

SOMMARIO

	<i>pag.</i>
ABBREVIAZIONI	XXI
PRESENTAZIONE	1
PREMESSA	3

CAPITOLO PRIMO

I DELITTI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE: ELEMENTI COMUNI

1. I principi ispiratori	18
2. Le diverse fattispecie ed i loro rapporti	19
3. Le dichiarazioni	20
3.1. La natura delle dichiarazioni	20
3.2. Le dichiarazioni rilevanti	21
3.3. La dichiarazione IRAP	22
3.4. Le dichiarazioni <i>una tantum</i>	23
3.5. Le dichiarazioni periodiche e quelle straordinarie	24
3.6. La dichiarazione non valida ai fini fiscali	26
3.7. Le dichiarazioni delle società di persone	27
4. Il sostituto di imposta	31
4.1. Il sostituto di imposta e la sua dichiarazione: cenni generali	31
4.2. La dichiarazione del sostituto: l'obbligo di effettuare le ritenute e la dichiarazione del sostituto	32
4.3. La rilevanza penale della dichiarazione del sostituto	34
5. I soggetti attivi dei reati dichiarativi	38
5.1. La natura di reati propri	38
5.2. I soggetti attivi: i contribuenti	38
5.3. L'impresa individuale	39
5.4. L'impresa gestita in forma associata	40
5.5. Le società di persone	41
5.6. Le società di fatto	44
5.7. Le società di capitali	45
5.8. L'amministratore di fatto	46
5.9. La delega di funzioni	50
5.10. I sindaci	51
5.11. Il curatore fallimentare, il commissario liquidatore ed il liqui- datore	52
5.12. Il concorso del consulente fiscale	54

6.	Le soglie di punibilità ed il bene giuridico protetto	60
6.1.	La previsione di soglie di punibilità	60
6.2.	La natura giuridica delle soglie di punibilità ed il bene giuridico protetto	62
7.	Il concetto penale d'imposta evasa	66
7.1.	Il processo penale quale sede di accertamento dell'imposta evasa	66
7.2.	La natura autonoma della nozione penalistica di imposta evasa e l'inclusione delle componenti che incidono sulla sua determinazione	70
7.3.	La limitata operatività delle presunzioni tributarie	72
7.4.	La computabilità dei costi neri e dei costi da attività illecita	77
7.5.	La determinazione dell'imposta evasa nel caso di omessa dichiarazione	82
7.6.	La detrazione delle somme versate	82
7.7.	Il computo degli indebiti rimborsi o inesistenti crediti ed il riporto delle perdite	83
7.8.	La rilevanza dell'accertamento definitivo da parte dell'amministrazione finanziaria avvenuto anche con strumenti conciliativi	85
7.9.	La determinazione ai fini IVA dell'imposta dovuta sulla base di fatture false	86
8.	L'esclusione del tentativo	87
8.1.	L'art. 6 del d.lgs. n. 74/2000	87
8.2.	La mancata estensione all'omessa dichiarazione	90
8.3.	L'intervento della Corte Costituzionale	91
8.4.	Mera predisposizione di una dichiarazione fraudolenta ed infedele, momento consumativo di questi delitti e rilevanza delle condotte dichiarative successive alla presentazione della dichiarazione infedele	92
8.5.	Il comma 1-bis introdotto in attuazione della direttiva dell'Unione Europea n. 2017/1371	93
9.	Il processo verbale di constatazione ed il suo valore probatorio	96
10.	La responsabilità amministrativa dell'Ente nei reati tributari	101

CAPITOLO SECONDO

**LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE
O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI**

1.	Generalità	107
2.	La previgente disciplina	109
3.	I principi ispiratori della fattispecie	111
4.	L'interesse tutelato	112
5.	I soggetti attivi del reato	114
6.	La condotta	115
6.1.	L'avvalersi di fatture od altri documenti per operazioni inesistenti	116

6.2.	L'indicazione in una delle dichiarazioni di elementi passivi fittizi	120
7.	L'oggetto del reato: le fatture e gli altri documenti per operazioni inesistenti	121
8.	Le operazioni in tutto od in parte inesistenti: falsità ideologica e falsità materiale	126
8.1.	L'inesistenza oggettiva per operazioni non effettuate	129
8.2.	Inesistenza oggettiva per l'indicazione di corrispettivi od imposta in misura superiore al reale	134
8.3.	L'inesistenza soggettiva	137
8.3.1.	L'inesistenza soggettiva ed il d.lgs. n. 158/2015	145
9.	Il momento consumativo e trattamento sanzionatorio	147
10.	Il tentativo	151
11.	L'elemento soggettivo	152
12.	La deroga alla disciplina del concorso di persone con l'emittente delle fatture false	158
13.	L'ipotesi attenuata di cui al comma 2- <i>bis</i> ed all'abrogato comma 3	165
14.	Questioni processuali	168
14.1.	La rilevanza, <i>ex art. 238-bis c.p.p.</i> , della sentenza di assoluzione per la fattispecie di cui all'art. 8 con riferimento alle stesse fatture	169
15.	Il rapporto con altri reati	171
15.1.	Il concorso con i delitti tributari	171
15.2.	Il concorso con la truffa e con la contravvenzione di intermediazione illegale di manodopera	171
16.	Il regime transitorio	174

CAPITOLO TERZO

LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTE MEDIANTE ALTRI ARTIFICI

1.	Generalità	177
2.	La previgente disciplina di cui alla legge n. 516/1982	180
3.	L'interesse tutelato	181
4.	I soggetti attivi del reato	182
5.	La condotta: considerazioni generali	184
5.1.	La falsa rappresentazione nelle scritture contabili (per le condotte antecedenti al 22.10.2015)	185
5.2.	La condotta fraudolenta	186
5.2.1.	Le operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente	188
5.2.2.	L'avvalersi di documenti falsi	190
5.2.3.	L'avvalersi di altri mezzi fraudolenti	193
5.3.	L'indicazione nella dichiarazione di elementi attivi inferiori ovvero di elementi passivi o ritenute o crediti fittizi: la rilevanza della violazione della normativa tributaria	206
5.4.	I rapporti temporali tra le diverse componenti della condotta	211
6.	La soglia di non punibilità	213

7.	L'elemento soggettivo	214
8.	Il momento consumativo	216
9.	Il rapporto con altri reati	217
9.1.	Il rapporto con il falso in bilancio	217
9.2.	Il rapporto con la truffa aggravata ai danni dello Stato	219
9.3.	Il rapporto con l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)	220
10.	Questioni processuali	220

CAPITOLO QUARTO

LA DICHIARAZIONE INFEDELE

1.	Generalità	223
2.	Le differenze con la fattispecie previgente	226
3.	L'interesse tutelato	227
4.	I soggetti attivi del reato	228
5.	La condotta	229
5.1.	La natura della condotta	229
5.2.	La mancata o infedele indicazione di elementi attivi	230
5.3.	La rilevanza dei redditi illeciti	232
5.4.	Gli elementi passivi inesistenti: considerazioni generali ed irrilevanza dei costi non inerenti e non deducibili	237
5.5.	L'irrilevanza della non corretta classificazione e della violazione dei criteri di competenza	239
5.6.	La limitata rilevanza delle errate valutazioni	242
5.7.	I crediti di imposta e le ritenute inesistenti	249
6.	Il <i>transfer pricing</i>	251
7.	Il momento consumativo: la presentazione della dichiarazione	254
8.	Il tentativo ed il rapporto con la truffa ai danni dello Stato	255
9.	La soglia di non punibilità	256
10.	L'elemento soggettivo	258
11.	Questioni processuali	259

CAPITOLO QUINTO

L'OMESSA DICHIARAZIONE

1.	Generalità	261
2.	Le differenze con la fattispecie previgente	262
3.	La natura del reato	263
4.	Il bene giuridico tutelato	264
5.	I soggetti attivi	264
5.1.	L'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta	267
6.	La condotta	276
6.1.	L'omessa presentazione della dichiarazione	276
6.2.	Il termine ed il momento di consumazione del reato	276

7.	La dichiarazione tardiva	279
8.	La dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello legale	281
9.	La dichiarazione incompleta	282
10.	Il tentativo	284
11.	La soglia di non punibilità	284
12.	L'elemento soggettivo e la delega	285
13.	Questioni processuali	289
14.	Il diritto transitorio	289

CAPITOLO SESTO

EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI

1.	Generalità	293
2.	L'interesse tutelato	295
3.	I soggetti attivi del reato	296
4.	L'oggetto materiale e le operazioni valutate come inesistenti	297
5.	La condotta	298
6.	Pluralità di fatture emesse nello stesso periodo di imposta	299
7.	L'elemento soggettivo	302
8.	Il momento consumativo	311
9.	Il tentativo	312
10.	L'ipotesi attenuata	312
11.	La deroga alla disciplina del concorso di persone	315
12.	Questioni processuali	316
13.	Diritto transitorio	318

CAPITOLO SETTIMO

L'OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI

1.	Generalità	321
2.	L'interesse tutelato	322
3.	L'assenza di soglie di punibilità	324
4.	I soggetti attivi del reato	324
5.	La condotta	326
	5.1. L'esistenza della documentazione	326
	5.2. La distruzione o l'occultamento	329
	5.3. Unità o pluralità del reato in caso di singole azioni di distruzione o nel caso di occultamento a cui segue la successiva distruzione	333
6.	L'oggetto materiale della condotta	335
7.	L'evento	338
	7.1. Il non consentire la ricostruzione dei redditi o volumi di affari	338
	7.2. La nozione di redditi o di volume di affari	343

8. L'elemento soggettivo	344
9. Il momento consumativo	345
10. Il tentativo e la causa di non punibilità di cui all'art. 133- <i>bis</i> c.p. . .	348
11. Le questioni processuali	349
12. I rapporti con altri reati	349

CAPITOLO OTTAVO

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE DOVUTE O CERTIFICATE

1. Premessa	353
2. La fattispecie penale e l'interesse tutelato	356
3. I soggetti attivi	358
4. La condotta	362
4.1. L'obbligo di effettuare la ritenuta	363
4.2. L'intervenuto rilascio della certificazione	364
4.3. Il mancato versamento	368
5. La soglia di punibilità e la possibile rilevanza delle ritenute non tributarie	368
6. L'elemento soggettivo	371
7. Il momento consumativo	372
8. La mancanza di liquidità	373
9. I delitti di cui agli artt. 10- <i>bis</i> e 10- <i>ter</i> ed il divieto del <i>ne bis in idem</i>	382
10. Eventuali dubbi sulla legittimità costituzionale della norma	395
11. Questioni processuali	397
12. Il diritto transitorio	397

CAPITOLO NONO

OMESSO VERSAMENTO IVA

1. Premessa	399
2. La fattispecie penale	400
3. Le diverse ipotesi di omessa od infedele dichiarazione ed i rapporti tra la fattispecie in esame e quelle sanzionate dagli artt. 2, 3, 4 e 5 del d.lgs. n. 74/2000	401
4. La natura del reato e l'interesse oggetto di tutela	403
5. I soggetti attivi	404
6. La condotta	410
6.1. La natura della condotta	410
6.2. L'intervenuta presentazione della dichiarazione IVA	410
6.3. La necessità della presentazione di una dichiarazione valida	412
6.4. Il mancato versamento	414
6.5. La soglia di punibilità	415
7. L'elemento soggettivo	418
8. Il momento consumativo	419
9. La mancanza di liquidità	420

10. Questioni processuali	423
11. Diritto transitorio	424

CAPITOLO DECIMO

IL REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE

1. Premessa	427
2. La compensazione tributaria di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 . .	428
3. Le fattispecie penali	433
4. Natura del reato ed interesse oggetto di tutela	434
5. I soggetti attivi	436
6. La condotta	437
6.1. L'avvenuta presentazione del modello F24	437
6.2. L'indebita compensazione	440
6.3. La nozione di credito inesistente o non spettante	442
6.4. Il mancato versamento di somme non dovute: la natura anche non tributaria dei versamenti omessi	447
6.5. La soglia di punibilità	452
7. L'elemento soggettivo	455
8. Il momento consumativo	456
9. Ravvedimento e tentativo	458
10. Il concorso dell'intermediario	460
11. Questioni processuali	463
12. Rapporti con altre fattispecie penali ed amministrative	464
13. Il diritto transitorio	466

CAPITOLO UNDICESIMO

LA SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE

1. La norma incriminatrice ed i suoi precedenti	467
2. La natura del reato e l'interesse oggetto di tutela	469
3. I soggetti attivi	471
4. La condotta	473
5. L'accertamento sull'avvenuta simulazione e/o della commissione di atti fraudolenti	482
6. L'idoneità a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva .	487
6.1. Rilevanza del successivo adempimento o dell'estinzione del credito dell'Erario	490
7. Il limite di 50.000,00 Euro	491
8. L'elemento soggettivo	496
9. Il momento consumativo ed il tentativo	499
10. La circostanza aggravante	501
11. Questioni processuali	501
12. I rapporti con altri reati	503
13. Regime transitorio	505

CAPITOLO DODICESIMO

**I REATI DI FALSA DOCUMENTAZIONE
E DI COMUNICAZIONE DI NOTIZIE NON VERE**

1.	Premessa	507
2.	Il delitto di falso in transazione fiscale	508
2.1.	Premessa	508
2.2.	Il presupposto del reato: la transazione fiscale	510
2.3.	La possibile applicazione di questa fattispecie ad altre forme di conciliazione	512
2.4.	I soggetti attivi	513
2.5.	La condotta	514
2.6.	La soglia di punibilità	517
2.7.	L'elemento soggettivo	518
2.8.	Il momento di consumazione del reato, tentativo e circostanza aggravante	519
2.9.	Questioni processuali	519
3.	Il delitto di esibizione di falsa documentazione e di fornitura di notizie non rispondenti al vero	520
3.1.	Premessa	520
3.2.	I soggetti attivi	521
3.3.	La condotta: il presupposto	522
3.4.	La natura della condotta e l'irrelevanza penale della mera omissione	524
3.5.	La condotta: l'esibizione o la trasmissione di documenti falsi	524
3.6.	La condotta: la comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero	526
3.7.	La sanzione	528
3.8.	L'elemento soggettivo	529
3.9.	Questioni processuali	529

CAPITOLO TREDICESIMO

LE FRODI CAROSELLO IN MATERIA DI IVA

1.	Premessa	531
2.	Brevi cenni sulla applicazione dell'IVA agli acquisti intracomunitari	531
3.	Il meccanismo della frode	533
4.	La rilevanza penale della prima fattura	535
5.	La rilevanza penale della seconda fattura	537
6.	Il concorso con reati non tributari	542
7.	I possibili elementi in fatto indicatori della natura fraudolenta della triangolazione	545

CAPITOLO QUATTORDICESIMO

LE PENE ACCESSORIE ED I LIMITI ALLA PENA SOSPESA

1.	Le pene accessorie	549
----	------------------------------	-----

2.	L'applicazione di queste pene	550
3.	Le singole pene accessorie	552
4.	Limiti alla concessione del beneficio della pena sospesa	555

CAPITOLO QUINDICESIMO

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ E CIRCOSTANZE DEL REATO

1.	La normativa antecedente al d.lgs. n. 158/2015	559
2.	La nuova disciplina conseguente al d.lgs. n. 158/2015	561
3.	Il pagamento del debito tributario <i>ex</i> artt. 13 e 13- <i>bis</i> , comma primo	566
3.1.	La nozione di debito tributario	566
3.2.	Le procedure amministrative utilizzabili	570
3.3.	Il limite temporale dell'apertura del dibattimento ed il pagamento rateale (artt. 13 comma 1 e 13- <i>bis</i> comma 1)	571
3.4.	L'applicazione ai concorrenti nel reato	575
3.5.	La causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma primo	577
3.6.	La causa di non punibilità di cui al secondo comma dell'art. 13	579
3.7.	La circostanza attenuante di cui all'art. 13- <i>bis</i>	582
3.7.1.	(<i>Segue</i>) I delitti per i quali è applicabile	584
4.	I limiti alla possibilità di accedere all'istituto dell'applicazione della pena (art. 444 c.p.p.)	586
5.	La circostanza aggravante	590
6.	La circostanza attenuante della riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario	593
6.1.	La norma	593
6.2.	I delitti ai quali è applicabile	594
6.3.	La natura dell'attenuante	594
6.4.	L'importo da versare	595
6.5.	La procedura	595
6.6.	La restituzione della somma versata	596
7.	Le attenuanti comuni previste dal codice penale	597
8.	L'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto	599

CAPITOLO SEDICESIMO

LE VIOLAZIONI DIPENDENTI DA INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE

1.	Premessa	603
2.	La previgente disciplina	605
3.	L'esimente di cui all'art. 15	608
4.	Le obiettive condizioni di incertezza	611
5.	L'incidenza del dolo specifico sull'errore sul precetto	616
6.	La casistica	618
7.	Brevi cenni sullo statuto del contribuente e sulla sua possibile incidenza in questa materia	624

CAPITOLO DICIASSETTESIMO

RILEVANZA PENALE DELL'ABUSO DI DIRITTO E DELL'ELUSIONE

1. Generalità: la differenza con l'evasione	627
2. L'assetto normativo e giurisprudenziale antecedente ai d.lgs. n. 128/2015 e n. 158/2015: la previsione nell'ordinamento tributario di specifiche norme antielusive	629
2.1. (<i>Segue</i>) La presenza di un principio generale antielusivo (l'abuso di diritto)	632
2.2. (<i>Segue</i>) La rilevanza penale della violazione di specifiche norme antielusive <i>ante</i> d.lgs. n. 158/2015	634
2.3. (<i>Segue</i>) L'irrilevanza penale dell'abuso di diritto	640
3. L'attuale disciplina a seguito dei d.lgs. n. 128/2015 e n. 158/2015	641
4. L'individuazione degli esatti confini tra l'abuso di diritto e le condotte di evasione penalmente rilevanti	646

CAPITOLO DICIOTTESIMO

LA PRESCRIZIONE

1. Il regime previgente al d.lgs. n. 74 del 2000	653
2. Il nuovo regime dei termini di prescrizione	654
3. L'interruzione della prescrizione	657
4. La sospensione del termine di prescrizione	659
5. La sentenza TARICCO della Corte di Giustizia Europea	660

CAPITOLO DICIANNOVESIMO

LA COMPETENZA PER TERRITORIO

1. Premessa	667
2. Il criterio generale	668
3. La competenza per i delitti in materia di dichiarazioni	668
4. La competenza per territorio per i delitti in materia di emissione di fatture per operazioni inesistenti	672
5. La regola sussidiaria del luogo di accertamento del reato	675
6. La competenza per connessione	676

CAPITOLO VENTESIMO

SEQUESTRO PREVENTIVO E CONFISCA

1. Premessa	679
2. La confisca nei delitti tributari limitata, prima della <i>finanziaria 2008</i> , alle fattispecie di indebito rimborso	681
3. L'introduzione di una specifica disciplina della confisca nel diritto penale tributario: dalla l. n. 244/2007 all'art. 12- <i>bis</i> d.lgs. n. 74/2000	684

4.	La confisca diretta del profitto del reato tributario	687
4.1.	La confisca diretta nei confronti degli Enti: la necessità di procedere, prima, al sequestro diretto presso la società e, poi, per equivalente nei confronti del reo	691
4.2.	Il sequestro e la confisca diretta e per equivalente nei confronti degli Enti <i>ex artt. 19, 25-quinquiesdecies</i> e 53 d.lgs. n. 231/2001	695
5.	La confisca per equivalente: natura giuridica ed irretroattività	697
6.	Gli elementi oggettivi della confisca per equivalente: principi generali e delitti ai quali può essere applicata	700
6.1.	Il conseguimento di un profitto e la sua esatta determinazione	701
6.2.	L'impossibilità di procedere a confisca diretta	707
6.3.	L'individuazione dei beni da sequestrare ed il loro valore	710
6.4.	Il pagamento del debito tributario, l'accesso alla rateizzazione	715
7.	I requisiti soggettivi della confisca per equivalente	723
7.1.	Il concorso di persone nel reato ed il concorso con la persona giuridica	726
7.2.	La disponibilità del bene da parte del reo	730
8.	La confisca nei casi di prescrizione del reato e di improcedibilità <i>ex</i> <i>art. 344-bis c.p.p.</i>	738
9.	La sussistenza del <i>periculum</i> per l'adozione del sequestro preventivo finalizzato alla confisca <i>ex art. 12-bis d.lgs. n. 74/2000</i>	740
10.	La confisca allargata <i>ex artt. 12-ter d.lgs. n. 74/2000 e 240-bis c.p.</i>	742
	INDICE ANALITICO	745

