open cases at the time of the report. HMRC estimated that at the same time, there were 30,000 users of participation loss schemes and job placement schemes for tax avoidance purposes. According to the tax authorities, achieving comparable results in similar cases was difficult even after negotiating specific vital issues. In the future, however, the tax authority intended to influence that identical cases would also be treated equally by case law. Between April 2010 and November 2012, 110 tax avoidance cases were opened, 51 of which were ruled in favour of HMRC during the 60 periods. Based on these findings, the Government has discussed whether HMRC's information rights under DOTAS are still sufficient and how the barriers to objection could be increased.¹⁰⁸ Based on the results of a risk assessment (about the fact that certain avoidance activities were either not covered by the DOTAS rules or were not complied with), it is common practice for the UK tax authority to send relationship managers to the largest companies and wealthiest taxpayers, according to this report. In addition, HMRC has set up a unique High Net Worth Unit with 390 employees in the area of ultra-high net worth taxpayers (with assets of more than GBP 20 million). In 2011-2012, the unit's work was said to have generated additional tax revenues of £200 million, including tax evasion cases. During the same period, a team was formed, focusing on taxpayers with assets of at least £2 million.

¹⁰⁷ Vgl. <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/11/1213730es.pdf>, abgerufen am 6. February 2020.

¹⁰⁸ DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 7 ff; for resolution perspectives in tax matters cfr. C. Giusti, F. L. Giambrone, *The nomophylactic function of the European Court of Justice in tax matters within the Italian and German experience. Possible Dispute Settlement Solutions for the Member States*, in, comparative law review, p. 57 ff, 10/1, 2019.

A March 2019 publication by the UK Treasury and Business Office states that between 2014 and 2018, HMRC's success rate in court cases was 86%. The measures taken against tax avoidance and evasion have generated over £9 trillion in additional tax revenues from large companies between 2017 and 2018. The attitude of large companies towards tax avoidance practices is also said to have changed in such a way that since 2013 only 21% agreed with the statement that tax avoidance is acceptable (previously 45%). In addition, on 30 April 2019, the UK Chancellor of the Exchequer stated in response to a parliamentary question that more than 60 tax avoidance schemes had been disclosed since 2014. HMRC had taken legal action against ten non-cooperating consultancies that had offered tax avoidance schemes, while around 20 others of these companies had subsequently opted for disclosure to avoid litigation. Six of the 10 cases mentioned have been heard before a court, with each decision handed down so far favouring HMRC. In 2014, a decade after introducing the DOTAS schemes, the UK government introduced two other important anti-tax avoidance schemes: the so-called "Follower Notices" and the "Accelerated Payment Notices".⁵ Suppose a tax avoidance model is used based on the same or comparable activities as a model that HMRC has already successfully challenged in court. In that case, the authority may issue a follow-up notice (Follower Notice). Taxpayers must abandon this avoidance model, settle their tax affairs, or pay a penalty. In addition, HMRC can also issue a notice for an expedited payment, so the taxpayer must pay the disputed sum in advance even before his case has been finally decided. In doing so, he can either agree to HMRC's assessment or let the court give a verdict in his case. Again, fines are provided for if the expedited payment is not made. The taxpayer cannot take legal action against the two types of notification but can take legal action against the resulting fines for non-compliance. According to the British Parliament Administration, the government announced at its introduction that these regulations would also apply to outstanding disputes of past tax years and that HMRC would also make demands for expedited payments in connection with the avoidance programmes disclosed under DOTAS.¹⁰⁹

3.6. *The UK Government's approach to tax avoidance schemes.*

¹⁰⁹ DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 7 ff; Vgl. <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/11/1213730es.pdf>, abgerufen am 6. Februar 2020.

Since 2010, the UK government has taken various measures to combat the marketing and use of tax avoidance schemes. For example, higher sanctions and fines have been introduced for the design and use of such models to prevent an associated economic advantage.¹¹⁰ The measures also included:

- The introduction of a General Anti-Abuse Rule (GAAR) for the first time in 2013.
- The introduction of "Follower Notices" and "Accelerated Payment Notices".

Since 2014, HMRC has issued over 81,000 Accelerated Payment Notices, bringing in over £8.7 billion in additional tax revenue.¹¹¹ Since 2014, the DOTAS regulations have been strengthened and expanded. In 2017, the publication of tax avoidance models for sales tax and other indirect taxes was introduced. HMRC's specific Fraud Investigation Service (FIS) also plays a vital role in combating tax avoidance schemes.¹¹² The UK points to its pioneering role in developing new international standards for tax transparency within the framework of the work of the OECD (e.g. dem, Common Reporting Standard/CRS on the automatic exchange of information in tax matters) about its approach to off-shore structures. Various measures have been introduced since 2015 to combat tax fraud through offshore structures, including: Increased penalties and sanctions, including for persons who intentionally assist others in evading taxes through off-shore forms. Another point in this matter concerns the introduction of a criminal offence for legal persons who do not prevent the facilitation of tax evasion by their organs and representatives. In 2017, the obligation to correct past tax evasion by off-shore structures ("any past offshore tax non-compliance") was introduced. Otherwise, significantly increased sanctions are threatened, including an obligation to pay 200% of the taxes owed. Since 2015, HMRC has received over 18,000 notifications from taxpayers regarding the correction of tax avoidance through offshore structures. The UK Government's updated strategy to combat offshore tax avoidance structures ("No Safe Havens 2019") outlines the various (planned) measures.¹¹³ In response to the publication of the Panama Papers, on 10 April 2016, the UK government set up a Panama Papers Task Force led by the National Revenue Service (HMRC) and the National Crime Agency

¹¹⁰ Tackling tax avoidance, evasion, and other forms of non-compliance, HM Treasury, HM Revenue & Customs, March 2019, S. 11.

¹¹¹ Information from the Hessian Ministry of Finance as of February 12, 2020.

¹¹² Cf. Information from the tax authorities of the State of North Rhine-Westphalia, available at: <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/steuerhinterziehung/zahlen-daten-fakten>.

¹¹³ Information des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen mit Stand vom 17. Februar 2020.

(NCA)¹¹⁴. In addition, supervision of supervisory authorities and enforcement has been introduced.¹¹⁵ In addition, at the end of July 2016, the Joint Financial Analysis Centre (JFAC) of the Task Force was established.¹¹⁶ However, no supervisory measures were taken.

Since 2010, the UK government has introduced over 100 measures against tax fraud and tax evasion, generating £200 billion in additional tax revenue.¹¹⁷ With the 2018 budget, the UK government has announced 21 measures to combat tax fraud and tax evasion. It is estimated that these measures can generate a total of £21 billion in additional taxes over 2023-24.¹¹⁸ According to HMRC, the difference between the taxes that should be collected and the actual tax revenue ("tax gap") in the UK is currently close to a record low, and at its lowest level in five years, due to HMRC's sustained efforts against tax fraud¹¹⁹.

4. Concluding remarks.

There is currently a debate in Germany regarding the constitutional requirements for transferring the function of tax investigation to the federal government. Article 108 of the Basic Law (GG) regulates the administrative responsibility between the Federation and the Länder regarding taxes and levies. Article 108.1 of the Basic Law assigns the Federation administrative responsibility for customs duties, financial monopolies, and excise duties regulated by federal law, including import turnover tax, motor vehicle tax and other traffic taxes relating to motorised means of transport. The Länder are responsible for administering

¹¹⁴ WISSENSCHAFTLICHER DIENST DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS, *Die Kapazität der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Steuerstraftaten*, in, Studie EPRS, Juli 2017, S. 63; C. A. Giusti- F. L. Giambrone, *Towards an European harmonized environmental taxation policy. Comparative aspects of fiscal federalism and taxation aspects with regard to Germany*, in *comparazione e diritto civile*, p. 1-53, 2023; for solution possibilities regarding tax evasion and tax elusion in Europe cfr. F. L. Giambrone, *New fiscal, monetary, financial, banking and capital perspectives of the European Union*, Centro interuniversitario popolazione, ambiente e salute, Nr. 39, 2021, Cacucci editore, p. 1- 598

¹¹⁵ WISSENSCHAFTLICHER DIENST DES EUROPÄISCHEN PARLAMENTS, *Die Kapazität der Mitgliedstaaten zur Bekämpfung von Steuerstraftaten*, in, Studie EPRS, Juli 2017, S. 58.

¹¹⁶ DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 35 ff.;

¹¹⁷ S. Übersicht aller Maßnahmen in Tackling tax avoidance, evasion, and other forms of non-compliance, HM Treasury, HM Revenue & Customs, March 2019, S. 22ff.

¹¹⁸ Tackling tax avoidance, evasion, and other forms of non-compliance, HM Treasury, HM Revenue & Customs, March 2019, S. 2.

¹¹⁹ Tackling tax avoidance, evasion, and other forms of non-compliance, HM Treasury, HM Revenue & Customs, March 2019, S. 2.

the additional taxes (para. 2). In the case of taxes that accrue wholly or in part to the Federal Government, the Länder act on behalf of the Federation in the form of the Federal Contract Administration (para. 3). The relevant tasks of combating tax evasion are carried out by the tax investigation offices and the criminal and fine offices (StraBu). While the tax investigation department is equipped with police powers (§ 404 sentences 1 AO), the BuStra offices exercise investigative powers for the public prosecutor (§ 386 (2) AO). The tax authority administering the tax is responsible for the subject matter (§ 387 p. 1 AO). In this respect, the simple statutory provision of § 387 AO refers to the distribution of administrative competence in Art–108 Basic Law (GG). "According to the intention of the legislature, the tax investigation offices are not independent authorities, but – like the delicate and criminal case offices – dependent departments of the state tax authorities (§§ 208 para. 1 sentence 2, para. 2; 404 AO speak of departments of the state tax authorities entrusted with tax investigation).¹²⁰

Article 108.4, sentence 1 of the Basic Law contains a possibility of derogation from the provisions of administrative jurisdiction under Art. 108.1 to 108.3 of the Basic Law. Accordingly, a federal law, which requires the consent of the Bundesrat, may provide for cooperation between federal and state tax authorities in the administration of taxes and, for other taxes, administration by national tax authorities if and to the extent that this significantly improves or facilitates the enforcement of tax laws. "The division of competencies under Article 108.1 to 108.3 of the Basic Law is not rigid but can be modified and supplemented to a considerable extent by a federal law requiring approval. The regulation brings unusual flexibility to the order of the distribution of competencies. Article 108.4, sentence 1 of the Basic Law authorises three forms of modification, namely to regulate the interaction between federal and Land tax authorities up to mixed administration, to transfer administrative powers from the Federation to the Länder and, conversely, from the Länder to the Federation. The new regulations introduced in 1969 were intended to secure existing laws constitutionally and, at the same time, enable future cooperation and technical rationalisation measures (central tax audits, data processing). Despite their organisational reservations about the law, Art. 108.1, 2 and 4 of the Basic Law, there are no parliamentary reservations in general prohibitions on delegation – modifications according to Art. However, Article 108.4, sentence 1 of the Basic Law, may not alter the basic

¹²⁰ DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 35 ff; Tipke/Kruse, AO, § 208 AO Rn. 4.

structure of the distribution of competence under Art. 108 paragraph 1 to 108 paragraph 3 of the Basic Law, but breaches must be limited to sub-areas. The constitutional admissibility of such regulations is also linked to the condition that the enforcement of tax laws is thereby significantly improved or simplified. Rightly and contrary to the view in the preliminary edition, a margin of appreciation and assessment of the federal legislation must be recognised, which is beyond the control of the Federal Constitutional Court.¹²¹

"The cooperation and delegation clause of Art. Article 108.4 of the Basic Law was introduced by the financial constitutional reform of the first Grand Coalition in 1969 to bring order to a cooperative federalism that had grown up in a para-constitutional manner. The legislature amending the constitution has deliberately built a "mobility factor" into the tax administration sovereignty.

The new version of Art. Article 108.4 of the Basic Law in 1969 was intended to allow constitutionally or at least secure more, not less, flexibility than before. The constitutional legislature wanted to prevent a "rational and modern administration from failing due to the constitutional separation of areas of responsibility by national borders". According to this, the constitutionally envisaged ideal is the federal territory as a uniform administrative area (or uniform enforcement area) for consistent federal tax laws. Kind. To this end, Article 108.4 of the Basic Law opens up flexibility under the law of competence in the relationship between the Federation and the Länder, which is entirely in the service of "improving or facilitating the enforcement of tax laws" and serves to ensure equality of taxation. Based on this, §§ 18-21a FVG provides for numerous forms of cooperation between the Federation and the Länder and the Länder among themselves."¹²² The Federal Constitutional Court (BVerfG) also emphasised the new version of Art in its decision on the regional tax directorates. 108.4 of the Basic Law in 1969 was intended to allow or at least secure more

¹²¹ DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 35 ff; Dreier/Heun/Thiele, 3. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 23, 24 (beck-online); so auch v. Mangoldt/Klein/Starck/ Kirchhof, 7. Aufl. 2018, GG Art. 108 Rn. 63-65 (beck-online); for a better understanding of the importance of the German Constitutional Court cfr. A. URICCHIO, *The Future of European Environmental Policy in Appreciation of German Federal Constitutional Jurisprudence*, in *The Italian Law Journal*, 8, 2022.

¹²² DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 35 ff; Drüen; Klaus-Dieter: „Verfassungsvorgaben für die Organisation der Finanzverwaltung“ in: *Die Organisation des Verfassungsstaats : Festschrift für Martin Morlok zum 70. Geburtstag*; herausgegeben von Julian Krüper, S. 596 f.

flexibility than was previously intended under constitutional law.¹²³ The substantive requirement of a significant improvement or facilitation of tax law enforcement is an indefinite legal concept. Cost savings should be sufficient to meet these requirements.¹²⁴ The Federal Ministry of Finance plans to set up a task force against tax structuring models on the capital market at the Federal Central Tax Office. This is intended to collect information and data on tax fraud centrally and be the point of contact for state authorities. Art. 108.4 of the Basic Law would establish such a task force. The federal legislature could set up a joint task force to combat severe cases of tax evasion, e.g. with a foreign connection and for this purpose, selective search competencies at a federal tax authority such as, e.g. the Federal Central Tax Office (BZSt). This would then be a mixed management use case – the opening clause of Art.108. Furthermore, Article 108, paragraph 4 of the Basic Law would also apply to transferring investigative powers of tax investigation for particular groups of persons or case constellations to the federal tax authorities. Among other things, investigative powers for taxpayers with exceptionally high incomes or with (high) foreign income are conceivable here. The constitutional limit of Art. 108.4 of the Basic Law would only be exceeded if the primary division of tasks under Art. 108.1 to 108.3 of the Basic Law or the requirements of paragraph 4 would not be fulfilled by the transfer. Thus, concerning Art. 108.4 of the Basic Law, the transfer of administrative powers to enforce only some types of taxes can be carried out.¹²⁵ The limits of Article 108 of the Basic Law must also be observed when transferring competencies for particular fields of activity.

Thus, the scope of application of the opening clause of paragraph 4 only extends as far as the administration of taxes in the sense that the financial constitution of the Basic Law requires it. Possible shifts of competencies in the area of competence of the judiciary, the fight against money laundering or general police tasks can, therefore, remain the same to the Federation based on Article 108, paragraph 4 of the Basic Law. The following presents some exemplary approaches to combating (legal) tax avoidance.

The Federal Ministry of Finance (BMF) has published an "Action Plan against Tax Fraud, Tricky Tax Avoidance and Money Laundering",¹²⁶ in which ten steps are

¹²³ BVerfG, Beschluss vom 27. Juni 2002 – 2 BvF 4/98 –, BVerfGE 106, 1-28, Rn. 100 (juris).

¹²⁴ M. KLOEPFER, „Finanzverfassungsrecht mit Haushaltsverfassungsrecht“, S. 209, Rn. 35

¹²⁵ DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Geldwäsche in Deutschland und Großbritannien Verwaltungsstrukturen und verfassungsrechtliche Aspekte einer Kompetenzneuordnung*, 2020, p. 35 ff

¹²⁶ Bundesministerium der Finanzen, „Aktionsplan gegen Steuerbetrug, trickreiche Steuervermeidung und Geldwäsche“

proposed to combat tax fraud, tax avoidance and money laundering. Some of the points listed by the Federal Ministry of Finance have already been or are being implemented or can only be achieved in part through international cooperation. The BMF's action plan refers to the Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS)¹²⁷ and attempts to use the knowledge gained nationally. "Base Erosion and Profit Shifting Project is essential in counter fighting tax avoidance. The BEPS project, which all countries of the OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development) and the G20, as well as developing and emerging countries, have joined, was initiated to take action against harmful tax competition between states and aggressive tax planning by internationally active corporations. To this end, concrete and implementable recommendations were developed, which, after completion of the BEPS project, comprise 15 action points. The fact that the community of states has agreed on these new standards since the start of the project in 2014 represents a new form of cooperation in the area of international tax policy. In the best case, implementing the recommendations should significantly reduce critical BEPS problems. At the EU level, some BEPS¹²⁸ recommendations have already been implemented in EU directives binding on member states. In addition, further measures, which also serve to combat tax avoidance, are currently being discussed in the European bodies.⁸⁸ The Act Implementing the Amendments to the EU Mutual Assistance Directive and Further Measures against Profit Shifting and Profit Reduction of 20 December 2016⁸⁸ implemented in particular the two amendments to the EU Mutual Assistance Directive of 8 December 2015 and 25 May 2016 about the automatic exchange of information on tax rulings and the EU-wide introduction of country-by-country reporting.¹²⁹ Also included in the BEPS project under

vom 23. Februar 2017, online abrufbar unter:
http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuertemen/Informationsaustausch/2017-02-23-Aktionsplan.html
(letztmaliger Abruf am: 26. März 2018).

¹²⁷ For an overview concerning transfer pricing and tax law in Italy cfr. MARCO GREGGI, *Transfer Pricing and Tax Law – BEPS Actions 8, 9, 10 and the Italian System: an Assessment*, in: W.W.KRAFT, A. STRIEGL (ed.), *WCLF Tax und IP Gesprächsband 2017*, Immaterielle Werte als zentrale Komponente internationaler Steuerstrategien, 2017, p. 205

¹²⁸ For an overview concerning transfer pricing and tax law in Italy cfr. MARCO GREGGI, *Transfer Pricing and Tax Law – BEPS Actions 8, 9, 10 and the Italian System: an Assessment*, p. 205 ff.

¹²⁹ Vgl. Bundesministerium der Finanzen, „BEPS“, online abrufbar unter: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Beps/beps.html> (letztmaliger Abruf am: 22. März 2018) mit weiterführenden Links und Informationen; Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, p. 25 ff.

Action Item 15 90 is the agreement on the so-called Multilateral Instrument (MLI), signed by 76 nation states and jurisdictions on 7 June 2017. The MLI is intended to ensure that numerous recommendations of the BEPS project and its minimum standards are directly implemented in the existing double taxation agreements of the participating countries.¹³⁰ The Cum-Ex fraud has clearly shown that there are criminal structures in which people act globally to evade taxes deliberately. Germany has lost billions in tax revenue as a result.

In response to these cases, the Federal Ministry of Finance established a "Special Unit against Tax Design Models on the Capital Market" at the Federal Central Tax Office in 2019 to ensure more tax justice in a targeted and effective manner. The specialists working there are to uncover possible tax arrangements in advance. Only if these are recognised can the state stop them and, if necessary, change the laws.

Those who evade taxes must be held legally accountable. With the Annual Tax Act 2020, the possibilities to fight tax evasion have been significantly improved. Cum-Ex transactions, in particular, can be prosecuted even more effectively. The statute of limitations for prosecuting severe tax evasion cases was extended from ten to 15 years. The Second Corona Tax Assistance Act also extended the fundamental law of limitations for particularly serious tax evasion. The final rule of regulations is now a maximum of 42.5 years, so even after lengthy investigations, the evaded taxes can still be recovered.

Since tax evasion is associated with a considerable weakening of the community, the tax authorities need to be able to recover the resulting damage. It has therefore been made possible for the proceeds of crime resulting from tax evasion to be healed even if the underlying tax claims are time-barred under tax law.¹³¹ Preventing unlawful reimbursement of capital gains tax is essential in discouraging tax avoidance.

¹³⁰ For details and details, see: OECD, "Ground-breaking multilateral BEPS convention signed at OECD will close loopholes in thousands of tax treaties worldwide" available online at: <http://www.oecd.org/tax/beps/groundbreaking-multilateral-beps-convention-will-close-tax-treaty-loopholes.htm> (Last accessed on: 10 April 2018); see also: BMF, "The Multilateral Instrument: Important Element of the OECD's BEPS Project" of 7 June 2017, available online at: <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-Multilaterales-Instrument.html> (last accessed on: 10 April 2018); Scientific Services of the German Bundestag, Significance and Extent of Tax Avoidance on the Basis of Tax Avoidance Models In Contrast to Tax Evasion, p. 25 ff.

¹³¹ BMF, *Monatsbericht, Kampf gegen Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung*, 2021, p. 9 ff.

The potential tax damage from arrangements to avoid dividend taxation is enormous, as shown by the cases of the so-called cum-ex and cum-cum arrangements. To improve the possibilities of the tax authorities to recognise these arrangements as early as possible, the Act to Modernise the Relief from Withholding Tax and the Certification of Capital Gains Tax increased the transparency of dividend payments.

In the case of arrangements to avoid dividend taxation, cross-border share transactions are structured around the dividend record date so that the capital gains tax is refunded to foreign investors even though it has not been paid. To combat these arrangements more effectively, the Federal Central Tax Office will receive additional information from the financial institutions that carry out these transactions.¹³²

For a refund to be made, information must be provided to the Federal Central Tax Office on receiving the dividend, the circumstances surrounding the acquisition of the shares and the custody structure of the claims. In this way, attempts at fraud are not discovered. More stringent requirements also apply to depositary receipts, so-called American Depositary Receipts, to prevent the misuse of these instruments.

In addition, the liability of credit institutions for issuing incorrect tax certificates will be tightened. Specifically, the law eliminates the possibility for issuers of tax certificates to avoid liability. Credit institutions are liable if the capital gains tax has been unlawfully refunded based on an incorrect tax certificate issued by them.¹³³

Implementing the reverse charge procedure is crucial in combatting tax avoidance.

The federal states and the federal government continuously examine whether new areas of fraud for the evasion of VAT are emerging. Transferring the tax liability to the service recipient (so-called reverse charge procedure) is an effective means of combating the evasion of the VAT to be paid to the tax authorities, for example, through fraudulent carousel transactions in the European Union (EU).¹³⁴

¹³² BMF, *Monatsbericht, Kampf gegen Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung*, 2021, p. 9 ff.

¹³³ BMF Monatsbericht, *Kampf gegen Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung*, 2021, p. 9 ff.

¹³⁴ for an overview concerning the prospectives regarding the European policy possible solutions in defeating tax avoidance in Europe cfr.. A.FELICE URICCHIO, F.L.GIAMBRONE, *European Finance at the Emergency test*, 2020; A.FELICE URICCHIO, F.L.GIAMBRONE, *Entwicklungen im italienischen Steuerrecht als Herausforderung des neuen europäischen Entwicklungsprozesses*, 2020.

In such cross-border transactions, the VAT¹³⁵ is not paid to the tax authorities at one point in the business chain. This can be prevented if the domestic recipient of the service has to pay the VAT and not, as is usually the case, the entrepreneur providing the service. In this context, the requirements of EU law on goods and services, in which the EU member states can introduce the reverse charge procedure, must be observed.

Germany has extensively used the existing possibilities under EU law, most recently, for example, in transmitting gas and electricity certificates and certain telecommunications services.

Denying input tax deductions and tax exemptions is necessary to prevent tax avoidance.

The input tax deduction and the tax exemption for intra-Community supplies may not be abused to obtain unjustified tax advantages. With effect from 1 January 2020, a provision was included in the Value Added Tax Act (*Umsatzsteuergesetz, UStG*). Accordingly, a business may be denied the input tax deduction and the tax exemption for intra-Community supplies. This is the case if the entrepreneur knew or should have known that he was participating in the evasion of VAT with the service he provided or the service he received (§ 25 f. UStG). This regulation also prevents VAT fraud – limitation of the validity of VAT identification numbers (USt-IdNr.). The tax authorities can also use the VAT registration number to prevent VAT fraud. A valid VAT registration number is required to trade goods and services across borders within the EU. With effect from 1 January 2021, a provision was included in the UStG (§ 27a para. 1a UStG), according to which the tax authorities can invalidate a VAT registration number under certain circumstances if it is used to jeopardise VAT revenue.¹³⁶ It is essential for all states to work towards effectively fighting VAT fraud in online trade. Loopholes have also been closed in online marketing to secure budget revenues and prevent competitive disadvantages for honest domestic companies. At the beginning of the last legislative period, the federal government introduced a legal regulation on liability for operators of electronic marketplaces. Under certain conditions, they are liable for the unpaid value-added tax for transactions concluded on their marketplace and which are subject to value-added tax in Germany.

¹³⁵ For the legal definition of VAT cfr. A.F. URICCHIO, *Manuale di diritto tributario*, Cacucci editore, 2020; M GREGGI, *Concepts of the European VAT System*, in, *International and European Taxation* Vol. 1, No. 1, pp: 211-246, 2021.

¹³⁶ BMF Monatsbericht, *Kampf gegen Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung*, 2021, p. 10 ff.

This ensured that the tax was paid for delivering goods subject to VAT¹³⁷, especially from third countries to recipients in Germany. In addition, operators of electronic marketplaces were obliged to keep unique records. The operator of an electronic marketplace is generally not liable if the seller has a valid VAT number at the time of delivery. Preventing tax evasion while transporting goods across borders is another means of combating tax avoidance. The customs administration authorities are responsible for the fight against goods-related tax evasion in cross-border trade and the detection of customs and excise offences, especially in the area of tobacco tax. Above all, the investigations by the employees of the customs investigation service (customs investigation offices and customs criminal investigation office) contribute to the criminal prosecution of the perpetrators in numerous investigation proceedings in these areas of offence.

On the other hand, they also provide the relevant taxation bases to determine and collect evaded customs duties, import turnover tax and excise duties in the tax proceedings of the main customs offices. In 2020 alone, the Customs Investigation Service identified tax losses in customs and excise duties of over 280 million euros.

Implementing a global minimum tax and taxing digital industries¹³⁸ is a significant step towards preventing tax evasion. Large, globally active corporations should make a fair contribution to financing the common good in the future. The international agreement on the so-called two-pillar project, which introduces a global effective minimum tax and regulates the distribution of taxation rights, is intended to ensure this. This means they can no longer avoid tax liability by shifting profits. This is a huge step towards more international tax justice. When multinational corporations fail to make their fair contribution to the community's financing, it is unfair. It counteracts the basic principles of a social market economy, distorting competition with all those companies that, like the local craftsman, pay their taxes on time and in full. This measure is based on a proposal by German Finance Minister Olaf Scholz and his French counterpart Bruno Le Maire.¹³⁹ It is a milestone in multilateral cooperation that more than 130 countries have agreed on a historic reform of international corporate taxation that

¹³⁷ For the legal definition of VAT cfr. A.F. URICCHIO, *Manuale di diritto tributario*, Cacucci editore, 2020,

¹³⁸ for an overview of the digital economy taxation in Europe and Italy cfr. F. GALLO, A. URICCHIO, *La tassazione dell'economia digitale*, 2022, Cacucci.

¹³⁹ BMF Monatsbericht, Kampf gegen Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, 2021, p. 11 ff.

will prevent such tax avoidance strategies by multinational corporations in the future. In July 2021, the finance ministers of the participating countries reached a global agreement in principle on the two-pillar project, which 137 countries and jurisdictions have now joined. These include all G20 countries, and all EU member states that have negotiated with the Organisation for Economic Cooperation and Development. This is a crucial step towards greater international tax justice¹⁴⁰. In particular, introducing a global effective minimum taxation of 15 per cent will finally stop harmful tax-cutting competition and aggressive tax planning. To implement the decisions quickly, the participating countries have agreed on the details of the reform and adopted an implementation roadmap, which the finance ministers of the G20 countries approved at their meeting in Washington, D.C., on 13 October. The agreed reform is to come into force as early as 2023. These decisions were also approved by the G20 heads of state and government at their summit in Rome at the end of October. In the fight for more tax justice, it is crucial that the state can act on an equal footing with tax advisors and large corporations and their tax departments. For this reason, since 1 July 2020, tax structuring models in which business is conducted beyond Germany's borders must be reported. Banks, tax advisors, lawyers and auditors, in particular, must report to the Federal Central Tax Office any cross-border tax tricks they have designed and marketed. In this way, the legislator can react promptly and decisively to new possibilities of evasion to prevent tax losses.¹⁴¹ It is advisable to prevent and prohibit conducting business with tax havens. The German government's goal is to dry up tax havens. With the Tax Havens Defense Act passed in the summer of 2021 and the targeted defensive measures against tax evasion it provides for, the German government has ensured that business relations with non-cooperative states and tax jurisdictions (so-called tax havens) will become significantly less attractive, both for private individuals and for companies. Stricter regulations allow companies

¹⁴⁰ For literature regarding tax justice cfr. F.L.GIAMBRONE Perspectives regarding the future of European environmental policy with regard of the taxation aspects , p. 1-16, in International scientific practical conference, Economic Growth in the conditions of globalization, 2022; F.L.Giambrone, Protection in Germany of the fundamental rights of the EU (GRCH. Case note of the BVERG 1st Senate, RESOLUTION OF 06.11.2019 – 1 BVR 16/13 concerning the interpretation of the importance of the fundamental rights within the Basic law with regard of non fully harmonized Eu law, in Journal of modern Science, 2021; F. L. GIAMBRONE, Transposition of the Judgements of the European Court of Justice in Germany case note regarding the abnormal use of checks in the judgement of 5 May 2020 of the german federal constitutional court from a fiscal point of view, in Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze, LXXX, fascicolo 3, 2021.

¹⁴¹ BMF Monatsbericht, Kampf gegen Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, 2021, p. 11 ff.

to avoid no longer tax payments by shifting income to a company in a tax haven. It is strongly advised to implement the European Anti-Tax Avoidance Directive. Like all taxpayers, internationally active companies in Europe must also contribute their fair share to the financing of the community. To ensure this, the so-called Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD)¹⁴² has introduced stricter rules against aggressive tax planning and profit shifting by multinational companies in all EU member states. With this, the European states are not only taking action against aggressive tax structuring models. Still, they are also taking a further step towards a standard and fair European tax policy - so Europe has fewer tax loopholes. The ATAD Implementation Act of 25 June 2021 implements these rules in Germany and thus restricts tax tricks by multinational companies. The law also ensures that when private individuals move abroad (e.g. to Switzerland), gains from increases in the value of significant shareholdings in companies are not taxed. Taxation is simplified, and tax avoidance schemes previously possible in this context are prevented.

The transparency register – is a vital instrument in the fight against money laundering. The transparency register plays an essential role in the fight against money laundering. It should make it possible to identify the so-called beneficial owners. These are the persons who own or control companies. If criminal proceeds are channelled into the economy via companies, their beneficial owners profit from it. By identifying the beneficial owner, the abuse of legal entities or other legal structures, such as foundations, can be effectively combated.

For this reason, the member states of the EU agreed six years ago that all states must introduce a register from which these beneficial owners can be identified. All economic operators should be able to understand with whom they are doing business efficiently. The transparency register was introduced in Germany in 2017.

The Transparency Register and Financial Information Act (Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz), adopted by the Federal Cabinet in February 2021 and passed by the Bundestag in June, has once again improved the transparency register. It will be expanded to a full register. This means that the data on the beneficial owners will now be comprehensively recorded in the transparency register and made digitally accessible. Until now, very complex data, which was

¹⁴² With regard of the principles of ATAD cfr. A. F. Uricchio, *L' imposizione della data economy tra proposte di nuove forme di prelievo, wex tax italiana e global minimum tax*, p. 113 ff, in, F. GALLO – A. F. URICCHIO, *La tassazione dell' economia digitale tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, 2023;

not machine-readable and in part handwritten, had to be evaluated from various logs (e.g. commercial register) to determine the beneficial owners.¹⁴³

The federal government has curbed tax planning in real estate transfer tax through so-called share deals in real estate purchases. Practical experience has shown that using creative measures has repeatedly been possible to avoid real estate transfer tax, especially in high-priced real estate transactions.

The resulting reduction in tax revenue is of considerable importance.

Instead of the land, only shares in a real estate company were acquired, whereby the company remained the legal owner of the land. Various individual measures curbed these arrangements. Among other things, the relevant shareholding limit in companies with real property was reduced from 95 per cent to 90 per cent. The holding period for participation in the company was raised from five to ten years. In addition, a new supplementary provision was introduced, which will also cover changes in the shareholder structure of real estate corporations. The new regulations came into force on 1 July 2021.¹⁴⁴

¹⁴³ Further information on the Transparency Register can be found <https://www.transparenzregister.de>. Too the Federal Office of Administration, which is responsible for supervising the Transparency Register, provides a comprehensive FAQ on the Transparency register available at: <http://www.bundesfinanzministerium.de/mb/202111sl3>.

¹⁴⁴ BMF Monatsbericht, Kampf gegen Steuerhinterziehung, Steuergestaltung, Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung, 2021, p. 11 ff.

**La Chiesa Cattolica albanese, dall'Indipendenza alla
Seconda Guerra Mondiale - Sintesi di Storia e Diritto
Religioso**

*(The Albanian Catholic Church, from Independence to the Second World War -
Summary of History and Religious Law)*

Redi Shtino Ph.D. (1)

Summary: *Abstract.* - 1. Introduzione. - 2. Lo scontro di identità religiose. - 3.
Re Ahmet Zogu.

Abstract

During the period from Albanian independence to the Second World War, the Albanian Catholic Church followed a different path compared to other religious communities in the country. While other communities willingly offered their support for national unity, the Catholic Church remained indifferent. With a significant presence in the north and northeast of the country, and relying on religious orders such as the Basilians, Benedictines, Dominicans, Franciscans, Jesuits, Orionites, and Salesians, the Albanian Catholic Church had a historic role in defending Christianity and Western values through the figure of Gjergj Kastrioti, known as Skanderbeg.

However, during the period of Albanian independence, the Catholic Church did not show particular support for the new state and maintained a position of subordination to the Roman Church. While other religious communities oriented themselves towards

¹ *Università di Bologna.*

independence and autonomy, the Catholic Church chose to remain under the control of the Roman Church. Despite the opportunities offered by Albanian legislation, such as the recognition of legal personality for religious communities, the Albanian Catholic Church did not adopt a national dimension and maintained a relationship of subordination to Rome. This resulted in a progressive loss of political influence and privileges for Albanian Catholics.

Even the promulgation of a statute for the Catholic Church that would meet the needs of a national church did not occur, and the adequate Albanianization of worship in the country was not achieved. The Albanian Catholic Church maintained a complex and difficult relationship with the Albanian state, failing to respond to the demands of a national church projected in legislation, despite the interference by King Ahmet Zog I, also due to the fact that it found itself at the center of Italian and Austrian interests, which had a strong presence and influence in the territory.

Durante il periodo dall'indipendenza albanese fino alla Seconda Guerra Mondiale, la Chiesa Cattolica albanese ha avuto un percorso differente rispetto alle altre comunità religiose presenti nel paese. Mentre le altre comunità si sono offerte volontariamente a contribuire all'unità nazionale, la Chiesa Cattolica rimase indifferente. Avendo una presenza significativa nel nord e nord-est del paese e contando su ordini religiosi come i Basiliani, i Benedettini, i Domenicani, i Francescani, i Gesuiti, gli Orioniti e i Salesiani, la Chiesa Cattolica albanese ha avuto un ruolo storico nella difesa del cristianesimo e dei valori occidentali attraverso la figura di Gjergj Kastrioti, noto come Skanderbeg. Tuttavia, durante il periodo dell'indipendenza albanese, la Chiesa Cattolica non ha mostrato un sostegno particolare al nuovo stato mantenendo una posizione di subordinazione alla Chiesa Romana. Mentre altre comunità religiose si sono orientate verso l'indipendenza e l'autonomia, la Chiesa Cattolica ha scelto di restare sotto il controllo della Chiesa Romana. Nonostante le opportunità offerte dalla legislazione albanese, come il riconoscimento della personalità giuridica alle comunità religiose, la Chiesa Cattolica albanese non adottò una dimensione nazionale e mantene i rapporti di subordinazione con Roma. Ciò risultò in una progressiva perdita del peso politico e di privilegi per i cattolici albanesi. Manco la promulgazione di uno statuto della Chiesa Cattolica che rispondesse alle esigenze di una Chiesa nazionale e non si è raggiunta l'adeguata albanesizzazione del culto nel paese. La Chiesa Cattolica albanese ha mantenuto un rapporto complesso e difficile con lo Stato albanese, non rispondendo alle richieste di una Chiesa nazionale proiettata nella legislazione, nonostante le intromissioni da parte del Rè Ahmet Zog I, anche in virtù del fatto di trovarsi al

centro degli interessi italiani e austriaci, che avevano una forte presenza e influenza nel territorio.

1. Introduzione.

Come è ben noto, delle tradizionali comunità religiose presenti nel paese, mancano i riferimenti alla Chiesa Cattolica, per il periodo in questione, relativamente al suo adeguamento alla normativa religiosa in vigore. Questo perché la medesima ho avuto un percorso differente e anche problematico nelle relazioni con il nuovo/neo Stato albanese, anche se al contempo è la più antica delle religioni insediatesi nel paese dall'epoca pagana², intorno alla prima metà del I secolo, dopo Cristo. Mentre le altre comunità religiose si erano offerte in modo volontario ed autonomo a contribuire alla causa dell'unità del paese, dalla vigilia dell'indipendenza, la Chiesa Cattolica rimase in una posizione indifferente rispetto al momento storico che si presentò con l'indipendenza e subito dopo la fine della prima guerra mondiale. Per questo motivo si è pensato di dedicare uno spazio apposito di sintesi alla questione ed il suo avvicendamento per tutto il periodo 1912-1939.

Nel momento storico di riferimento, la Chiesa Cattolica contava su una presenza pari ad un decimo della popolazione religiosa del paese. La sua espansione territoriale predominava nel nord e nord-est, nei territori prevalentemente sotto la copertura del *Kanun di Lek Dukagjini*. I ordini religiosi cattolici tradizionalmente presenti erano, i Basiliani, i Benedettini, i Domenicani, i Francescani, i Gesuiti. Gli Orioniti ed i Salesiani arrivarono per ultimi. I Orioniti

² La ricostruzione del fenomeno religioso nei territori della odierna Albania parte inevitabilmente dalla sua genesi storica in epoca illirica e nelle popolazioni integralmente pagane dell'*Illyricum*.

La successiva annessione di quest'ultimo all'Impero Romano, ne porta il confronto con nuove questioni religiose, e la reazione naturale e immediata risulta quella di diffidenza nella loro capacità di alterare l'identità etnica/autoctona. Nonostante ciò, il politeismo dei romani insieme alla loro tolleranza verso qualsiasi culto, permise l'inserimento del paese nel tessuto religioso - culturale dell'Impero, senza contrasti traumatici e/o di rilievo. Col tempo, le pratiche pagane iniziarono a mischiarsi con le pratiche della neo emersa religione cristiana, provocando un naturale avvicinamento verso di essa, affievolendo i sentimenti religiosi tradizionali.

La tolleranza religiosa tipica dell'Impero romano consentì una graduale conoscenza reciproca che abbattendo i tabù religiosi favorì la propagazione della fede cristiana. L'assimilazione totale delle popolazioni illiriche seguì di conseguenza.

La divisione dell'Impero romano causò la separazione a metà dei territori dell'*Illyricum*, e la seguente scissione della religione cristiana coinvolse di pari grado i medesimi territori a distanza di secoli, i quali si trovarono frazionati nei lati opposti del confine tra Chiesa Romana e quella Bizantina.

iniziarono la loro attività, sotto il periodo di dominio di Re Zog³, agli inizi dei anni 30, mentre i Salesiani ancora dopo. Va ricordato che i territori albanofoni e soprattutto quelli albanesi (*Illyricum*) vennero interessati/coinvolti in pieno dal conflitto tra la Chiesa Bizantina e quella Romana, con successive ripercussioni nella partizione della componente cristiana del paese, che fu la prima ed unica religione albanese monoteista⁴, fino all'arrivo dei ottomani nel XIV secolo.

2. Lo scontro di identità religiose.

Va ricordato che un momento di particolare rilevanza della resistenza cristiana fu rappresentata dalla figura del principe *Gjergj Kastrioti (Skanderbeg)*, il quale ha ricevuto a tale riguardo numerosi riconoscenze ed onorificenze dalla Santa Sede e dal Papa Callisto III. Uno tra i più significativi "*l'atleta cristi*". La sua non fu solo una lotta per la difesa del suo popolo e della propria cultura e tradizione. Fu una lotta alla difesa del cristianesimo e dei valori del mondo occidentale al quale si sentiva appartenere assieme alla propria gente. Lui immedesimo lo scontro tra due civiltà e due religioni. L'oriente contro l'occidente⁵.

Molto significativa già la prima lettera che il Kastrioti scambiò con il Amorph, Principe dei Turchi, a tale riguardo. L'ultimo anche se rimprovera il suo tradimento e ribellione (nella lettera del 16 giugno 1444, facendo riferimento alla presa del Castello di Kruje, in seguito alla sua disertazione), gli promette di lasciarli in possesso lo "Stato paterno", a condizione che li rendesse il resto dell'Albania⁶. La risposta enuncia la guerra tra i due (lettera del 14 luglio 1444).

³ Relativamente al periodo di dominio de Re Ahmet Zogu, vedi:

J.Fischer Bernd, *Ahmet Zogu, mbreti i shqiptareve mes dy lufterave*, AIIS, Tirane, 2010.

⁴ D. Farlatus, J. Coletus, *Illyricum Sacrum*, Tom. 7, *Ecclesia Diocletana, Antibarensis, Dyrrhachiensis et Sirmiensis, cum earum suffraganeis*, 1817; D. Farlatus, J. Coletus, *Illyricum Sacrum*, Tom. 9, *Accessiones et corrèctiones all'Illyricum sacrum*, 1910; L. Miraj, *Dyrrachium in the early Christian and Byzantine period*, Tiranë, AlbPaper, 2013, *passim*.

⁵ A. Frasheri, *Il mito di Scanderbeg nell'universo culturale della sua nazione*, in *Dialoghi Mediterranei*, 2016;

"Forse per la prima volta nella storia europea un leader politico e militare ebbe l'idea di riunire tutte le nazioni cristiane ad affrontare un pericolo che veniva da lontano, da un mondo culturalmente molto diverso. Per la prima volta la ragione dell'azione comune era la consapevolezza di dover difendere il proprio bacino culturale minacciato dall'espansione violenta di un'altra cultura. Questa visione dell'eroe albanese anticipa il pensiero occidentale di un'identità culturale europea di cui il Cristianesimo è uno degli aspetti fondamentali".

<http://www.istitutoeuroarabo.it/DM/il-mito-di-scanderbeg-nelluniverso-culturale-della-sua-nazione-2/>.

Il Kastrioti risponde, incredibilmente, che gli offre la possibilità di convertirsi al Cristianesimo, come segno del suo pentimento⁷.

In seguito lo scambio continua con il Sultano Maometto I, il quale scrive il 2 maggio 1461 ed il 7 maggio 1463. Nella prima il Sultano promette di riconoscergli il titolo di principe degli Epiroti e a donargli “quello che possiede in Albania e che apparteneva a suo padre” a condizione che consentisse il libero transito dei suoi eserciti il che gli avrebbe consentito di attaccare Venezia che era diventata nuovamente sua nemica e fosse disposto a firmare un trattato di libero commercio. Il Kastrioti rifiutò aggiungendo che accettava solo quella riguardante il libero commercio. Nella seconda “accusò Scanderbeg di non aver rispettato la pace e di avergli inferto ripetutamente «gran danno», ma, nonostante ciò, egli era ancora disposto a offrirgli la pace e a fargli qualche concessione”. Il Kastrioti rispose “che avrebbe sempre onorato l’accordo firmato con i Veneziani. Per cui, conoscendo lo scopo che perseguiva, gli promise guerra totale ...” aggiungendo che “il suo ostile comportamento, però, potrebbe cambiare se il Sultano prendesse la più saggia delle decisioni e si convertisse al Cristianesimo facendo battezzare anche i suoi sudditi”⁸. I scambi non necessitano di ulteriori commenti per evidenziare che la guerra in atto aveva preso dall’inizio un percorso religioso e si svolgeva proprio alle porte dell’Occidente, dell’epoca. Sono numerosissimi i riconoscimenti storici e scientifici che rilevano nella figura del Kastrioti Skanderbeg, la figura del difensore del Cattolicesimo e della cultura occidentale, che ha fermato i ottomani alle mura dell’Europa in momenti bui e caotici per quest’ultima. Periodo in cui i suoi sovrani non riuscirono a trovarsi d’accordo su come e quando fermare gli ottomani, mentre Il Principe arberesh/albanese ci riuscì da solo e con scarsissimi aiuti.

Il fascino della religione cattolica aveva radici millenarie sul territorio Illyrico, tutto quanto rafforzato dal profilo prettamente occidentale della medesima, in comparazione alle altre tre religioni tradizionalmente presenti nel territorio. In più come sopra esposto, la religione cristiana ed in seguito quella cattolica hanno storicamente dimostrato un alto livello di adeguamento verso i usi e costumi

⁶ Archivio Segreto Vaticano, Arm. II, Miscellanea vol. III, c.639r.

“voglio consentire che tu possiedi liberamente lo stato... con questo patto... Imperò mettiti in animo di restituirmela, altrimenti ti giuro per Dio per il suo Profeta Maumeth, per L’anima del Padre mio, et per la spada mia, che volgerò ogni potere contro di te”.

⁷ *Ibidem*, c. 639r. “Dio volesse che tu... venissi al santo battesimo, et cominciassi à vivere da Christiano”.

⁸ I. SARRO, «Discorso di Giorgio Castrioti Scanderbeg ai principi albanesi e ai rettori veneziani ed epistolario con gli imperatori di Costantinopoli», in *Hylli i Dritës*, 29, 3 (2010), 147-158.

tradizionali e religiosi locali. Il compromesso con il diritto canonico e consuetudinario locale è sempre stato tangibile e presente in ogni epoca.

Tornando al momento storico di riferimento e la rilevanza espositiva, la Chiesa Cattolica dal periodo della proclamazione dell'indipendenza alla fine della prima guerra mondiale non effettuò nessun atto di particolare rilevanza in vantaggio e/al riconoscimento del neo stato albanese e ne reagì al ridimensionamento degli equilibri religiosi che il profilo occidentale del primo governo di Ismail Qemali comportò, anche se alti esponenti del clero cattolico furono tra i firmatari dell'atto di indipendenza⁹. *Idem* con l'insediamento al trono reale del Principe d'Albania Wilhelm Von Wied, austriaco di nazionalità e cattolico praticante di religione. Il primo atto di riconoscimento del neo stato albanese fu la nomina del primo delegato apostolico nel 1920 in Albania, da parte del Papa Benedetto XIV.

L'atteggiamento sembra influenzato dal forte appoggio che essa trovava nel diritto canonico locale e specificamente nei *Kanun*, soprattutto del nord Albania. Si tratta del diritto canonico tramandato oralmente nei secoli e trascritto per la prima volta nei anni trenta, per opera del padre francescano *Shtjefën Gjeçovi*. Nello specifico si tratta del *Kanun di Lek Dukagjini*¹⁰, un riassunto di norme e tradizioni albanesi, di carattere giuridico-sociale che regolavano la convivenza in territori remoti dove la presenza dello Stato era quasi impercettibile. Uno dei suoi articoli principali recitava: "*Shpia e shqyptarit është e zotit dhe e mikut*" - "La casa dell'albanese appartiene a dio e all'ospite"; con riferimento esplicito alla Chiesa Cattolica.

Il primo libro del *Kanun* è interamente dedicato alla Chiesa e tratta dei suoi diritti, la sua capacità di possedere, di acquistare e alienare, della sua qualità di persona morale ed entità giuridica, dei delitti e delle pene contro la Chiesa, ecc¹¹. Forte di questa presenza riconosciuta nei secoli attraverso i *Kanun*, la Chiesa Cattolica non

⁹ In riferimento a, vedi: A. Puto, *History of Albania: From Its Origins to the Present Day*, Rutledge, September 1981, pp.23; A. Puto, *Pavarësia shqiptare në tryezat e diplomacisë (1912-1914)*, WESO, 2007, pp.46;

¹⁰ In riferimento a, vedi: D. Martucci (a cura di), *Il Kanun di Lek Dukagjini*, Nardò (Lecce), Besa, 2009.

¹¹ Il Libro I è composto da 17 articoli:

1. Il territorio della Chiesa; 2. Il diritto della Chiesa; 3. Le immunità della Chiesa; 4. L'onore della Chiesa; 5. I cimiteri; 6. Il patrimonio della Chiesa è intoccabile; 7. Amministrazione dei beni della Chiesa; 8. La nomina dei parroci; 9. I diritti e i doveri del parroco; 10. La persona del parroco è intoccabile; 11. Lo Stipendiato della Chiesa; 12. La protezione dei dipendenti della Chiesa. I modi di ammonizione; 13. Il concetto di ammonizione; 14. Chi può farli; 15. L'erogazione dell'ammonizione; 16. Le ammonizioni dei colpevoli contro la Chiesa; 17. Ammonizioni e pene in relazione alla colpa.

<http://www.vatrarberesh.it/biblioteca/ebooks/kanuni.pdf>

si addoperò particolarmente, come le altre comunità religiose tradizionalmente presenti nel paese, per la causa della loro autonomia religiosa nel confronto delle Sedi Centrali mondiali e la nazionalizzazione della componente religiosa in vantaggio dell'unità nazionale.

In questo modo la Chiesa Cattolica diede il primo segno di indisponibilità a promuovere una dimensione nazionale della sua organizzazione interna locale, scegliendo di restare fuori dall'opportunità data alle comunità religiose di costituirsi quali soggetti di diritto privato. Così le sue strutture rimasero subordinate all'organizzazione della Chiesa Romana. Il tutto mentre le rimanenti comunità religiose si orientavano verso l'indipendenza, l'autonomia e l'organizzazione auto cefalica.

All'opportunità offerta dallo Statuto/Costituzione Ampliato/Esteso del 1922, si aggiunse in seguito quella del Decreto 1923, in materia di attribuzione della personalità giuridica alle Comunità religiose. La normativa in questione uniformava il diritto di darsi propri statuti e regolamenti alle organizzazioni di culto, riconoscendo la possibilità di organizzarsi in modo indipendente l'una dall'altra, quando e se appartenenti alla stessa famiglia religiosa, sottolineando che i legami con i grandi centri religiosi al di fuori d'Albania potevano essere soltanto di natura spirituale e/o dogmatica, all'insegna della piena autonomia delle comunità religiose¹².

Un'occasione ripetuta per rispondere alle esigenze dell'unità nazionale e alla proiezione futura della sua inter religiosità che la Chiesa Cattolica non solo non coglie ma alla quale si contrappone con rigore e particolare avverso per quanto alle norme sul controllo dei beni ecclesiastici da parte dello Stato e riguardo l'approvazione governativa dei ministri di culto.

Dopo quest'ultima ci sarà il rinnovo costituzionale del 1925 e la seguente legge sulle Comunità religiose che riprende e sviluppa ulteriormente quanto stabilito dal Decreto del 1923.

Ancora una volta la Chiesa Cattolica non approda, mantenendo i rapporti di subordinazione con Roma. Per la prima volta i cattolici sentono di perdere il peso

¹² *Ibidem*, pp. 39.

“La norma non potrebbe essere più chiara nel garantire e assicurare piena libertà e autonomia alle Comunità religiose, in una visione moderna e pluralista, certamente laica, dei rapporti con i culti, tanto che il decreto si spinge fino al punto di riconoscere l'autonomia interna delle Comunità...”

Da ciò consegue che già dal 1923 per il diritto civile albanese le Comunità religiose sono società di persone, unite da comuni credenze nel celebrare il culto, che adottano un proprio calendario liturgico, osservano festività, impongono obblighi in materia di alimentazione, dispongono di proprie scuole, di una propria organizzazione comunitaria e praticano un culto e perciò si vedono riconosciuta la personalità giuridica di diritto civile”

politico e la corsia preferenziale di cui hanno goduto dalla proclamazione dell'indipendenza.

3. Re Ahmet Zogu.

La proclamazione della monarchia presentò altrettante occasioni: la Costituzione/Statuto del 1928; il codice civile del 1929; il Decreto-Legge 1929 sulla formazione/istituzione delle Comunità religiose. L'approvazione di quest'ultima indusse le comunità religiose ad approvare nuovi Statuti, per poter beneficiare delle nuove e ultime previsioni. Questi ultimi tre interventi consolidarono definitivamente l'albanesizzazione del culto nel territorio e anche questa volta la Chiesa Cattolica albanese non si adeguò a queste scelte e non coglie l'opportunità, mantenendo lo *status quo* complesso e difficile di rapporti con lo Stato albanese.

In definitiva non c'è mai stato uno Statuto della Chiesa Cattolica che rispondesse alle esigenze di Chiesa nazionale proiettata nella legislazione e fortemente richiesta per ultimo anche dal Re Ahmet Zogu. Quest'ultimo si trovava in mezzo ad un fuoco incrociato. Da una parte non poteva tollerare quanto non era concesso a nessun'altra comunità religiosa, dall'altra dietro i rapporti con la Chiesa Cattolica c'erano i interessi italiani e austriaci con i quali era particolarmente vicino e di cui nutriva una maggiore sensibilità¹³. I cattolici si sentivano forti di radicamento nel tessuto sociale e consuetudinario nel nord del paese e godevano altresì dell'appoggio dell'Austria e dell'Italia, stati particolarmente attivi, interessati e presenti, nel territorio (l'Italia subentrò all'Impero austro-ungarico nel territorio, in seguito alla fine della prima guerra mondiale).

Lo strumento che i cattolici proponevano quale soluzione del problema era il Concordato. Questo ovviamente avrebbe significato un'eccezione nel contesto nazionale definitivamente consolidato dalla normativa in vigore. Il Re ambiva ad una soluzione neutra, capace di non sfumare i risultati ottenuti con le altre comunità religiose anche se non mancarono le occasioni in cui si è pubblicamente espresso favorevole al Concordato senza specificare condizioni di alcuna categoria e forma. Nelle medesime occasioni ha promesso finanziamenti diretti

¹³ Sul "Patto di Amicizia e Sicurezza" del novembre 1926, sottoscritto tra i due Stati, che determinava l'influenza italiana soprattutto nell'ambito economico, vedi: F. Jacomoni di San Savino, *La politica dell'Italia in Albania: nelle testimonianze del Luogotenente del Re*, cit., 42 ss.

dallo Stato alla Chiesa Cattolica, oltre a quelle previste dalla normativa vigente. La soluzione sembrava sopra il tavolo pronta alla firma, ma la situazione si era ulteriormente complicata nel frattempo dal fatto che prima l’Austria ed in seguito l’Italia avevano erogato finanziamenti diretti alla Chiesa Cattolica nell’ambito dell’istruzione e non solo ed anche questo era di chiaro dominio pubblico. A rovesciare il tutto fu l’entrata in vigore del Codice Civile del 1929, il cui contenuto si rilevò incompatibile con il diritto canonico e di conseguenza con la sottoscrizione del Concordato. Soprattutto la regolamentazione dei rapporti familiari si tagliava fuori dalla portata di azione dei diritti religiosi, in quanto veniva inserito la previsione del divorzio e di altre figure inammissibili al dogma. In un primo momento la responsabilità cade su di lui. Il clero cattolico lo accusò apertamente di false promesse. Il Re non poteva lasciare la questione in sospeso e tanto meno con i cattolici che non avevano mai considerato le politiche religiose messe in atto. Propose ed ottenne la riapertura del negoziato che si concluse con un accordo nuovo nel contenuto, ma di poco gradimento ai prelati. La Santa Sede rifiutò e di nuovo non ci fu soluzione. La questione sembrò definitivamente chiusa con tutte le gravi conseguenze che ne portava. Un anno dopo, questa volta per iniziativa della parte cattolica¹⁴, la questione della stipula del Concordato torno all’ordine del giorno. C’era chi sosteneva fermamente che la situazione indefinita in cui si trovava il rapporto tra Stato e Chiesa Cattolica nuoceva pesantemente i interessi di entrambe ed il tempo perso andava a danneggiare ulteriormente la loro reputazione. Il mandato fu conferito a Monsignor Mjeda. Fu per iniziativa di quest’ultimo che la riapertura delle trattative venne ripresa in considerazione e portata avanti. Il negoziato andò bene riscontrando minori momenti di contrasto rispettivamente alle precedenti fino al intoppo finale¹⁵. Sembravano capricci, ma si sono rilevati capaci di generare tensione e ulteriore conflitto tra le parti. Lo Stato albanese ha messo la condizione dell’istaurazione degli rispettivi rapporti diplomatici, precedenti alla firma. Il Vaticano ha contraddetto aggiungendo altre condizioni pregiudiziali. La sua reazione sembra in un primo momento una controffensiva dovuta al timore che una volta così vicini, al risultato finale, lo Stato albanese potesse cambiare nuovamente posizione per tornare alle sue. Erano quattro in tutto ed una volta ancora sembravano rimandare la soluzione alle calende: a) le trattative da quel momento dovevano svolgersi in Vaticano; b) Lo Stato albanese non doveva mettere in

¹⁴ S. Lufi, *Vatikani dhe Shqipëria*, in Aa.Vv., *Simposio internazionale*, Tirana 16-19 Novembre 1999, Shkodra, 2000, pp 322 ss.

¹⁵ M Frasher, *Problemet Shqipëtare*, Tirana 1994, pp 111, “Hylli i Dritës”, V.XI, 1935, Nr. 1, P.53.

discussione i principi fondamentali del Cattolicesimo; c) l'esonero dall'applicazione del decreto – legge sulle Comunità religiose, per la Chiesa Cattolica; d) la modifica dell'art.7¹⁶ dello Statuto Fondamentale del Regno d'Albania 1928. Decisamente quest'ultima condizione era la più ardua da digerire/gestire.

Contro tutte le previsioni lo Stato continuò le trattative e verso la fine dell'anno tutto sembrò di nuovo a buon punto, con esclusione di sole due questioni, sulle quali non c'era tregua: a) il divorzio; b) gli uniati¹⁷.

Quando la situazione tornò allo stallo si provò con delle ultime obiezioni da parte del Re ed in seguito ad un esito non positivo, le trattative si interruppero definitivamente.

Il Concordato non fu mai firmato.

Durante tutto il periodo preso in considerazione e rilievo le norme di diritto in vigore riguardanti le comunità religiose non furono mai applicate dalla Chiesa cattolica e alla medesima. Non furono mai applicate le previsioni dei Statuti/Costituzioni dal primo all'ultimo, come anche i Decreti sulle Comunità religiose. Il fronte di blocco preposto dal clero cattolico locale ebbe il massimo sostegno della Santa Sede e dei alti prelati. Il progetto della Chiesa nazionale era a loro valutazione inconcepibile ed impossibile. Lo Stato, di conseguenza si relazionò nei suoi riguardi e a livello normativo alla stregua di una organizzazione illegale, priva di personalità giuridica e di riconoscimento. Di conseguenza non lo finanziò mai.

¹⁶ Statuto Fondamentale del Regno d'Albania (1928) / *Statuti themeltar i Mbretërisë Shqiptare* (1928):

Art. 7. *Të gjitha pushtetet shtetërore burojnë nga Kombi, dhe ushtrohen sipas parimeve e rregullave që caktohen në këtë Statut* – Tutti i poteri dello Stato derivano dalla Nazione e si esercitano secondo i principi e le regole predisposte da questo Statuto.

<http://licodu.cois.it/?p=376>

In quest'occasione il Vaticano ha chiesto la sostituzione della parola "Nazione" con quella della "Cittadinanza", per dare spazio alla possibilità di svincolo dal requisito della nazionalità per i prelati.

¹⁷ G. Cimbalo, *Pluralismo confessionale e comunità religiose in Albania*, BUP, Bologna, 2012, cit., pp 61, nota 120. "Vengono indicati con il termine di "uniati" Chiese in comunione con il Vescovo di Roma che ne riconoscono, autorità giurisdizionale, ne condividono la fede e la visione teologica, ma conservano strutture, disciplina, tradizioni e liturgia di origine greco-bizantina, secondo una formula già indicata dal Concilio di Basilea, Ferrara e Firenze (1417-1431). Poiché una parte dei fedeli in Albania era di rito greco e di tradizione bizantina e ancor più nella prospettiva di attirare all'interno della Chiesa cattolica in parte o tutta la Chiesa Ortodossa Autocefala d'Albania, la Chiesa cattolica desiderava inserire specifiche clausole a riguardo nel Concordato da stipulare, in modo da facilitare questi rapporti. Sulle complesse vicende degli uniati in generale vedi V. Peri, *Chiesa romana e "rito greco"*, G.A. Santoro e la congregazione dei greci, Brescia, Paideia, 1975; Id., *La genesi storica dell'uniatismo*, in *Oriente cristiano*, 37, 1997, 3-39; C. Korelevskij, *L'Uniatisme. Définition - Causes Effets - Étendue Dangers - Rèmedes*, in *Irénikon*, 5-6, 2027, 3-64; J.C. Roberti, *Les Uniates*, Paris, Le Cerf, 1992".

Il non adeguamento della Chiesa Cattolica ebbe un costo politico non irrilevante per il Re, il quale in certo modo cercò di utilizzarlo nelle varie trattative economiche con l'Italia tutte le volte che la possibilità non è venuta a mancare.

ARTICLE

“Cookies Phenomenon” in the EU - not just small text files.

Dr. Vaeld Zhezha Ph.D. (1)

Summary: *Abstract.* - 1. An introduction to cookies world. - 2. GDPR and user consent related to cookies issue. - 3. EDPB Guidelines 05/2020 on consent under Regulation 2016/679. - 4. The case of "Planet49". - 5. Privacy concerns related to cookie usage. - 6. Ethical considerations related to cookies usage. - 7. Impact of cookies on digital marketing practices. - 8. Conclusions.

Abstract

We are daily actors in the digital world. Each time we access a webpage on network we face the issue of accepting cookies. For this reason, we need to analyze how vulnerable we are in relation to the protection of our personal data. It happens that we click “accept cookie” without thinking twice on what that accepting button means. On the other hand, the use of cookies has become ubiquitous, serving as essential tools for tracking user behavior and providing personalized online experiences. This way the widespread use of cookies has raised significant legal and ethical concerns regarding the protection of our personal data and privacy. This paper aims to contribute to the understanding of the complex landscape surrounding cookie usage, considering regulatory framework, an overview on a very important CJEU case on cookies, privacy and ethical issues, and some considerations on the implications for personal data use in the digital market.

Key words: Cookie, Digital Marketing, GDPR, Privacy, Personal Data.

¹ Marketing Department, Faculty of business, University Aleksander Moisiu, Kampusi I Ri Universitar Rr. Miqesia Spitalle Durres Albania, vaeldzhezha@uamd.edu.al

1. An introduction to cookies world.

In today's digital age, websites leverage cookies to deliver a top-notch user experience that feels tailored and effortless. Cookies are tiny text files that get stored on a user's device whenever they land on a website. These little files help websites track user preferences, remember login information, and personalize their content offerings based on the user's browsing history. By using cookies, websites can avoid requiring users to input information repeatedly and can detect when someone visits the site repeatedly from the same device. This way, users can enjoy an uninterrupted browsing experience without having to constantly start over or re-enter data.(Wefight, 2022). Cookies are an essential component of modern web browsing as they provide immense convenience to users by allowing them to access their accounts with ease on subsequent visits. They function by retaining information about the user's preferences, such as language settings and login credentials, so that the site can customize their experience accordingly. This customization greatly enhances the user experience, making it more personalized and intuitive. Moreover, cookies assist website owners in gaining a deeper understanding of their audience by tracking their behavior while they browse the site. Through this process, website owners can observe how users interact with specific content and tailor their services better to meet the needs of their customers. Ultimately cookies improve both the end-user experience and help website owners develop a better understanding of how best to serve their audience. (Biely, 2019). By analyzing how visitors navigate through the site and what content they engage with the most, website owners can gain valuable insights into their users' behavior. Jayakumar (2021) conducted a study on user attitudes towards website cookie consent mechanisms. Her research revealed that cookies serve as an important tool for website owners to gain insight into their audience's preferences and behaviors, helping them improve their site's overall performance. The study also found that users had a strong awareness of cookies and were more inclined to accept them when they provided quick accessibility or facilitation of tasks. However, the majority of users preferred to opt-out of third-party cookies due to concerns about targeted advertising.

As third-party cookies are gradually being replaced with more advanced customer tracking technologies, Jayakumar suggests implementing a framework

for a Consent for Advertising Directive. This directive would provide greater transparency and control over user data collection practices in the online advertising industry by requiring businesses to seek explicit consent from consumers before collecting and using their personal information. By doing so, this framework could help build trust between consumers and businesses while preserving consumer privacy rights.(Jayakumar, 2021).

In and of themselves, cookies are harmless and serve crucial functions for websites. Cookies can also generally be easily viewed and deleted. Cookies can store a wealth of data, enough to potentially identify you without your consent. Cookies are the primary tool that advertisers use to track your online activity so that they can target you with highly specific ads (GDPR.EU, n.d).

According to Degeling et al. (2019) in promoting transparency and safeguarding the privacy of users, it is imperative for businesses to be open about their use of cookies. The implications of GDPR, a legal framework that pertains to online privacy, have been significant in Europe where more than 62% of websites now display messages requesting user consent before collecting cookies. These notifications provide essential information to website visitors regarding how their data is being used and tracked by the respective site. Interestingly, researchers analyzed 28 different ways that websites disclose cookie usage and uncovered that companies using third-party cookies must also comply with user preferences if they choose not to accept such cookies. Therefore, it becomes apparent that it is vital for businesses to prioritize transparency while adhering to regulations in order to ensure user privacy and security.. (Degeling et al., 2019). The utilization of cookies in the digital sphere has been vastly studied and discussed by scholars and experts alike, as they strive to analyze the legal, ethical, and practical implications attached to their deployment. To delve further into this subject matter, a thorough literature review is being conducted which aims to scrutinize the prevailing research available on the use of cookies. This review primarily concentrates on crucial themes such as legal frameworks that regulate cookie usage, apprehensions surrounding user privacy violations, obtaining user consent for using cookies ethically, ethical considerations concerning cookie implementation, and finally how it impacts digital marketing practices. By examining these various aspects related to cookie usage within the digital landscape allows us to comprehensively understand their significance in shaping digital technologies today.

2. GDPR and user consent related to cookies issue.

Legal frameworks play a crucial role in shaping the landscape of cookie usage. The General Data Protection Regulation (GDPR) (European Parliament & Council, 2016) has emerged as a cornerstone of data protection legislation, impacting the way organizations collect, process, and store personal data, including through the use of cookies. GDPR mentions cookies directly once, in Recital 30. *“Natural persons may be associated with online identifiers provided by their devices, applications, tools and protocols, such as internet protocol addresses, cookie identifiers or other identifiers such as radio frequency identification tags. This may leave traces which, in particular when combined with unique identifiers and other information received by the servers, may be used to create profiles of the natural persons and identify them”*.

Researchers have extensively examined the GDPR's provisions, focusing on the requirements for obtaining informed consent and the implications for digital marketing practices (Marini et al.,2020). The GDPR aims to safeguard individuals' privacy rights by imposing obligations on organizations that collect and process personal data, including through the use of cookies. Compliance with the GDPR requires obtaining informed consent from users and providing transparent information about the purpose and duration of cookie usage (Article 7, GDPR). One of the primary challenges is the need for comprehensive legal frameworks to regulate cookie usage. The General Data Protection Regulation (GDPR) serves as a significant step forward in protecting individuals' privacy rights, emphasizing the importance of obtaining informed consent and providing transparent information. However, the interpretation and implementation of these regulations remain complex, leaving organizations and users with uncertainties regarding compliance requirements and legal obligations.

Legal principles, particularly those enshrined in the General Data Protection Regulation (GDPR), form a critical foundation for understanding the legal dimensions of cookie usage. The GDPR provides a framework for data protection and privacy rights, emphasizing the need for informed consent, transparency, and accountability in data processing activities. By adhering to legal principles, organizations can navigate the complex legal landscape and ensure compliance with the requirements set forth by the GDPR (European Parliament & Council, 2016).

But GDPR is not the only legal basis for Cookies. It is also completed by the definitions of the e-Privacy Directive (Directive 2009/136/EC) which has

become known as the "cookie law" since its most notable effect was the proliferation of cookie consent pop-ups after it was passed. It supplements (and in some cases, overrides) the GDPR, addressing crucial aspects about the confidentiality of electronic communications and the tracking of Internet users more broadly (GDPR.EU, n.d).

The main provisions of the GDPR:

Article 2 states that "This Regulation applies to the processing of personal data wholly or partly by automated means and to the processing other than by automated means of personal data which form part of a filing system or are intended to form part of a filing system". First, we must define what is meant by "personal data". Personal data means any information relating to an identified or identifiable natural person ('data subject'); an identifiable natural person is one who can be identified, directly or indirectly, in particular by reference to an identifier such as a name, an identification number, location data, an online identifier or to one or more factors specific to the physical, physiological, genetic, mental, economic, cultural or social identity of that natural person.

Consumer should know that any operation or set of operations performed with personal data or sets of personal data is considered data processing according to the GDPR. And according to the latter, in order for the controller to process the data, he must have a legal basis to act. And the legal bases are 6, where the expressed user consent is the first of the legal bases. In the sense that is necessary that the interested party has consented to the processing of their personal data for one or more specific purposes.

Consent of the data subject according to the definitions of the GDPR (article 4) means any freely given, specific, informed and unambiguous indication of the data subject's wishes by which he or she, by a statement or by a clear affirmative action, signifies agreement to the processing of personal data relating to him or her. Regarding cookie usage, the legal basis is the consent of the subject data. When you're using the internet, there are important things to keep in mind about giving your permission for certain things - like cookies. Some of these factors include being clear and honest about what information is being taken from you, making sure you understand what's going on, and having control over your choices (Utz et al. 2019).

Research shows that people often don't really get what they're agreeing to when it comes to cookies, so we need better ways of explaining it all (Hofstad & Lundqvist, 2021). It's important that users know how long their information will be stored and why it's needed, because this can impact their privacy.

Unfortunately, sometimes the way that websites ask for consent isn't very clear or easy to understand - which can lead to people just clicking "yes" without really thinking about it. This raises some questions about whether or not those decisions are even valid at all!

3. EDPB Guidelines 05/2020 on consent under Regulation 2016/679.

EDPB, on 4 May 2020, adopted the Guidelines 05/2020 on consent under Regulation 2016/679 commonly known as the "Cookie Guidelines". These guidelines constitute an important innovation regarding some of the most important issues surrounding cookies. In particular, EDPB clarifies, regarding cookies, two important issues, which are: 1) the validity of consent provided by the data subject when interacting with cookie walls and 2) the validity of consent obtained by scrolling or swiping through a webpage. Regarding cookie walls the guidelines state that they are prohibited. So, "the Guidelines state that, under the General Data Protection Regulation (Regulation (EU) 2016/679) ('GDPR'), a service provider cannot prevent data subjects from accessing a service on the basis that they do not consent, and that access to services and functionalities must not be made conditional on the consent of a user to the placement of cookies in his/her terminal equipment" (EDPB, 2020, n.d). Regarding the second issue, the Guidelines find that scrolling or swiping through a webpage, or similar user activity, will not satisfy the requirement of a clear and affirmative action since it may be difficult to distinguish such actions from other activity or interaction of the user (EDPB, 2020, n.d).

We must emphasize that on the one hand these Guidelines are not legally binding. On the other hand, we must not forget that they are approved by the EDPB. The EDPB is a body that brings together all the data protection authorities in the member states and the European Data Protection Supervisor. Therefore, these guidelines express the position of these authorities in relation to the above issues regarding consent to cookies.

4. The case of "Planet49".

In the case of Planet49, (Santos et al.,2020) the German-based online lottery company, the main issue revolved around the use of pre-checked checkboxes for

obtaining consent for the use of cookies. Planet49 organized an online promotional lottery where participants were required to provide their personal data and consent to the use of cookies. The consent was obtained through a checkbox that was pre-checked, meaning participants had to manually uncheck the box to refuse consent. The case was first examined by the German Federation of Consumer Organizations which argued that this practice did not constitute valid consent under the EU's data protection laws.

The parties involved in the Planet49 case were the German Federation of Consumer Organizations, representing the consumers, and Planet49, the online lottery company.

The legal issue raised in this case was whether the use of pre-checked checkboxes for obtaining consent for the use of cookies complied with the requirements of valid consent under the EU's data protection laws, specifically the provisions of the e-Privacy Directive and the General Data Protection Regulation (GDPR).

"In the case of Planet49, web cookies are used over the internet to collect users' personal data and the basic task of the cookies is to enhance the experience of the user on the website and to show user centric content, but this data is also accessed by the third parties, hence making the user vulnerable to be the victim of breach of privacy" (Singh and Solanki, 2022).

In October 2019, the European Court of Justice (ECJ) made a crucial ruling regarding the use of pre-checked checkboxes for obtaining consent. The ECJ ruled that the requirement to click the button 'I participate' in order to participate in the lottery could not be regarded as 'specific' consent allowing the cookie storage for marketing purposes (VBB, 2019).

According to the court, merely having a checkbox pre-selected by default does not qualify as valid consent for using cookies. Instead, obtaining consent should consist of an active and unambiguous action taken by users that clearly indicates their willingness to provide consent. By defaulting to pre-checked boxes, website operators are taking it upon themselves to assume that visitors have already agreed to their terms of service without giving them the opportunity to make an informed decision about how their data is collected and used. This approach violates both e-Privacy Directive and GDPR requirements for valid consent. As such, businesses must ensure they obtain explicit and informed consent from users before setting cookies on their devices.

5. Privacy concerns related to cookie usage.

Privacy risks associated with the collection and processing of personal data through cookies are a pressing concern. Cookies enable the tracking and profiling of individuals, potentially leading to unauthorized data access, breaches, and the creation of comprehensive user profiles. The sharing of personal data with third-party service providers further complicates the privacy landscape. Ensuring robust data protection practices, data minimization, and secure data storage mechanisms are essential to mitigate these risks. Privacy concerns have been a central topic of investigation within the realm of cookie usage. Scholars have explored the potential risks associated with the collection and processing of personal data through cookies, highlighting the potential for unauthorized tracking, profiling, and data breaches (Perera et al., 2017). These studies emphasize the importance of privacy-enhancing measures and the need for organizations to adopt robust data protection practices to mitigate privacy risks (Smith , Dinev & Xu. December 2011). Privacy theories contribute to the theoretical framework by examining the implications of cookies on personal data protection and privacy. The concept of informational self-determination, proposed by Westin (1967), emphasizes individuals' rights to control their personal information and make autonomous decisions regarding its use. This theory provides insights into the importance of user consent, transparency, and control in the context of cookie usage.

6. Ethical considerations related to cookies usage.

The usage of cookies on websites is an issue that has generated considerable debate, especially when it comes to businesses and their ethical responsibilities towards users. There are divergent views on whether businesses should disclose the use of such cookies or not. Those who support disclosure believe that it is crucial for maintaining transparency and safeguarding user privacy (Degeling et al., 2019). On the other hand, some argue that revealing such information may not be necessary or even beneficial for delivering a positive user experience.

The use of cookies in digital marketing practices has far-reaching ethical implications that organizations must take seriously. To strike a balance between personalization techniques and respect for privacy rights and autonomy, companies need to consider various ethical aspects. These include transparency in data collection and usage, accountability for data handling practices, and

providing meaningful control over personal data to users. Failing to adhere to these ethical standards can have severe consequences, jeopardizing user trust, causing reputational damage, and leading to potential legal repercussions.

Therefore, it is paramount for businesses engaging in digital marketing strategies through cookie-based tracking mechanisms have robust ethical frameworks that guide their operations. This requires acknowledging the weighty responsibility they bear regarding user privacy rights while ensuring personalized experiences through cookie usage do not violate those rights. By being transparent about how they collect and use personal data from users through clear communication channels, businesses can promote trust-building initiatives with the public. It takes time to build trust but only seconds lose it because consumers today value their privacy more than ever before.

Researchers have paid close attention to ethical concerns related to the use of cookies. The ethical aspects of data collection, storage, and utilization have been explored by scholars who emphasize the significance of transparency, accountability, and individual autonomy in digital marketing practices (Pike 2020). These studies provide insight into the ethical dilemmas organizations face when balancing marketing goals with user privacy and consent.

In addition to these studies, ethical frameworks offer valuable perspectives on cookie usage. For instance, Nissenbaum's (2004) framework of contextual integrity highlights the importance of preserving privacy norms within specific contexts that consider expectations, values, and social norms. This framework provides a means for assessing whether data practices align with users' reasonable expectations and societal norms when considering the use of cookies from an ethical standpoint.

7. Impact of cookies on digital marketing practices.

Marketing, often known as the science of meeting customer wants, comprises a wide range of actions aimed at facilitating the exchange of goods or services between firms and consumers. Marketing's purpose is to create value for both the firm and the consumer. Businesses can produce products or services that meet consumer requirements and desires while also fulfilling organizational goals such as revenue generation and market growth (Kotler & Armstrong, 2020). "Digital marketing is the marketing of products or services using digital technologies, mainly on the Internet, but also including mobile phones, display

advertising, and any other digital medium.” (Desai, 2019). One of the most important tools of digital marketing is social media. Social media marketing is a strategy that involves promoting a brand, website, or business by interacting with potential or existing customers through social media channels. Facebook, Twitter, Instagram, and YouTube are the most commonly used social media platforms by businesses to promote their brands. It's fair to say that social media has become an ideal environment that connects businesses with a larger customer base, with the number of users increasing day by day. (Desai, 2019).

In recent times, there has been a growing concern among users about the use of cookies in online advertising. This practice has given rise to a plethora of issues related to trust and transparency in cyberspace. Many users worry that their personal information might be misused by unauthorized individuals or entities, which can pave the way for identity theft, fraud, and other harmful activities. As a result, there is an urgent need for stricter laws and regulations that can protect the privacy rights of users and curb unethical practices.

The use of cookies in online advertising has become quite ubiquitous these days. Organizations use cookies as a means to track user behavior and collect data on their preferences, browsing history, search queries, etc. However, this practice has come under scrutiny because it raises serious concerns about privacy violations. Users want to have control over their data and who gets access to it. They do not want their sensitive information falling into the wrong hands or being used for purposes they did not intend. As such, there is a clamor for more robust legal frameworks that can ensure that companies adhere to ethical standards while conducting business online. The lack of proper regulations leaves users vulnerable to exploitation and puts them at risk of being targeted by cybercriminals looking for ways to exploit loopholes in the system. (Jayakumar, 2021)

The impact of cookie usage on digital marketing practices has been extensively explored. Scholars have investigated the effectiveness of personalized advertising and the role of cookies in targeting and segmentation strategies (Martin and Murphy, 2016). Additionally, research has examined consumer attitudes and behaviors towards cookie-based tracking, uncovering factors that influence individuals' acceptance or rejection of targeted advertisements (Narayan 2020).

Marketing theories also contribute to the theoretical framework, as cookies play a significant role in digital marketing practices. The concept of personalized marketing, rooted in relationship marketing theories, suggests that tailoring

marketing messages and experiences to individual preferences and characteristics can enhance customer engagement and satisfaction (Peppers & Rogers, 1993). This theory provides insights into the motivations behind cookie usage in delivering personalized advertising and user experiences.

8. Conclusions.

In and of themselves, cookies are harmless and serve crucial functions for websites. The paper tried to review the related literature on cookie usage, focusing on key themes such as legal frameworks, privacy concerns, user consent, ethical considerations and the impact on digital marketing practices. Regarding legal frameworks GDPR is the cornerstone of data protection legislation. GDPR is completed by the definitions of the e-Privacy Directive "cookie law". User consent is a crucial aspect of cookie usage because it's the one that determines the legitimacy of data processing operations. GDPR requires consent *to be freely given, specific, informed and unambiguous indication of the data subject's wishes by which he or she, by a statement or by a clear affirmative action, signifies agreement to the processing of personal data relating to him or her.* Regarding user consent on cookies Cookie Guidelines prohibited cookie walls and found that scrolling or swiping through a webpage, or similar user activity, will not satisfy the requirement of a clear and affirmative action. In the case of Planet49 the German based online lottery company, the ECJ ruled that pre-checked checkboxes do not constitute valid consent for the use of cookies. The paper also focused on the fact that privacy risks associated with the collection and processing of personal data through cookies are a pressing concern. To mitigate privacy risks, it is important to take privacy-enhancing measures and to adopt robust data protection practices by organizations. The paper analyzed how ethical considerations on cookie usage have garnered attention from researchers. Ethical implications arise from the use of cookies in digital marketing practices. At this regard organizations must strike a delicate balance between leveraging personalization techniques to enhance user experiences and respecting users' privacy rights and autonomy. Also, through the analysis in the paper, it emerged that Cookie is a phenomenon that can have wide implications on digital marketing, especially regarding online advertising, regarding trust and transparency in online advertising. From the study we conclude that cookies are...not just small text files that allow websites to remember users' preferences.

The cookie phenomenon is an actual phenomenon, which is gaining ever greater importance in today's digital world. This phenomenon has various legal implications, privacy concerns, ethical implications and implications in the field of digital marketing. And to make it possible for the cookie to remain “a cookie under control phenomenon”, it is necessary to address every possible implication.

References.

- Biely, S., 2019, "The Ethics of Cookies: Exploring the Collection of Big Data and Its Ramifications". Retrieved from <https://scholarship.depauw.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1103&context>
- CharithPerera¹,CiaranMcCormick¹,AroshaK.Bandara¹,BlaineA.Price¹,BasharNuseibeh¹,TheOpenUniversity,MiltonKeynes,UK ²Lero-TheIrishSoftwareResearchCentre,Limerick,Ireland). Privacy-by-Design Framework for Assessing Internet of Things Applications and Platforms . Retrieved from <https://arxiv.org/pdf/1609.04060.pdf>
- GDPR.EU, Cookies, the GDPR and the e-privacy directive, Retrieved from <https://gdpr.eu/cookies/>
- Degeling et al., 2019, "We Value Your Privacy ... Now Take Some Cookies: Measuring the GDPR's Impact on Web Privacy". Retrieved from https://www.ftc.gov/system/files/documents/public_events/1415032/privacycon2019_christine_utz.pdf
- Desai, V., 2019, "Digital Marketing: A Review" Published in International Journal of Trend in Scientific Research and Development (ijtsrd), ISSN: 2456- 6470, Special Issue | Fostering Innovation, Integration and Inclusion Through Interdisciplinary Practices in Management, 196. Retrived from <https://www.ijtsrd.com/papers/ijtsrd23100.pdf>
- EDPB, (06 May 2020), Guidelines on consent under the GDPR, Retrieved from <https://www.dataguidance.com/news/eu-edpb-adopts-guidelines-consent-under-gdpr>
- European Parliament & Council. (2016). Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on

the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation).

- Hofstad, N., & Lundqvist, A., 2021, "Cookies, cookies everywhere! A qualitative interview study about how internet users interact with cookie consent notices". Retrieved from <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1563750/FULLTEXT02.pdf>
- Jayakumar, Lakshmi N., 2021, "Cookies 'n' Consent: an Empirical Study on the Factors Influencing Website Users' Attitudes towards Cookie Consent in the EU". Retrieved from <https://dbsbusinessreview.ie/index.php/journal/article/download/72/49/302>
- Kelly D. Martin and Patrick E. Murphy, 2016, "The role of data privacy in marketing", Academy of Marketing Science. Retrieved from <https://mycourses.aalto.fi/pluginfile.php/949043/course/section/130935/Martin%20%20Murphy%202017.pdf>
- LAKSHMI NARAYANAN 2020. Cookies 'n' Consent: An empirical study on the factors influencing customer attitudes towards cookie consent among internet users in EU. Retrieved from chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://esource.dbs.ie/bitstream/handle/10788/4115/msc_narayanan_1_2020.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Marini, A., Kateifides, A., Bates, J., Zafir, F., Gabriela; Bae, M., Gray, S., & Sen, G., "Comparing privacy laws: GDPR v. CCPA Data Guidance 2 Data Guidance". Retrieved from https://fpf.org/wp-content/uploads/2018/11/GDPR_CCPA_Comparison-Guide.pdf.
- Nissenbaum, H. (2004). Privacy as contextual integrity. *Washington Law Review*, 79(1), 119-158
- Peppers, D., & Rogers, M. (1993). *The One to One Future: Building Relationships One Customer at a Time*. Currency Doubleday.
- Philip T. Kotler & Gary Armstrong 2020. *Principles of Marketing*, 18th Global Edition Retrieved from https://www.pearson.com/nl/en_NL/higher-education/subject-catalogue/marketing/Principles-of-Marketing-Kotler-Armstrong-18th-edition.html

- Pike, E., R., 2020, "Defending Data: Toward Ethical Protections and Comprehensive Data Governance", Emory Law Journal. Retrieved from <https://scholarlycommons.law.emory.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1013&context=elj>
- Santos, C., Bielova, N., Matte & C., "Are cookie banners indeed compliant with the law? Retrieved from <https://arxiv.org/pdf/1912.07144>
- Singh, H., & Solanki, R., 2022, "Web cookies: A potential threat to users' privacy". Retrieved from <https://www.allresearchjournal.com/archives/2022/vol8issue8/PartC/8-8-39-966.pdf>
- **Smith** , **Dinev** ., & **Xu**. December 2011 Information privacy research: An interdisciplinary review. MIS Quarterly 35(4):989-1015 DOI:[10.2307/41409970](https://doi.org/10.2307/41409970)
- THE ULTIMATE COOKIEHANDBOOK FOR PRIVACYPROFESSIONALS. Retrieved from <https://www.dataguidance.com/sites/default/files/20201228-onetrust-cookieconsent-handbook-digital.pdf>
- Utz, Ch., Degeling, M., Fahl, S., Schaub, F., & Holz, Th.,, "(Un)informed Consent: Studying GDPR Consent Notices in the Field". Retrieved from https://www.ftc.gov/system/files/documents/public_events/1548288/privacycon-2020-christine_utz.pdf
- VBB, 2019, " ECJ Rules that Pre-TickedCookieCheckboxDoesNotCountasConsentunderGDPR" Retrieved from https://www.vbb.com/media/Insights_Articles/ECJ_rules_that_Pre_Ticked_Cookie_Checkbox_does_Not_count_as_Consent_under_GDPR.011.pdf
- Wefight - Cookie policy. January 2022Retrieved from <https://wefightregulatory.blob.core.windows.net/regulatory/Cookies-ES.pdf>
- Westin, A. F. (1967). Privacy and freedom. Atheneum.

Digital Participation in Decision-Making and its Benefits

Kelmend Nezha Ph.D. Cand. ⁽¹⁾ – Nertil Bërdufi Ph.D. ⁽²⁾ – Aranit Qinami
Mscs ⁽³⁾

Summary: *Abstract.* – 1. Introduction Digital Participation: Concept and Advantages. – 2. Challenges of digital participation in decision-making. – 3. Studies and Research on Digital Participation in Decision-Making. – 4. Discussions and Conclusions.

Abstract.

This article examines digital participation in decision-making and the benefits it brings in the context of technology and digital platforms. Digital participation offers opportunities for individuals and groups to engage in the decision-making process and influence decisions that affect them. Studies have shown that digital participation increases transparency, availability of information, and the sense of responsibility. It also enhances collaboration and the inclusion of stakeholders. However, challenges such as unequal digital access, the spread of misinformation and disinformation, and information overload need to be addressed to achieve successful outcomes. It is recommended that decision-making institutions develop appropriate digital policies and platforms and provide technical support to participants.

¹ University of Tirana (Albania), kelmendn@gmail.com

² Western Balkans University (Albania), nertilberdufi@gmail.com

³ University College Bedër (Albania), aqinami@beder.edu.al

The aim of this article is to examine the role and impact of digital participation in the decision-making processes and provide recommendations for its effective use in Albania. We will analyze the benefits that digital participation brings to the quality of decisions, as well as the challenges and obstacles that may arise in its utilization. Additionally, we will explore current studies and research in the field of digital participation in decision-making to evaluate the impact and outcomes of digital participation in the decision-making process.

Keywords: decision-making, transparency, misinformation, effectiveness, digital participation

JEL: K16; D72; D81

1. Introduction Digital Participation: Concept and Advantages.

The Context of Digital Participation in Decision-Making

In the era of digital technology, digital participation has become a crucial element in decision-making processes for individuals and institutions. The increasing use of social networks, applications, and other digital tools has brought about a fundamental change in how we participate in decision-making. Digital participation represents the engagement and contribution of individuals in the decision-making process through digital platforms and tools (Smith, 2018).⁴

One of the main reasons why digital participation has gained importance is the increase in transparency in the decision-making process. Due to the dissemination of information on the internet, individuals and institutions have easy access to the data and necessary information to make informed decisions (Simon et al., 2017).⁵ This transparency enhances the credibility and legitimacy of decisions, fostering greater accountability and transparency.

Description of Digital Participation

Digital participation is a concept that encompasses the engagement and contribution of individuals in the decision-making process through the use of digital tools and platforms. This form of participation enables individuals to take part in discussions, express their opinions, contribute information, and influence decisions through social networks, applications, websites, and other digital tools (Smith, 2018).⁶

Some of the Advantages of Digital Participation in Decision-Making

Enhanced transparency in decision-making: Digital participation increases transparency in the decision-making process. Through digital platforms, vital data and information are freely accessible to all participants. This transparency enables individuals and organizations to make informed decisions and have a broader understanding of the decision-making process.

⁴ Smith, J. (2018). The Role of Digital Participation in Decision Making. *Journal of Digital Democracy*, 10(2), 45-62.

⁵ Simon J., Bass T., Boelman V., Mulgan G. 2017. *Digital Democracy: The Tools Transforming Political Engagement*. Report of the Nesta Foundation. London, UK. Accessed October 20, 2021. <https://www.issuelab.org/resources/33129/33129.pdf>.

⁶ Smith, J. (2018). The Role of Digital Participation in Decision Making. *Journal of Digital Democracy*, 10(2), 45-62.

Access to more information and knowledge: Digital participation provides participants with a wealth of information and knowledge (Hörning, 1999).⁷ Through social networks, forums, and digital resources, individuals have the opportunity to explore, study, and gather relevant information on the decision topic. This helps expand the knowledge framework and enhance the information base for making better decisions.

Expansion of knowledge base and expertise: Digital participation contributes to the expansion of the knowledge base and expertise in the decision-making process (Hossfeld, 2017).⁸ Through discussions and contributions on digital platforms, participants can share their specialized experiences, knowledge, and viewpoints. This creates a knowledge-rich environment and enables the identification of innovative and advanced solutions.

Heightened sense of responsibility and legitimacy: Digital participation increases the sense of responsibility and legitimacy of decisions. Through active engagement in the decision-making process, individuals feel involved in the decision and take responsibility for the outcome. This fosters a sense of accountability and creates legitimacy for the decisions, making them more acceptable and sustainable to all participants.

Advancement of collaboration and creation of new connections: Digital participation encourages collaboration and the creation of new connections (eParticipation, 2015).⁹ Individuals have the opportunity to collaborate, share ideas, and work together to address common challenges. Through digital platforms, they can find each other, establish new professional networks, and build enduring relationships for the future.

Enhanced involvement of stakeholders: Digital participation improves the involvement of stakeholders in the decision-making process (Michels & De Graaf, 2010).¹⁰ Through digital platforms and applications, individuals and interest groups have the opportunity to influence decisions that affect them. This increases the sense of inclusion, allows for the representation of diverse voices, and contributes to a more democratic and accountable decision-making process.

⁷ Hörning, G. 1999. Citizens' panels as a form of deliberative technology assessment. *Science and Public Policy* 26 (5): 351-60.

⁸ Hossfeld, S. (2017). The Advantage of Digital Decision Making for Strategic Decisions – Proofed by a Supply Chain Case. *International Journal of Management Science and Business Administration*, 3(5), 7-20.

⁹ Ec.europa.eu, eParticipation, (2015). [online] Available at: <https://ec.europa.eu/digital-singlemarket/eparticipation> [January 2016]

¹⁰ Michels A., De Graaf L. (2010). Examining citizen participation: Local participatory policy making and democracy. *Local Government Studies*, 36, 477-491.

2. Challenges of digital participation in decision-making.

Lack of equal and digital access

A key challenge of digital participation in decision-making is the lack of equal and digital access for all individuals (ITU et al., 2022).¹¹ Not everyone has equal access to technology and the internet, particularly in impoverished communities and low-income countries. This digital divide creates a gap in digital participation and the ability to influence decisions.

Spread of misinformation and disinformation

Digital participation faces challenges regarding the spread of misinformation and disinformation. In digital tools and platforms, it is difficult to verify and control the origin and accuracy of information. This can lead to making erroneous decisions or relying on inaccurate information, thereby undermining the decision-making process.

Groupthink and the formation of echo chambers

Digital participation may encounter the challenge of groupthink and the formation of strong echo chambers (Chen, 2013).¹² In digital discussions and debates, interest groups with similar perspectives can form strong echo chambers and overpower the opinions of other individuals. This can hinder independent thinking and impede the creation of diverse solutions.

Information overload and processing difficulties

Digital participation faces challenges related to information overload and processing difficulties (Hwang et al., 1999).¹³ With the vast variety and high volume of information available in digital environments, individuals may feel overwhelmed by the sheer quantity of information and struggle with selecting and analyzing it. This can hinder their comprehensive understanding and effective utilization of essential information for informed decision-making.

¹¹ Jointly developed by: ITU, UN-Habitat, UNDP (2022), Connectivity, Digital Divide and Digital Inclusion, [online] Available at: <https://toolkit-dt4c.itu.int/wp-content/uploads/2022/03/R1-Module-04-on-Connectivity-Digital-Divide-and-Digital-Inclusion.pdf>

¹² Chen, H. M. (2013). Group polarization in virtual communities: The case of stock message boards. *iConference 2013 Proceedings* (pp. 185-195). doi:10.9776/13174

¹³ Hwang, Mark & Lin, Jerry. (1999). Information Dimension, Information Overload and Decision Quality. *Journal of Information Science*. 25. 213-218. 10.1177/016555159902500305

Caution should be exercised, and attention should be increased, as everyone is exposed to unfiltered information, as study highlights that regardless of citizens' level of education, they are extensive users of the internet and, indirectly, consumers of uncontrolled information.¹⁴

3. Studies and Research on Digital Participation in Decision-Making.

Empirical studies on the effects of digital participation

Empirical studies have examined the effects of digital participation in decision-making (Mertes et al., 2022).¹⁵ These studies have employed various methodologies, including surveys, case studies, and experiments, to assess the impact of digital participation on transparency, efficiency, and legitimacy of decisions. The findings of these studies provide a deeper understanding of the benefits and challenges of digital participation in the context of decision-making.

Research on methods and technologies of digital participation

Research aims to understand the methods and technologies of digital participation in decision-making. These studies focus on identifying and evaluating digital tools and platforms used for digital participation. Through the analysis of these methods and technologies, research contributes to the development of recommendations and guidelines for their effective use in the decision-making process.

Evaluation of the effectiveness and quality of decisions made through digital participation

The evaluation of the effectiveness and quality of decisions made through digital participation is an important aspect of research in the field of digital participation in decision-making (Maciel et al., 2008).¹⁶ These studies utilize criteria and methods to assess to what extent digital participation has contributed to achieving effective and high-quality decisions. The results of these evaluations

¹⁴ As shown from the data collected in the research on "Self-Assessment of Citizen Participation and Engagement in Albania" in framework of PhD research of author.

¹⁵ Mertes, A., Fischer, D., Brüesch, C., & Andermatt, K. C. (2022). The Perceived Advantages of e-Participation and its Impact on Citizens' Willingness to Engage: Findings From the Canton of Zurich. *Swiss Yearbook of Administrative Sciences*, 13(1), 131–148. DOI: <https://doi.org/10.5334/ssas.166>

¹⁶ Maciel, Cristiano & Roque, Licinio & Garcia, Ana Cristina. (2008). Measuring the e-Participation in Decision-Making Processes through Online Surveys.. ICEIS 2008 - Proceedings of the 10th International Conference on Enterprise Information Systems. 2. 426-434.

help in understanding the value of digital participation as a significant tool in the decision-making process.

Successful cases and challenges of implementing digital participation.

Success cases in the use of digital participation in decision-making

There are several successful cases of utilizing digital participation in decision-making that can serve as encouraging models for organizations and institutions (Loonam et al., 2014).¹⁷ These success cases demonstrate how digital participation can be used to enhance the decision-making process and achieve significant outcomes. These cases may include the implementation of digital participation platforms at various levels of local and national governance, the use of interactive communication tools in decision-making, and the creation of personalized tools for digital participation.

Challenges and barriers in implementing digital participation

Despite the numerous potentials and advantages of digital participation, there are challenges and barriers that need to be addressed for successful implementation (Karamagioli & Koulolias, 2008).¹⁸ Some challenges include unequal access to technology and the internet, security and privacy dilemmas, lack of awareness and education among participants about digital participation, as well as the legitimacy and trust deficit in the digital decision-making process. Another challenge is integrating digital participation into existing decision-making structures and adapting processes and organizational cultures to accommodate digital participation.

Recommendations for successful use of digital participation in decision-making

To address the challenges and ensure successful utilization of digital participation in decision-making, several recommendations are necessary (Liu et al., 2022).¹⁹ These recommendations involve ensuring equal access and inclusion of all participants, establishing appropriate technological infrastructure and platforms for digital participation, raising awareness and educating participants, as well as improving transparency and accountability in the digital decision-

¹⁷ Smith, J., et al. (2022). Successful Cases of Digital Participation in Decision Making: Lessons Learned. *Government Information Quarterly*, 40(3), 187-203.

Loonam, J, Eaves, S, Kumar, V, Parry, G. Towards digital transformation: Lessons learned from traditional organization. *Strategic Change*. 2018; 27: 101– 109. <https://doi.org/10.1002/jsc.2185> .

¹⁸ Karamagioli, Evika & Koulolias, Vasilis. (2008). Challenges and barriers in implementing e-participation tools. One year of experience from implementing Gov2demoss in 64 municipalities in Spain. *International Journal of Electronic Governance*. 1. 10.1504/IJEG.2008.022070.

¹⁹ Liu, M., et al. (2022). Recommendations for Successful Use of Digital Participation in Decision Making: A Delphi Study. *Decision Sciences*, 47(2), 215-232.

making process. Additionally, it is important to develop policies and laws that support digital participation and evaluate the impacts and outcomes of digital participation in decision-making.

4. Discussions and Conclusions.

Discussion of Analyzed Results and Findings

Based on various studies and research on digital participation in decision-making, the results demonstrate that digital participation brings numerous benefits to the decision-making process. Studies have confirmed that digital participation enhances the transparency of decision-making and enables broad access for participants to information and the decision-making process (Dawes, 2009).²⁰ Through digital participation, individuals and groups have the opportunity to share information and their perspectives openly and influence the decision outcome.

In addition to increasing transparency, digital participation provides a wide knowledge base and information available to decision-makers (Goyal et al., 2023).²¹ Through technology and digital platforms, participants have access to abundant information resources and can research topics and issues under discussion before making decisions. This improves the quality of decisions and reduces the influence of decisions based solely on the opinions of a few individuals.

Furthermore, digital participation helps broaden the knowledge base and expertise (Laurent et al., 2022).²² The participation of a majority of participants, whether experts in their fields or not, contributes to creating a diverse knowledge base and multiple perspectives. This creates opportunities to reach more innovative and comprehensive solutions to decision-making challenges and problems.

²⁰ Dawes, Sharon. (2009). Governance in the digital age: A research and action framework for an uncertain future. *Government Information Quarterly*, 26, 257-264. 10.1016/j.giq.2008.12.003.

²¹ Goyal, N., Dutta, S., & Kaur, H. (2023). E-Governance: The Digital Future of Participatory Decision Making. *Journal of Enterprise Information Management*, 36(3), 519-539.

²² Laurent, J., Perkmann, M., & Holocher-Ertl, T. (2022). Deliberation or Mobilisation? An Empirical Investigation of the Goals of Online Political Participation. *European Journal of Communication*, 37(1), 19-37.

Importance and Perspective of Digital Participation in Decision-Making

Digital participation holds significant importance in modern decision-making, and its perspective is highly promising. It serves as a powerful tool to encourage active participation of individuals and diverse groups in decision-making processes (Chambers, 2023).²³ By utilizing digital technology and platforms, remote participation and efficient sharing of ideas are facilitated.

Digital participation in decision-making has significant potential to expand influence and empower democratic participation in society (Schuler & Kleinen-von Königslöw, 2023).²⁴ The advancement of technology and the increased use of digital platforms and applications for decision-making are contributing factors to enhancing citizens' participation and opening new possibilities for influencing decisions that impact them.

Conclusion and General Recommendations

In conclusion, digital participation in decision-making brings significant benefits, such as increased transparency, availability of information and knowledge, expansion of the knowledge base and expertise, enhanced accountability and legitimacy, improved collaboration, and increased inclusion of stakeholders. However, challenges such as unequal digital access, the spread of misinformation and fake news, information overload, and processing difficulties need to be addressed in the implementation process of digital participation in decision-making.

It is recommended that decision-making organizations and institutions develop appropriate digital policies and platforms to encourage and facilitate digital participation (Wang et al., 2023).²⁵ It is important to provide training and technical support to participants so that they can successfully utilize digital tools and platforms. Additionally, further research is recommended to assess and improve the effectiveness and quality of decisions made through digital participation in the context of decision-making. It is evident that the more educated the society is, the higher the expectation for digital participation, which

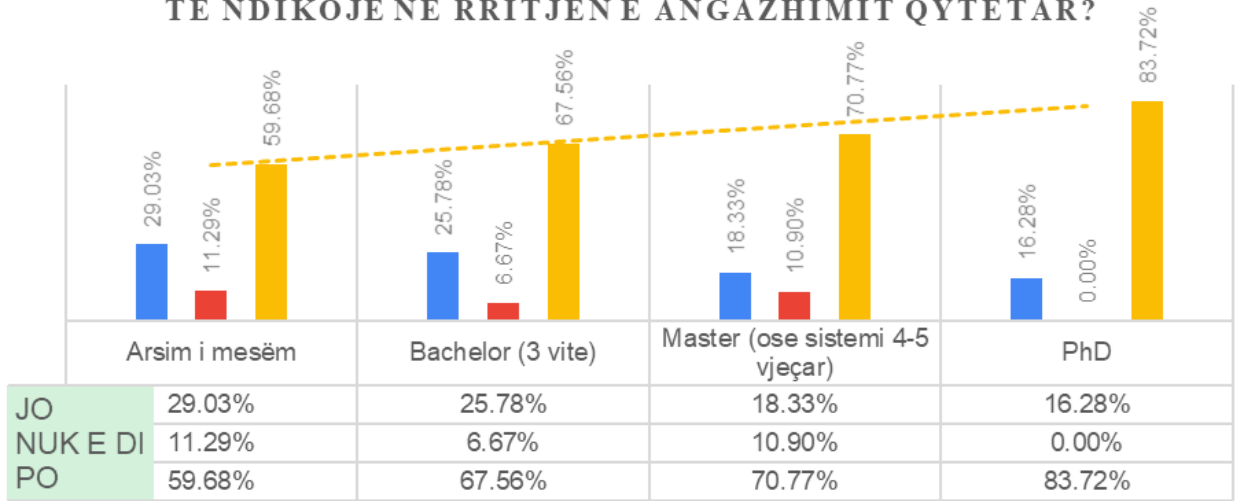
²³ Chambers, S. (2023). Deliberative democracy and the digital public sphere: Asymmetrical fragmentation as a political not a technological problem. *Constellations*, 30, 61– 68. <https://doi.org/10.1111/1467-8675.12662>

²⁴ Schuler, D., & Kleinen-von Königslöw, K. (2023). Participatory Democracy and Digital Media: Introduction to the Special Issue. *European Journal of Communication*, 38(1), 3-8.

²⁵ Wang, Z., Liu, H., Li, T., Zhou, L., & Zhou, M. (2023). The Impact of Internet Use on Citizens' Trust in Government: The Mediating Role of Sense of Security. *Systems*, 11(1), 47. MDPI AG. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.3390/systems11010047>

translates into civic engagement.²⁶

A MENDONISE ZBATIMI I PJESËMARRJES DIGJITALE DO TË NDIKOJË NË RRRITJEN E ANGAZHIMIT QYTETAR?



²⁶ As shown from the data collected in the research on "Self-Assessment of Citizen Participation and Engagement in Albania" in framework of PhD research of author.

References:

- Chambers, S. (2023). Deliberative democracy and the digital public sphere: Asymmetrical fragmentation as a political not a technological problem. *Constellations*, 30, 61- 68. <https://doi.org/10.1111/1467-8675.12662>
- Chen, H. M. (2013). Group polarization in virtual communities: The case of stock message boards. *iConference 2013 Proceedings* (pp. 185-195). doi:10.9776/13174
- Dawes, Sharon. (2009). Governance in the digital age: A research and action framework for an uncertain future. *Government Information Quarterly*. 26. 257-264. 10.1016/j.giq.2008.12.003.
- Ec.europa.eu, eParticipation, (2015). [online] Available at: <https://ec.europa.eu/digital-singlemarket/eparticipation>[January 2016]
- Goyal, N., Dutta, S., & Kaur, H. (2023). E-Governance: The Digital Future of Participatory Decision Making. *Journal of Enterprise Information Management*, 36(3), 519-539.
- Hörning, G. 1999. Citizens' panels as a form of deliberative technology assessment. *Science and Public Policy* 26 (5): 351-60.
- Hossfeld, S. (2017). The Advantage of Digital Decision Making for Strategic Decisions - Proofed by a Supply Chain Case. *International Journal of Management Science and Business Administration*, 3(5), 7-20.
- Hwang, Mark & Lin, Jerry. (1999). Information Dimension, Information Overload and Decision Quality. *Journal of Information Science*. 25. 213-218. 10.1177/016555159902500305
- Jointly developed by: ITU, UN-Habitat, UNDP (2022), Connectivity, Digital Divide and Digital Inclusion, [online] Available at: <https://toolkit-dt4c.itu.int/wp-content/uploads/2022/03/R1-Module-04-on-Connectivity-Digital-Divide-and-Digital-Inclusion.pdf>
- Karamagioli, Evika & Koulolias, Vasilis. (2008). Challenges and barriers in implementing e-participation tools. One year of experience from implementing Gov2demoss in 64 municipalities in Spain. *International Journal of Electronic Governance*. 1. 10.1504/IJEG.2008.022070.

- Laurent, J., Perkmann, M., & Holocher-Ertl, T. (2022). Deliberation or Mobilisation? An Empirical Investigation of the Goals of Online Political Participation. *European Journal of Communication*, 37(1), 19-37.
- Liu, M., et al. (2022). Recommendations for Successful Use of Digital Participation in Decision Making: A Delphi Study. *Decision Sciences*, 47(2), 215-232.
- Loonam, J, Eaves, S, Kumar, V, Parry, G. Towards digital transformation: Lessons learned from traditional organization. *Strategic Change*. 2018; 27: 101– 109. <https://doi.org/10.1002/jsc.2185> .
- Maciel, Cristiano & Roque, Licinio & Garcia, Ana Cristina. (2008). Measuring the e-Participation in Decision-Making Processes through Online Surveys.. ICEIS 2008 - Proceedings of the 10th International Conference on Enterprise Information Systems. 2. 426-434.
- Mertes, A., Fischer, D., Brüesch, C., & Andermatt, K. C. (2022). The Perceived Advantages of e-Participation and its Impact on Citizens' Willingness to Engage: Findings From the Canton of Zurich. *Swiss Yearbook of Administrative Sciences*, 13(1), 131–148. DOI: <https://doi.org/10.5334/ssas.166>
- Michels A., De Graaf L. (2010). Examining citizen participation: Local participatory policy making and democracy. *Local Government Studies*, 36, 477-491.
- Schuler, D., & Kleinen-von Königslöw, K. (2023). Participatory Democracy and Digital Media: Introduction to the Special Issue. *European Journal of Communication*, 38(1), 3-8.
- Simon J., Bass T., Boelman V., Mulgan G. 2017. Digital Democracy: The Tools Transforming Political Engagement. Report of the Nesta Foundation. London, UK. Accessed October 20, 2021. <https://www.issuelab.org/resources/33129/33129.pdf>.
- Smith, J. (2018). The Role of Digital Participation in Decision Making. *Journal of Digital Democracy*, 10(2), 45-62.
- Smith, J. (2018). The Role of Digital Participation in Decision Making. *Journal of Digital Democracy*, 10(2), 45-62.
- Smith, J., et al. (2022). Successful Cases of Digital Participation in Decision Making: Lessons Learned. *Government Information Quarterly*, 40(3), 187-203.

Wang, Z., Liu, H., Li, T., Zhou, L., & Zhou, M. (2023). The Impact of Internet Use on Citizens' Trust in Government: The Mediating Role of Sense of Security. *Systems*, 11(1), 47. MDPI AG. Retrieved from <http://dx.doi.org/10.3390/systems11010047>

Le permanenti criticità dell'abuso d'ufficio e le proposte parlamentari di modifica disciplinativa

(The permanent critical issues of abuse of office and the parliamentary proposals for regulatory changes)

Avv. Desirée Rizzo ⁽¹⁾

SOMMARIO: *Abstract.* – 1. *Lo scenario fenomenologico.* – 2. *Una storia normativa tormentata.* – 3. *Le proposte di iniziativa parlamentare.* – 4. *Aspettando la proposta governativa.*

Abstract.

The present work traces the chronological scan of the regulatory changes of the abuse of office, from the original formulation envisaged by the Rocco Code of 1930 up to the latest version of 2020, currently in force. However, this last intervention did not solve the problem.

Hence the need for further reform. The article, therefore, focuses on the most recent parliamentary initiative proposals aimed at tackling the persistent interpretative problems encountered in subiecta materia. These proposals express political-criminal sensibilities that will soon be confronted with the design of the government in office anticipated by the reflections formulated by the Minister of Justice regarding the need to face the phenomenon of fear of signature and defensive administration.

1. Lo scenario fenomenologico.

Lo sfondo è noto. A partire dalla stagione di 'Mani pulite' (caratterizzata da degenerazioni drammatiche – si vedano «gli strappi alla legalità penale e le fuoriuscite del processo dai tracciati dei suoi impieghi ortodossi»² – che hanno lacerato il tessuto

¹ *Lawyer in Italy.*

² V. MAIELLO, *Dieci anni di interventi sul Foglio di Giovanni Fiandaca*, in *Sist. Pen.*, 17 febbraio 2023, 8.

politico-istituzionale del Paese mettendone a rischio la tenuta degli stessi principi di civiltà giuridica costituzionalmente consacrati) la pubblica amministrazione ha conosciuto patologici rallentamenti operativi determinati dal 'terrore della firma' diffusosi in misura crescente tra i suoi funzionari.

Gli agenti pubblici, preoccupati delle incursioni del sindacato penalistico e, in particolare, dal generalizzato e imprevedibile rischio legale connesso all'apertura di un procedimento per abuso d'ufficio – figura criminosa sempre pronta all'uso e fortemente manipolata dal formante giurisprudenziale –, hanno infatti dato vita a vere e proprie manifestazioni prasseologiche di 'burocrazia difensiva'³.

E in questa patologica combinazione di incertezza giuridica ermeneuticamente alimentata dalla giurisprudenza, strumentalizzazioni ritorsive (da parte di quei privati desiderosi di danneggiare la reputazione del soggetto pubblico individuato come nemico) e investigative (da parte di quei magistrati del pubblico ministero che hanno utilizzato tale titolo di reato come mezzo esplorativo utile per scoprire ulteriori, ipotetici, più gravi fatti delittuosi – per eccellenza, quelli corruttivi), la precarietà dell'agire amministrativo è diventata sempre più acuta traducendosi in sostanziale paralisi, esiziale per l'interesse generale della comunità.

Da qui l'esigenza di una riflessione seria sui nodi irrisolti della fattispecie *de qua*⁴. Da qui un nuovo, comprensibile, fermento riformatore...

2. Una storia normativa tormentata.

Il percorso che conduce alla versione odierna risulta particolarmente travagliato⁵. Nella versione del 1930, l'art. 323 c.p. era rubricato come *abuso d'ufficio in casi non preveduti specificamente dalla legge* e puniva il p.u. che, *abusando dei poteri inerenti alle sue funzioni, commettesse, per recare ad altri un danno o per procurargli un vantaggio, qualsiasi fatto non preveduto come reato da una particolare disposizione di legge*. Era, questa, una disposizione di chiusura (dettata allo scopo di coprire eventuali vuoti di tutela) incentrata sulla indeterminata e tautologica condotta dell'abuso funzionale, amministrativisticamente enucleabile come «inversione dei mezzi rispetto al fine per il quale i poteri stessi sono stati conferiti al pubblico ufficiale»⁶, alla stregua del vizio dello sviamento di potere. Chiara la conseguenza: la mera illegittimità amministrativa dell'atto segnava automaticamente la consumazione delle fattispecie criminosa in

³ Sul punto, cfr. C. Cost., sent. n. 8/2022.

⁴ Vedi le riflessioni di T. PADOVANI, *Vita, morte e miracoli dell'abuso d'ufficio*, in *Giur. Pen. Web*, 7-8/2020.

⁵ Per una ricostruzione evolutiva, vedi C. RIZZO, *Il 'destino' dell'abuso d'ufficio tra contese elettorali ed esigenze di riforma*, in *federalismi*, 5/2020, (in particolare) 187 ss.

⁶ V. PATALANO, *La sindacabilità dell'atto amministrativo e la configurazione del reato di abuso innominato di ufficio*, in *Foro pen.*, 1966, 63.

discorso con grave nocimento per la configurazione deonticamente autonoma e sussidiaria della tutela penale.

Questo accenno ci fa comprendere le ragioni della riforma del 1990.

Nel nuovo schema normativo si puniva, se il fatto non costituiva più grave reato, il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio che, *al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto vantaggio non patrimoniale o per arrecare ad altri un danno ingiusto, abusa[va] del suo ufficio.*

Dunque, nuovi possibili soggetti attivi erano anche gli incaricati di pubblico servizio. E, soprattutto, la struttura dommatica del 'tipo' era quella di un illecito di pura condotta a dolo specifico, sicché, ai fini della integrazione della fattispecie, non occorre l'effettiva verifica dell'ingiusto vantaggio (anche non patrimoniale) o del danno ingiusto, essendo invece sufficiente che tali 'mete' si ponessero nel fuoco della volontà dell'agente quali semplici finalità perseguite. Questa tecnica redazionale affidava il ruolo di filtro selettivo al dolo specifico; elemento psicologico la cui natura ontologicamente immateriale comportava, ovviamente, la necessità di provarne la ricorrenza attraverso metodiche di stampo logico-inferenziale a declinazione inevitabilmente presuntiva⁷. Pertanto, nella prassi giudiziaria, rimaneva immutata la identificazione della tipicità criminosa con la illegittimità amministrativa dell'atto realizzato dal soggetto attivo.

Preso atto dell'insuccesso, il legislatore decideva di intervenire ancora.

La l. n. 234/1997, perciò, modificava nuovamente l'art. 323 c.p., prevedendo l'integrazione dell'abuso d'ufficio, *salvo che il fatto non costituisca un più grave reato, quando l'agente pubblico (p.u. o i.p.s.), nello svolgimento delle funzioni o del servizio, in violazione di norme di legge o di regolamento, ovvero omettendo di astenersi in presenza di un interesse proprio o di un prossimo congiunto o negli altri casi prescritti, intenzionalmente procura a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale ovvero arreca ad altri un danno ingiusto.*

In questa riscrittura vi era un tentativo di precisazione tipologica e di delimitazione offensivistica della norma...

Ed ecco che si notano le due alternative comportamentali, contrassegnate dalla violazione di più specifici paradigmi doverosi e agganciate all'esercizio dell'attività pubblicistica autoriale.

E risalta la trasformazione in reato di evento con corrispondente dolo intenzionale⁸. Infatti, *l'ingiusto vantaggio patrimoniale* – non anche quello extrapatrimoniale che era estromesso dall'area di tipicità della fattispecie – e il *danno ingiusto* venivano alternativamente previsti come veri e propri eventi consumativi (eventi la cui

⁷ Cfr. V. PATALANO, *Amministratori senza paura della firma con i nuovi vincoli alle condotte punibili*, in *Guida dir.*, 2 agosto 1997, 20.

⁸ Cfr. G. COCCO, *Reati contro la pubblica amministrazione*, in G. COCCO – E.M. AMBROSETTI – E. MEZZETTI (a cura di), *I reati contro i beni pubblici* (Stato, amministrazione pubblica e della giustizia, ordine pubblico), Padova, 2010, 248.

‘ingiustizia’, inoltre, doveva essere accertata separatamente e autonomamente rispetto alla ‘abusività’ della condotta). Mentre, sul versante psicologico, l’avverbio *intenzionalmente*, con la sua pregnanza semantica, attestava la valenza tipicizzante del dolo intenzionale da ciò discendendo la necessità che l’evento si ponesse nel fuoco della volontà dell’agente come obiettivo principale della sua condotta.

Nonostante lo sforzo legislativo, rimanevano però dei punti ambigui, strumentalizzabili in chiave punitivista allo scopo di depotenziare le mire selettive sottese alla riforma.

E così, nell’espressione *violazione di norme di legge o di regolamento*, non solo si poteva ravvisare un problema di ampiezza della categoria delle fonti riconducibili al lemma *regolamento*, ma, addirittura, si poteva intravedere un rischio (poi puntualmente concretatosi) di manipolazione espansionistica dello stessa formula *norme di legge* che, comunque, si prestava a traduzioni tassonomiche volte a farvi rientrare lo stesso principio di buon andamento e di imparzialità della pubblica amministrazione (con la conseguente, reviviscente, rilevanza penalistica dell’eccesso di potere) sul presupposto argomentativo della configurabilità dell’art. 97 Cost. come norma della legge fondamentale. O, ancora, si pensi alla clausola di chiusura ‘*o negli altri casi prescritti*’, e alla sua elastica adattabilità a prassi giudiziarie di ricerca di fonti altre sia rispetto alla legge che rispetto al regolamento⁹.

Il discorso, come anticipato, trova un puntuale riscontro nelle dinamiche involutive della giurisprudenza. In particolare, da un iniziale atteggiamento di attenzione alle ragioni ispiratrici della novella¹⁰ si passa ad una progressiva erosione delle aspirazioni selettive veicolate dalla riforma del ’97 giungendo, addirittura, a reintrodurre la rilevanza del mero eccesso/sviamento di potere in base alla considerazione che «*in tanto può parlarsi di esercizio legittimo in quanto tale esercizio sia diretto a realizzare lo scopo pubblico in funzione del quale è attribuita la potestà, che del potere costituisce la condizione intrinseca di legalità*»¹¹.

Dal quadro tratteggiato emergevano quindi questioni di grande complessità. Nondimeno, la ‘legge anticorruzione’ del 2012 non interveniva sulla componente precettiva del 323 ma procedeva solo ad un inasprimento sanzionatorio.

E l’esistenza dei problemi relativi all’abuso d’ufficio e alle collegate pratiche di amministrazione difensiva veniva duramente negata dall’ideologia della “spazzacorrotti”, salvo poi essere d’un tratto¹² riconosciuta e assunta a vessillo

⁹ Sul punto, vedi V. PATALANO, *Amministratori senza paura della firma*, cit., 20

¹⁰ Vedi Cass., Sez. II, Tosches, 1997.

¹¹ Cass., Ss. UU., n. 155/2011.

¹² Cfr. G.L. GATTA, *Da ‘spazza-corrotti’ a ‘basta paura’: il decreto-semplificazioni e la riforma con parziale abolizione dell’abuso d’ufficio, approvata dal Governo ‘salvo intese’ (e la riserva di legge?)*, in *Sist. Pen.*, 17 luglio 2020.

durante la pandemia¹³, in ragione delle necessità di negoziali legate al *Recovery Fund*¹⁴. Il nuovo verbo diventa quello della ‘semplificazione’, ma la novella non mette fine alle problematiche interpretative né interviene sulla “spazzacorrotti”.

In base al d.l. 16 luglio 2020, n. 76, convertito nella l. 11 settembre 2020, n. 120, il nuovo art. 323 c.p. punisce, *salvo che il fatto non costituisca un più grave reato, il pubblico ufficiale o l’incaricato di pubblico servizio che, nello svolgimento delle funzioni o del servizio, in violazione di specifiche regole di condotta espressamente previste dalla legge o da atti aventi forza di legge e dalle quali non residuino margini di discrezionalità, ovvero omettendo di astenersi in presenza di un interesse proprio o di un prossimo congiunto o negli altri casi prescritti, intenzionalmente procura a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale ovvero arreca ad altri un danno ingiusto.*

Dunque, oggi, secondo la *voluntas* sottesa alla ‘semplificazione’, dovrebbe assumere rilievo solo l’inosservanza di «*precetti comportamentali [...] di rango primario [...], stringenti ed espressamente previsti [...], i quali non lascino alcun margine discrezionale al funzionario*»¹⁵; mentre nel nuovo perimetro criminoso non rientrerebbero la violazione delle norme poste da fonti non legislative, la violazione dell’art. 97 della Costituzione e l’eccesso di potere.

Le fragilità redazionali però ci sono. Lasciano aperte le questioni di sempre e non consentono di dire che la discrezionalità amministrativa sia stata veramente sottratta allo scrutinio del giudice penale.

Può, infatti, immediatamente notarsi che la modifica normativa non ha riguardato la violazione dell’obbligo di astenersi *in presenza di un interesse proprio o di un prossimo congiunto o negli altri casi prescritti*.

Ora, in primo luogo, è la stessa esistenza di un obbligo di astensione a presupporre la iscrizione in un quadro di discrezionalità amministrativa. In altre parole, in questo caso, l’autore è chiamato a ‘ritirarsi’ dall’esercizio di un’attività (non vincolata) la cui imparzialità di svolgimento rischia di essere compromessa dal ricorrere di un’ipotesi di conflitto di interessi. Pertanto, trattandosi di uno spazio tipologico relativo ad un agire amministrativo a carattere discrezionale è ben possibile che l’interprete vi faccia rientrare anche quelle situazioni di eccesso di potere che il ‘semplificatore’ del 2020 ha cercato di espungere dall’ambito di incidenza della prima condotta tipica¹⁶.

Inoltre, la clausola di chiusura ‘*negli altri casi prescritti*’ è rimasta intatta, sicché al suo interno trovano riparo le fonti subprimarie e i parametri qualificativi che la novella avrebbe voluto allontanare dall’area dell’incriminazione.

¹³ Vedi A. MELCHIONDA, *La riforma dell’ “abuso d’ufficio” nel caleidoscopio del sistema penale dell’emergenza da Covid-19*, in *Arch. Pen.* (Rivista Web), 2 /2021.

¹⁴ In proposito, vedi C. RIZZO, *Prime osservazioni sul nuovo abuso d’ufficio*, in *federalismi*, 14/2021, 163 ss.

¹⁵ V. VALENTINI, *Burocrazia difensiva e restyling dell’abuso d’ufficio*, in *disCrimen*, 14 settembre 2020, 10.

¹⁶ Vedi M. GAMBARDELLA, *Simul stabunt vel simul cadent. Discrezionalità amministrativa e sindacato del giudice penale: un binomio indissolubile per la sopravvivenza dell’abuso d’ufficio*, in *Sist. pen.*, 7/2020, 151.

Ma vi è di più. Lo stesso intervento sullo schema comportamentale relativo – volendo utilizzare una formula di sintesi – alla ‘violazione di regole di grado legislativo’ non ha fatto venir meno la possibilità ermeneutica di ricorrere alla configurazione delle regole previste da atti non legislativi (quali, ad esempio, un piano regolatore o un bando di concorso) come ‘norme interposte’ rispetto alla fonte primaria che a questi atti imprime il crisma della vincolatività; e ciò, allo scopo di poterne comunque includere le prescrizioni nella categoria di comandi la cui inosservanza integra gli estremi della prima condotta ‘abusiva’¹⁷.

D'altronde, le virtualità espansive ancora insite nel nuovo 323 ci sono ulteriormente confermate dalla stessa Suprema Corte¹⁸ che, pur riconducendo la dinamica modificativa allo schema della *abolitio criminis* parziale, ha tuttavia sottolineato che la discrezionalità amministrativa deve ritenersi sottratta al sindacato penalistico, «*sempreché l'esercizio del potere discrezionale non trasmodi tuttavia in una vera e propria distorsione funzionale dai fini pubblici – c.d. sviamento di potere o violazione dei limiti esterni della discrezionalità – laddove risultino perseguiti, nel concreto svolgimento delle funzioni o del servizio, interessi oggettivamente difformi e collidenti con quelli per i quali soltanto il potere discrezionale è attribuito; oppure si sostanzi nell'alternativa modalità della condotta, rimasta penalmente rilevante, dell'inosservanza dell'obbligo di astensione in situazione di conflitto di interessi*». L'affermata rilevanza dello ‘sviamento’ anche con riguardo alla prima *species* comportamentale ha una portata dirompente e segnala il permanere di una questione di fondo, non intaccata nemmeno dal riconoscimento della intervenuta irrilevanza della trasgressione di generici obblighi comportamentali e di mere norme di principio¹⁹.

I confini dell'abuso d'ufficio sono ancora una volta precari...

3. Le proposte di iniziativa parlamentare.

Già nella scorsa legislatura si erano registrate iniziative parlamentari²⁰ (eterogenee anche dal punto di vista contenutistico, ma) ispirate dalla diffusa percezione dei problemi lasciati irrisolti dalla riforma del 2020. Il tema della imprevedibilità del rischio giudiziario incombente sugli amministratori pubblici era, quindi, diventato oggetto (non più occulto e proibito) delle riflessioni formulate dagli attori del discorso pubblico...

¹⁷ Vedi Cass., Sez. VI, n. 31873/2020.

¹⁸ Cass., Sez. VI, n. 442/2020.

¹⁹ Sul tema della irrilevanza della violazione delle disposizioni di principio, vedi Cass., Sez. VI, 7 aprile 2022, n. 23794.

²⁰ In proposito, vedi M. GAMBARDELLA, *Tre disegni di legge in materia di abuso d'ufficio e responsabilità per i reati omissivi impropri*, in *disCrimen*, 11 novembre 2021; e B. ROMANO, *Brevi considerazioni sulle ulteriori proposte di riforma dell'abuso d'ufficio, a partire dalle responsabilità dei sindaci*, in *Giur. Pen. Web*, 11/2021.

E, per quanto qui ci interessa, nuove proposte parlamentari vengono avanzate nell'attuale legislatura²¹, quasi ad anticipare il confronto politico che sarà aperto dal disegno riformista di matrice governativa annunciato anche dalla comunicazione istituzionale del Ministero²².

Le proposte di legge 'Rossello' (AC 399) e 'Pittalis' (AC 645) sono volte ad abrogare il reato *de quo*.

La proposta 'Costa' (AC 654) prospetta la depenalizzazione dell'abuso d'ufficio e la sua trasformazione in illecito amministrativo. In particolare, il disegno in esame introduce un nuovo articolo all'interno del testo unico del pubblico impiego: si tratta dell'art. 54-*bis* nel quale confluisce lo schema precettivo contenuto nell'attuale 323 c.p., cui, però, viene collegata una sanzione pecuniaria da 1.000 a 15.000 euro. Tale sanzione dovrebbe essere irrogata dall'ANAC all'esito di un procedimento caratterizzato dalla garanzia del contraddittorio tra le parti.

La proposta 'Pella' (AC 716) mira a modificare la fattispecie criminosa in discorso restringendone l'area di incidenza applicativa. Nel dettaglio, l'atto interviene sul testo vigente: α) prevedendo che la violazione dell'obbligo di astensione debba essere contrassegnata dalla *consapevolezza* del soggetto attivo; β) eliminando l'evento dell'arricchimento ingiusto (mantenendo, cioè, il solo evento di prevaricazione); γ) specificando che il danno ingiusto debba costituire conseguenza "diretta" della condotta tipica; δ) sopprimendo il riferimento alla intenzionalità del dolo.

4. Aspettando la proposta governativa.

Il Ministro della Giustizia ha sottolineato la necessità di intervenire nuovamente e l'esigenza di una accurata discussione parlamentare. Tale strategia riformista è corroborata e vivificata dalle rilevazioni statistiche in merito al rapporto numerico tra procedimenti avviati e condanne inflitte. I dati, infatti, riflettono la drammaticità di uno scenario esistenziale che vede gli indagati sottoposti ad una esiziale riprovazione socio-mediatica²³, la cui afflittività reputazionale prescinde dai successivi proscioglimenti.

Sono queste sofferenze a generare la 'paura della firma'. Sono queste incertezze a imporre un confronto finalmente libero da ipoteche giustizialiste e da strumentalizzazioni di parte.

²¹ In argomento, vedi G.L. GATTA, *L'annunciata riforma dell'abuso d'ufficio: tra "paura della firma", esigenze di tutela e obblighi internazionali di incriminazione*, in *Sist. Pen.*, 19 maggio 2023.

²² Vedi il comunicato stampa "*Abuso d'ufficio. Tavolo di discussione al Ministero*", pubblicato in *giustizia news online* (Quotidiano del Ministero della giustizia), 11 gennaio 2023.

²³ Sulle degenerazioni mediatico-giudiziarie, vedi V. MANES, *Giustizia mediatica. Gli effetti perversi sui diritti fondamentali e sul giusto processo*, Bologna, 2022.

La sfida è complessa. L'evoluzione travagliata della fattispecie evidenzia tutte le oggettive difficoltà dell'opera di tipicizzazione. Vi è il rischio che qualsiasi sforzo selettivo venga vanificato da manovre ermeneutiche di segno punitivista alimentate dalle conflittualità permanenti che lacerano la vita istituzionale del nostro Paese.

Eppure, proprio facendo tesoro delle pregresse esperienze normative e giurisprudenziali, bisogna elaborare un progetto di ampio respiro, che sappia intervenire non solo sul versante penalistico, ma anche, e in primo luogo, sui tanti punti critici della struttura e del funzionamento degli apparati amministrativi. In un disegno complessivo che restituisca (davvero) al diritto penale il suo rango costituzionale di *extrema ratio* nella panoplia degli strumenti giuridici di controllo sociale.

CASE NOTES

La responsabilità dell'amministratore "prestanome" nelle fattispecie criminose penali tributarie: dalla Cassazione alcuni spunti di riflessione

(The liability of the "nominee" administrator in criminal tax criminal cases: some food for thought from the Cassation)

Nota a Cass., Sez. III, sent. 23.11.2022 (dep. 29.03.2023) n. 13090

Corinne Morganti Msc. (1)

SOMMARIO: *Abstract*. – 1. Sulla vicenda sottoposta al vaglio della Cassazione. – 2. Sulla responsabilità penale del prestanome nei reati tributari. – 3. Sul dolo specifico di evasione ed il suo concreto accertamento in capo al prestanome - 4. Considerazioni finali.

Abstract

Muovendo dalla sentenza in commento, relativa ad un caso di omessa dichiarazione (*ex art. 5 d.lgs. 74/2000*) commessa da un liquidatore di una società, in questo lavoro si offriranno diversi spunti di riflessione sullo stato d'arte in merito alla difficile ricostruzione giuridica della responsabilità penale dell'amministratore "prestanome" nell'ambito dei reati tributari.

Starting from the sentence under comment, relating to a case of omitted declaration (pursuant to art. 5 of Legislative Decree 74/2000) committed by a liquidator of a company, this work will offer some food for thought on the state of the art in this regard

¹ Dottoressa in Giurisprudenza.

to the difficult juridical reconstruction of the criminal liability of the "nominee" administrator in the context of tax crimes.

1. Sulla vicenda sottoposta al vaglio della Cassazione.

Con la sentenza in oggetto, la Corte di Cassazione, tornando su una strada già largamente battuta dalla giurisprudenza di legittimità, si pronuncia nuovamente in merito agli elementi fondanti la responsabilità dell'amministratore c.d. "testa di legno", precisando, con riferimento al reato di omessa dichiarazione ai sensi dell'art. 5 d.lgs. 74/2000, che l'interposizione fittizia, lungi dal provare *tout court* la mancanza del dolo specifico di evasione, costituisce di per sé, argomento di prova a carico dell'amministratore.

Al fine di meglio contestualizzare la questione affrontata dai giudici di legittimità, pare necessario percorrere, seppur brevemente, i fatti che ne sono sfondo e premessa².

Nel caso oggetto di analisi, il liquidatore di una società il cui ruolo nell'ambito della stessa era quello di mero prestanome veniva ritenuto responsabile dai giudici di merito di primo e di secondo grado per il reato di omessa dichiarazione IVA, di cui all'art. 5 d.lgs. 74/2000.

Lo stesso, per mezzo dei suoi difensori, adiva la Suprema Corte lamentando l'inosservanza e l'erronea applicazione degli artt. 43 c.p. e 5 d.lgs. 47/2000 nonché il vizio di motivazione in relazione alla ritenuta sussistenza dell'elemento psicologico del reato.

Infatti, secondo la tesi difensiva, la Corte d'Appello di Roma aveva erroneamente ritenuto provato il dolo di evasione sulla base della carica rivestita dal ricorrente e dal notevole superamento della soglia di punibilità generato dall'enorme volume di affari.

Al più, concludeva la difesa, la possibilità che l'imputato ricoprisse solo formalmente il proprio ruolo comportava la trasformazione del dolo specifico in una sorta di colpa eventuale.

Dunque, si poneva alla Suprema Corte il quesito in ordine alla corretta ricostruzione giuridica della responsabilità dell'amministratore di diritto mero "prestanome" nell'ambito della fattispecie contestata e più esattamente: se da tale circostanza potesse desumersi la mancanza del dolo specifico di evasione.

² In questa sede ci si limita ad approfondire i profili relativi alla responsabilità penale del prestanome e all'accertamento del dolo specifico nei reati tributari, tralasciando gli ulteriori aspetti oggetto di doglianza.

Il tema è interessante poiché, come noto, affinché possa configurarsi il reato di omessa dichiarazione relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto *ex art. 5 d.lgs. 74/2000* è necessario sul piano soggettivo che il soggetto agente agisca con volontà specifica di evadere l'imposta, onde è proprio il dolo di evasione ad esprimere l'autentico disvalore penale della condotta incriminata.

Nel caso *de quo*, la Corte di Cassazione condivide la decisione dei giudici di merito, ritenendo il ricorrente responsabile del reato ascrittogli, in quanto la circostanza secondo cui costui fosse un prestanome era argomento che non risultava provato e conseguentemente affermato con chiarezza nelle sentenze di merito e che, tuttavia, non solo non provava la mancanza di dolo specifico di evasione, ma semmai, costituiva un argomento di prova contrario, laddove la scelta di abdicare ai propri doveri di amministratore, liquidatore nel caso di specie, a favore di gestori occulti può essere considerata come una prova della consapevole partecipazione al progetto illecito, dimostrando l'adesione con il comportamento omissivo.

Si tratta di una decisione che tiene conto dell'insieme delle circostanze degli elementi di prova presentati nel caso specifico, riconoscendo che la mera qualifica di "testa di legno", intesa come non operatività, non esclude la responsabilità a titolo di dolo dell'imputato, ma può essere analizzata come uno soltanto dei fattori da considerare nel giudizio complessivo.

L'*iter* argomentativo della pronuncia in esame, seppur breve, consente di approfondire alcuni aspetti relativi alla responsabilità, sul piano sia oggettivo che soggettivo, del prestanome nell'ambito dei reati tributari.

2. Sulla responsabilità penale del prestanome nei reati tributari.

Non è raro che nell'ambito di complesse attività imprenditoriali vi sia una divaricazione tra la titolarità formale della carica di amministratore della società e l'effettivo svolgimento dei relativi poteri, così che, accanto al rappresentante legale dell'impresa, opera un altro soggetto³, vero *dominus* dell'attività di gestione della società, definito dal legislatore "amministratore di fatto".

In tali ipotesi, laddove l'amministratore nominato sia totalmente privo di qualunque ruolo all'interno della società, e non anche nei casi in cui l'amministratore di fatto seppur senza valide deleghe detenga esclusivamente un

³ N. Marconi, *La responsabilità penal-tributaria del prestanome*, Accertamento e contenzioso, n. 75/2021, p. 74-83.

ruolo di collaborazione all'interno della società, l'amministratore di diritto diverrà ciò che la giurisprudenza definisce mero prestanome o "testa di legno"; ossia quel soggetto che assume solo formalmente una certa carica (amministratore, socio etc.) senza svolgere nessuna delle attività legate al ruolo che ricopre.

In relazione a tale fenomeno societario si pone da sempre una rilevante problematica che ha ad oggetto la difficoltà dell'accertamento della responsabilità penale sia dell'amministratore di diritto prestanome che dell'amministratore c.d. di fatto della società, nella commissione dei delitti tributari⁴.

Infatti, come noto le fattispecie criminose tributarie sono per lo più riconducibili all'alveo dei reati propri, poiché possono essere compiuti esclusivamente da soggetti, specificamente predeterminati dal legislatore in base al ruolo o alla carica rivestita.

Ne deriva che il rischio - spesso realizzatosi - è quello, nell'accertamento della responsabilità penale, di valorizzare la mera sussistenza di qualifiche formali, tralasciando quell'indagine volta alla ricerca del reale responsabile della condotta criminosa, in totale contrasto con il dettato di cui all'art. 27 comma 1 Cost.⁵, secondo il quale la responsabilità penale è personale e con cui il legislatore costituente ha voluto espungere dal nostro sistema penale qualsivoglia ipotesi di responsabilità per fatto altrui.

Ad ovviare - parzialmente - tale problematica è intervenuto il legislatore con il d.lgs. 61/200 che riformulando l'art. 2639 c.c. rubricato "*Estensione delle qualifiche soggettive*" ha equiparato, nell'ambito delle fattispecie societarie, l'amministratore di fatto all'amministratore di diritto, stabilendo al comma 1 che "*per i reati previsti dal presente titolo al soggetto formalmente investito della qualifica o titolare della funzione prevista dalla legge civile è equiparato sia chi è tenuto a svolgere la stessa funzione, diversamente qualificata, sia chi in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione*"⁶.

Va in ogni caso precisato che la novella legislativa *de qua*, oltre ad arginare le prassi giurisprudenziale di riconoscere come unico responsabile

⁴ *ibidem*

⁵ G. Cossavella, *Estensione delle qualifiche soggettive ex art. 2639 c.c. e reati fallimentari: un recente arresto giurisprudenziale*, Ius in itinere, 2022.

⁶ La disposizione prende in considerazione i soggetti che, pur privi, di una formale investitura, esercitano in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti ad una determinata qualifica. Suddetta equiparazione ha, quindi, ad oggetto, oltre alla figura più nota dell'amministratore di fatto, anche ulteriori qualifiche soggettive suscettibili di analoghi fenomeni quali ad esempio, l'imprenditore, il datore di lavoro, il liquidatore etc.

l'amministratore di diritto esclusivamente in virtù della posizione ricoperta, ha definito l'annosa disputa giurisprudenziale tra sostenitori della c.d. teoria "formale" ed i sostenitori della c.d. teoria "realistico-funzionale".

Secondo i primi, unici soggetti attivi dei reati societari "propri" sono coloro che risultano investiti della qualifica civilistica; una soluzione contraria violerebbe il divieto di analogia estendendo illegittimamente l'area del penalmente rilevante⁷.

In senso contrario, i sostenitori della c.d. teoria "realistico funzionale" prevalente sia in dottrina che in giurisprudenza, prediligono un approccio più concreto riconoscendo validità all'esercizio effettivo dei poteri gestori nell'impresa⁸.

Tale orientamento ha l'obiettivo di prevenire il rischio di esentare da qualsiasi sanzione penale coloro che, al riparo, hanno di fatto agito come autori principali della condotta delittuosa, causando concretamente l'offesa al bene tutelato, che nel caso dei reati tributari è l'interesse dello Stato alla regolare percezione dei tributi.

Ciò premesso, è chiaro come il legislatore con la modifica dell'art. 2639 c.c. abbia condiviso il c.d. criterio "funzionale" delegando all'organo giudicante l'arduo compito di accertare caso per caso la sussistenza da parte dell'amministratore di fatto di quell'esercizio continuativo e significativo dei poteri tipici del rappresentante legale richiesto dalla norma, tuttavia, si pone un'ulteriore questione: occorre chiedersi se e quando l'amministratore di diritto, a fronte di una diretta ingerenza nella gestione sociale da parte di un soggetto terzo, possa rispondere anch'egli di eventuali comportamenti delittuosi⁹.

Dottrina e giurisprudenza concordano nel ritenere che l'accertamento della responsabilità penale dell'amministratore di fatto non escluda quella del c.d. prestanome.

In particolare, nel diritto societario la titolarità formale dei poteri gestori dell'amministratore di diritto determina in capo allo stesso una responsabilità "da posizione" per tutti gli illeciti civili, amministrativi o penali commessi contro la società.

Tale principio, lungi dal rappresentare un'ipotesi di responsabilità per fatto altrui, si fonda sul presupposto che l'amministratore con la sola accettazione della carica formale diviene destinatario di obblighi di controllo e vigilanza, con

⁷ Ricci, *I criteri per l'individuazione del soggetto responsabile in ambito societario: l'estensione delle qualifiche soggettive*, in *Diritto penale delle società. Accertamento delle responsabilità individuali e processo alla persona giuridica*, a cura di Canzio, Cequa, Luparia, Milano, 2016.

⁸ *Ex multis* Cass. Pen. n. 1722/2019 e n. 9068/2021.

⁹ G. Cossavella, *ibidem*.

la conseguenza che anche la sola circostanza di non aver impedito la realizzazione di fatti pregiudizievoli per l'interesse della società comporta, in virtù di quanto disposto dall'art. 40 c.p., una responsabilità di tipo omissivo.

Tale posizione di garanzia si fonda sul disposto dell'art. 2392 c.c. il quale prevede che gli amministratori *“sono solidamente responsabili se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non hanno fatto quanto potevano per impedirne il compimento o eliminarne o attenuarne le conseguenze dannose”*¹⁰.

La giurisprudenza sul punto precisa quanto segue: *“In tema di reati tributari, l'amministratore di fatto risponde, quale autore principale, del delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater d.lg. 10 marzo 2000, n. 74, in quanto titolare effettivo della gestione sociale e, pertanto, nelle condizioni di poter compiere l'azione dovuta, mentre l'amministratore di diritto, come mero prestanome, è responsabile del medesimo reato a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento, ai sensi degli artt. 40, comma 2, c.p. a condizione che ricorra l'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice”*¹¹.

La responsabilità penale del prestanome sul piano oggettivo può essere esclusa solamente ove venga meno la sua posizione di garanzia, vale a dire in tutti quei casi in cui quest'ultimo dimostri esaurientemente di non aver avuto alcun potere o ingerenza nella gestione della società al punto di essergli stato precluso qualunque intervento al fine di impedire l'evento dannoso nei confronti della società¹².

Parte della giurisprudenza, seppur minoritaria, precisa che la responsabilità a titolo di concorso per omesso impedimento dell'evento del prestanome venga meno nei casi in cui la fattispecie delittuosa tributaria abbia ad oggetto obblighi dichiarativi.

¹⁰ N. Marconi, *ibidem*.

¹¹ Cass. Pen. Sez. III, Sent. del 25.09.2019, n. 1722; Cass. Pen. Sez. V. Sent. del 27.11.2014 n. 44826, *“sussiste la responsabilità dell'amministratore di diritto, a titolo di concorso nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale, con l'amministratore di fatto non già ed esclusivamente in virtù della posizione rivestita all'interno della società, ma in ragione della condotta omissiva dallo stesso posta in essere, consistente nel non aver impedito ex art. 40 comma 2 c.p. l'evento che aveva l'obbligo giuridico di impedire e cioè nel mancato esercizio di poteri di gestione della società e di controllo sull'operato dell'amministratore di fatto, connaturati alla carica rivestita”*.

¹² Cass. Pen., Sez. III, Sent. del 28.04.2011, n. 23425: *“(....) il rappresentante legale si deve considerare mancante, non solo quando manca la nomina, ma anche in presenza di un prestanome che non ha alcun potere o ingerenza nella gestione della società e, quindi, non è in condizione di presentare la dichiarazione perché non dispone dei documenti contabili detenuti dall'amministratore di fatto (...)”*; Cass. Pen. Sez. III, Sent. del 19.11.2013, n. 47110: *“In tema di reati tributari, il prestanome non risponde dei delitti in materia di dichiarazione previsti dal d.lgs. n. 74 del 2000, solo se è privo di qualunque potere o ingerenza nella gestione della società. (Nella specie, la Corte ha annullato la sentenza impugnata che aveva assolto il legale rappresentante di una società, trascurando la circostanza che lo stesso era a conoscenza della dubbia regolarità della gestione societaria da parte dell'amministratore di fatto)”*.

In particolare, in tali circostanze l'amministratore di diritto risponde del reato tributario quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto. Si tratta, infatti, di obblighi dichiarativi gravanti direttamente ed immediatamente sul legale rappresentate dell'ente secondo quanto disposto dagli artt. 1 co.4 e 8 co. 6 del d.P.R. n. 322 del 1998, a mente dei quali le dichiarazioni relative alle imposte dirette e sul valore aggiunto dei soggetti diversi da persone fisiche devono essere sottoscritte da chi ne ha la legale rappresentanza e solo in assenza di questi da chi ne ha l'amministrazione, anche di fatto; la responsabilità omissiva del legale rappresentante della società, dunque, non deriva dall'applicazione dell'art. 40, cpv., c.p. (e quindi dalla violazione di un dovere di controllo), bensì dall'obbligo gravante direttamente su di lui, obbligo che concorre a tipizzare la fattispecie di reato di omessa dichiarazione di cui al d.lgs. 74 del 2000, art. 5, selezionandone l'autore e qualificando il reato come a "soggettività ristretta" che può essere commesso solo da chi sia obbligato per legge¹³.

In senso conforme si è espressa anche la Suprema Corte nella decisione in commento, in cui si è appunto precisato che trattandosi di obblighi dichiarativi gravanti direttamente sul legale rappresentante la sua responsabilità omissiva non deriva dall'applicazione dell'art. 40 cpv. c.p. bensì dalla violazione dell'obbligo gravante direttamente su di lui, obbligo che concorre a tipizzare la fattispecie di omessa dichiarazione di cui all'art. 5 d.lgs. n 74 del 2000.

Chiaro è che riconoscere in capo al prestanome, anche nelle fattispecie tributarie dichiarative, una responsabilità concorsuale per omesso impedimento dell'evento rappresenta una diretta espressione di una maggiore aderenza a quel criterio "funzionalistico" che postula un accertamento sul reale responsabile, senza correre il rischio di costruire una responsabilità per posizione che si basi esclusivamente sulla carica rivestita.

Tornando sul tema della responsabilità penale per fatto altrui del prestanome deve a questo punto precisarsi che tale responsabilità oltre a fondarsi sulla colpevole inerzia nella gestione della società (che rileva esclusivamente sul piano

¹³ Cass. Pen. Sez. III, Sent. del 16.03.2022 n. 20050 "in tema di omessa dichiarazione, il legale rappresentante di un ente che non abbia dello stesso effettiva gestione non risponde ex art. 40, comma 2 c.p. per violazione dei doveri di vigilanza e controllo derivanti dalla carica rivestita, ma quale autore principale della condotta, in quanto direttamente obbligato "ex lege" a presentare dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto di soggetti diversi dalle persone fisiche, che devono essere da lui sottoscritte, e solo in sua assenza, da chi ne abbia l'amministrazione, anche di fatto".

causale), deve trovare fondamento anche nella dimostrazione dell'elemento soggettivo richiesto dal diritto tributario.

L'imputazione dell'evento ai sensi dell'art. 40 c.p. opera sul piano strettamente causale, e quindi oggettivo, non assolve anche all'onere di provare la sussistenza in capo al prestanome del dolo richiesto dal reato commesso dall'amministratore di fatto.

Pertanto, dei delitti tributari, in particolar modo quelli caratterizzati da dolo specifico di evasione, risponde anche il mero amministratore di diritto, a titolo di concorso con l'amministratore di fatto, per omesso impedimento dell'evento ex art. 40 c.p., a condizione, tuttavia, che il prestanome abbia agito col fine specifico di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, ovvero di consentire l'evasione fiscale a terzi.

Ne deriva che l'accertamento relativo alla sussistenza in capo all'amministratore di diritto della qualifica di prestanome non assorbe in alcun modo l'accertamento dell'elemento psicologico¹⁴.

Ed è proprio questo, a parer di chi scrive, il *punctum dolens*, della decisione in commento: la tesi difensiva fa derivare dalla qualifica di mero prestanome dell'imputato l'assenza del dolo specifico. Una tale tesi non può essere accolta, poiché il riconoscimento in capo all'amministratore di diritto di mero "prestanome" ha rilevanza esclusivamente in relazione all'imputazione causale dell'evento e non anche a quella soggettiva, che abbisognerà di una diversa indagine volta come è ovvio all'accertamento in capo al prestanome di aver agito e quindi di aver abdicato ai propri doveri al fine di evadere le imposte ovvero di consentire l'evasione fiscale a terzi.

3. Sul dolo specifico di evasione ed il suo concreto accertamento in capo all'amministratore di diritto mero "prestanome".

La riforma del diritto penale tributario, avutasi con il d.lgs. n. 74/2000, nasce da un radicale cambio di prospettiva del legislatore nell'utilizzo del sistema penale quale strumento di repressione delle violazioni tributarie.

Con la novella legislativa si è abbandonato il ricorso alla sanzione penale per fattispecie meramente prodromiche all'evasione, contrariamente a quanto avvenuto con la legge n. 516/1982, nota come "manette agli evasori", che, lungi

¹⁴ *Ex multis* Cass. Pen. Sez. Fer., Sent. Del 17.08.2017 n. 42892; Cass. Pen. N. 15900/2016; Cass. Pen. Sez. III, Sent. del 19.11.2013, n. 47110/2013;

dal riempire le carceri come prometteva, aveva esclusivamente ingombrato gli uffici delle Procure della Repubblica dello Stato italiano di fascicoli¹⁵ in attesa di prescrizione; e tale abbandono è avvenuto tramite una serie di modifiche idonee a restringere nell'ambito delle violazioni tributarie il c.d. penalmente rilevante. Tra di esse, sicuramente la più significativa è la connotazione di tutte le fattispecie con il dolo specifico di evasione, il quale è costituito dalla coscienza e dalla volontà di porre in essere la condotta tipizzata dal legislatore e dal fine di evadere l'imposta dovuta all'erario.

Ne deriva che il dolo specifico di evasione non si risolve nella pura e semplice consapevolezza dell'obbligo violato e dell'entità dell'imposta evasa (o che si intende evadere), al contrario esso è volontà di evasione mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale tributario ed esprime l'autentico disvalore penale della condotta restituendo alle fattispecie tributarie la sua funzione selettiva di condotte offensive ad un grado non ulteriormente tollerabile del medesimo bene tutelato anche a livello amministrativo.

Come precisato dagli Ermellini nella decisione in commento¹⁶, l'inviolabilità della libertà personale costituisce metro di misura della rilevanza penale di condotte che potrebbero essere sanzionate in altro modo; il dolo specifico di evasione, per la sua forte carica finalistica, segna il punto di frattura più grave tra l'atteggiamento antidoveroso dell'autore del fatto illecito, l'ordinamento giuridico ed il bene protetto. È, in altre parole, il disvalore dello scopo di sottrarsi al pagamento delle imposte che nei reati fiscali giustifica la reazione punitiva dello Stato.

Sicuramente complesso è, dunque, l'accertamento del dolo specifico di evasione non essendo sempre agevole definire in quali termini psicologici il risultato della condotta possa essere attribuito al soggetto agente; lo è vieppiù nel caso in cui come quello di specie portato all'attenzione della Suprema Corte, a rispondere del delitto tributario sia chiamato il mero prestanome di una società.

In quest'ultimo caso, infatti, dall'analisi della condotta del prestanome dovranno essere riscontrate circostanze fattuali che diano prova della circostanza che l'amministratore di diritto abbia agito, perseguendo il fine specifico previsto dalla norma.

La giurisprudenza ha comunque tracciato, in relazione a tale difficile esercizio ermeneutico, alcune linee fondamentali.

¹⁵ E. Fontana, *Riflessioni sul dolo dell'amministratore di diritto nei reati tributari*, nota a Cass. Pen., sez. III, sent. 28.09.2018, n. 2570, in *Diritto e Giustizia*, fasc. 13/2019, pag. 10.

In primo luogo, lungi da qualsivoglia presunzione, la prova del dolo di evasione, con particolar riguardo al prestanome, deve essere desunta attraverso un procedimento inferenziale da fatti esterni e certi aventi un sicuro valore sintomatico che con l'ausilio di massime di esperienza consentano di ritenerla provata.

Se ne ricava che, la prova del dolo specifico di evasione deve ritenersi affidata alle peculiarità estrinseche dell'azione, quali il comportamento successivo al mancato pagamento delle imposte dovute¹⁷, dimostrativo della volontà preordinata di non adempiere agli obblighi dovuti, od anche l'entità del superamento della soglia di punibilità vigente. Inoltre, il fine di evasione in capo all'amministratore di diritto, che funge da mero prestanome, potrà essere desunta dal complesso dei rapporti tra questi e l'amministratore di fatto, nell'ambito dei quali assumono decisiva valenza la macroscopica illegalità dell'attività svolta¹⁸.

Ad integrazione di tali criteri, per come precisato dagli Ermellini nella sentenza in commento, dovrà essere valutata, unitamente al altri elementi emersi, la decisione di abdicare ai propri doveri, nel senso che, dovrà essere minuziosamente scrutinata la decisione in capo al prestanome di cedere l'integrale gestione di fatto dell'impresa, poiché una tale decisione potrà anche costituire la manifestazione di quel dominio finalistico dell'azione che si esprime proprio attraverso la deliberata e consapevole rinuncia ad esso.

4. Considerazioni finali.

A parer di chi scrive, la decisione in commento si appalesa condivisibile.

In questa decisione, infatti, è stato fatto un buon governo dei principi ermeneutici elaborati dalla giurisprudenza di legittimità sia per quel che riguarda la responsabilità sul piano strettamente causale (elemento oggettivo) del prestanome nei reati tributari, sia per quel che riguarda l'accertamento del dolo specifico, in particolare nel delitto di omessa dichiarazione *ex art. 5 d.lgs. 74/2000*.

Come chiarito dalla Corte, l'amministratore di diritto risponde del reato tributario punito a titolo di dolo specifico quale diretto destinatario di obblighi

¹⁷ Cass. Pen. Sez. III, Sent. del 18.09.2015 n. 37856; Cass. Pen. Sez. III, Sent. del 29.05.2020 n. 16469).

¹⁸ Cass. Pen. Sez. III, Sent. del 28/09/2018 n. 2570.

dichiarativi gravanti direttamente ed immediatamente su di lui, anche se mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto, a condizione che sussista la prova del dolo specifico di evasione.

Pertanto, al fine di ritenere responsabile penalmente il prestanome si richiede al giudice di merito di procedere ad un doppio vaglio della situazione di fatto esistente al momento della consumazione del delitto tributario: un preliminare accertamento deve essere rivolto alla possibilità di ricondurre, sul piano oggettivo, il fatto di reato al prestanome; una seconda valutazione, appurata la sussistenza in capo all'amministratore di diritto della qualifica di prestanome, dovrà verificarsi la sussistenza, in capo allo stesso, dell'elemento psicologico richiesto dalla fattispecie, ovverosia il dolo specifico di evasione.

E nell'ambito di questo secondo accertamento, la qualifica di prestanome, lungi dal determinare un'automatica mancanza del dolo specifico, rappresenterà un elemento di prova contraria, poiché la decisione di rinunciare totalmente ai propri doveri di amministratore in favore di gestori occulti dell'impresa, potrà essere valutata, unitamente ad altri elementi, quale prova della consapevolezza di accedere ad un progetto illecito condiviso mediante la condotta omissiva.

Ne deriva che, la prova della mancanza del dolo specifico dell'amministratore di diritto nei reati tributari posti in essere dall'amministratore di fatto, non può certamente derivare dalla dimostrazione della qualifica di "prestanome".

MASSIMA

Cassazione penale sez. III, 23/11/2022, n.13090

Dalla circostanza per cui il ricorrente fosse una mera "testa di legno" non può desumersi la mancanza del dolo specifico di evasione ma, semmai, costituisce argomento di prova contrario, posto che la deliberata scelta di abdicare ai propri doveri di amministratore in favore di gestori occulti dell'impresa può essere valutata, insieme con altri elementi, quale prova della consapevolezza di accedere ad un progetto illecito fatto proprio mediante la condotta omissiva.

Decisione.

RITENUTO IN FATTO 1.11 sig. O.R. ricorre per l'annullamento della sentenza del 02/05/2022 della Corte di appello di Roma che ha confermato la condanna alla pena di un anno e due mesi di reclusione irrogata con sentenza, da lui impugnata, del 04/11/2020 del Tribunale di Roma per il reato di cui agli artt. 81, c.p., 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, per aver omesso di presentare le dichiarazioni annuali IVA della società "(Omissis)", di cui era liquidatore, per gli anni di imposta 2011 e 2012.1.1. Con il primo motivo deduce l'inosservanza e/o l'erronea applicazione degli artt. 43 c.p., e 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, e vizio di motivazione in relazione alla ritenuta sussistenza dell'elemento psicologico del reato. Richiamata la giurisprudenza di legittimità in tema di dolo specifico di evasione (anche) dell'amministratore di diritto interposto (cd. "testa di legno"), assume, in fatto, d'aver assunto la carica di liquidatore della società il 22/03/2012 e che tutte le operazioni che avevano generato il debito IVA non dichiarato erano state poste in essere prima dell'assunzione della carica, tant'è' aggiunge - che il Tribunale gli aveva applicato proprio per questo motivo le circostanze attenuanti generiche, ipotizzando il coinvolgimento di terzi estranei rimasti però ignoti. Di qui l'errore della Corte di appello che ha ritenuto provato il dolo in base: a) alla carica rivestita (elemento di per sé insufficiente); b) al notevole superamento della soglia di punibilità generato dall'enorme volume di affari societario (che riguarda, semmai, la consapevolezza dell'ammontare dell'imposta evasa, non il dolo di evasione). La possibilità che egli ricoprì solo formalmente il proprio ruolo comporta, inoltre, la trasformazione del dolo specifico in una sorta di colpa eventuale. 1.2. Con il secondo motivo deduce l'inosservanza e/o l'erronea applicazione degli artt. 163 e 164 c.p.p., e il vizio di motivazione in ordine alla mancata concessione del beneficio della sospensione condizionale della pena,

illegittimamente negato dalla corte di appello in considerazione della gravità del fatto e della spregiudicatezza mostrata nella decisione di assumere la carica di amministratore della società.

CONSIDERATO IN DIRITTO 2. Il ricorso è fondato limitatamente al secondo motivo; è inammissibile e manifestamente infondato nel resto. 3. Il primo motivo è generico e manifestamente infondato. 3.1. Il delitto di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000 art. 5, è reato omissivo proprio, istantaneo ed unisussistente che si consuma il novantesimo giorno successivo alla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione (Sez. 3, n. 43695 del 10/11/2011, Bacio Terracina Costa, Rv. 251328; Sez. 3, n. 22045 del 21/04/2010, Perrone, Rv. 247636). Si tratta, inoltre, di delitto che può essere commesso solo da chi, secondo la legislazione fiscale (D.P.R. n. 22 luglio 1998, n. 322, cit.), è obbligato alla presentazione della dichiarazione stessa. Autore materiale dell'omissione può essere anche il soggetto incaricato della trasmissione (D.P.R. n. 322 del 1998 art. 3, comma 3) o, in ipotesi, anche l'incaricato del materiale recapito o della spedizione del documento. Si tratta di ipotesi residuali. Per quanto la norma attribuisca a chiunque la possibilità di commettere il reato, la sussistenza dell'obbligo della dichiarazione ed il fine di evasione restringono la platea dei possibili destinatari del precetto ad una cerchia ristretta e ben definita di soggetti. 3.2. Trattandosi di reato omissivo proprio posto in essere da persona qualificata dall'obbligo di adempiere entro il termine previsto, le condotte precedenti la scadenza del termine sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno rilevanza alcuna, nemmeno ai fini del tentativo punibile (che autorevole dottrina pur ritiene possibile nel remoto caso in cui l'obbligato si ponga in anticipo nella materiale condizione di impossibilità di non adempiere, per esempio affrontando un lungo viaggio). Ne consegue che la volontà dell'omissione deve sussistere solo ed esclusivamente al momento della scadenza del termine. Le condotte antecedenti e successive possono rilevare esclusivamente a fini di prova del dolo, non come frazioni dell'unica condotta omissiva. 3.3. La giurisprudenza della Corte di cassazione insegna che l'amministratore di diritto risponde del reato tributario punito a titolo di dolo specifico quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia mero prestanome di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto, atteso che la semplice accettazione della carica attribuisce allo stesso doveri di vigilanza e controllo, il cui mancato rispetto comporta responsabilità penale o a titolo di dolo generico, per la consapevolezza che dalla condotta omissiva possano scaturire gli eventi tipici del reato, o a titolo di dolo eventuale per la semplice accettazione del rischio che questi si verifichino (Sez. F, n. 42897 del 09/08/2018, Rv. 273939; Sez. 3, n. 7770 del 05/12/2013, dep. 2014, Rv. 258850; cfr., altresì, Sez. 5, n. 50348 del 22/10/2014, Serpetti, Rv. 263225). 3.4. Trattandosi, però, di obblighi dichiarativi gravanti direttamente ed immediatamente sul legale rappresentante dell'ente/la sua responsabilità omissiva non deriva dall'applicazione dell'art. 40 cpv. c.p. (e dunque dalla violazione di un dovere di controllo), bensì dalla violazione dell'obbligo gravante direttamente su di lui, obbligo che concorre a tipizzare la fattispecie di reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 74 del 2000. 3.5. Il reato in questione, inoltre, si consuma nel momento in cui scade il termine ultimo stabilito dalla legge per la presentazione della dichiarazione, momento nel quale deve sussistere il dolo specifico di evasione il quale, a sua volta, presuppone la consapevolezza dell'ammontare delle imposte evase e non dichiarate, non richiedendo affatto la norma anche la coincidenza tra il soggetto gravato dell'obbligo dichiarativo e quello che ha posto in essere le operazioni imponibili. 3.6. Non v'è dubbio che il fine di evasione qualifica la condotta sul piano penale; ove venga accertata un'imposta effettivamente dovuta superiore a quella dichiarata (o non dichiarata affatto) e/o componenti positive di reddito inferiori a quelle effettive o elementi passivi fittizi, l'indagine non avrebbe verificato altro che alcuni degli elementi costitutivi del reato, quelli che qualificano, sul piano oggettivo, l'offesa degli interessi erariali e giustificano (ma non esauriscono) la rilevanza penale della condotta. Ma tale indagine non assorbe quella relativa all'accertamento del dolo specifico di evasione che nei reati dichiarativi concorre a tipizzare la condotta. Altrimenti si corre il rischio di identificare il dolo specifico di evasione con la pura e semplice consapevolezza dell'obbligo dichiarativo violato e dell'entità dell'imposta non dichiarata. Un'operazione dogmaticamente errata che trasformerebbe il dolo specifico di evasione nella generica volontà di non dichiarare al Fisco l'imposta dovuta, con l'ulteriore inaccettabile conseguenza di assorbire tutti i reati in materia dichiarativa negli indistinti illeciti amministrativi di cui agli artt. 1, comma 2, e 5, comma 4, D.Lgs. n. 18 dicembre 1997, n. 441 e di far sostanzialmente resuscitare la contravvenzione di omessa presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, già prevista dall'abrogato art. 1, comma 1, D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con L. 7 agosto 1982, n. 516, che questa Corte ha già affermato non essere in continuità normativa con l'art. 5, D.Lgs. n. 74 del 2000 anche e proprio per la necessità del dolo specifico di evasione, in precedenza non richiesto (Sez. U, n. 35 del 13/12/2000, Sagone, Rv. 217374). 3.7. Il reato è illecito di modo; il dolo di evasione è volontà di evasione dell'imposta mediante le specifiche condotte tipizzate dal legislatore penale-tributario. Se per il legislatore penale tributario nemmeno l'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, o le false rappresentazioni contabili e i mezzi fraudolenti per impedire l'accertamento delle imposte, sono sufficienti ad attribuire penale rilevanza alle condotte di cui agli artt. 2 e 3, D.Lgs. n. 74 del 2000, essendo necessario il fine di evasione, a maggior ragione il "dolo di omissione" non solo non può essere ritenuto sufficiente a integrare, sul piano soggettivo, il reato di cui all'art. 5, D.Lgs. n. 74 del 2000, ma nemmeno può essere confuso con il dolo di evasione. La volontà omissiva prova la consapevolezza della sussistenza dell'obbligazione tributaria e del suo oggetto, e dunque di uno o alcuni degli elementi costitutivi della fattispecie, non prova il fine ulteriore della condotta. 3.8. Il dolo di evasione esprime l'elemento disvalore penale della condotta e restituisce alla fattispecie la sua funzione selettiva di condotte offensive ad un grado non ulteriormente tollerabile del medesimo bene tutelato anche a livello amministrativo. L'inviolabilità della libertà personale costituisce il metro di misura della rilevanza penale di condotte che potrebbero essere sanzionate in altro

modo. Al legislatore penale non interessa il recupero del gettito fiscale ma della persona. Il dolo specifico di evasione, per la sua forte carica intenzionale, segna il punto di frattura più grave tra l'atteggiamento antidoveroso dell'autore del fatto illecito, l'ordinamento giudico ed il bene protetto, un punto di non ritorno che giustifica il sacrificio della inviolabilità della libertà personale in considerazione del livello di aggressione al bene e della funzione rieducativa della pena. E' proprio questo scopo che nei reati in materia di dichiarazioni fiscali giustifica, rispetto agli omologhi illeciti amministrativi, la reazione punitiva dello Stato e ne spiega la rilevanza penale che si giustifica solo in costanza di condotte poste in essere nella deliberata ed esclusiva intenzione di sottrarsi al pagamento delle imposte nella piena consapevolezza della illiceità del fine e del mezzo. 3.9. Il ricorrente postula una interposizione di persona che, a suo dire, esclude il dolo di evasione anche per il fatto che le operazioni imponibili erano state poste in essere prima dell'assunzione della carica. 3.10. Il rilievo è generico e manifestamente infondato. 3.11. Che il ricorrente fosse una mera "testa di legno" è argomento che non risulta affermato con chiarezza nelle sentenze di merito e che, tuttavia, non solo non prova la mancanza del dolo specifico di evasione ma, semmai, costituisce argomento di prova contrario, posto che la deliberata scelta di abdicare ai propri doveri di amministratore in favore di gestori occulti dell'impresa può essere valutata, insieme con altri elementi, quale prova della consapevolezza di accedere ad un progetto illecito fatto proprio mediante la condotta omissiva. Torna, dunque, l'argomento (mal speso) della violazione del dovere di vigilanza che, in tesi difensiva, esclude il dolo specifico: l'amministratore interposto non viola un dovere di vigilanza; egli semplicemente e puramente viola un dovere ricadente su di lui nella piena consapevolezza delle conseguenze e del fine della propria omissione antidoverosa. 3.12. Nel caso di specie, tale consapevolezza è tratta dai Giudici di merito non solo dall'ammontare delle imposte evase (argomento di per sé insufficiente), ma anche dalla totale mancanza delle scritture contabili (argomento non preso in considerazione dal ricorrente) e, ovviamente, dalla reiterazione della condotta, omessa per ben due anni consecutivi. 3.13. Manca nel ricorso qualsiasi critica ragionata a questi argomenti, il che rende generico l'atto. 4. E' invece fondato il secondo motivo. 4.1. La Corte di appello ha negato la sospensione condizionale della pena sul rilievo del disvalore del fatto e della "spregiudicatezza dimostrata dal reo nell'assumere la carica di amministratore in forza della quale ha commesso il crimine per cui si procede". 4.2. Orbene, come correttamente osservato dal ricorrente, manca un giudizio prognostico negativo compiutamente articolato sulla possibilità che egli, incensurato e ottantenne al momento della pronuncia, possa reiterare il delitto. 4.3. Il richiamo alla gravità oggettiva del reato e alla "spregiudicatezza" nell'assumere la carica di amministratore non assolvono all'onere di dar conto delle ragioni del diniego. 4.4. Non che la gravità del fatto non possa di per sé ostare alla concessione del beneficio ma si deve trattare di una gravità tale da obnubilare qualsiasi altro positivo indice di valutazione, da esprimere, cioè, una personalità del tutto indifferente alle regole della convivenza civile, un'efferatezza nel crimine che non lascia spazio a giudizi prognostici favorevoli. Nel caso di specie, tale "gravità" del fatto si è tradotta in una condanna persino inferiore al medio editale che non ha impedito nemmeno l'attenuazione della pena mediante l'applicazione delle circostanze attenuanti generiche. 4.5. Per altro verso, la "spregiudicatezza" nell'accettazione della carica di amministratore è espressione che non lascia intendere il suo vero significato, perché delle due l'una: a) o si vuol sostenere che il ricorrente è intraneo ad ambienti criminali e sempre disponibile ad essere ingaggiato quale "testa di legno" (il che potrebbe legittimare un giudizio prognostico negativo ma occorrerebbe motivare meglio sul punto); b) oppure l'aggettivazione di "spregiudicato" assume solo un giudizio morale come tale estraneo alla nomenclatura degli indici di valutazione di cui all'art. 133 c.p.. 4.6. Ne consegue che la sentenza impugnata deve essere annullata limitatamente alla statuizione relativa alla sospensione condizionale della pena con rinvio per nuovo giudizio ad altra sezione della Corte di appello di Roma. Nel resto il ricorso deve essere dichiarato inammissibile.

CONFERENCE PRESENTATIONS

**La riforma del Codice di Procedura Penale 2022 (c.d.
Cartabia)**

(Relazione tenuta all'Università di Tirana, 12 dicembre 2022, al Convegno "Il diritto penale e le sue sfide: l'esperienza italiana e quella albanese a confronto")

The reform of the Criminal Procedure Code 2022 (so-called Cartabia)

(Presentation at the University of Tirana, 12 December 2022, at the Conference "Criminal law and its challenges: the Italian and Albanian experience compared")

Prof. Giorgio Spangher ⁽¹⁾

Abstract.

This presentation tries to offer some brief information in relation to the innovations introduced within the Italian criminal procedure code by the so-called Cartabia reform, which modified a series of provisions of the same by providing for various innovations in relation to various institutes of the code.

Presentazion.

¹ *Professore Emerito di Diritto Processuale Penale – Direttore della Scuola in Security, Intelligence and Investigations all'Università Unitelma Sapienza di Roma.*

Con la l. n 199 del 2022 di conversione in legge con modificazioni del regime transitorio del d.l. n. 162 del 2022 è entrato in vigore dal 1° gennaio il d. lgs. n. 150 del 2022 che in attuazione della l. delega n. 124 del 2021 ha modificato il codice penale, quello di procedura penale e introdotta la giustizia riparativa, in attuazione del P.N.R.R. concordato con la unione europea e teso a introdurre modifiche normative e organizzative al fine di decongestionare il carico giudiziario nella misura del 25% entro il 2024.

Nella impossibilità di fare amnistie, di usare la prescrizione e di effettuare una ampia depenalizzazione si è deciso di intervenire sul sistema sanzionatorio unitamente sugli strumenti processuali premiali così da favorire una uscita più rapida dal processo.

La premessa consiste nell'individuazione della fascia di reati a maggiore concentrazione, una volta statisticamente individuata anche in considerazione del suo non elevato allarme sociale, ovvero individuando al suo interno quelli a minor impatto di pericolosità collettiva o minor pregiudizio per le vittime ovvero di interessi protetti meno rilevanti, si opera sul regime sanzionatorio e sul loro possibile collegamento con le operazioni individuali, sia delle vittime, sia degli autori, sia della società, sia delle forze politiche.

Il primo elemento della riforma, tale da costituire la condizione per gli ulteriori è l'individuazione della fascia di reati suscettibili di favorire la riferita operazione di decongestionamento nella misura in cui possono corrispondere alle premesse: questa viene individuata nei reati puniti in concreto fino a quattro anni, per i quali, non sia già stata applicata la sospensione condizionale della pena (quindi non esclusione fino a due anni che qualora non sospesi devono come quelli puniti con pena fino a quattro anni devono essere eseguiti).

Per questi reati la pena in concreto, ricorrendone le condizioni soggettive (precisate dal legislatore) può essere sostituita con un'altra pena. In particolare, le pene detentive non superiori a quattro anni possono essere sostituite con la semilibertà o con la detenzione domiciliare; la pena detentiva non superiore tre anni può essere sostituita dal lavoro di pubblica utilità; la pena detentiva applicata nei limiti di un anno può essere sostituita con la pena pecuniaria (da computare sulla base dei c.d. tassi giornalieri legati al reddito ed alle condizioni economiche, in una forbice che va da 5 a 2500 euro giornalieri).

In ogni caso, anche per la pena principale, quella pecuniaria anche eseguita ed in caso di mancato pagamento convertita in pena detentiva.

E' evidente in questa impostazione la logica di decarcerizzazione e quella di evitare la condizione dei c.d. liberi sospesi (cioè, la condizione dei condannati a pene brevi, in attesa delle misure alternative all'ingresso in carcere.

Questi profili sanzionatori, di fatto alternativi al carcere, si innestano nei riti speciali del procedimento per decreto, del patteggiamento e del rito abbreviato che vengono incentivati anche attraverso altri benefici collaterali, in relazione alla specificità dei vari meccanismi deflattivi: accordi sulle pene accessorie, sulle confische, sugli effetti delle decisioni, su ulteriori sconti in caso di mancate opposizioni o impugnazioni.

A questi percorsi di favore sono aggiunti altri meccanismi deflattivi: estinzione delle contravvenzioni in caso di rimozione dei danni e del pericolo, con pagamento di indennizzi alla collettività, trasformazione dei numerosi reati procedibili d'ufficio a perseguibili a querela, l'incremento delle condizioni di accesso alla sospensione del processo e messa alla prova, minori condizioni per riconoscere la particolare tenuità del fatto, con conseguente esclusione della pena, la possibilità di estinzione del reato per effetto del pagamento della pena pecuniaria anche convertita, l'accentuata premialità delle condotte riparatorie.

La funzionalità del delineato sistema è assicurata dalle nuove regole di giudizio dell'archiviazione che viene elevata alla ragionevole previsione della condanna, in tal modo - implicitamente - sconsigliando gli imputati di accedere al dibattimento, dove si continueranno a leggere e a recuperare gli atti investigativi dell'accesso, così da favorire i riti premiali e le *exit strategies*, già indicate e dall'altro, suggerire a giudici e ai pubblici ministeri di evitare esercizi dell'azione penale e provvedimenti di rinvio a giudizio destinati ad esiti sfavorevoli per l'accusa, almeno nella prospettiva prognostica.

Il delineato assetto sistematico è ulteriormente completato da una riduzione degli accessi alla fase di impugnazione sia sotto il profilo soggettivo, attraverso condizionamenti formali e sostanziali (come la accentuata specificità dei motivi di appello), sia sotto quello oggettivo risultando molte decisioni di prima istanza inappellabili, stante l'intervenuto accordo per la loro pronuncia.

Non mancano altri elementi nella riforma Cartabia a supporto di un processo che orienta le parti a comportamenti ispirati alla correttezza dei comportamenti processuali, il rispetto delle regole e dei ruoli, nonché a evitare attraverso verifiche anticipate il rischio di subprocedimenti e quello delle regressioni, attraverso l'anticipazione delle condizioni che possono pregiudicare una progressione ordinata, condivisa e controllata per iniziativa delle parti e decisioni del giudice al quale sono affidati accentuati poteri di controllo nel

contraddittorio, ovvero anche unilateralmente in relazione alle iniziative dell'accusa che incidono su diritti a copertura costituzionale (libertà personale, prove, tempi della procedura, imputazione).

CONFERENCE PRESENTATION

La riforma del codice penale e l'impatto della legge penale nel tempo

(Relazione tenuta all'Università di Tirana, 12 dicembre 2022, al Convegno "Il diritto penale e le sue sfide: l'esperienza italiana e quella albanese a confronto")

*The reform of the penal code and the impact of the penal law over time
(Presentation at the University of Tirana, 12 December 2022, at the
Conference "Criminal law and its challenges: the Italian and Albanian experience
compared")*

Prof. Marco Gambardella (2)

Abstract.

In this work we will try to offer a framework on the delicate issue of criminal law over time and above all in relation to the impact that a legislative modification of the penal code can have in the context of the interpretation of the relative provisions in the light of the principles cornerstone of the entire legal system.

² *Professore Associato di Diritto Penale – Direttore del Corso di Laurea in Giurisprudenza al' Università La Sapienza di Roma*

Presentazione.

1. Uno dei punti nevralgici, che rendono problematiche (e talvolta addirittura ostacolano) le riforme sul piano penale sostanziale, è quello delle conseguenze della disciplina temporale delle modifiche normative.

Ora, è vero che in Italia da novant'anni abbiamo lo stesso codice penale (il c.d. Codice Rocco, entrato in vigore nel 1931), ma è anche vero che un buon banco di prova è costituito dalle riforme di alcuni sottosistemi penalistici negli ultimi anni; si pensi, ad esempio, al *test* rappresentato dalle due riforme dei reati contro la PA del 1990 e del 2012, e dei delitti di bancarotta a seguito dell'introduzione del nuovo codice della crisi d'impresa.

Nelle riforme del codice penale l'aspetto problematico non è tanto quello di inserire (aggiungere) nuovi reato ovvero di eliminare (abrogare) reati già presenti, bensì quello della c.d. "riformulazione" degli illeciti penali.

2. Mi spiego meglio.

I fenomeni della "nuova incriminazione" o della "abolizione" del previgente reato, in realtà, non destano grandi preoccupazioni sul piano dell'efficacia della legge penale nel tempo.

Invero, se viene "inserito" in un nuovo codice penale (o in un sottosistema riformato) un reato prima inesistente, ciò non alimenta situazioni problematiche: il reato si applica alle condotte storiche successive alla sua entrata in vigore (art. 2, comma 1, c.p. italiano).

È giuridicamente impossibile far operare - nei confronti delle condotte tenute nel passato - il reato: il principio di irretroattività della legge sfavorevole è un principio supremo e fondamentale, riconosciuto non solo dalla Costituzione italiana all'art. 25 comma 2, ma anche dalle Carte dei diritti sovranazionali (art. 7 CEDU e art. 49 Carta diritti UE).

Se, invece, si "abroga" una norma incriminatrice prima vigente (oppure la si degrada da illecito penale a illecito amministrativo), non riproducendola più nel nuovo codice, si determina una *abolitio criminis* sulla base del principio di retroattività della *lex mitior* (legge più favorevole) (art. 2, comma 2, c.p. italiano). In queste ultime ipotesi, se si è già stati puniti in via definitiva, viene revocata la sentenza di condanna passata in giudicato (art. 673 c.p.p.); se invece è in corso il giudizio, si proscioglie immediatamente l'imputato (art. 129 c.p.p.), e se siamo in

fase di indagine si archivia. Vengono meno, comunque, le ulteriori conseguenze (ad esempio, le iscrizioni nel casellario giudiziario).

3. E passiamo a trattare il vero punto problematico della eventuale riforma di un codice penale o di un sottosistema criminale: quello della c.d. “riformulazione dei reati”.

Ebbene, quando si redige un nuovo codice o si mette mano a un sottosistema, si tengono quasi tutti gli stessi illeciti penali, ma essi vengono modificati nella loro struttura, nei loro elementi costitutivi (e perciò si parla di riformulazione, di rimodulazione della figura di reato).

Ne scaturisce una alternativa, una duplice possibilità: la verifica di una continuità di illecito ovvero di una discontinuità di illecito penale.

Nel primo caso (continuità di illecito), nei processi in corso occorre applicare la nuova versione del reato se più favorevole, altrimenti resta ferma la vecchia qualificazione. Riguardo alle condanne definitive, esse restano ferme (non modificabili *in melius*).

Nel secondo caso (discontinuità di illecito), si produce una abrogazione per fatti del passato e una nuova incriminazione in relazione ai fatti futuri. Tali esiti sul piano dell'efficacia della legge penale nel tempo sono collegati alla peculiare relazione fra le due figure di reato in successione: esse presentano elementi costitutivi di fattispecie eterogenei, che impediscono il fenomeno (giuridico) della continuità di illecito.

4. Ma quando si tenta una modifica del diritto penale sostanziale, a che cosa servono le c.d. discipline transitorie?

Non c'è dubbio che esse servono a regolamentare in modo diverso la materia rispetto a quanto sarebbe disposto seguendo i principi penali intertemporali (ad esempio, il principio di irretroattività della legge sfavorevole, il principio della *lex mitior*, il *tempus regit actum*, ecc.).

È possibile al legislatore derogare a tali principi e ai loro esiti intertemporali?

Quanto al principio di irretroattività della legge penale sfavorevole, la risposta non può che essere del tutto negativa: come noto, la Corte costituzionale con le pronunce sul caso Taricco lo ha incluso tra i principi supremi della nostra costituzione, rendendolo così non-bilanciabile e non-derogabile (Corte cost., ord. n. 24 del 2017).

Diverso è il caso del principio della *lex mitior* (ossia, della necessaria <https://mail.google.com/mail/u/0?ui=2&ik=02a2bf9380&attid=0.2&permmsgid=msg-f:1754187179547833077&th=18581ff21a7e32f5&view=att&disp=safe&realattid=f>

[lcj3ay9x1](#)retroattività della legge penale favorevole): qui si può in certi limiti derogare al canone costituzionale. Nel senso, di non far retroagire, di non applicare alle condotte già realizzate, la norma penale *in mitius*. Ma anche in tale ambito ci troviamo dopo la fondamentale pronuncia del 2009 della Corte EDU Grande Camera “Scoppola c. Italia” al cospetto di un diritto fondamentale dell’uomo (art. 7 CEDU); e dunque le deroghe hanno un campo molto limitato.

5. In conclusione non può però essere tralasciato l’ulteriore tema, inerente alla “determinatezza” del contenuto delle fattispecie incriminatrici.

L’indispensabilità di una descrizione della figura di reato che sia chiara e precisa, per permettere al cittadino di orientare la sua condotta nonché di calcolare le possibili conseguenze sanzionatorie della stessa.

In presenza di una novella legislativa che inserisca nuovi reati o ne riformuli il contenuto, occorre dunque che il legislatore si occupi con cura della determinatezza degli elementi costitutivi degli illeciti penali, della loro configurazione legale.

E ciò per non lasciare troppo spazio alla discrezionalità giudiziaria e all’interprete (soprattutto al giudice, l’interprete per eccellenza) nella fase applicativa; discrezionalità che rischia pertanto di consentire al giudice-ermeneuta l’uso dell’argomento analogico *in malam partem* ovvero di eludere il divieto di retroattività *in peius*.

L’esperienza ci insegna che, se non si mette la massima attenzione nella codificazione al canone della determinatezza della fattispecie, è forte il pericolo di eludere la garanzia suprema del diritto penale moderno costituita dal principio di legalità.

CONFERENCE PRESENTATION

Le problematiche relative alla realizzazione di un nuovo Codice Penale in Albania: formante legislativo vs. formante culturale

(Relazione tenuta all'Università di Tirana, 12 dicembre 2022, al Convegno "Il diritto penale e le sue sfide: l'esperienza italiana e quella albanese a confronto")

*The problems related to the creation of a new Penal Code in Albania:
legislative maker vs. cultural formant*

*(Presentation at the University of Tirana, 12 December 2022, at the
Conference "Criminal law and its challenges: the Italian and Albanian experience
compared")*

Prof. Ersi Bozheku (3)

Abstract.

³ *Professore Ordinario di Diritto Penale all'Università di Tirana – Professore Associato di Diritto Penale all'Università degli Studi e Campus – Docente di Diritto Penale al Corso di Dottorato in Diritto Pubblico all'Università Sapienza di Roma – Direttore Esecutivo del CESIAL Centro Studi, Alta Formazione e Ricerca Italo-Albanese CEMAS Sapienza Università di Roma.*

Il presente lavoro si pone lo scopo di evidenziare, seppure sommariamente, alcune delle criticità più evidenti dell'attuale codice penale albanese affinché nell'ambito del più ampio progetto di riforma di cui si sta discutendo se ne possa tener conto, di modo tale che determinati errori del passato non vengano più ripetuti.

Presentazione.

L'Albania sta vivendo un profondo momento riformatore della cui importanza non vi è da dubitare: soprattutto in un paese come il nostro, che ha dimostrato come il disegno istituzionale vigente fino al 2013 si era dimostrato non idoneo a rispondere alle effettive esigenze di giustizia, la riforma è stata un'esigenza primaria per garantire la credibilità e democraticità in concreto del sistema. Del resto istituzioni cardine come le Corti territoriali o le procure avevano totalmente perso di credibilità agli occhi dell'opinione pubblica. Il forte sospetto di tangenti portò, infatti, ad una presa di posizione della politica e degli organismi europei portando alla riforma costituzionale del 2016. Oltre la modifica della Costituzione, la creazione di nuove istituzioni di nuovo conio, come il doppio CSM per giudici giudicanti e pubblici ministeri, gli organismi c.d. del *vetting*, vi è stata anche la riforma del codice di procedura penale, e, allo stato, è in cantiere il progetto di un nuovo codice penale.

E' chiaro che in questo momento di grande fervore giuridico, questa ennesima riforma non può che essere colta con il favore, poiché tra i gravi mali del paese vi è stato e tutt'ora è protagonista anche e soprattutto l'attuale codice penale. Nato in un momento storico particolare (1994-1995), quest'ultimo è frutto più di una mediazione tra tecnocrati stranieri che un prodotto autentico elaborato dai nostri giuristi. Influenzato dal formante legislativo, per lo più di derivazione comparativa, anzi sarebbe più corretto dire straniera, in parte preteso dalle istituzioni europee, specie dalla Commissione Europea ed il Consiglio d'Europa, nell'ambito delle attività di monitoraggio del paese nel difficile percorso di sviluppo ed integrazione europea, il codice del 1995 è, in parte, frutto di una libera scelta del legislatore albanese stesso, probabilmente più sicuro a rifugiarsi nel facile percorso del recepimento di disposizioni penali presenti nei codici di paesi più avanzati: il tutto a scapito del dibattito interno. Nel suo vagare verso l'individuazione del modello perfetto, il legislatore è finito per introdurre nell'ordinamento interno specifiche discipline e disposizioni – come ad esempio

quelle penali – dalla più diversa derivazione, evidentemente tutte di elevata fattura nei paesi d'origine, e tuttavia non facilmente adattabili al contesto albanese. È un fatto che il diritto penale albanese presenta in gran parte i tratti del sistema tedesco nella sua parte generale, quello francese con riferimento alla parte speciale, senza mancare di disposizioni identiche a quelle del codice Rocco del 1930, di istituti tipici del codice penale spagnolo, ovvero di norme che riprendono molte discipline – come ad esempio la mediazione – caratteristiche dei sistemi del nord Europa. Alla passiva attività di recepimento legislativo, va aggiunto il problema della traduzione linguistica. L'albanese è una lingua polissemica e spesso supertecnici stranieri non sono in grado di cogliere le difficoltà tecniche che la nostra lingua propone.

I risultati nella prassi sono stati disastrosi. Non si è creata una giurisprudenza di legittimità capace di guidare l'interprete nella sua attività ermeneutica; e lo stesso può dirsi anche della dottrina, troppo passiva nella propria analisi dello stesso incapace di assumere un ruolo guida come (forse troppo) aveva nel passato comunista.

Ne è uscita una giustizia solo formalmente democratica e rispettosa dello stato di diritto poiché nata sulle ceneri del vecchio sistema, ma in verità inadeguata a cogliere quelle che erano e tutt'ora sono le sfide che pone un sistema che pone al proprio centro il rispetto dei diritti fondamentali della persona. A fronte dell'incapacità di adeguare il nuovo prodotto legislativo alla realtà culturale del paese, fino a quell'epoca indottrinata da un diverso modo di concepire il rapporto cittadino-Stato, si è fatto avanti un metodo di applicare il codice a dir poco problematico. A causa di una non adeguata conoscenza del diritto occidentale soprattutto nelle sue radici filosofico-culturali, a cui il codice del 1995 si ispira, le sentenze dei magistrati penali, da prima, hanno evidenziato profonde lacune sul piano sistematico-concettuale per lasciare il passo, in un secondo momento, a decisioni del tutto avulse da quelli che sono i canoni ermeneutici minimi che devono guidare l'interpretazione di una disposizione giuridica. Ne sono seguite decisioni arbitrari, giuridicamente prive di qualsiasi fondamento, legittimate da un sentimento di condiviso "non sapere" o meglio dire di un'accettazione dell'idea che è giusto ciò che il giudice ritiene tale. Ovviamente, il passo successivo è stata la diffusa corruzione all'interno della magistratura.

Oggi, correttamente, a distanza di quasi 30 anni, il legislatore intende mettere mano all'intero impianto del codice penale, mediante la realizzazione di uno nuovo.

E di questo dato non possiamo che essere tutti compiaciuti. Tuttavia, rimane il tema su come, da chi e in base a quali presupposti ideologico-culturali verrà realizzato il nuovo codice?

Questi sono dei quesiti che trovo centrali per iniziare a parlare di una corretta ed adeguata riforma.

L'attuale progetto di riforma che circola tra pochi addetti ai lavori non lascia presagire nulla di buono. Certamente, la sua struttura è stata predisposta da 2-3 giuristi albanesi, ma la sostanza che ne è uscita non è certamente incoraggiante. Si riscontrano problematiche inerenti alle fondamenta culturali che devono ispirarlo. Più esattamente, si trovano elementi di diritto penale di matrice sovietica, che pone al centro temi come la concezione sostanziale del reato, ovvero la presenza all'interno della struttura del reato di concetti come la pericolosità sociale, laddove, viceversa, nozioni che fanno parte del patrimonio culturale del diritto penale europeo (occidentale) come il bene giuridico, il principio di determinatezza, il principio di colpevolezza non risultano ancora adeguatamente e solidamente entrati nel bagaglio conoscitivo dei giuristi che hanno preparato il progetto di codice.

Non è un caso che i giuristi europei, italiani nel caso di specie, hanno duramente criticato l'attuale prodotto evidenziando, da un lato, una mancanza di sistematicità e coerenza dello stesso e, dall'altro, la sopravvivenza di rigurgiti di diritto sovietico all'interno dello stesso.

Sono ben consapevole che si tratta di un testo non definitivo, bensì in fase di preparazione; al di là del merito dello stesso va comunque osservato come lo stesso debba essere frutto di una profonda e attenta valutazione da parte di tutti gli addetti ai lavori. Al momento non depone positivamente il mancato coinvolgimento nei lavori di docenti universitari, avvocati e magistrati, destinando la firma finale dello stesso ai giuristi del ministero e a quelli della Scuola Superiore della Magistratura, gli unici attualmente coinvolti nella sua preparazione.

Eppure, la storia ha dimostrato come un testo a matrice unica, non condiviso, e dunque privo di un dibattito che ne contraddistingua la sua gestazione, finisce per rispondere solo alle esigenze formale del legislatore del momento ma non risolvere le problematiche inerenti alla corretta interpretazione e applicazione dello stesso. Il codice del 1995 è la prova vivente come la tavola dei valori di una società, di cui il codice penale è l'unico autentico portatore, se non elaborata in modo serio e profondo da parte dei giuristi locale nell'ambito di un continuo e fervente dibattito rischia di produrre effetti devastanti e assai lontani dagli

obbiettivi prefissati dal legislatore (locale o europeo che sia), favorendo, un alcuni casi fenomeni paradossali che mal si conciliano con il suo spirito, come l'arbitrio e l'abuso di potere, che sono l'anticamera della corruzione.

Per questo motivo, è importante che tutti quanti, addetti ai lavori e non, prestino la massima attenzione e alzino la voce affinché un testo fondamentale per l'esistenza e il corretto sviluppo della società, quale è il codice penale, sia un prodotto efficiente poiché in grado di cogliere nel profondo le effettive esigenze del paese.

OPINIONS

Discrimination against women at work

Amarildo Dervishi Msc. (1)

Abstract.

"All human beings are born free and equal in dignity and rights. They are endowed with reason and conscience and must act towards each other in a spirit of brotherhood" (Universal Declaration of Human Rights Article 1, 2).

Everyone has the right to be treated equally and fairly. So, it is illegal to discriminate against employees in any respect, including: hiring, termination, reinstatement, transfer, promotion, assignment, benefits, pension payment, recruitment, harassment on any basis.

These words of universal value sanctioned for the first time in an international legal provision, in the historic act of the Universal Declaration of Human Rights, express the ideal that peoples and nations must unconditionally adhere to, as well as affirm the deep belief in the Basic Human Rights and Freedoms, simultaneously the foundations of justice and peace in the world.

Opinion.

Human rights are linked to the existence of human nature. They do not derive from the state but from the human being himself. They are born with us. As such,

¹*Master in Finance Accounting and UE Business Law – University of Tirana.*

they are not donated or given by the state, but the state is obliged to guarantee them. Human rights are principles based on which individuals can act, enact laws and at the same time judge and make decisions based on them. But human rights are at the same time values that express and reflect human desires and aspirations. As values, human rights represent the highest goals and ideals that, although not fully realizable, give meaning to social life. Throughout their history, human rights have been undermined and undermined the value of the dignity of choice, freedom, equality and justice. These values are universal, they go beyond personal and national boundaries. Cultures and societies are different. Their individuality is expressed in diverse forms, however this wealth, this variability has never affected the inalienable foundations of human rights.

Freedom and equality are two unique concepts. In the history of political thought, they have often taken different directions, not moving in right proportion to each other. Finding a balance between these two categories would be a fairer concept. One point of view is that which values them as the basic standards without which man cannot live, another sees them as "moral principles that belong to everyone for the simple reason that they are human beings", a third calls them "principles morals of justice and equality widely accepted by society" etc. The definition that is being accepted more and more today is the one given in the publication of the United Nations, according to this definition, human rights, in general, can be defined as those that are inherent in our nature and without them we cannot live as human beings. Basic human rights and freedoms enable us to fully develop and use our human qualities, our intelligence, talents and consciousness and to satisfy our human needs, our intelligence, talents and consciousness as well as to satisfy our spiritual and other needs. They are fundamental to humanity's ever-increasing demands for a life that respects and protects the dignity and deeds of every human being. From this point of view, the denial of human rights and fundamental freedoms is not only a personal and individual drama, but creates the social and political conditions for sowing the seeds of violence and conflicts at the national level and beyond.

For this reason, the Universal Declaration of Human Rights, in its first sentence, declares that respect for human rights and human dignity "is the foundation of freedom, justice and peace in the world."

The human being has this dignity whether one is aware of it or not.

The origin of gender-based discrimination derives from past barriers, which are found in women's lack of access to education or training opportunities, or in their lack of access to decision-making in the sphere of public policies.

Discrimination is an early "phenomenon" of humanity, a social disease that appeared in "All people are born free and equal in dignity and rights. They have reason and conscience and should behave towards each other in a spirit of brotherhood".

Is it fair for men to make more money than women, even though both have the same qualifications? Is it right that women are less likely than men to be promoted? Is it fair for women to start in lower positions in the workplace than men? Discrimination in the workplace is hampering gender relations in today's modern society. Women are fed up with fashion my unfair employers. They think employers should base their decision on who can do a better job, not who is male and who is female.

Hiring, promotion and pay are the three main factors that separate men from women in the workplace. In employment, men are more likely to find a job than women.

Although the worst employment discrimination was eliminated by the Civil Rights Act of 1964, many women continue to be subject to unfair and illegal discrimination in the workplace. Although women have come a long way, they are still being discriminated against in certain areas of work. High-level jobs, usually large companies and medical fields, continue to discriminate against women even though they have the same job qualifications as men.

The prohibition of discrimination has also been done by international acts, the issue of recognition and protection of the rights of minorities being much more actualized, the circle of subjects is expanded more and mechanisms are created for the protection and review of violations of the rights of these special groups. The issue of recognition and protection of fundamental human rights and freedoms has been regulated in many international treaties. In many of them, states have been forced not to commit any act of discrimination against persons, groups of persons or institutions, nor to promote, defend, interrupt or cancel any law or provision aimed at discrimination, and they have been asked prohibition of discrimination with it all means, including legal ones. Referring here to the establishment by States of the possibility for persons under their jurisdiction of an effective protection against any form of discrimination, as well as the right to compensation for any damage caused to them by such discrimination

There are individuals in society who believe that there is no form of discrimination against women, as laws do not tend to discriminate. They do not consider the de facto situation, women's lesser access to all benefits. Discrimination should be looked at in a deeper aspect, as a direct or indirect

discrimination. Direct discrimination is observed in those cases when the state and its laws do not recognize the right of women to benefit in the same way as men. Indirect discriminatory manifestation is evidenced in all cases where a condition, seemingly neutral, actually results in a discriminatory effect for women despite the fact that it did not have that purpose.

As for informal discrimination, its prominent example is the employment status of women. As Annex 6 shows, part-time employment is a common feature of female labor participation even in the most developed countries around the globe. While some women consciously decide to choose part-time work to combine employment with domestic responsibilities, a significant number of women are forced by employers to choose part-time work as it is the most preferred form of employment. women in most companies (ILO, 2010). In addition, women are more likely to be employed in the informal sector than men. Wide gender pay gap, schemes to support women who have work and family obligations are underdeveloped. Also of concern are sexual harassment and unequal employment opportunities for women and men.

A woman is also a human being. She is not better, wiser, stronger, more creative or more responsible than a man.

Women are not treated fairly in the labor market and face indirect obstacles such as stereotypes and gender discrimination. Gender discrimination at work has a negative effect on the labor market in general, because the gender division at work causes the lack of flexibility in the labor market. of work and causes employers to often follow employment policies that are based on gender stereotypes and prejudices instead of personal qualifications and qualities of the individual. The division in the labor market causes half of the workforce not to use their talents by thus leading to an incomplete, inefficient and unstable development. Women face difficulties in reaching legal positions.

Law no. 10221, dated 04.02.2010, "On protection against discrimination" specifies Article 18 of the Constitution. It is the organic law on the basis of which protection from discrimination is ensured. The purpose of this law is to ensure the right of every person to equality before the law and equal protection by the law, equality of chances and opportunities to exercise the rights and freedoms of the individual as well as effective protection from discrimination.

The law regulates the application and respect of the principle of equality in relation to a non-exhaustive list of causes. Its Article 1 provides: "this law regulates the implementation and respect of the principle of equality in relation to gender, race, color, ethnicity, language, gender identity, orientation sexual,

political, religious or philosophical beliefs, economic, educational or social status, pregnancy, parentage, parental responsibility, age, family status or The law regulates the application and respect of the principle of equality in relation to a non-exhaustive list of reasons. Its Article 1 provides: "this law regulates the implementation and respect of the principle of equality in relation to gender, race, color, ethnicity, language, gender identity, sexual orientation, political, religious or philosophical beliefs, economic, educational or social status , pregnancy, parental affiliation, parental responsibility, age, family or marital status, marital status, residence, health status, genetic predispositions, disability, belonging to a special group, or for any other reason". The law itself, using the phrase "or any other cause", does not limit the protection from discrimination only to the causes expressly provided for in it, but leaves open the type of causes for which a discriminatory behavior can be caused.

Based on it, the institution of the Commissioner for Protection from Discrimination was created, as a public legal person, independent in the exercise of his duty and as the responsible authority, which provides effective protection from discrimination and from any form of behavior that promotes discrimination. The law provides for the adoption of positive measures for the establishment of gender equality, equal chances and opportunities to exercise rights, enjoy freedoms and participate in public life. The law pays special attention to the promotion of girls' education, expressly defining the obligations of institutions such as the Ministry of Education and Sports in this field.

- It prohibits any distinction, limitation or exception related to the creation of public or private institutions that provide educational or professional services; with the treatment of students or pupils, including their admission, assessment, application of disciplinary measures or their expulsion. Also, the law prohibits denying a person or a group of persons, admission to a public educational institution, or any kind of harassment, especially sexual harassment, of students, pupils and employees in educational institutions

According to EU legislation, gender discrimination can have a direct or indirect character. Direct discrimination is defined as a case where "a person is treated less favorably because of sex than another is, has been or will be treated in a comparable situation". A typical example of direct discrimination is the gap between women and men performing the same tasks in a workplace.

Direct discrimination does not include situations where the person's gender is a factor that determines the job. For example, a male role in a film should be performed by a man. On the other hand, indirect discrimination is considered a

situation where "an apparently neutral provision, criterion or practice would place persons of one sex at a particular disadvantage compared to persons of the other sex, unless this provision, criterion or practice is objectively justified by a legitimate goal and the means to achieve this goal are appropriate and necessary".

A form of indirect discrimination is a part-time contract as a basis for the employment of women, usually preferred by employers.

In recent years, a number of methods have been developed to analyze gender discrimination at work. Standard measures are women's labor force participation, as well as the gender gap in income. In order to gain a detailed insight into the problem of gender discrimination at work, it is important to consider these diverse data.

Gender discrimination in the workplace has now acquired a hidden form, so it is very difficult to fight it. The main gender discrimination in the workplace is the existence of human stereotypes. Many people believe that gender discrimination is no longer relevant, it should be noted that still among the top 500 companies, only five of them are headed by women, and the rest are managed by men. In some job categories there are differences in wages between men and women. Although the share of women in the labor force is increasing every year, and is now equal to the total labor force, in some fields, as a matter of law, the amounts that women earn are only the wages of men in the same area for the same type of work. An excellent example of the appointment of a woman as president and chief executive officer of company x may seem to be the final victory of women in their struggle for careers, but the problem is not yet resolved and there are various theoretical issues, which explain that why gender discrimination exists in society.

There are several stereotypes that exist in society about straight working women, and here are some of them:

- Women do not want to work;
- Women are not strong enough to survive in the modern business world;
- Women are not willing to work long hours because they have children;
- women are very passive and non-aggressive;
- Women are very emotional.

While studying the theoretical foundations of the problem, it must be admitted that he has described a number of so-called 'forces', which are the characteristics of human nature, which contribute to the existence of the 'glass ceiling'. There are social stereotypes, which are contrary to professional interests. This factor is very

bright in engineering industries. Those women who uphold their feminine style may be considered incompetent workers and those who try to uphold the masculine image will not be respected. Social stereotypes at work can lead to managers being too protective of women, and thus not giving them difficult or ambitious tasks

This ultimately deprives women of any career opportunities. When discussing the problem of gender discrimination from a psychological point of view, it seems that opposites are not drawn here. On the contrary, if management is mainly composed of parts, they will tend to cooperate with other men, as those who have similar professional experience and similar outlook on job prospects. Another psychological factor is that people tend to generalize mental models based on specific examples. In simple phrase, if the person is surrounded by managers who are mostly white Catholic males, they unconsciously think that the successful person must be a white Catholic male. Male-like behaviors in male-dominated teams can lead to women being undervalued.

These are just some of the arguments, which are given by men, who think that a woman cannot work effectively. A theory of 'rational bias' was created, which was an attempt to justify the refusal of some managers to give jobs to women. This theory is based on the assumption that the refusal to give a job to a woman is not based on some gender bias, but on the client's preference for working with men, rather than with women. Thus, this is considered to be a rational approach, directed towards increasing the company's profits. Another interesting theory of male relations at work is called the 'pipeline theory'. This implies that, to be a senior manager, twenty-five or more years of practical experience is required, and women usually do not have such experience or, as it is said, "they have not been in pipeline" for so long. Of course, no matter how many theories can be created to justify gender discrimination, it is clear that women are becoming more educated than men, they already receive more than half of the degrees of all levels. These women will be better qualified at work and thus seek legal solutions to the problem of discrimination. Some people tend to think that it is not discrimination that keeps women from pursuing a career, but their personal choices, which are made outside of work. and which later conflict with work interests

These are just some of the arguments, which are given by men, who think that a woman cannot work effectively. A theory of 'rational bias' was created, which was an attempt to justify the refusal of some managers to give jobs to women. This theory is based on the assumption that the refusal to give a job to a woman

is not based on some gender bias, but on the preference of the job of the client with men, rather than with women. Thus, this is considered to be a rational approach, directed towards increasing the company's profits. Another interesting theory of male relations at work is called the 'pipeline theory'. This implies that, to be a senior manager, twenty-five or more years of practical experience is required, and women usually do not have such experience or, as the saying goes, "they have not been in the pipeline" for that long. Of course, no matter how many theories can be created to justify gender discrimination, it is clear that women are becoming more educated than men, they already receive more than half of the degrees of all levels. These women will be better qualified at work and thus will seek a legal solution to the problem of discrimination.

Some people tend to think that it is not discrimination that keeps women from pursuing careers, but their personal choices, which are made outside of work and which later conflict with work interests. The problem with gender discrimination is that this action is well hidden from those who offer this discrimination and so other workers may mistakenly think that gender discrimination is absent in the workplace.

All such decisions must be implemented in secret. According to World Bank research, economies that minimize the gender gap between men and women by allowing equal career rights grow faster than other economies. One of the reasons for the fact that gender discrimination still exists in the workplace is that women are rarely willing to make the case public and go through the court process.

Some do not feel the effect of discrimination on their careers, some do not want to risk their family responsibilities, some are afraid of losing their jobs; some cannot afford to hire a good lawyer. Thus discrimination against women finds little response in the judicial systems of many countries, and although there are many acts and laws dealing with women's rights, they are not often enforced. Although most employers today believe that gender discrimination is illegal, immoral and inappropriate, this article remains prominent in many workplaces across the country. Companies often fail to adopt appropriate anti-discrimination policies.

The lack of balance in the employment status of women and men is also reflected in the gender pay gap and subsequently in lower pensions for women, thus creating a higher risk of poverty for women.

Unfortunately, gender inequality is still a problem in the workplace. Women are being treated unfairly in the way they are paid. Women are usually given the same jobs that men have to do, and it is unfair that they are underpaid.

Nowadays, a woman takes an active part in the workplace. Many women desire a career and a place in this world. They want to stand on their own two feet, to become independent individuals, independent and free from other individuals. One thing that is clear is that women in all careers are struggling to gain parity in today's workforce. Through their determination, women now have the ability to break out of the gender roles that were created for them by society.

One of the issues that have affected women in the workplace is the stereotyping of women. Throughout history, women have assumed the role of housewife, mother and educator. Women are stereotyped to stay at home and take care of the house and children.

It was their job to cook food, do laundry and manage school activities. Even today, motherhood is still considered to be the primary role for women. Women who do not take this role are still considered selfish.

For years, women looking to pursue careers outside the home were thought to be selfish and self-centered. Because women were labeled as homemakers, they were often given jobs that did not make sense, and were not thought of as managers or professionals.

Even today, women are not treated the same as men. One area that clearly shows this oppression is the area of equal pay for equal work. Another area in which women are disadvantaged in the workplace is through discrimination.

Discrimination can be an uncomfortable situation for the women involved. Gender inequality has come a long way. There has been better education and laws have been put in place but there is still much to improve. In order to continuously improve gender equality, women must stand up for themselves. They are a large part of the workforce and should stand up for what they believe. Women also deserve to be paid as much as people if they do the same tasks. They are as educated as men are today and should be allowed to prove themselves in any work situation and be given the same opportunities as men to advance their positions.

Considering the first formal discrimination, its main form is the problem of women with promotion and raising the career ladder in a workplace. There is a common perception among employers that jobs that concentrate the most power (ie organizational leadership, public governance) are male occupations. These positions require special attributes and skills such as determination and task orientation, which are believed to be natural attributes of male workers.

According to a research, women are too emotional at the head of a political or executive office. Of course there are exceptions, but for the most part, women are

not able to remove emotions from decision making. They are not strong enough to make important decisions, such as declaring war on another nation. Women should not hold executive jobs simply because they have families to care for and will let their families get in the way of their careers. When a family crisis occurs, the woman will abandon her career or work to be at home. At the same time, pregnant women should not have the same workload as normal because they are not emotionally stable due to their hormones during pregnancy. They are very worried about their babies and hence are unable to take care of work responsibilities. Although the work ethic is there, a woman is not able to complete a task as quickly as a man can. The heaviest weight is always placed on one shoulder. Men always have the most responsibility and are much more capable of making executive decisions during stressful times. Wages should always reflect who does the best and hardest work meaning men will do more than women in the work environment.

The three main indicators of changes in the status of women at work no longer fully reflect the problem of gender discrimination in the workplace. In previous decades, limited access to the labor market and the wage gap were the hallmarks of gender discrimination at work. There are currently various forms of formal and informal discrimination against women in a workplace. While formal discrimination constitutes restrictions on access to specific workplaces, advancement opportunities and compensation for women, informal discrimination refers to specific unfavorable situations that women may encounter in a workplace. The five forms of discrimination appear to be particularly evident in current workplaces.

Nowadays, women have a significant share of the global workforce and enjoy access to these vacancies that were previously reserved for male workers. However, to this day, women still face significant forms of gender discrimination in the workplace. One of its most prominent forms is the difficulty in climbing the career ladder and problems with advancement opportunities that women face in most workplaces. To this day there is still a huge wage gap between women and men, even in developed countries. In addition, women are often refused full-time work and are employed on part-time contracts. In addition, women often find it difficult to meet the obligations of their employers when they are on maternity leave. Finally, women are exposed to various discriminatory behaviors from their male colleagues, in particular to sexual harassment and various forms of provocation.

Gender discrimination has strong roots in cultural views of gender and the stereotypical concept of women as fragile and weak. Also, the practices and policies implemented by the organizations are in favor of the spread of gender discrimination

We can say that there has been a great development in the field of anti-discrimination activity of the European Union. We can also say now that there is an evaluation of legislation including the protection of minorities. We can say that

The European Union is successful in legislative reforms and anti-discrimination activities.

Therefore, in closing I would like to read an expression with a universal message by Einstein: "Life is like driving a two-wheeled vehicle." In order to maintain the balance, we must move forward."

