

INDICE

<i>Gli autori</i>	XIII
<i>Introduzione</i>	XV

CAPITOLO I LE QUESTIONI GENERALI

1.1.

CONVERGENZE E DIVERGENZE PARALLELE DEL SISTEMA PENALE TRIBUTARIO

di *Alessandro Traversi*

1. Verso il superamento del principio del “doppio binario”	1
2. Effetti del <i>ne bis in idem</i> sostanziale di matrice europea	3
3. Interferenze fra normativa europea e normativa nazionale in materia di reati tributari	4

1.2.

OSSERVAZIONI GENERALI SULLA RIFORMA DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

di *Bernardo Cartoni*

1. Premessa	6
2. Le modifiche all'art. 1 ed all'art. 10	7
3. Il nuovo art. 2 e la tenue rilevanza del fatto	10
4. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici come cardine del sistema?	11
5. La nuova dichiarazione infedele ed il problema delle valutazioni estimative	13
6. Il reato di omessa dichiarazione: luci ed ombre (costituzionali)	15
7. I tre reati di omesso versamento: realismo, carota e bastone	15
8. Confisca e custodia	17
9. Esimenti ed attenuanti	18
10. Riflessione (apparentemente) fuori tema: la prescrizione alla luce della giurisprudenza europea	20
11. Conclusioni	21

1.3.

LA SUCCESSIONE DELLE LEGGI PENALI NEL TEMPO (ART. 2 C.P.)

di *Paola Rava*

1. Premessa	21
2. Nozione	22

3.	Il problema del fondamento normativo del principio della retroattività della legge più favorevole	23
4.	Le differenze tra <i>abolitio</i> e <i>abrogatio sine abolitione</i>	23
5.	I criteri applicabili per distinguere <i>abolitio</i> ed <i>abrogatio</i>	24
6.	Le modifiche normative di cui al D.Lgs. 128/2015 ed al D.Lgs. 158/2015	26
6.1.	Abuso del diritto ed elusione fiscale	26
6.2.	Dichiarazione infedele (art. 4).	27
6.3.	Innalzamento delle soglie di punibilità (artt. 3, comma 1, lett. <i>b</i>); art. 4, lett. <i>ab</i>), artt. 5, 10 <i>bis</i> , 10 <i>ter</i>)	27
6.4.	Altre ipotesi di norme più favorevoli.	27

1.4.

LE NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI - IL CONSOLIDATO FISCALE

di *Corrado Sanvito*

1.	Le dichiarazioni rilevanti e le novità	28
2.	La dichiarazione del consolidato fiscale	30
3.	La disciplina dei reati tributari e del consolidato fiscale.	30
4.	Il limite della predicibilità della norma	31

1.5.

IL RAPPORTO TRA FRODE FISCALE E FALSO IN BILANCIO

DOPO LE RIFORME INTRODOTTE DAL D.LGS. 158/2015 E DALLA L. 69/2015

di *Vito D'Ambra*

1.	Il tema	34
2.	La <i>vexata quaestio</i> del rapporto fra frode fiscale e falso in bilancio	34
3.	Il concorso apparente di norme.	37
4.	Le riforme apportate dalla L. 69/2015 al diritto penale societario e dalla legge 158/2015 al diritto penale tributario	40
5.	Conclusioni sul rapporto fra frode fiscale e falso in bilancio, oggi.	42

1.6.

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA GENERALE DELLE SANZIONI AMMINISTRATIVE

di *Gaetano Ragucci*

1.	Premessa	43
2.	Le sanzioni per le violazioni in materia di dichiarazione	44
3.	Le violazioni formali	46
4.	Le violazioni in materia di versamenti e compensazioni.	50
5.	Le nuove regole in materia di recidiva, di attenuazione per sproporzione e di cumulo.	51

CAPITOLO II

I DELITTI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE

2.1.

COMMENTO AGLI ARTT. 1 E 2 D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015

di *Lorenzo Imperato*

1.	La definizione di cui alla lett. <i>a</i>) dell'art. 1	55
----	---	----

2.	La definizione degli « elementi attivi o passivi » (lett. <i>b</i>) dell'art. 1)	56
3.	La definizione di « dichiarazioni » (lett. <i>c</i>) dell'art. 1)	58
4.	La definizione di « imposta evasa » (lett. <i>f</i>) dell'art. 1).	64
5.	La nuova definizione delle « operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente » (lett. <i>g bis</i> dell'art. 1)	69
6.	La definizione dei « mezzi fraudolenti » (lett. <i>g ter</i>) dell'art. 1).	83
7.	La modifica dell'art. 2: l'abrogazione della limitazione della responsabilità alle sole dichiarazioni « annuali »	84

2.2.

COMMENTO ALL'ART. 3 D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015

di *Lorenzo Imperato*

1.	Premessa	85
2.	Il soggetto attivo	86
3.	La condotta incriminata	87
	3.1. Le operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente.	88
	3.2. Il rapporto fra le operazioni simulate e l'abuso del diritto	96
4.	L'utilizzo di documenti falsi.	104
5.	L'utilizzo di altri mezzi fraudolenti.	106
6.	L'indicazione in dichiarazione di elementi attivi in misura inferiore a quella effettiva o di elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi; le soglie di punibilità.	107
7.	Il dolo	109
8.	Il regime transitorio	110

2.3.

COMMENTO ALL'ART. 4 D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015

di *Ivo Caraccioli*

1.	Linee generali: incidenza sull'art. 4 D.Lgs. 74/2000 mod. D.Lgs. 158/2015 delle altre norme della riforma	111
2.	“Inesistenza” al posto di “fittizietà”	117
3.	Dolo generico o dolo specifico? Inesistenza della riforma sul passato	120

2.4.

LA RIFORMA DEL DELITTO DI DICHIARAZIONE INFEDELE

di *Andrea Perini*

1.	Note introduttive: i lineamenti generali della riforma del delitto di dichiarazione infedele.	124
2.	Le dichiarazioni fiscali rilevanti ed i soggetti attivi.	126
3.	Dagli “elementi passivi fittizi” agli “elementi passivi inesistenti”	128
4.	L'estensione della norma definitoria di cui all'art. 1, comma 1, lett. <i>a</i>): la problematica riconducibilità alla dichiarazione infedele del mendacio concernente i crediti d'imposta e le ritenute	129
5.	Elementi passivi fittizi e costi indeducibili: un'equazione superata dalla riforma.	133
6.	<i>Segue</i> . Condotte che, all'esito della riforma, non assumono più rilevanza ai sensi della fattispecie di dichiarazione infedele: qualche esemplificazione	135
	6.1. Dichiarazione infedele e “sottofatturazione”	138

7.	Dichiarazione infedele e valutazioni: la rilevanza dell'indicazione dei "criteri concretamente applicati"	140
8.	Brevi cenni alle ricadute in materia di <i>transfer pricing</i>	143
9.	L'elemento soggettivo del delitto di dichiarazione infedele	145
10.	Le soglie di punibilità	148
11.	In particolare, la soglia prevista dal comma 1, lettera <i>a</i>).	148
12.	<i>Segue</i> . La soglia prevista dal comma 1, lettera <i>b</i>).	149
13.	Soglie di punibilità e società di persone	150
14.	Questioni di diritto intertemporale: la parziale <i>abolitio criminis</i> introdotta dalla nuova fattispecie	150

2.5.

LA RIFORMA DEL DELITTO DI DICHIARAZIONE INFEDELE: OSSERVAZIONI DI UN COMMERCIALISTA

di Paolo Comuzzi

1.	Premessa	152
2.	Commento	152
2.1.	Premessa	152
2.2.	Indicati in bilancio	152
2.3.	Comunque indicati	153
2.4.	Criteri concretamente applicati	154
2.5.	Altra documentazione rilevante	155
2.6.	Esercizio di competenza	156
2.7.	Inerenza	157
2.8.	Oggettivamente esistenti	158
2.9.	Elementi passivi reali	160
3.	Conclusione	160

2.6.

COMMENTO ALL'ART. 5 D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015

di Mario Garavoglia e Stefania Gianoncelli

1.	La fattispecie descritta dalla norma penaltributaria	161
2.	Le modifiche apportate dalla novella del 2015: l'aumento della pena applicabile.	163
3.	<i>Segue</i> . L'innalzamento della soglia di punibilità	167
4.	<i>Segue</i> . L'ampliamento delle condotte punibili.	168
5.	<i>Segue</i> . Causa di esclusione della punibilità	170
6.	Omessa dichiarazione, residenza fiscale ed esteroinvestizione.	175
7.	Omessa dichiarazione e stabile organizzazione	181

2.7.

IL CONCETTO DI IMPOSTA EVASA NEL DELITTO DI DICHIARAZIONE OMESSA ED INFEDELE
AGLI EFFETTI DELL'UTILIZZO DELLE PERDITE FISCALI PREGRESSE

di Stefano Piccioli

1.	Introduzione.	185
2.	L'utilizzo delle perdite fiscali agli effetti della determinazione della soglia di punibilità. La natura interpretativa della norma	187
2.1.	La rilevanza dell'avverbio " <i>effettivamente</i> " nella interpretazione della norma <i>ante</i> riforma e <i>post</i> riforma	190

3.	L'utilizzo delle perdite <i>ante</i> riforma nella prassi dell'Agenzia delle Entrate e della Cassazione	193
4.	L'art. 25 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158: una decisa apertura normativa al superamento del principio del doppio binario agli effetti della qualificazione del fatto	194

CAPITOLO III

DELITTI IN MATERIA DI DOCUMENTI E PAGAMENTO D'IMPOSTE

3.1.

COMMENTO ALL'ART. 10 D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015

di *Guido Fracchia e Massimiliano Mocci*

1.	Introduzione.	199
2.	La revisione del trattamento sanzionatorio	200
3.	L'elemento oggettivo	201
4.	L'elemento soggettivo	202
5.	Profili processuali.	202
6.	Conclusioni	205

3.2.

COMMENTO AGLI ARTT. 10 E 10 *BIS* D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015:

UN CONTESTO ECONOMICO NUOVO E COMPLESSO.

OSSERVAZIONI SU BENEFICIARIO EFFETTIVO E RITENUTE ALLA FONTE

di *Paolo Comuzzi*

1.	Art. 10: la fattispecie e qualche considerazione preliminare.	207
	1.1. Commento.	208
	1.2. Scopo della norma	208
	1.3. La condotta	209
	1.4. L'oggetto materiale del reato	210
	1.5. Il requisito della impossibilità previsto nella norma alla luce della realtà	214
	1.6. Conclusioni	217
2.	Art. 10 <i>bis</i>	219
	2.1. Premessa	219
	2.2. Considerazioni sull'argomento	219
	2.3. Conclusioni	222

3.3.

COMMENTO AGLI ARTT. 10 *BIS*, 10 *TER*, 10 *QUATER* D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015di *Maria Cristina Bruno*

1.	Art. 10 <i>bis</i>	223
2.	Art. 10 <i>ter</i>	224
3.	Art. 10 <i>quater</i>	225

3.4.

COMMENTO AGLI ARTT. 10 *BIS*, 10 *TER* E 10 *QUATER* D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015di *Ciro Santoriello*

1.	Le modifiche all'art. 10 <i>quater</i> D.Lgs. 74/2000: il nuovo reato di indebita compensazione e l'aggravamento sanzionatorio in caso di compensazione di crediti inesistenti	227
2.	<i>Segue</i> . La rilevanza del pagamento di importi dovuti da parte del contribuente infedele.	229
3.	Le modifiche agli artt. 10 <i>bis</i> e 10 <i>ter</i> D.Lgs. 74/2000: la previsione di nuove (e più alte) soglie di punibilità	229
4.	<i>Segue</i> . La nuova causa di non punibilità.	231
5.	<i>Segue</i> . Mancato versamento degli acconti iva e delle ritenute fiscali e crisi di liquidità dell'imprenditore contribuente	232
6.	I reati di cui agli artt. 10 <i>bis</i> , 10 <i>ter</i> e 10 <i>quater</i> ed il possibile mancato rispetto del divieto di <i>ne bis in idem</i>	235

3.5.

COMMENTO ALL'ART. 10 *QUATER* D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015di *Fabiola Del Torchio*

1.	Introduzione.	244
2.	La compensazione dei crediti tributari.	245
3.	Crediti non spettanti e crediti inesistenti	247
4.	L'illecito utilizzo di crediti in compensazione: gli elementi del reato	248

CAPITOLO IV

DISPOSIZIONI COMUNI

4.1.

COMMENTO ALL'ART. 12 *BIS* D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015di *Mario Garavoglia*

1.	L'inserimento della confisca obbligatoria nel testo del decreto 74/2000.	253
2.	Presupposti della confisca	254
3.	Questioni aperte: <i>a)</i> nozione di profitto del reato tributario; <i>b)</i> confisca "diretta" o "per equivalente" e confisca dei beni appartenenti a una persona giuridica	257
4.	Rapporti tra sequestro, confisca e pagamento del debito tributario	262

4.2.

COMMENTO AGLI ARTT. 13 E 13 *BIS* D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015di *Enrico Mastrogiacomo*

	Premessa.	265
1.	La natura giuridica della causa di non punibilità: effetti sui concorrenti nel reato.	268
2.	Le procedure conciliative e di adesione previste dalle norme tributarie.	271
3.	Il ravvedimento operoso	273
3.1.	Disciplina generale	273

3.2. Il rapporto tra il ravvedimento e le procedure conciliative o di adesione . . .	275
3.3. Il ravvedimento nei delitti di dichiarazione infedele od omessa: le cause ostative	278
3.4. Il ravvedimento nel caso di omessa dichiarazione: modalità e termini	281
3.5. L'importo delle sanzioni amministrative da pagare in sede di ravvedimento.	283
3.6. Effetti penali del ravvedimento in presenza di cause ostative	286
4. Relazione tra debito tributario estinto e condotta penalmente rilevante	288
5. Il pagamento del debito tributario	290
5.1. Il pagamento rateale	290
5.2. Rapporti con la confisca	292
5.3. Pagamento effettuato da un terzo soggetto	293
6. L'ordinanza della Corte costituzionale n. 95/2015	294
7. Applicabilità ai delitti tributari degli istituti della "messa in prova" e della "non punibilità per particolare tenuità del fatto"	294
7.1. L'istituto della "messa in prova"	294
7.2. L'istituto della "non punibilità per particolare tenuità del fatto".	297
7.2.1. Il pensiero della Corte di Cassazione.	298
7.2.2. Considerazioni in merito all'applicabilità dell'istituto ai delitti tributari	301
8. La circostanza aggravante	304

4.3.

COMMENTO AGLI ARTT. 13 E 13 BIS DEL D.LGS. 74/2000 MOD. D.LGS. 158/2015

di *Francesco Colaianni e Marco Monza*

1. I nuovi "strumenti premiali"	307
2. Non punibilità per i delitti "di riscossione"	308
3. Non punibilità per l'infedele e l'omessa dichiarazione.	309
4. La circostanza attenuante "residuale"	310
5. Rateazione ed estinzione del debito residuo all'apertura del dibattimento	311
6. L'attività di consulenza fiscale e il concorso nel delitto	312
7. L'immutata disciplina del patteggiamento in ambito tributario.	312
8. L'attenuante in caso di debiti tributari prescritti: problemi di coordinamento con il "vecchio" art. 14	313

4.4.

LE MODIFICHE ALL'ART. 13 D.LGS. 74/2000 ED IL 'NE BIS IN IDEM'

di *Alessandro Palasciano*

1. Introduzione.	314
2. L'art. 4 del Protocollo n. 7 della Convenzione dei Diritti dell'Uomo — Le pronunce della CEDU e della Suprema Corte	318
3. Modifiche al sistema sanzionatorio penale tributario — doppio binario — principio del <i>ne bis in idem</i>	322

4.5.

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ E CIRCOSTANZE DEL REATO. PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO

di *Salvatore Golino*

1. Finalità della norma	325
-----------------------------------	-----

2. Causa di non punibilità per i reati di omesso versamento e di indebita compensazione	326
3. Causa di non punibilità per i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione	330
4. Causa di non punibilità per speciale tenuità del fatto	332
5. Primi provvedimenti in sede giudiziaria e amministrativa	334
6. Circostanze del reato	336

4.6.

OSSERVAZIONI VARIE SU PUNTI TRATTATI E NON TRATTATI DALLA RIFORMA

di *Benito Capellupo*

1. Premessa	339
2. Pagamento del debito tributario e confisca	340
3. Risvolti processuali	343

4.7.

ART. 18 *BIS*: LA CUSTODIA GIUDIZIALEdi *Mario Garavoglia e Luca Diviso*

1. Premessa	346
2. La custodia giudiziale in generale (cenni)	347
3. Oggetto della custodia giudiziale	348
4. I soggetti affidatari	348
5. Le ragioni dell'affidamento: sproporzione dello strumento rispetto all'obiettivo	349
6. Conclusioni	350

APPENDICE LEGISLATIVA

Disposizioni abrogate. — <i>Abrogazione degli artt. 7 e 16 D.Lgs. 74/2000 e l'art. 1 comma 143 L. 244/2007 mod. D.Lgs. 158/2015</i>	355
L. 11 marzo 2014 n. 23. — <i>Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.</i> — Pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 12 marzo 2014, n. 59	356
Revisione del sistema sanzionatorio.	357
D.Lgs. 24 settembre 2015 n. 158. — <i>Revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'articolo 8, comma 1, della legge 11 marzo 2014, n. 23</i> (Pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 7 ottobre 2015, n. 233, S.O.)	358