

INDICE

	<i>pag.</i>
<i>Prefazione alla seconda edizione</i>	XXIX
<i>Prefazione</i>	XXXI

Capitolo I

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO IN ITALIA: CENNI STORICI

1. Introduzione	1
2. Origini del diritto penale tributario	2
3. Diritto penale tributario del secondo dopoguerra e stagione delle “manette agli evasori”: la legge n. 516/1982	8
4. Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000	15
5. Abbandono delle premesse del d.lgs. n. 74/2000: un ventennio di continui ripensamenti (2000-2020)	18

Capitolo II

RAPPORTI TRA SISTEMA PENALE E SISTEMA TRIBUTARIO PER LA REPRESSIONE DEGLI ILLECITI

1. Principio di specialità	26
1.1. Sistema normativo	26
1.2. Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative	28
1.3. <i>Ratio</i> e tutela del principio di specialità	31
1.4. Concorso di norme nelle singole fattispecie di reato fiscale: specialità	35
1.5. Segue: progressione	38
1.6. Sospensione della sanzione amministrativa	39
1.7. Specialità nel sistema sanzionatorio delle accise	43
2. Doppio binario processuale e sostanziale	44

	<i>pag.</i>
2.1. Principi	44
2.2. Concetto penalistico di “imposta dovuta”	47
3. <i>Ne bis in idem</i>	49
3.1. Questione	49
3.2. Giurisprudenza della Corte Edu	52
3.3. Giurisprudenza della Corte di Giustizia	54
3.4. Giurisprudenza della Corte costituzionale	56
3.5. Giurisprudenza della Corte di Cassazione	57
3.6. Conclusioni	59
4. Circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento e processo tributario	59
4.1. Inquadramento del problema ed evoluzione normativa	59
4.2. Circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e processo tributario	61
4.2.1. Norme	61
4.2.2. Autorizzazione alla deroga al segreto delle indagini e conseguenze della sua mancanza	63
4.2.3. Soggetto legittimato alla trasmissione	69
4.2.4. Tipologie di atti trasmissibili	70
4.3. Tutela dei soggetti interessati	71
4.3.1. Tutela nel procedimento penale	71
4.3.2. Tutela nel processo tributario	72
4.4. Efficacia probatoria degli atti trasmissibili	75
4.4.1. Questione	75
4.4.2. Singoli atti	75
4.4.2.1. Documenti	75
4.4.2.2. Dichiarazioni verbali	77
4.4.2.3. Documentazione bancaria e finanziaria	78
4.4.2.4. Consulenze e perizie	78
4.4.2.5. Indagini difensive	79
4.4.2.6. Intercettazioni	79
4.4.2.7. Rogatorie e ordine investigativo europeo	82
4.5. Circolazione probatoria dal procedimento tributario al procedimento penale	84
4.5.1. Questione	84
4.5.2. Processo verbale di constatazione	86
4.5.2.1. Natura giuridica	86
4.5.2.2. Efficacia probatoria	88
4.5.2.3. Acquisizione al fascicolo penale	89
4.5.2.4. Utilizzabilità	91
4.5.2.5. Considerazioni conclusive sull'utilizzabilità del p.v.c.	98
4.6. Vizi del processo verbale di constatazione	101
4.7. Altre tipologie di atti istruttori	103

	<i>pag.</i>
5. Valenza delle presunzioni tributarie in sede penale	104
5.1. Questione	104
5.2. Presunzioni tributarie	105
5.3. Presunzioni tributarie nel processo penale	108
5.3.1. Questione	108
5.3.2. Valutazione della prova presuntiva	113
5.3.3. Presunzioni nel giudizio cautelare	116
5.3.4. Considerazioni conclusive	117
5.3.5. Casistica	120
6. <i>Notitia criminis</i> e “raddoppio” dei termini di accertamento	123
6.1. Fattispecie normativa	123
6.2. <i>Abolitio criminis</i> e raddoppio dei termini	125
6.2.1. Questione	125
6.2.2. Effetto iperretroattivo dell’ <i>abolitio criminis</i>	126
6.2.3. Attuazione del principio <i>tempus regit actum</i> nel procedimento amministrativo-tributario	127
6.2.4. Non raddoppiabilità dei termini di accertamento della <i>Robin Hood Tax</i>	132
6.3. Sindacato del giudice tributario e “derubricazione” amministrativa della fattispecie	133
7. Efficacia del giudicato	135
7.1. Giudicato penale nel processo tributario	135
7.2. Sentenze penali di patteggiamento nel processo tributario	136
7.3. Giudicato tributario nel processo penale	137
8. Patteggiamento e limiti all’accesso	137
8.1. Norma e sua legittimità costituzionale	137
8.2. Pagamento del debito tributario	141
8.3. Definizione agevolata della pretesa fiscale	147
9. Reati fiscali quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs. n. 231/2001	148
10. Riflessi penali della <i>cooperative compliance</i>	158
11. Illeciti penali e componenti reddituali: profili procedurali	164
11.1. Proventi da attività illecita e “costi da reato”	164
11.2. Profili procedurali della disciplina dei “costi da reato”	166
12. Costituzione di parte civile dell’A.F. nel processo penale	172
12.1. Parti eventuali e parti necessarie. Danneggiato e persona offesa	172
12.2. Costituzione di parte civile	173
12.3. Tema della tipologia di danno risarcibile	174
12.4. Costituzione di parte civile dell’Amministrazione finanziaria nei processi per reati tributari	176

Capitolo III

STRUTTURA DEL REATO TRIBUTARIO

1. Reati tributari: bene giuridico tutelato e perimetro applicativo	185
2. Definizioni (art. 1)	190
2.1. Premessa	190
2.2. Lett. a) – Fattura e altri documenti per operazioni inesistenti	190
2.2.1. Fattura e documenti equiparati	190
2.2.2. Inesistenza delle operazioni	193
2.2.2.1. Inesistenza oggettiva	193
2.2.2.2. Inesistenza soggettiva	195
2.3. Lett. b) – Elementi attivi e passivi	197
2.4. Lett. c) – Dichiarazioni	200
2.5. Lett. d) ed e) – Dolo specifico di evasione e elemento psicologico del reato commesso dal rappresentante	204
2.6. Lett. f) – Imposta evasa	205
2.7. Lett. g) – Soglie di punibilità	210
2.8. Lett. g-bis) – Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente	211
2.9. Lett. g-ter) – Mezzi fraudolenti	212
3. Responsabilità penale tributaria negli enti collettivi: ripartizione di funzioni all'interno del Consiglio di Amministrazione e delega di funzioni	214
3.1. Ripartizione di funzioni all'interno del Consiglio di Amministrazione. Ruolo dell'amministratore nella realtà economica	214
3.2. Delega di funzioni a soggetti esterni al Consiglio di Amministrazione. Cenni introduttivi	220
3.3. Delega di funzioni nel diritto penale tributario	222
3.3.1. Soggetti attivi del reato (cenni e rinvio)	223
3.3.2. Posizione della dottrina e della giurisprudenza sulla compatibilità della delega di funzioni con gli adempimenti quali il pagamento delle imposte o la tenuta della contabilità	224
3.3.3. Posizione della dottrina e della giurisprudenza sugli obblighi tributari dichiarativi e loro ritenuta (in)delegabilità	225
3.3.3.1. Personalità dell'obbligo dichiarativo e criterio di imputazione della responsabilità penale in materia dichiarativa	225
3.3.3.2. Consumazione del reato tributario da parte del delegato e prova dell'elemento soggettivo in capo al delegante	230
3.3.3.3. Posizione della giurisprudenza e della dottrina (minoritarie) favorevoli alla delegabilità dell'obbligo dichiarativo	232
3.3.4. Obblighi di versamento e compensazione tra debiti e crediti	233
3.3.5. Alcune valutazioni <i>de iure condendo</i>	234

	<i>pag.</i>
4. Reati tributari e concorso di persone	236
4.1. Premessa: reato tributario come reato proprio	236
4.2. Responsabilità penali concorsuali in ambito societario	237
4.2.1. Amministratore di fatto	237
4.2.2. Avvicendamento di amministratori	239
4.2.3. Concorso nel reato tributario da parte di soggetti estranei all'azienda	241
4.3. Responsabilità penale concorsuale del consulente fiscale	242
4.3.1. Concorso materiale del consulente	243
4.3.2. Problematiche del concorso morale del consulente	244
4.3.3. Concorso di persone e tipicità omissiva	250
4.4. Aspetti sanzionatori e cause di non punibilità nel paradigma della responsabilità concorsuale	251
5. Infedeltà dichiarativa nel consolidato fiscale	252
5.1. Premessa	252
5.2. Caratteristiche del consolidato fiscale	256
5.2.1. Consolidato fiscale e soggettività passiva delle società aderenti	256
5.2.2. Riparto della responsabilità amministrativa in ambito consolidato e conferma della centralità del ruolo della consolidata	259
5.3. Elemento oggettivo. Difficile interazione tra disciplina del consolidato e reato di infedele dichiarazione	260
5.3.1. Effetti del meccanismo compensativo sulla determinazione dell'imposta evasa	264
5.3.2. Facoltà della consolidante di incidere sulla determinazione dell'imposta evasa mediante utilizzo di perdite pregresse del consolidato	265
5.3.3. Elementi attivi sottratti ad imposizione e situazione della consolidata	266
5.3.4. Conclusioni sulla imputazione dell'elemento oggettivo della condotta	266
5.4. Elemento soggettivo. Impossibilità di accertare la ricorrenza del dolo specifico nei reati dichiarativi commessi in regime di consolidato fiscale	268
5.4.1. Tesi dell'autore mediato ed esclusione della responsabilità penale della consolidante	269
5.4.2. Segue: ipotesi di concorso della consolidante nel reato commesso dalla consolidata	271
5.4.3. Rilevanza penale della responsabilità da direzione e coordinamento della consolidante	272
5.5. Conclusioni	277
6. Infedeltà dichiarativa e Gruppo IVA	278
6.1. Soggettività passiva del Gruppo IVA	278
6.2. Gruppo IVA nella normativa domestica di recepimento	279
6.2.1. Regime delineato dagli artt. 70- <i>bis</i> ss. d.P.R. n. 633/1972	279

	<i>pag.</i>
6.2.2. Regime IVA delle operazioni rese e ricevute dal Gruppo IVA	281
6.2.3. Responsabilità amministrativa in solido dei partecipanti per operazioni imputate al Gruppo IVA	282
6.3. Responsabilità penale nel Gruppo IVA	284
6.4. Possibili implicazioni penali tributarie connesse alla mancata inclusione nel perimetro del Gruppo IVA	286
6.4.1. La finalità antielusiva del principio <i>all-in, all-out</i>	286
6.4.2. La valenza costitutiva dell'opzione per il Gruppo IVA: implicazioni penali tributarie	288
7. Elemento oggettivo del reato tributario	290
8. Soglie di punibilità	292
9. Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie (art. 15 d.lgs. n. 74/2000) e <i>error iuris</i> nel diritto penale generale	297
9.1. Introduzione	297
9.2. Errore di diritto nella disciplina del diritto penale generale	299
9.3. Ambito di applicazione dell'art. 15 d.lgs. n. 74/2000	301
9.4. Oggettiva incertezza normativa nella disciplina delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie (d.lgs. n. 472/1997) e nello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000)	303
9.5. Concetto di "obiettive condizioni di incertezza" nel diritto penale tributario	307
10. Tentativo nel diritto penale tributario	309
10.1. Tentativo nel diritto penale: l'art. 56 c.p.	309
10.2. Tentativo nel diritto penale tributario: l'art. 6 del d.lgs. n. 74/2000 prima dell'attuazione della direttiva UE 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 (c.d. direttiva PIF)	316
10.3. <i>Ratio</i> normativa della non punibilità del tentativo nei reati dichiarativi	321
10.4. Riforma del dogma dell'irrelevanza penale del tentativo nei reati dichiarativi	322
11. (Ir)rilevanza penale dell'abuso di diritto	324
11.1. Percorso verso una clausola generale antiabuso nel diritto tributario	324
11.2. Art. 10- <i>bis</i> dello Statuto dei diritti del contribuente	328
11.3. Irrelevanza penale delle condotte abusive che sfociano nell'infedele dichiarazione	329
11.4. Nuovi confini delle condotte abusive: <i>revirement</i> penale dell'evasione interpretativa	331
11.5. Rilevanza penale delle condotte di violazione di norme antielusive specifiche	336
12. Cause di non punibilità del reato tributario	341
12.1. Cenni storici: cambio di paradigma con il d.lgs. n. 158/2015	341
12.2. Causa di non punibilità dei reati di omesso versamento (art. 13 comma 1)	343
12.2.1. Primo presupposto: termine per adempiere	343
12.2.2. Secondo presupposto: estinzione del debito tributario	346

	<i>pag.</i>
12.2.3. Dogmatica della causa di non punibilità	347
12.2.4. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività della causa di non punibilità	348
12.3. Causa di non punibilità dei reati dichiarativi (art. 13 comma 2)	349
12.3.1. Requisito della mancata formale conoscenza di attività di accertamento dell'illecito	350
12.3.2. Dogmatica della causa di non punibilità (rinvio)	356
12.3.3. Ambito oggettivo di operatività della causa di non punibilità	356
12.3.4. Non punibilità del reato tributario ed incoerenze interne al Decreto	357
12.3.5. Non punibilità del reato tributario e riflessi sull'illecito amministrativo ex d.lgs. n. 231/2001: profili critici	358
12.3.6. Ambito soggettivo di operatività della causa di non punibilità	361
13. Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto	361
14. Circostanze del reato tributario	369
14.1. Circostanza attenuante legata al pagamento del debito tributario (art. 13-bis comma 1)	369
14.1.1. Primo presupposto operativo: termine per adempiere	370
14.1.2. Secondo presupposto: estinzione del debito tributario	370
14.1.3. Effetti premiali della circostanza attenuante	372
14.1.4. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività della circostanza attenuante	373
14.2. Circostanza attenuante per la riparazione dell'offesa a fronte di debiti tributari non più esigibili (art. 14)	375
14.2.1. Meccanismo applicativo della circostanza attenuante	375
14.2.2. Effetto premiale della circostanza attenuante	376
14.2.3. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività dell'attenuante	376
14.2.4. Profili critici dell'art. 14: mancato coordinamento con l'art. 13	377
14.3. Circostanza aggravante legata al concorso qualificato del consulente fiscale (art. 13-bis comma 3)	378
14.3.1. Presupposto applicativo soggettivo	379
14.3.2. Presupposto applicativo oggettivo	381
14.3.3. Profili sanzionatori: effetti della circostanza aggravante	383
14.3.4. Ambito oggettivo di operatività dell'aggravante	384
14.3.5. Ambito soggettivo di operatività dell'aggravante: problema della comunicabilità a terzi	385
15. Prescrizione del reato tributario e dell'illecito ex d.lgs. n. 231/2001	386
15.1. Prescrizione del reato tributario	387
15.1.1. Tempo necessario a prescrivere	387
15.1.2. <i>Dies a quo</i> per il calcolo della prescrizione	389
15.1.3. Cause di sospensione della prescrizione	390
15.1.4. Cause di interruzione della prescrizione	393
15.1.5. Natura sostanziale delle norme in materia di prescrizione: l'insegnamento del caso Taricco	395

	<i>pag.</i>
15.2. Prescrizione dell'illecito <i>ex d.lgs. n. 231/2001</i>	400
16. Competenza per territorio	403
17. Competenza per materia	410

Capitolo IV

REATO DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 2, D.LGS. N. 74/2000)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	415
2. Bene giuridico tutelato	417
3. Soggetto attivo	419
4. Elemento oggettivo del reato	428
4.1. Oggetto materiale	428
4.1.1. Dichiarazioni penalmente rilevanti	428
4.1.2. Fatture e altri documenti	432
4.2. Condotta	437
4.2.1. Struttura bifasica della condotta	437
4.2.2. Natura del falso documentale	438
4.2.3. Operazioni inesistenti: assetto definitorio e rapporti con la disciplina tributaria	441
4.2.4. Inesistenza oggettiva	447
4.2.4.1. Operazioni inesistenti <i>in rerum natura</i>	447
4.2.4.2. Segue: operazioni “giuridicamente” inesistenti	452
4.2.5. Inesistenza soggettiva: definizione e casistica	454
4.2.5.1. Rilevanza penale dell'inesistenza soggettiva dell'operazione ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA: tema dell'ineducibilità dei costi da reato	454
4.2.5.2. Inesistenza soggettiva ed interposizione (fittizia e reale)	460
4.2.5.3. Frodi carosello	463
4.2.5.4. Prestazioni a favore di terzi, tra inesistenza soggettiva e difetto di inerenza	470
4.3. Momento consumativo e tentativo	472
4.3.1. Consumazione istantanea del reato	472
4.3.2. Irrilevanza penale della dichiarazione integrativa “a sfavore”	475
4.3.3. Irrilevanza penale del tentativo	477
5. Elemento soggettivo del reato	479
6. Circostanze del reato: ipotesi attenuata di cui al comma 2- <i>bis</i>	483
7. Aspetti sanzionatori	486

	<i>pag.</i>
8. Rapporti con altre figure di reato	487
9. Questioni processuali	492

Capitolo V

REATO DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (ART. 3 D.LGS. N. 74/2000)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	493
2. Bene giuridico tutelato	499
3. Soggetto attivo	501
4. Elemento oggettivo del reato	502
4.1. Oggetto materiale: dichiarazioni penalmente rilevanti e documenti alla base della condotta ingannatoria – rinvio	502
4.2. Condotta	503
4.2.1. Considerazioni generali	503
4.2.2. Segue: <i>discrimen</i> tra i due delitti di frode fiscale. Supporto documentale e elemento specializzante costituito dall'indicazione in dichiarazione di elementi attivi inferiori al vero	507
4.2.3. Segue: irrilevanza delle condotte abusive	510
4.2.4. Operazioni simulate, oggettivamente e soggettivamente	512
4.2.4.1. Approfondimento sulle ipotesi di simulazione oggettiva alla luce del relativo sostrato documentale	515
4.2.4.2. Segue: sotto-fatturazione	522
4.2.4.3. Segue: sopra-fatturazione	524
4.2.4.4. Falso qualitativo e inesistenza giuridica della prestazione	526
4.2.4.5. Interposizione fittizia	528
4.2.4.6. Falso materiale	530
4.2.5. Uso di documenti falsi	531
4.2.5.1. Approfondimento sul bilancio	533
4.2.6. Altri artifici	536
4.2.7. Mendacio in dichiarazione e nozione di fittizietà	538
4.3. Soglie di punibilità	541
4.3.1. Struttura delle soglie e imposta evasa	541
4.3.2. Componenti che incidono sull'imposta evasa e sull'imponibile	544
5. Elemento soggettivo del reato	547
6. Aspetti sanzionatori	551
7. Consumazione e tentativo	552
8. Questioni processuali	556
9. Rapporti con altre figure di reato	558

Capitolo VI

REATO DI DICHIARAZIONE INFEDELE
(ART. 4 D.LGS. N. 74/2000)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	560
2. Bene giuridico tutelato	562
3. Soggetto attivo	563
4. Elemento oggettivo del reato	564
4.1. Aspetti generali	564
4.2. Indicazione in dichiarazione di elementi attivi in misura inferiore a quella effettiva: inquadramento generale e casistica	569
4.2.1. Omessa indicazione di elementi attivi nelle scritture contabili obbligatorie	569
4.2.2. Sottofatturazione e omessa fatturazione	571
4.2.3. Rilevanza dei proventi da fonte illecita	571
4.2.4. Irrilevanza delle infedeltà valutative e delle errate classificazioni di elementi attivi	574
4.2.5. Casistica residuale	577
4.3. Indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti: inquadramento generale	579
4.3.1. Costi non inerenti, non deducibili o non documentati	581
4.3.2. Costi non di competenza e non corrette classificazioni	585
4.3.3. Residuale rilevanza penale delle valutazioni	586
4.3.4. Scriminante del 10% prevista per le valutazioni dal comma 1-ter dell'art. 4	590
4.3.5. Rilevanza penale delle variazioni di natura fiscale	592
4.4. (Ir)rilevanza penale del <i>transfer pricing</i>	594
4.4.1. Premessa	594
4.4.2. Irrilevanza penale delle condotte che si risolvono in una inesistenza "giuridica" delle componenti indicate in dichiarazione	595
4.4.3. Irrilevanza penale delle contestazioni che attengono all'inesatta quantificazione del "valore normale" delle transazioni infragruppo	596
4.4.4. Irrilevanza penale delle contestazioni in tema di <i>transfer pricing</i> ai sensi del comma 1-bis dell'art. 4 d.lgs. n. 74/2000	598
4.4.5. Segue: rilevanza penale degli elementi attivi derivanti da operazioni infragruppo	601
4.5. Oggetto materiale: dichiarazioni penalmente rilevanti	603
4.5.1. Dichiarazione infedele delle società di persone	604
4.5.2. Dichiarazione infedele del sostituto di imposta	608
4.5.3. Dichiarazione infedele del consolidato (rinvio)	610
4.5.4. Dichiarazione infedele nella trasparenza delle società di capitali	610
4.6. Momento consumativo e tentativo	612

	<i>pag.</i>
5. Elemento soggettivo del reato: dolo di evasione	613
6. Imposta evasa	615
6.1. Imposta evasa e soglie di punibilità	615
6.1.1. (Ir)rilevanza penale dell'omessa indicazione di componenti attive e passive che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta	616
6.1.2. (Ir)rilevanza penale delle operazioni esenti e delle operazioni non imponibili ai fini IVA	619
6.1.3. Imposta evasa: imposte sostitutive	623
6.1.4. Imposta evasa: tassazione separata	626
6.1.5. Ipotesi di reddito negativo e loro incidenza sulla determinazione dell'imposta evasa (rinvio)	626
7. Profili sanzionatori e processuali	627
8. Rapporti con altri reati	628

Capitolo VII

REATO DI OMESSA DICHIARAZIONE (ART. 5 D.LGS. N. 74/2000)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	630
2. Bene giuridico tutelato	631
3. Soggetto attivo	633
3.1. Soggetti obbligati alla presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'IVA	633
3.2. Dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore, rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto di imposta, nei casi previsti dalla legge	635
3.3. Responsabilità del professionista tenuto alla presentazione della dichiarazione	636
4. Elemento oggettivo del reato	638
4.1. Oggetto materiale della condotta: le dichiarazioni penalmente rilevanti	638
4.2. Omessa dichiarazione e problematiche in tema di fiscalità internazionale. L'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta	639
4.3. Segue: esterovestizione	640
4.3.1. Esterovestizione ai fini IRES	640
4.3.2. Esterovestizione nella giurisprudenza tributaria e penale	644
4.3.3. Esterovestizione e abuso del diritto	650
4.3.4. Esterovestizione ai fini IVA	651
4.4. Segue: stabile organizzazione	654
4.4.1. Stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette	654
4.4.2. Stabile organizzazione materiale e personale	654

	<i>pag.</i>
4.4.2.1. Stabile organizzazione materiale	655
4.4.2.2. Stabile organizzazione personale	656
4.4.3. C.d. stabile organizzazione digitale	658
4.4.4. Stabile organizzazione ai fini IVA	660
4.4.5. Stabile organizzazione occulta e rapporti con il <i>transfer pricing</i>	661
4.4.5.1. Stabile organizzazione e controllo societario nelle imposte dirette	661
4.4.5.2. Rilevanza penale della stabile organizzazione occulta e <i>transfer pricing</i>	663
4.4.5.3. Stabile organizzazione e controllo societario nell'IVA	665
4.5. Segue: esteroinvestizione e stabile organizzazione occulta. Differenze	666
4.6. Segue: c.d. esteroresidenza fittizia delle persone fisiche	668
4.6.1. Esteroresidenza fittizia nell'IRPEF	668
4.6.2. Esteroresidenza fittizia nella giurisprudenza penale	671
5. Omissione dichiarativa del sostituto d'imposta	672
6. Soglie di punibilità e loro natura. Cenni sul concetto di "imposta evasa" e rilevanza delle imposte pagate all'estero nelle fattispecie a carattere transnazionale	675
6.1. Soglie di punibilità e imposta evasa	675
6.2. Nozione di imposta evasa e riconoscimento delle imposte pagate all'estero	677
7. Elemento soggettivo del reato	679
8. Momento consumativo e tentativo	681
9. Circostanze del reato di cui all'art. 13- <i>bis</i> , causa di non punibilità di cui all'art. 13 comma 2 e parallela disciplina tributaria	684
10. Profili sanzionatori	688
11. Rapporti con altre figure di reato	689
12. Profili processuali	691
12.1. Competenza, esercizio azione penale, misure cautelari e intercettazioni	691
12.2. Accesso al rito alternativo dell'applicazione pena su richiesta delle parti (rinvio)	692
12.3. Causa di non punibilità di cui all'art. 1- <i>bis</i> comma 1 d.l. n. 50/2017 e rapporti con l'art. 13 comma 2 d.lgs. n. 74/2000: dubbi di legittimità costituzionale	693

Capitolo VIII

REATO DI EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 8 D.LGS. N. 74/2000)

1. Cenni storici e bene giuridico tutelato	695
2. Soggetto attivo	696

	<i>pag.</i>
3. Elemento oggettivo del reato	697
3.1. Emissione di fatture e rilascio di documenti falsi	697
3.2. Operazioni inesistenti. Cenni e rinvio	700
4. Elemento soggettivo del reato	701
5. Momento consumativo e tentativo	703
6. Circostanze	705
7. Aspetti sanzionatori	706
8. Questioni processuali	708

Capitolo IX

CONCORSO DI PERSONE NEI CASI DI EMISSIONE O UTILIZZAZIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 9 D.LGS. N. 74/2000)

1. <i>Ratio</i> e portata del divieto di concorso incrociato tra emittente ed utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti	711
2. Concorso dell'intermediario nell'emissione e/o nell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti	718
3. Non punibilità dell'utilizzatore e concorso nella condotta dell'emittente	720

Capitolo X

REATO DI OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI (ART. 10 D.LGS. N. 74/2000)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	721
2. Bene giuridico tutelato	723
3. Soggetto attivo	726
4. Elemento oggettivo del reato	727
4.1. Condotta	727
4.1.1. Esistenza della documentazione	727
4.1.2. Distruzione e occultamento	729
4.1.3. Pluralità di condotte	731
4.2. Oggetto materiale	732
4.2.1. Scritture contabili	732

	<i>pag.</i>
4.2.2. Contratti preliminari di vendita e “nuova documentazione” delle imprese multinazionali	735
4.2.3. Segue: contabilità nera e documenti falsi	737
4.3. Impossibilità di ricostruire i redditi o il volume di affari	738
5. Elemento soggettivo del reato	741
6. Momento consumativo e tentativo	743
7. Rapporti con altre figure di reato	745

Capitolo XI

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE E IVA E INDEBITA COMPENSAZIONE (ARTT. 10-BIS, 10-TER, 10-QUATER D.LGS. N. 74/2000)

1. Omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis)	750
1.1. Premessa: nozione di ritenuta e sua strumentalità rispetto al meccanismo della sostituzione d'imposta	750
1.2. Considerazioni introduttive e cenni storici	752
1.3. Bene giuridico tutelato	754
1.4. Soggetto attivo	755
1.4.1. Sostituti d'imposta	755
1.4.2. Curatore fallimentare	756
1.4.3. Liquidatore	757
1.4.4. Responsabilità dell'amministratore di fatto quale <i>extraneus</i> del reato	758
1.5. Elemento oggettivo del reato	759
1.5.1. Condotta	759
1.5.2. Soglia di punibilità e momento consumativo	762
1.5.3. Tentativo	764
1.6. Elemento soggettivo del reato	764
1.6.1. Crisi di liquidità	765
1.6.2. Valenza esimente della crisi di liquidità “da Covid-19”	769
1.6.3. Valenza esimente dell'ammissione al concordato preventivo	770
1.7. Questioni di legittimità costituzionale	773
1.8. <i>Ne bis in idem</i> : rapporti con l'analoga fattispecie tributaria	775
1.9. Cause di non punibilità e circostanze del reato	776
1.10. Aspetti sanzionatori	777
1.11. Questioni processuali	777
1.12. Rapporti con altre figure di reato	778
2. Omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter)	780
2.1. Considerazioni introduttive e cenni storici	780

	<i>pag.</i>
2.2. Bene giuridico tutelato	782
2.3. Soggetto attivo	783
2.3.1. Soggetti passivi dell'IVA	783
2.3.2. Alcuni casi specifici di responsabilità penale	784
2.3.3. Responsabilità della controllante in caso di liquidazione dell'IVA di gruppo	785
2.4. Elemento oggettivo del reato	788
2.4.1. Condotta	788
2.4.2. Rilevanza delle frodi carousel ai fini dell'integrazione del reato di omesso versamento	789
2.4.3. Soglia di punibilità e momento consumativo	792
2.4.4. Tentativo	793
2.5. Elemento soggettivo del reato	793
2.6. Crisi di liquidità e valenza dell'ammissione al concordato preventivo	794
2.7. Rapporti con l'illecito amministrativo previsto dall'art. 13 d.lgs. n. 471/1997	798
2.8. Cause di non punibilità e circostanze del reato	799
2.9. Aspetti sanzionatori	800
2.10. Questioni processuali	801
2.11. Rapporti con altre figure di reato	801
3. Indebita compensazione (art. 10- <i>quater</i>)	803
3.1. Considerazioni introduttive e cenni storici	803
3.2. Bene giuridico tutelato	805
3.3. Soggetto attivo	806
3.3.1. Concorso dell'intermediario	806
3.3.2. Responsabilità penale dell'accollante	807
3.4. Elemento oggettivo del reato	809
3.4.1. Premessa: compensazione ex art. 17 d.lgs. n. 241/1997	809
3.4.2. Dibattuta questione della rilevanza penale della "compensazione verticale"	810
3.4.3. Possibilità di estendere l'ambito applicativo della norma anche alla compensazione di debiti diversi da quelli ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA	812
3.4.4. Differenza tra indebita compensazione di "crediti non spettanti" e indebita compensazione di "crediti inesistenti"	816
3.5. Soglia di punibilità e momento consumativo	819
3.5.1. Tentativo	821
3.6. Elemento soggettivo del reato	822
3.7. Cause di non punibilità e circostanze del reato	823
3.8. Aspetti sanzionatori	824
3.8.1. Nuova ipotesi di responsabilità dell'ente ex art. 25- <i>quinquiesdecies</i> comma 1- <i>bis</i> lett. c) d.lgs. n. 231/2001	825
3.9. Questioni processuali	827

	<i>pag.</i>
3.10. Questioni di costituzionalità	828
3.11. Rapporti con altre figure di reato	830
3.12. Rapporti con l'analoga fattispecie amministrativa	832

Capitolo XII

REATO DI SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE (ART. 11 D.LGS. N. 74/2000)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	833
2. Art. 11 comma 1 d.lgs. n. 74/2000	835
2.1. Bene giuridico tutelato	835
2.2. Soggetto attivo	836
2.3. Elemento oggettivo del reato	837
2.3.1. Alienazione simulata	838
2.3.2. Segue: "altri atti fraudolenti"	841
2.3.3. Principali fattispecie "sotto indagine"	845
2.3.3.1. Fondo patrimoniale e <i>trust</i>	845
2.3.3.2. Operazioni straordinarie	852
2.3.4. Idoneità a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva	855
2.4. Elemento soggettivo del reato e soglia di punibilità	858
2.5. Momento consumativo e tentativo	861
2.6. Rapporti con altri reati	862
3. Art. 11 comma 2 d.lgs. n. 74/2000	866
3.1. Origini del reato e istituto della transazione fiscale	866
3.2. Bene giuridico tutelato e soggetto attivo	867
3.3. Elemento oggettivo del reato e consumazione	868
3.4. Elemento soggettivo del reato e soglia di punibilità	871

Capitolo XIII

ALTRE FATTISPECIE

1. Reati in materia di accise e altre imposte sulla produzione e sui consumi	874
1.1. Art. 40 d.lgs. n. 504/1995: sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici	877
1.1.1. Premessa	877
1.1.2. Soggetto attivo	878

	<i>pag.</i>
1.1.3. Elemento oggettivo del reato	879
1.1.3.1. Fabbricazione o raffinazione clandestina di prodotti energetici	879
1.1.3.2. Sottrazione di prodotti energetici all'accertamento o al pagamento dell'accisa	879
1.1.3.2.1. Accertamento e pagamento dell'accisa	881
1.1.3.2.2. Casistica	885
1.1.3.3. Destinazione di prodotti energetici esenti (o comunque ammessi ad aliquota agevolata) ad usi soggetti ad imposta (o comunque a maggiore imposta)	887
1.1.3.4. Effettuazione di operazioni di miscelazione non autorizzate su prodotti energetici	891
1.1.3.5. Rigenerazione di prodotti energetici denaturati	891
1.1.3.6. Detenzione di prodotti energetici denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato	892
1.1.3.7. Detenzione o utilizzazione di prodotti energetici ottenuti da fabbricazioni clandestine (v. <i>sub</i> lett. a) o da miscelazioni non autorizzate (v. <i>sub</i> lett. d)	892
1.1.3.8. Trattamento sanzionatorio previsto per i reati di cui all'art. 40 comma 1	893
1.1.4. Elemento soggettivo del reato	894
1.1.5. Tentativo e ruolo delle presunzioni: art. 40 comma 3	895
1.1.6. Soglie di penale rilevanza	897
1.1.7. Circostanze	900
1.1.8. Questioni processuali	901
1.1.9. Rapporti con altri reati	902
1.2. Art. 41 d.lgs. n. 504/1995: fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche	904
1.2.1. Premessa	904
1.2.2. Soggetto attivo	905
1.2.3. Elemento oggettivo del reato	905
1.2.4. Elemento soggettivo del reato	906
1.2.5. Circostanze e questioni processuali	906
1.3. Art. 42 d.lgs. n. 504/1995: associazione a scopo di fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche	907
1.4. Art. 43 d.lgs. n. 504/1995: sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche	908
1.4.1. Premessa	908
1.4.2. Soggetto attivo	908
1.4.3. Elemento oggettivo del reato: lett. a)	908
1.4.4. Segue: lett. b)	912
1.4.5. Elemento soggettivo del reato	913

	<i>pag.</i>
1.4.6. Circostanze, questioni processuali e depenalizzazione	913
1.5. Art. 45 comma 2 d.lgs. n. 504/1995: concorso del personale dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza nei delitti di cui agli artt. 40, 41 e 43 d.lgs. n. 504/1995	913
1.6. Art. 46 d.lgs. n. 504/1995: alterazione di congegni, impronte e contrasegni	916
1.6.1. Premessa	916
1.6.2. Soggetto attivo	917
1.6.3. Elemento oggettivo del reato	917
1.6.4. Elemento soggettivo del reato	917
1.6.5. Circostanze e questioni processuali	918
1.7. Art. 47 d.lgs. n. 504/1995: deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa	918
1.7.1. Premessa	918
1.7.2. Soggetto attivo	919
1.7.3. Elemento oggettivo del reato	919
1.7.4. Elemento soggettivo del reato	920
1.7.5. Rapporto con altri reati e questioni processuali	920
1.8. Art. 49 d.lgs. n. 504/1995: irregolarità nella circolazione	920
1.8.1. Premessa	920
1.8.2. Soggetto attivo e oggetto materiale del reato	921
1.8.3. Elemento oggettivo del reato	921
1.8.4. Elemento soggettivo del reato	922
1.8.5. Rapporto con altri reati e questioni processuali	922
2. Art. 11 comma 1 d.l. n. 201/2011: il reato di false risposte all'Amministrazione finanziaria	923
2.1. Premessa	923
2.2. Bene giuridico tutelato	924
2.3. Soggetto attivo	925
2.4. Elemento oggettivo del reato	925
2.4.1. Esibizione o trasmissione di atti o documenti in tutto o in parte falsi	928
2.4.2. Comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero	929
2.5. Elemento soggettivo del reato	931
2.6. Momento consumativo e tentativo	932
2.7. Possibili profili di incostituzionalità della disposizione: il principio del <i>nemo tenetur se detegere</i>	933
2.8. Profili sanzionatori e processuali	935
3. Autoriciclaggio da reato tributario	936
3.1. Autoriciclaggio	936
3.1.1. Premessa	936
3.1.2. Bene giuridico tutelato	939
3.1.3. Soggetto attivo	940

	<i>pag.</i>
3.1.4. Elemento oggettivo del reato	941
3.1.5. Momento consumativo e tentativo	948
3.1.6. Elemento soggettivo del reato	949
3.1.7. Fattispecie di esclusione della responsabilità di cui al quinto comma	950
3.1.8. Circostanze	952
3.1.9. Rapporti con altri reati	953
3.2. Autoriciclaggio da reato tributario	954
3.2.1. Premessa	954
3.2.2. Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto n. 74/2000	961
3.2.2.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)	961
3.2.2.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e dichiarazione infedele (art. 4)	963
3.2.2.3. Omessa dichiarazione (art. 5)	963
3.2.2.4. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)	964
3.2.2.5. Distruzione o occultamento di scritture contabili (art. 10)	964
3.2.2.6. Omessi versamenti e indebita compensazione (artt. 10- <i>bis</i> , 10- <i>ter</i> e 10- <i>quater</i>)	965
3.2.2.7. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 comma 1)	966
3.2.2.8. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 comma 2)	967
3.2.2.9. Art. 11 d.l. n. 201/2011	967
3.2.3. Accertamento del reato presupposto	967
3.2.4. Autoriciclaggio e gestione di un'azienda	968
3.2.5. Elemento soggettivo nell'autoriciclaggio da reati fiscali	970
3.2.6. Confisca	972
4. Rapporti tra le fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000 e i reati comuni	972
4.1. Premessa	972
4.2. Rapporti con il reato di truffa	972
4.3. Rapporti con il reato di associazione per delinquere	980
4.4. Rapporti con il reato di false comunicazioni sociali	985
4.5. Rapporti con i reati di bancarotta	991
4.5.1. Reati tributari e bancarotta fraudolenta patrimoniale <i>ex art. 216 comma 1 n. 1 r.d. n. 267/1942</i>	991
4.5.2. Reati tributari e bancarotta fraudolenta documentale <i>ex art. 216 comma 1 n. 2 r.d. n. 267/1942</i>	994
4.5.3. Reati tributari e bancarotta fraudolenta impropria per operazioni dolose <i>ex art. 223 comma 2 n. 2 r.d. n. 267/1942</i>	996

Capitolo XIV

ASPETTI SANZIONATORI

1. Art. 12 – Pene accessorie	1000
1.1. Introduzione	1000
1.2. Catalogo di pene accessorie applicabili	1001
1.3. Determinazione della durata: applicabilità dell’art. 37 c.p.	1004
1.4. Ipotesi di non applicabilità della sospensione condizionale della pena	1005
2. Art. 12- <i>bis</i> – Confisca nei reati tributari	1007
2.1. Introduzione	1007
2.2. Ambito di applicazione e presupposto	1008
2.2.1. Applicazione per tutte le fattispecie disciplinate dal d.lgs. n. 74/2000 in caso di condanna	1008
2.2.2. Confisca e patteggiamento	1009
2.2.3. Confisca e prescrizione del reato	1010
2.2.4. Confisca e sospensione del procedimento per messa alla prova	1011
2.3. Oggetto della confisca: la nozione di profitto del reato	1012
2.3.1. Nozione di prezzo e di profitto del reato	1012
2.3.2. Confisca del denaro	1015
2.4. Natura della confisca	1016
2.5. Requisiti soggettivi della confisca	1018
2.5.1. Riconducibilità dei beni al condannato	1018
2.5.2. Confisca e concorso di persone nel reato	1019
2.5.3. Confisca nei confronti degli enti	1020
2.6. Rapporto tra confisca e pretesa creditoria dell’Erario	1023
2.6.1. Alternatività tra misura ablatoria e recupero del tributo. Accordo di rateizzazione e pagamento del debito tributario	1023
2.6.2. Impegno del contribuente a pagare il debito	1027
2.6.3. Effetti dell’impegno assunto mediante l’accordo con il Fisco	1031
2.6.3.1. Limiti all’operatività della confisca e del sequestro preventivo	1031
2.6.3.2. Incidenza dell’accordo ai fini della rideterminazione del profitto confiscabile	1033
2.6.4. Termini per la presentazione dell’impegno e relativo pagamento	1035
2.7. Sequestro finalizzato alla confisca	1036
2.7.1. Presupposti del sequestro finalizzato alla confisca	1037
2.7.2. Sequestro di somme riconducibili al pagamento dello stipendio e sequestro della “prima casa”	1038
2.8. Custodia giudiziale dei beni in sequestro	1040
3. Art. 12- <i>ter</i> – Confisca in casi particolari	1042
3.1. Introduzione	1042
3.2. Natura giuridica dell’istituto	1044

	<i>pag.</i>
3.2.1. Origine e caratteristiche dell'istituto	1044
3.2.2. Natura della confisca di sproporzione	1047
3.3. Presupposti di applicazione	1048
3.3.1. Sentenza di condanna o di applicazione della pena e introduzione di specifiche soglie	1048
3.3.2. Titolarità o disponibilità di beni	1049
3.3.3. Sproporzione dei beni	1053
3.3.4. Questioni aperte sull'oggetto dell'ablazione nelle fattispecie penali tributarie	1056
3.3.5. Tutela dei terzi	1058
3.3.6. Confisca allargata e prescrizione	1059
3.4. Prova della legittima provenienza dei beni	1060
3.5. Sequestro finalizzato alla confisca in casi particolari	1062
3.6. Competenza del giudice dell'esecuzione	1062

