

INDICE

<i>Prefazione</i>	<i>pag.</i> XXVII
-------------------	----------------------

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”	46
3. <i>Ne bis in idem</i>	49
3.1. Questione	49
3.2. Giurisprudenza della Corte Edu	51
3.3. Giurisprudenza della Corte di Giustizia	53
3.4. Giurisprudenza della Corte costituzionale	55
3.5. Giurisprudenza della Corte di Cassazione	57
3.6. Conclusioni	58
4. Circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento e processo tributario	59
4.1. Inquadramento del problema e evoluzione normativa	59
4.2. Circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e processo tributario	60
4.2.1. Norme	60
4.2.2. Autorizzazione alla deroga al segreto delle indagini e conseguenze della sua mancanza	62
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	74
4.4.1. Questione	74
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	77
4.4.2.4. Consulenze e perizie	78
4.4.2.5. Indagini difensive	78
4.4.2.6. Intercettazioni	79
4.4.2.7. Rogatorie e ordine investigativo europeo	81
4.5. Circolazione probatoria dal procedimento tributario al procedimento penale	84
4.5.1. Questione	84
4.5.2. Processo verbale di constatazione	85
4.5.2.1. Natura giuridica	85
4.5.2.2. Efficacia probatoria	87
4.5.2.3. Acquisizione al fascicolo penale	88
4.5.2.4. Utilizzabilità	90
4.5.2.5. Considerazioni conclusive sull'utilizzabilità del p.v.c	98
4.6. Vizi del processo verbale di constatazione	100
4.7. Altre tipologie di atti istruttori	102

	<i>pag.</i>
5. Valenza delle presunzioni tributarie in sede penale	103
5.1. Questione	103
5.2. Presunzioni tributarie	104
5.3. Presunzioni tributarie nel processo penale	107
5.3.1. Questione	107
5.3.2. Valutazione della prova presuntiva	112
5.3.3. Presunzioni nel giudizio cautelare	115
5.3.4. Considerazioni conclusive	116
5.3.5. Casistica	119
6. <i>Notitia criminis</i> e “raddoppio” dei termini di accertamento	122
6.1. Fattispecie normativa	122
6.2. <i>Abolitio criminis</i> e raddoppio dei termini	124
6.2.1. Questione	124
6.2.2. Effetto iperretroattivo dell’ <i>abolitio criminis</i>	125
6.2.3. Attuazione del principio <i>tempus regit actum</i> nel procedimento amministrativo-tributario	126
6.2.4. Non raddoppiabilità dei termini di accertamento della <i>Robin Hood Tax</i>	129
7. Efficacia del giudicato	130
7.1. Giudicato penale nel processo tributario	130
7.2. Sentenze penali di patteggiamento nel processo tributario	131
7.3. Giudicato tributario nel processo penale	132
8. Patteggiamento e limiti all’accesso	132
8.1. Norma e sua legittimità costituzionale	132
8.2. Pagamento del debito tributario	136
8.3. Definizione agevolata della pretesa fiscale	141
9. Reati fiscali quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti ex d.lgs. n. 231/2001	142
10. Riflessi penali della <i>cooperative compliance</i>	153
11. Illeciti penali e componenti reddituali: profili procedurali	158
11.1. Proventi da attività illecita e “costi da reato”	158
11.2. Profili procedurali della disciplina dei “costi da reato”	160
12. Costituzione di parte civile dell’A.F. nel processo penale	166
12.1. Parti eventuali e parti necessarie. Danneggiato e persona offesa	166
12.2. Costituzione di parte civile	167
12.3. Tema della tipologia di danno risarcibile	168
12.4. Costituzione di parte civile dell’Amministrazione finanziaria nei processi per reati tributari	170

Capitolo III

STRUTTURA DEL REATO TRIBUTARIO

1. Reati tributari: bene giuridico tutelato e perimetro applicativo	181
2. Definizioni (art. 1)	186
2.1. Premessa	186
2.2. Lett. a) – Fattura e altri documenti per operazioni inesistenti	186
2.2.1. Fattura e documenti equiparati	186
2.2.2. Inesistenza delle operazioni	189
2.2.2.1. Inesistenza oggettiva	189
2.2.2.2. Inesistenza soggettiva	191
2.3. Lett. b) – Elementi attivi e passivi	193
2.4. Lett. c) – Dichiarazioni	196
2.5. Lett. d) ed e) – Dolo specifico di evasione e elemento psicologico del reato commesso dal rappresentante	200
2.6. Lett. f) – Imposta evasa	201
2.7. Lett. g) – Soglie di punibilità	206
2.8. Lett. g-bis) – Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente	207
2.9. Lett. g-ter) – Mezzi fraudolenti	208
3. Responsabilità penale tributaria negli enti collettivi: ripartizione di funzioni all'interno del Consiglio di Amministrazione e delega di funzioni	210
3.1. Ripartizione di funzioni all'interno del Consiglio di Amministrazione. Ruolo dell'amministratore nella realtà economica	210
3.2. Delega di funzioni a soggetti esterni al Consiglio di Amministrazione. Cenni introduttivi	216
3.3. Delega di funzioni nel diritto penale tributario	218
3.3.1. Soggetti attivi del reato (cenni e rinvio)	219
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	220
3.3.3. Posizione della dottrina e della giurisprudenza sugli obblighi tributari dichiarativi e loro ritenuta (in)delegabilità	221
3.3.3.1. Personalità dell'obbligo dichiarativo e criterio di imputazione della responsabilità penale in materia dichiarativa	221
3.3.3.2. Consumazione del reato tributario da parte del delegato e prova dell'elemento soggettivo in capo al delegante	225
3.3.3.3. Posizione della giurisprudenza e della dottrina (minoritarie) favorevoli alla delegabilità dell'obbligo dichiarativo	227
3.3.4. Obblighi di versamento e compensazione tra debiti e crediti	228
3.3.5. Alcune valutazioni <i>de iure condendo</i>	230
4. Reati tributari e concorso di persone	231
4.1. Premessa: reato tributario come reato proprio	231

	<i>pag.</i>
4.2. Responsabilità penali concorsuali in ambito societario	233
4.2.1. Amministratore di fatto	233
4.2.2. Avvicendamento di amministratori	235
4.2.3. Concorso nel reato tributario da parte di soggetti estranei all'azienda	237
4.3. Responsabilità penale concorsuale del consulente fiscale	238
4.3.1. Concorso materiale del consulente	238
4.3.2. Problematiche del concorso morale del consulente	240
4.3.3. Concorso di persone e tipicità omissiva	246
4.4. Aspetti sanzionatori e cause di non punibilità nel paradigma della responsabilità concorsuale	247
5. Infedeltà dichiarativa nel consolidato fiscale	248
5.1. Premessa	248
5.2. Caratteristiche del consolidato fiscale	252
5.2.1. Consolidato e soggettività passiva delle società aderenti	252
5.2.2. Riparto della responsabilità amministrativa in ambito consolidato e conferma della centralità del ruolo della consolidata	254
5.3. Elemento oggettivo. Difficile interazione tra disciplina del consolidato e reato di infedele dichiarazione	255
5.3.1. Effetti del meccanismo compensativo sulla determinazione dell'imposta evasa	259
5.3.2. Facoltà della consolidante di incidere sulla determinazione dell'imposta evasa mediante utilizzo di perdite pregresse del consolidato	260
5.3.3. Elementi attivi sottratti ad imposizione e situazione della consolidata	261
5.3.4. Conclusioni sulla imputazione dell'elemento oggettivo della condotta	262
5.4. Elemento soggettivo. Impossibilità di accertare la ricorrenza del dolo specifico nei reati dichiarativi commessi in regime di consolidato fiscale	263
5.4.1. Tesi dell'autore mediato ed esclusione della responsabilità penale della consolidante	264
5.4.2. Segue: ipotesi di concorso della consolidante nel reato commesso dalla consolidata	266
5.4.3. Rilevanza penale della responsabilità da direzione e coordinamento della consolidante	268
5.5. Conclusioni	272
6. Infedeltà dichiarativa e Gruppo IVA	273
6.1. Soggettività passiva del Gruppo IVA	273
6.2. Gruppo IVA nella normativa domestica di recepimento	275
6.2.1. Regime delineato dagli artt. 70-bis e ss. d.P.R. n. 633/1972	275
6.2.2. Regime IVA delle operazioni rese e ricevute dal Gruppo IVA	276
6.2.3. Responsabilità amministrativa in solido dei partecipanti per operazioni imputate al Gruppo IVA	278

	<i>pag.</i>
6.3. Responsabilità penale nel Gruppo IVA	279
6.4. Possibili implicazioni penali tributarie connesse alla mancata inclusione nel perimetro del Gruppo IVA	281
6.4.1. La finalità antielusiva del principio <i>all-in, all-out</i>	281
6.4.2. La valenza costitutiva dell'opzione per il Gruppo IVA: implicazioni penali tributarie	283
7. Elemento oggettivo del reato tributario	285
8. Soglie di punibilità	287
9. Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie (art. 15 d.lgs. n. 74/2000) e <i>error iuris</i> nel diritto penale generale	292
9.1. Introduzione	292
9.2. Errore di diritto nella disciplina del diritto penale generale	294
9.3. Ambito di applicazione dell'art. 15 d.lgs. n. 74/2000	296
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)	298
9.5. Concetto di "obiettive condizioni di incertezza" nel diritto penale tributario	303
10. Tentativo nel diritto penale tributario	304
10.1. Tentativo nel diritto penale: l'art. 56 c.p	304
10.2. Tentativo nel diritto penale tributario: l'art. 6 del d.lgs. 74/2000 prima dell'attuazione della direttiva UE 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 (cd. direttiva PIF)	311
10.3. <i>Ratio</i> normativa della non punibilità del tentativo nei reati dichiarativi	316
10.4. Riforma del dogma dell'irrelevanza penale del tentativo nei reati dichiarativi	318
11. (Ir)relevanza penale dell'abuso di diritto	320
11.1. Percorso verso una clausola generale antiabuso nel diritto tributario	320
11.2. Art. 10- <i>bis</i> dello Statuto dei diritti del contribuente	324
11.3. Irrelevanza penale delle condotte abusive che sfociano nell'infedele dichiarazione	325
11.4. Nuovi confini delle condotte abusive: <i>revirement</i> penale dell'evasione interpretativa	327
11.5. Rilevanza penale delle condotte di violazione di norme antielusive specifiche	332
12. Cause di non punibilità del reato tributario	336
12.1. Cenni storici: cambio di paradigma con il d.lgs. n. 158/2015	336
12.2. Causa di non punibilità dei reati di omesso versamento (art. 13, comma 1)	338
12.2.1. Primo presupposto: termine per adempiere	339
12.2.2. Secondo presupposto: estinzione del debito tributario	341
12.2.3. Dogmatica della causa di non punibilità	343
12.2.4. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività della causa di non punibilità	343

	<i>pag.</i>
12.3. Causa di non punibilità dei reati dichiarativi (art. 13, comma 2)	344
12.3.1. Requisito della mancata formale conoscenza di attività di accertamento dell'illecito	345
12.3.2. Dogmatica della causa di non punibilità (rinvio)	350
12.3.3. Ambito oggettivo di operatività della causa di non punibilità	351
12.3.4. Non punibilità del reato tributario ed incoerenze interne al Decreto	352
12.3.5. Non punibilità del reato tributario e riflessi sull'illecito amministrativo ex d.lgs. n. 231/2001: profili critici	353
12.3.6. Ambito soggettivo di operatività della causa di non punibilità	355
13. Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto	356
14. Circostanze del reato tributario	363
14.1. Circostanza attenuante legata al pagamento del debito tributario (art. 13- <i>bis</i> , comma 1)	363
14.1.1. Primo presupposto operativo: termine per adempiere	364
14.1.2. Secondo presupposto: estinzione del debito tributario	365
14.1.3. Effetti premiali della circostanza attenuante	366
14.1.4. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività della circostanza attenuante	367
14.2. Circostanza attenuante per la riparazione dell'offesa a fronte di debiti tributari non più esigibili (art. 14)	369
14.2.1. Meccanismo applicativo della circostanza attenuante	369
14.2.2. Effetto premiale della circostanza attenuante	370
14.2.3. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività dell'attenuante	370
14.2.4. Profili critici dell'art. 14: mancato coordinamento con l'art. 13	371
14.3. Circostanza aggravante legata al concorso qualificato del consulente fiscale (art. 13- <i>bis</i> comma 3)	372
14.3.1. Presupposto applicativo soggettivo	373
14.3.2. Presupposto applicativo oggettivo	375
14.3.3. Profili sanzionatori: effetti della circostanza aggravante	377
14.3.4. Ambito oggettivo di operatività dell'aggravante	378
14.3.5. Ambito soggettivo di operatività dell'aggravante: problema della comunicabilità a terzi	379
15. Prescrizione del reato tributario e dell'illecito ex d.lgs. n. 231/2001	380
15.1. Prescrizione del reato tributario	381
15.1.1. Tempo necessario a prescrivere	381
15.1.2. <i>Dies a quo</i> per il calcolo della prescrizione	383
15.1.3. Cause di sospensione della prescrizione	384
15.1.4. Cause di interruzione della prescrizione	386
15.1.5. Natura sostanziale delle norme in materia di prescrizione: l'insegnamento del caso Taricco	389
15.2. Prescrizione dell'illecito ex d.lgs. n. 231/2001	393
16. Competenza per territorio	396
17. Competenza per materia	403

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	407
2. Bene giuridico tutelato	409
3. Soggetto attivo	411
4. Elemento oggettivo del reato	420
4.1. Oggetto materiale	420
4.1.1. Dichiarazioni penalmente rilevanti	420
4.1.2. Fatture e altri documenti	424
4.2. Condotta	429
4.2.1. Struttura bifasica della condotta	429
4.2.2. Natura del falso documentale	430
4.2.3. Operazioni inesistenti: assetto definitorio e rapporti con la disciplina tributaria	433
4.2.4. Inesistenza oggettiva	438
4.2.4.1. Operazioni inesistenti <i>in rerum natura</i>	438
4.2.4.2. Segue: operazioni “giuridicamente” inesistenti	443
4.2.5. Inesistenza soggettiva: definizione e casistica	446
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	446
4.2.5.2. Inesistenza soggettiva ed interposizione (fittizia e reale)	452
4.2.5.3. Frodi carosello	455
4.2.5.4. Prestazioni a favore di terzi, tra inesistenza soggettiva e difetto di inerenza	461
4.3. Momento consumativo e tentativo	464
4.3.1. Consumazione istantanea del reato	464
4.3.2. Irrilevanza penale della dichiarazione integrativa “a sfavore”	466
4.3.3. Irrilevanza penale del tentativo	468
5. Elemento soggettivo del reato	470
6. Circostanze del reato: ipotesi attenuata di cui al comma 2-bis	474
7. Aspetti sanzionatori	476
8. Rapporti con altre figure di reato	478
9. Questioni processuali	482

Capitolo V

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

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	483
2. Bene giuridico tutelato	489
3. Soggetto attivo	491
4. Elemento oggettivo del reato	492
4.1. Oggetto materiale: dichiarazioni penalmente rilevanti e documenti alla base della condotta ingannatoria – rinvio	492
4.2. Condotta	493
4.2.1. Considerazioni generali	493
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	497
4.2.3. Segue: irrilevanza delle condotte abusive	500
4.2.4. Operazioni simulate, oggettivamente e soggettivamente	502
4.2.4.1. Approfondimento sulle ipotesi di simulazione oggettiva alla luce del relativo sostrato documentale	505
4.2.4.2. Segue: sotto-fatturazione	512
4.2.4.3. Segue: sovra-fatturazione	514
4.2.4.4. Falso qualitativo e inesistenza giuridica della prestazione	516
4.2.4.5. Interposizione fittizia	517
4.2.4.6. Falso materiale	520
4.2.5. Uso di documenti falsi	521
4.2.5.1. Approfondimento sul bilancio	522
4.2.6. Altri artifici	526
4.2.7. Mendacio in dichiarazione e nozione di fittizietà	528
4.3. Soglie di punibilità	530
4.3.1. Struttura delle soglie e imposta evasa	530
4.3.2. Componenti che incidono sull'imposta evasa e sull'imponibile	533
5. Elemento soggettivo del reato	536
6. Aspetti sanzionatori	541
7. Consumazione e tentativo	542
8. Questioni processuali	545
9. Rapporti con altre figure di reato	547

Capitolo VI

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

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	550
2. Bene giuridico tutelato	552
3. Soggetto attivo	553
4. Elemento oggettivo del reato	554
4.1. Aspetti generali	554
4.2. Indicazione in dichiarazione di elementi attivi in misura inferiore a quella effettiva: inquadramento generale e casistica	559
4.2.1. Omessa indicazione di elementi attivi nelle scritture contabili obbligatorie	560
4.2.2. Sottofatturazione e omessa fatturazione	561
4.2.3. Rilevanza dei proventi da fonte illecita	561
4.2.4. Irrilevanza delle infedeltà valutative e delle errate classificazioni di elementi attivi	564
4.2.5. Casistica residuale	567
4.3. Indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti: inquadramento generale	569
4.3.1. Costi non inerenti, non deducibili o non documentati	571
4.3.2. Costi non di competenza e non corrette classificazioni	574
4.3.3. Residuale rilevanza penale delle valutazioni	575
4.3.4. Scriminante del 10% prevista per le valutazioni dal comma 1-ter dell'art. 4	580
4.3.5. Rilevanza penale delle variazioni di natura fiscale	582
4.4. (Ir)rilevanza penale del <i>transfer pricing</i>	584
4.4.1. Premessa	584
4.4.2. Irrilevanza penale delle condotte che si risolvono in una inesistenza "giuridica" delle componenti indicate in dichiarazione	585
4.4.3. Irrilevanza penale delle contestazioni che attengono all'inesatta quantificazione del "valore normale" delle transazioni infragruppo	586
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	588
4.4.5. Segue: rilevanza penale degli elementi attivi derivanti da operazioni infragruppo	591
4.5. Oggetto materiale: dichiarazioni penalmente rilevanti	593
4.5.1. Dichiarazione infedele delle società di persone	594
4.5.2. Dichiarazione infedele del sostituto di imposta	597
4.5.3. Dichiarazione infedele del consolidato (rinvio)	599
4.5.4. Dichiarazione infedele nella trasparenza delle società di capitali	599
4.6. Momento consumativo e tentativo	602

	<i>pag.</i>
5. Elemento soggettivo del reato: dolo di evasione	603
6. Imposta evasa	604
6.1. Imposta evasa e soglie di punibilità	604
6.1.1. (Ir)rilevanza penale dell'omessa indicazione di componenti attive e passive che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta	606
6.1.2. (Ir)rilevanza penale delle operazioni esenti e delle operazioni non imponibili ai fini IVA	609
6.1.3. Imposta evasa: imposte sostitutive	612
6.1.4. Imposta evasa: tassazione separata	615
6.1.5. Ipotesi di reddito negativo e loro incidenza sulla determinazione dell'imposta evasa (rinvio)	615
7. Profili sanzionatori e processuali	616
8. Rapporti con altri reati	617

Capitolo VII

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

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	620
2. Bene giuridico tutelato	621
3. Soggetto attivo	623
3.1. Soggetti obbligati alla presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'IVA	623
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	625
3.3. Responsabilità del professionista tenuto alla presentazione della dichiarazione	626
4. Elemento oggettivo del reato	628
4.1. Oggetto materiale della condotta: le dichiarazioni penalmente rilevanti	628
4.2. Omessa dichiarazione e problematiche in tema di fiscalità internazionale. L'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta	629
4.3. Segue: esterovestizione	630
4.3.1. Esterovestizione ai fini IRES	630
4.3.2. Esterovestizione nella giurisprudenza tributaria e penale	634
4.3.3. Esterovestizione e abuso del diritto	639
4.3.4. Esterovestizione ai fini IVA	640
4.4. Segue: stabile organizzazione	643
4.4.1. Stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette	643
4.4.2. Stabile organizzazione materiale e personale	643

	<i>pag.</i>
4.4.2.1. Stabile organizzazione materiale	644
4.4.2.2. Stabile organizzazione personale	645
4.4.3. C.d. stabile organizzazione digitale	647
4.4.4. Stabile organizzazione ai fini IVA	649
4.4.5. Stabile organizzazione occulta e rapporti con il <i>transfer pricing</i>	650
4.4.5.1. Stabile organizzazione e controllo societario nelle imposte dirette	650
4.4.5.2. Rilevanza penale della stabile organizzazione occulta e <i>transfer pricing</i>	652
4.4.5.3. Stabile organizzazione e controllo societario nell'IVA	654
4.5. Segue: esteroinvestizione e stabile organizzazione occulta. Differenze	655
4.6. Segue: c.d. esteroresidenza fittizia delle persone fisiche	657
4.6.1. Esteroresidenza fittizia nell'IRPEF	657
4.6.2. Esteroresidenza fittizia nella giurisprudenza penale	659
5. Omissione dichiarativa del sostituto d'imposta	661
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	663
6.1. Soglie di punibilità e imposta evasa	663
6.2. Nozione di imposta evasa e riconoscimento delle imposte pagate all'estero	666
7. Elemento soggettivo del reato	667
8. Momento consumativo e tentativo	669
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	671
10. Profili sanzionatori	676
11. Rapporti con altre figure di reato	676
12. Profili processuali	678
12.1. Competenza, esercizio azione penale, misure cautelari e intercettazioni	678
12.2. Accesso al rito alternativo dell'applicazione pena su richiesta delle parti (rinvio)	679
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	680

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	683
2. Soggetto attivo	684

	<i>pag.</i>
3. Elemento oggettivo del reato	685
3.1. Emissione di fatture e rilascio di documenti falsi	685
3.2. Operazioni inesistenti. Cenni e rinvio	688
4. Elemento soggettivo del reato	689
5. Momento consumativo e tentativo	690
6. Circostanze	693
7. Aspetti sanzionatori	693
8. Questioni processuali	696

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	699
2. Concorso dell'intermediario nell'emissione e/o nell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti	706
3. Non punibilità dell'utilizzatore e concorso nella condotta dell'emittente	707

Capitolo X

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

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	709
2. Bene giuridico tutelato	711
3. Soggetto attivo	714
4. Elemento oggettivo del reato	715
4.1. Condotta	715
4.1.1. Esistenza della documentazione	715
4.1.2. Distruzione e occultamento	717
4.1.3. Pluralità di condotte	718
4.2. Oggetto materiale	720
4.2.1. Scritture contabili	720

	<i>pag.</i>
4.2.2. Contratti preliminari di vendita e “nuova documentazione” delle imprese multinazionali	722
4.2.3. Segue: contabilità nera e documenti falsi	724
4.3. Impossibilità di ricostruire i redditi o il volume di affari	725
5. Elemento soggettivo del reato	729
6. Momento consumativo e tentativo	730
7. Rapporti con altre figure di reato	732

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)	738
1.1. Premessa: nozione di ritenuta e sua strumentalità rispetto al meccanismo della sostituzione d'imposta	738
1.2. Considerazioni introduttive e cenni storici	740
1.3. Bene giuridico tutelato	742
1.4. Soggetto attivo	743
1.4.1. Sostituti d'imposta	743
1.4.2. Curatore fallimentare	744
1.4.3. Liquidatore	745
1.4.4. Responsabilità dell'amministratore di fatto quale <i>extraneus</i> del reato	746
1.5. Elemento oggettivo del reato	747
1.5.1. Condotta	747
1.5.2. Soglia di punibilità e momento consumativo	750
1.5.3. Tentativo	752
1.6. Elemento soggettivo del reato	752
1.6.1. Crisi di liquidità	753
1.6.2. Valenza esimente della crisi di liquidità “da Covid-19”	757
1.6.3. Valenza esimente dell'ammissione al concordato preventivo	758
1.7. Questioni di legittimità costituzionale	761
1.8. <i>Ne bis in idem</i> : rapporti con l'analoga fattispecie tributaria	763
1.9. Cause di non punibilità e circostanze del reato	764
1.10. Aspetti sanzionatori	765
1.11. Questioni processuali	765
1.12. Rapporti con altre figure di reato	766
2. Omesso versamento dell'IVA (art. 10-ter)	768
2.1. Considerazioni introduttive e cenni storici	768

	<i>pag.</i>
2.2. Bene giuridico tutelato	770
2.3. Soggetto attivo	771
2.3.1. Soggetti passivi dell'IVA	771
2.3.2. Alcuni casi specifici di responsabilità penale	772
2.3.3. Responsabilità della controllante in caso di liquidazione dell'IVA di gruppo	773
2.4. Elemento oggettivo del reato	776
2.4.1. Condotta	776
2.4.2. Rilevanza delle frodi carousel ai fini dell'integrazione del reato di omesso versamento	777
2.4.3. Soglia di punibilità e momento consumativo	780
2.4.4. Tentativo	781
2.5. Elemento soggettivo del reato	781
2.6. Crisi di liquidità e valenza dell'ammissione al concordato preventivo	782
2.7. Rapporti con l'illecito amministrativo previsto dall'art. 13 d.lgs. n. 471/1997	786
2.8. Cause di non punibilità e circostanze del reato	787
2.9. Aspetti sanzionatori	788
2.10. Questioni processuali	788
2.11. Rapporti con altre figure di reato	789
3. Indebita compensazione (art. 10- <i>quater</i>)	791
3.1. Considerazioni introduttive e cenni storici	791
3.2. Bene giuridico tutelato	793
3.3. Soggetto attivo	794
3.3.1. Concorso dell'intermediario	794
3.3.2. Responsabilità penale dell'accollante	795
3.4. Elemento oggettivo del reato	797
3.4.1. Premessa: compensazione <i>ex art.</i> 17 d.lgs. n. 241/1997	797
3.4.2. Dibattuta questione della rilevanza penale della "compensazione verticale"	798
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	800
3.4.4. Differenza tra indebita compensazione di "crediti non spettanti" e indebita compensazione di "crediti inesistenti"	804
3.5. Soglia di punibilità e momento consumativo	807
3.5.1. Tentativo	808
3.6. Elemento soggettivo del reato	809
3.7. Cause di non punibilità e circostanze del reato	810
3.8. Aspetti sanzionatori	811
3.8.1. Nuova ipotesi di responsabilità dell'ente <i>ex art.</i> 25- <i>quinquiesdecies</i> comma 1- <i>bis</i> lett. c) d.lgs. n. 231/2001	812
3.9. Questioni processuali	814

	<i>pag.</i>
3.10. Questioni di costituzionalità	816
3.11. Rapporti con altre figure di reato	817
3.12. Rapporti con l'analoga fattispecie amministrativa	819

Capitolo XII

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

1. Considerazioni introduttive e cenni storici	821
2. Art. 11 comma 1 d.lgs. n. 74/2000	823
2.1. Bene giuridico tutelato	823
2.2. Soggetto attivo	824
2.3. Elemento oggettivo del reato	825
2.3.1. Alienazione simulata	826
2.3.2. Segue: "altri atti fraudolenti"	829
2.3.3. Principali fattispecie "sotto indagine"	832
2.3.3.1. Fondo patrimoniale e <i>trust</i>	832
2.3.3.2. Operazioni straordinarie	838
2.3.4. Idoneità a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva	841
2.4. Elemento soggettivo del reato e soglia di punibilità	844
2.5. Momento consumativo e tentativo	847
2.6. Rapporti con altri reati	848
3. Art. 11 comma 2 d.lgs. n. 74/2000	851
3.1. Origini del reato e istituto della transazione fiscale	851
3.2. Bene giuridico tutelato e soggetto attivo	853
3.3. Elemento oggettivo del reato e consumazione	853
3.4. Elemento soggettivo del reato e soglia di punibilità	856

Capitolo XIII

ALTRE FATTISPECIE

1. Reati in materia di accise e altre imposte sulla produzione e sui consumi	858
1.1. Art. 40 d.lgs. n. 504/1995: sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici	861
1.1.1. Premessa	861
1.1.2. Soggetto attivo	862

	<i>pag.</i>
1.1.3. Elemento oggettivo del reato	862
1.1.3.1. Fabbricazione o raffinazione clandestina di prodotti energetici	862
1.1.3.2. Sottrazione di prodotti energetici all'accertamento o al pagamento dell'accisa	863
1.1.3.2.1. Accertamento e pagamento dell'accisa	864
1.1.3.2.2. Casistica	868
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)	870
1.1.3.4. Effettuazione di operazioni di miscelazione non autorizzate su prodotti energetici	872
1.1.3.5. Rigenerazione di prodotti energetici denaturati	873
1.1.3.6. Detenzione di prodotti energetici denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato	873
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)	874
1.1.3.8. Trattamento sanzionatorio previsto per i reati di cui all'art. 40 comma 1	875
1.1.4. Elemento soggettivo del reato	875
1.1.5. Tentativo e ruolo delle presunzioni: art. 40 comma 3	877
1.1.6. Soglie di penale rilevanza	879
1.1.7. Circostanze	882
1.1.8. Questioni processuali	883
1.1.9. Rapporti con altri reati	884
1.2. Art. 41 d.lgs. n. 504/1995: fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche	886
1.2.1. Premessa	886
1.2.2. Soggetto attivo	887
1.2.3. Elemento oggettivo del reato	887
1.2.4. Elemento soggettivo del reato	888
1.2.5. Circostanze e questioni processuali	888
1.3. Art. 42 d.lgs. n. 504/1995: associazione a scopo di fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche	888
1.4. Art. 43 d.lgs. n. 504/1995: sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche	889
1.4.1. Premessa	889
1.4.2. Soggetto attivo	890
1.4.3. Elemento oggettivo del reato: lett. a)	890
1.4.4. Segue: lett. b)	894
1.4.5. Elemento soggettivo del reato	894

	<i>pag.</i>
1.4.6. Circostanze, questioni processuali e depenalizzazione	895
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	895
1.6. Art. 46 d.lgs. n. 504/1995: alterazione di congegni, impronte e contrasegni	898
1.6.1. Premessa	898
1.6.2. Soggetto attivo	899
1.6.3. Elemento oggettivo del reato	899
1.6.4. Elemento soggettivo del reato	899
1.6.5. Circostanze e questioni processuali	899
1.7. Art. 47 d.lgs. n. 504/1995: deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa	900
1.7.1. Premessa	900
1.7.2. Soggetto attivo	901
1.7.3. Elemento oggettivo del reato	901
1.7.4. Elemento soggettivo del reato	902
1.7.5. Rapporto con altri reati e questioni processuali	902
1.8. Art. 49 d.lgs. n. 504/1995: irregolarità nella circolazione	902
1.8.1. Premessa	902
1.8.2. Soggetto attivo e oggetto materiale del reato	903
1.8.3. Elemento oggettivo del reato	903
1.8.4. Elemento soggettivo del reato	904
1.8.5. Rapporto con altri reati e questioni processuali	904
2. Art. 11 comma 1 d.l. n. 201/2011: il reato di false risposte all'Amministrazione finanziaria	905
2.1. Premessa	905
2.2. Bene giuridico tutelato	906
2.3. Soggetto attivo	907
2.4. Elemento oggettivo del reato	908
2.4.1. Esibizione o trasmissione di atti o documenti in tutto o in parte falsi	910
2.4.2. Comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero	911
2.5. Elemento soggettivo del reato	914
2.6. Momento consumativo e tentativo	914
2.7. Possibili profili di incostituzionalità della disposizione: il principio del <i>nemo tenetur se detegere</i>	915
2.8. Profili sanzionatori e processuali	917
3. Autoriciclaggio da reato tributario	919
3.1. Autoriciclaggio	919
3.1.1. Premessa	919
3.1.2. Bene giuridico tutelato	921
3.1.3. Soggetto attivo	922

	<i>pag.</i>
3.1.4. Elemento oggettivo del reato	924
3.1.5. Momento consumativo e tentativo	929
3.1.6. Elemento soggettivo del reato	931
3.1.7. Fattispecie di esclusione della responsabilità di cui al quarto comma	931
3.1.8. Circostanze	933
3.1.9. Rapporti con altri reati	934
3.2. Autoriciclaggio da reato tributario	935
3.2.1. Premessa	935
3.2.2. Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal Decreto n. 74/2000	942
3.2.2.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 2)	942
3.2.2.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 3) e dichiarazione infedele (art. 4)	944
3.2.2.3. Omessa dichiarazione (art. 5)	944
3.2.2.4. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 8)	945
3.2.2.5. Distruzione o occultamento di scritture contabili (art. 10)	945
3.2.2.6. Omessi versamenti e indebita compensazione (artt. 10- <i>bis</i> , 10- <i>ter</i> e 10- <i>quater</i>)	946
3.2.2.7. sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 comma 1)	947
3.2.2.8. sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 11 comma 2)	948
3.2.2.9. Art. 11 d.l. n. 201/2011	948
3.2.3. Accertamento del reato presupposto	948
3.2.4. Autoriciclaggio e gestione di un'azienda	950
3.2.5. Elemento soggettivo nell'autoriciclaggio da reati fiscali	952
3.2.6. Confisca	953
4. Rapporti tra le fattispecie di cui al d.lgs. n. 74/2000 e i reati comuni	953
4.1. Premessa	953
4.2. Rapporti con il reato di truffa	953
4.3. Rapporti con il reato di associazione per delinquere	962
4.4. Rapporti con il reato di false comunicazioni sociali	966
4.5. Rapporti con i reati di bancarotta	972
4.5.1. Reati tributari e bancarotta fraudolenta patrimoniale ex art. 216 comma 1 n. 1 r.d. n. 267/1942	972
4.5.2. Reati tributari e bancarotta fraudolenta documentale ex art. 216 comma 1 n. 2 r.d. n. 267/1942	975
4.5.3. Reati tributari e bancarotta fraudolenta impropria per operazioni dolose ex art. 223 comma 2 n. 2 r.d. n. 267/1942	978

Capitolo XIV

ASPETTI SANZIONATORI

1. Art. 12 – Pene accessorie	982
1.1. Introduzione	982
1.2. Catalogo di pene accessorie applicabili	983
1.3. Determinazione della durata: applicabilità dell’art. 37 c.p.	986
1.4. Ipotesi di non applicabilità della sospensione condizionale della pena	987
2. Art. 12- <i>bis</i> – Confisca nei reati tributari	989
2.1. Introduzione	989
2.2. Ambito di applicazione e presupposto	990
2.2.1. Applicazione per tutte le fattispecie disciplinate dal d.lgs. n. 74/2000 in caso di condanna	990
2.2.2. Confisca e patteggiamento	991
2.2.3. Confisca e prescrizione del reato	992
2.2.4. Confisca e sospensione del procedimento per messa alla prova	993
2.3. Oggetto della confisca: la nozione di profitto del reato	994
2.3.1. Nozione di prezzo e di profitto del reato	994
2.3.2. Confisca del denaro	996
2.4. Natura della confisca	998
2.5. Requisiti soggettivi della confisca	999
2.5.1. Riconducibilità dei beni al condannato	999
2.5.2. Confisca e concorso di persone nel reato	1000
2.5.3. Confisca nei confronti degli enti	1002
2.6. Rapporto tra confisca e pretesa creditoria dell’Erario	1004
2.6.1. Alternatività tra misura ablatoria e recupero del tributo. Accordo di rateizzazione e pagamento del debito tributario	1004
2.6.2. Impegno del contribuente a pagare il debito	1008
2.6.3. Effetti dell’impegno assunto mediante l’accordo con il Fisco	1011
2.6.3.1. Limiti all’operatività della confisca e del sequestro preventivo	1011
2.6.3.2. Incidenza dell’accordo ai fini della rideterminazione del profitto confiscabile	1013
2.6.4. Termini per la presentazione dell’impegno e relativo pagamento	1016
2.7. Sequestro finalizzato alla confisca	1017
2.7.1. Presupposti del sequestro finalizzato alla confisca	1017
2.7.2. Sequestro di somme riconducibili al pagamento dello stipendio e sequestro della “prima casa”	1019
2.8. Custodia giudiziale dei beni in sequestro	1020
3. Art. 12- <i>ter</i> – Confisca in casi particolari	1022
3.1. Introduzione	1022
3.2. Natura giuridica dell’istituto	1025

	<i>pag.</i>
3.2.1. Origine e caratteristiche dell'istituto	1025
3.2.2. Natura della confisca di sproporzione	1027
3.3. Presupposti di applicazione	1029
3.3.1. Sentenza di condanna o di applicazione della pena e introduzione di specifiche soglie	1029
3.3.2. Titolarità o disponibilità di beni	1030
3.3.3. Sproporzione dei beni	1033
3.3.4. Questioni aperte sull'oggetto dell'ablazione nelle fattispecie penali tributarie	1036
3.3.5. Tutela dei terzi	1038
3.3.6. Confisca allargata e prescrizione	1039
3.4. Prova della legittima provenienza dei beni	1041
3.5. Sequestro finalizzato alla confisca in casi particolari	1042
3.6. Competenza del giudice dell'esecuzione	1042