

SOMMARIO

	<i>pag.</i>
ABBREVIAZIONI	XXI
SINTESI ESPOSITIVA DELLA MATERIA TRATTATA	1
GIURISPRUDENZA E DOTTRINA	17

CAPITOLO PRIMO

I DELITTI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE: ELEMENTI COMUNI

1. I principi ispiratori	19
2. Le diverse fattispecie ed i loro rapporti	21
3. Le dichiarazioni	22
3.1. La natura delle dichiarazioni	22
3.2. Le dichiarazioni rilevanti	22
3.3. La dichiarazione IRAP	24
3.4. Le dichiarazioni <i>una tantum</i>	25
3.5. Le dichiarazioni periodiche e quelle straordinarie	25
3.6. La dichiarazione non valida ai fini fiscali	27
3.7. Le dichiarazioni delle società di persone	28
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	33
4.3. La rilevanza penale della dichiarazione del sostituto	35
5. I soggetti attivi del reato	38
5.1. La natura di reato proprio	38
5.2. I soggetti attivi: i contribuenti	39
5.3. L'impresa individuale	39
5.4. L'impresa gestita in forma associata	41
5.5. Le società di persone	42
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	49
5.10. I sindaci	51
5.11. Il curatore fallimentare, il commissario liquidatore ed il liquidatore	51
5.12. Il concorso del consulente fiscale	53
6. Le soglie di punibilità ed il bene giuridico protetto	59

6.1.	La previsione di soglie di punibilità	59
6.2.	La natura giuridica delle soglie di punibilità ed il bene giuridico protetto	61
7.	Il concetto penale d'imposta evasa	65
7.1.	Il processo penale quale sede di accertamento dell'imposta evasa	65
7.2.	La natura autonoma della nozione penalistica di imposta evasa e l'inclusione delle componenti che incidono sulla sua determi- nazione	68
7.3.	La limitata operatività delle presunzioni tributarie	70
7.4.	La computabilità dei costi neri e dei costi da attività illecita	75
7.5.	La determinazione dell'imposta evasa nel caso di omessa di- chiarazione	80
7.6.	La detrazione delle somme versate	80
7.7.	Il computo degli indebiti rimborsi o inesistenti crediti ed il riporto delle perdite	81
7.8.	La rilevanza dell'accertamento definitivo da parte dell'ammini- strazione finanziaria avvenuto anche con strumenti conciliativi.	83
7.9.	La determinazione ai fini IVA dell'imposta dovuta sulla base di fatture false	84
8.	L'esclusione del tentativo	85
8.1.	L'art. 6 del d.lgs. n. 74/2000	85
8.2.	La mancata estensione all'omessa dichiarazione	88
8.3.	L'intervento della Corte Costituzionale	89
8.4.	Mera predisposizione di una dichiarazione fraudolenta ed in- fedele, momento consumativo di questi delitti e rilevanza delle condotte dichiarative successive alla presentazione della dichia- razione infedele	90
9.	Il processo verbale di constatazione ed il suo valore probatorio	91

CAPITOLO SECONDO

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

1.	Generalità	97
2.	La previgente disciplina	99
3.	I principi ispiratori della fattispecie	100
4.	L'interesse tutelato	102
5.	I soggetti attivi del reato	104
6.	La condotta	105
6.1.	L'avvalersi di fatture od altri documenti per operazioni ine- sistenti	106
6.2.	L'indicazione in una delle dichiarazioni di elementi passivi fittizi	109
7.	L'oggetto del reato: le fatture e gli altri documenti per operazioni inesistenti	110

8.	Le operazioni in tutto od in parte inesistenti: falsità ideologica e falsità materiale	115
8.1.	L'inesistenza oggettiva per operazioni non effettuate	118
8.2.	Inesistenza oggettiva per l'indicazione di corrispettivi od imposta in misura superiore al reale	123
8.3.	L'inesistenza soggettiva	125
8.3.1.	L'inesistenza soggettiva ed il d.lgs. n. 158/2015	132
9.	Il momento consumativo	134
10.	Il tentativo	136
11.	L'elemento soggettivo	137
12.	La deroga alla disciplina del concorso di persone con l'emittente delle fatture false	143
13.	L'ipotesi attenuata di cui al terzo comma	150
14.	Questioni processuali	152
15.	Il rapporto con altri reati	154
15.1.	Il concorso con i delitti tributari	154
15.2.	Il concorso con la truffa	154
16.	Il regime transitorio	157

CAPITOLO TERZO

LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTE MEDIANTE ALTRI ARTIFICI

1.	Generalità	161
2.	La previgente disciplina di cui alla l. n. 516/1982	164
3.	L'interesse tutelato	165
4.	I soggetti attivi del reato	166
5.	La condotta: considerazioni generali	168
5.1.	La falsa rappresentazione nelle scritture contabili (per le condotte antecedenti al 22.10.2015)	168
5.2.	La condotta fraudolenta	170
5.2.1.	Le operazioni simulate oggettivamente e soggettivamente.	171
5.2.2.	L'avvalersi di documenti falsi	173
5.2.3.	L'avvalersi di altri mezzi fraudolenti	176
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	187
5.4.	I rapporti temporali tra le diverse componenti della condotta.	193
6.	La soglia di non punibilità	194
7.	L'elemento soggettivo	195
8.	Il momento consumativo	197
9.	Il rapporto con altri reati	198
9.1.	Il rapporto con il falso in bilancio	198
9.2.	Il rapporto con la truffa aggravata ai danni dello Stato	200
9.3.	Il rapporto con l'occultamento o la distruzione dei documenti contabili (art. 10 d.lgs. n. 74/2000)	201
10.	Questioni processuali	202

CAPITOLO QUARTO

LA DICHIARAZIONE INFEDELE

1.	Generalità	203
2.	Le differenze con la fattispecie previgente	206
3.	L'interesse tutelato	207
4.	I soggetti attivi del reato	208
5.	La condotta	208
5.1.	La natura della condotta	208
5.2.	La mancata o infedele indicazione di elementi attivi	209
5.3.	La rilevanza dei redditi illeciti	211
5.3.1.	Gli elementi passivi inesistenti: considerazioni generali ed irrilevanza dei costi non inerenti e non deducibili	216
5.3.2.	L'irrilevanza della non corretta classificazione e della violazione dei criteri di competenza	218
5.3.3.	La limitata rilevanza delle errate valutazioni	221
5.4.	I crediti di imposta e le ritenute inesistenti	227
6.	Il <i>transfer pricing</i>	229
7.	Il momento consumativo: la presentazione della dichiarazione	232
8.	Il tentativo ed il rapporto con la truffa ai danni dello Stato	233
9.	La soglia di non punibilità	234
10.	L'elemento soggettivo	235
11.	Questioni processuali	236

CAPITOLO QUINTO

L'OMESSA DICHIARAZIONE

1.	Generalità	237
2.	Le differenze con la fattispecie previgente	238
3.	La natura del reato	239
4.	Il bene giuridico tutelato	239
5.	I soggetti attivi	240
5.1.	L'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta	242
6.	La condotta	251
6.1.	L'omessa presentazione della dichiarazione	251
6.2.	Il termine ed il momento di consumazione del reato	251
7.	La dichiarazione tardiva	254
8.	La dichiarazione non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello legale	255
9.	La dichiarazione incompleta	256
10.	Il tentativo	257
11.	La soglia di non punibilità	258
12.	L'elemento soggettivo e la delega	259
13.	Questioni processuali	262
14.	Il diritto transitorio	262

CAPITOLO SESTO

**EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI
PER OPERAZIONI INESISTENTI**

1. Generalità	267
2. L'interesse tutelato	269
3. I soggetti attivi del reato	270
4. L'oggetto materiale e le operazioni valutate come inesistenti	271
5. La condotta	272
6. Pluralità di fatture emesse nello stesso periodo di imposta	273
7. L'elemento soggettivo	276
8. Il momento consumativo	284
9. Il tentativo	285
10. L'ipotesi attenuata	286
11. La deroga alla disciplina del concorso di persone	288
12. Questioni processuali	289
13. Diritto transitorio	290

CAPITOLO SETTIMO

L'OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI

1. Generalità	293
2. L'interesse tutelato	294
3. L'assenza di soglie di punibilità	296
4. I soggetti attivi del reato	296
5. La condotta	298
5.1. L'esistenza della documentazione	298
5.2. La distruzione o l'occultamento	300
5.3. Unità o pluralità del reato in caso di singole azioni di distruzione o nel caso di occultamento a cui segua la successiva distruzione	304
6. L'oggetto materiale della condotta	306
7. L'evento	309
7.1. Il non consentire la ricostruzione dei redditi o volumi di affari	309
7.2. La nozione di redditi o di volume di affari	314
8. L'elemento soggettivo	315
9. Il momento consumativo	316
10. Il tentativo e la causa di non punibilità di cui all'art. 133- <i>bis</i> c.p	318
11. Le questioni processuali	319
12. I rapporti con altri reati	319

CAPITOLO OTTAVO

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE DOVUTE O CERTIFICATE

1. Premessa	323
2. La fattispecie penale e l'interesse tutelato	325

3.	I soggetti attivi	327
4.	La condotta	332
5.	Componente commissiva	332
5.1.	L'obbligo di effettuare la ritenuta	332
5.2.	L'intervenuto rilascio della certificazione	334
5.2.1.	L'indicazione nella dichiarazione annuale	336
5.3.	Il mancato versamento	339
5.4.	La soglia di punibilità e la possibile rilevanza delle ritenute non tributarie	339
6.	L'elemento soggettivo	341
7.	Il momento consumativo	342
8.	La mancanza di liquidità	343
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>	352
10.	Eventuali dubbi sulla legittimità costituzionale della norma	365
11.	Questioni processuali	366
12.	Il diritto transitorio	367

CAPITOLO NONO

OMESSO VERSAMENTO IVA

1.	Premessa	369
2.	La fattispecie penale	370
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	371
4.	La natura del reato e l'interesse oggetto di tutela	373
5.	I soggetti attivi	374
6.	La condotta	378
6.1.	La natura della condotta	378
6.2.	L'intervenuta presentazione della dichiarazione IVA	378
6.3.	La necessità della presentazione di una dichiarazione valida	380
6.4.	Il mancato versamento	381
6.5.	La soglia di punibilità	383
7.	L'elemento soggettivo	384
8.	Il momento consumativo	385
9.	La mancanza di liquidità	386
10.	Questioni processuali	389
11.	Diritto transitorio	390

CAPITOLO DECIMO

IL REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE

1.	Premessa	393
2.	La compensazione tributaria di cui all'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997	394
3.	Le fattispecie penali	399
4.	Natura del reato ed interesse oggetto di tutela	400

5.	I soggetti attivi	401
6.	La condotta	402
6.1.	L'avvenuta presentazione del modello F24	402
6.2.	L'indebita compensazione	405
6.3.	La nozione di credito inesistente o non spettante	407
6.4.	Il mancato versamento di somme non dovute: la natura anche non tributaria dei versamenti omessi	409
6.5.	La soglia di punibilità	414
7.	L'elemento soggettivo	416
8.	Il momento consumativo	417
9.	Ravvedimento e tentativo	419
10.	Il concorso dell'intermediario	421
11.	Questioni processuali	424
12.	Rapporti con altre fattispecie penali ed amministrative	425
13.	Il diritto transitorio	426

CAPITOLO UNDICESIMO

LA SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE

1.	La norma incriminatrice ed i suoi precedenti	427
2.	La natura del reato e l'interesse oggetto di tutela	429
3.	I soggetti attivi	431
4.	La condotta	433
5.	L'accertamento sull'avvenuta simulazione	440
6.	L'idoneità a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva	445
6.1.	Rilevanza del successivo adempimento o dell'estinzione del credito dell'Erario	449
7.	Il limite di 50.000,00 Euro	450
8.	L'elemento soggettivo	454
9.	Il momento consumativo ed il tentativo	456
10.	La circostanza aggravante	458
11.	Questioni processuali	459
12.	I rapporti con altri reati	460
13.	Regime transitorio	462

CAPITOLO DODICESIMO

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

1.	Premessa	463
2.	Il delitto di falso in transazione fiscale	464
2.1.	Premessa	464
2.2.	Il presupposto del reato: la transazione fiscale	465
2.3.	La possibile applicazione di questa fattispecie ad altre forme di conciliazione	467
2.4.	I soggetti attivi	468

2.5.	La condotta	469
2.6.	La soglia di punibilità	472
2.7.	L'elemento soggettivo	473
2.8.	Il momento di consumazione del reato, tentativo e circostanza aggravante	474
2.9.	Questioni processuali	474
3.	Il delitto di esibizione di falsa documentazione e di fornitura di notizie non rispondenti al vero	475
3.1.	Premessa	475
3.2.	I soggetti attivi	476
3.3.	La condotta: il presupposto	476
3.4.	La natura della condotta e l'irrelevanza penale della mera omis- sione	479
3.5.	La condotta: l'esibizione o la trasmissione di documenti falsi	479
3.6.	La condotta: la comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero	480
3.7.	La sanzione	482
3.8.	L'elemento soggettivo	483
3.9.	Questioni processuali	483

CAPITOLO TREDICESIMO

LE FRODI CAROSELLO IN MATERIA DI IVA

1.	Premessa	485
2.	Brevi cenni sulla applicazione dell'IVA agli acquisti intracomunitari	485
3.	Il meccanismo della frode	487
4.	La rilevanza penale della prima fattura	489
5.	La rilevanza penale della seconda fattura	491
6.	Il concorso con reati non tributari	495
7.	I possibili elementi in fatto indicatori della natura fraudolenta della triangolazione	499

CAPITOLO QUATTORDICESIMO

LE PENE ACCESSORIE ED I LIMITI ALLA PENA SOSPESA

1.	Le pene accessorie	501
2.	L'applicazione di queste pene	502
3.	Le singole pene accessorie	504
4.	Limiti alla concessione del beneficio della pena sospesa	507

CAPITOLO QUINDICESIMO

CAUSE DI NON PUNIBILITÀ E CIRCOSTANZE DEL REATO

1.	La normativa antecedente al d.lgs. n. 158/2015	509
2.	La nuova disciplina conseguente al d.lgs. n. 158/2015	511

3.	Il pagamento del debito tributario <i>ex</i> artt. 13 e 13- <i>bis</i> , comma 1	515
3.1.	La nozione di debito tributario	516
3.2.	Le procedure amministrative utilizzabili	519
3.3.	Il limite temporale dell'apertura del dibattimento ed il pagamento rateale (artt. 13 comma 1 e 13- <i>bis</i> comma 1)	521
3.4.	L'applicazione ai concorrenti nel reato	524
3.5.	La causa di non punibilità di cui all'art. 13, comma 1	526
3.6.	La causa di non punibilità di cui al secondo comma dell'art. 13.	526
3.7.	La circostanza attenuante di cui all'art. 13- <i>bis</i>	530
3.7.1.	(<i>Segue</i>): i delitti per i quali è applicabile	531
4.	I limiti alla possibilità di accedere all'istituto dell'applicazione della pena (art. 444 c.p.p.)	533
5.	La circostanza aggravante	536
6.	La circostanza attenuante della riparazione dell'offesa nel caso di estinzione per prescrizione del debito tributario	539
6.1.	La norma	539
6.2.	I delitti ai quali è applicabile	540
6.3.	La natura dell'attenuante	540
6.4.	L'importo da versare	540
6.5.	La procedura	541
6.6.	La restituzione della somma versata	542
7.	Le attenuanti comuni previste dal codice penale	542
8.	L'esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto	544

CAPITOLO SEDICESIMO

**LE VIOLAZIONI DIPENDENTI DA INTERPRETAZIONE
DELLE NORME TRIBUTARIE**

1.	Premessa	549
2.	La previgente disciplina	551
3.	L'esimente di cui all'art. 15	554
4.	Le obiettive condizioni di incertezza	557
5.	L'incidenza del dolo specifico sull'errore sul precetto	561
6.	La casistica	564
7.	Brevi cenni sullo statuto del contribuente e sulla sua possibile incidenza in questa materia	568

CAPITOLO DICIASSETTESIMO

RILEVANZA PENALE DELL'ABUSO DI DIRITTO E DELL'ELUSIONE

1.	Generalità: la differenza con l'evasione	571
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	573
2.1.	(<i>Segue</i>): la presenza di un principio generale antielusivo (l'abuso di diritto)	576

2.2.	(Segue): la rilevanza penale della violazione di specifiche norme antielusive ante d.lgs. n. 158/2015	578
2.3.	(Segue): l'irrelevanza penale dell'abuso di diritto	584
3.	L'attuale disciplina a seguito dei d.lgs. n. 128/2015 e n. 158/2015 . .	584
4.	L'individuazione degli esatti confini tra l'abuso di diritto e le condotte di evasione penalmente rilevanti	589

CAPITOLO DICIOTTESIMO

LA PRESCRIZIONE

1.	Il regime previgente al d.lgs. n. 74/2000	597
2.	Il nuovo regime dei termini di prescrizione	598
3.	L'interruzione della prescrizione	600
4.	La sospensione del termine di prescrizione	603
5.	La sentenza <i>Taricco</i> della Corte di Giustizia Europea	603

CAPITOLO DICIANNOVESIMO

LA COMPETENZA PER TERRITORIO

1.	Premessa	611
2.	Il criterio generale	612
3.	La competenza per i delitti in materia di dichiarazioni	612
4.	La competenza per territorio per i delitti in materia di emissione di fatture per operazioni inesistenti	616
5.	La regola sussidiaria del luogo di accertamento del reato	618

CAPITOLO VENTESIMO

SEQUESTRO PREVENTIVO E CONFISCA

1.	Premessa	621
2.	La confisca nei delitti tributari limitata, prima della <i>finanziaria 2008</i> , alle fattispecie di indebito rimborso	623
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 .	625
4.	La confisca diretta del profitto del reato tributario	629
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	631
5.	La confisca per equivalente: natura giuridica ed irretroattività	636
6.	Gli elementi oggettivi della confisca per equivalente: principi generali e delitti ai quali può essere applicata	639
6.1.	Il conseguimento di un profitto e la sua esatta determinazione.	640
6.2.	L'impossibilità di procedere a confisca diretta	645
6.3.	L'individuazione dei beni da sequestrare ed il loro valore	648
6.4.	Il pagamento del debito tributario, l'accesso alla rateizzazione .	654

7. I requisiti soggettivi della confisca per equivalente	661
7.1. Il concorso di persone nel reato	663
7.2. La disponibilità del bene da parte del reo	667
TESTI NORMATIVI	675
BIBLIOGRAFIA	689
INDICE ANALITICO	701

