

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

SOMMARIO

Presentazione	XVII
Introduzione	XIX

PARTE I

LA TUTELA PENALE DELLE DICHIARAZIONI TRIBUTARIE OVVERO I DELITTI COMMESSI COL MEZZO DELLA DICHIARAZIONE

di Antonio D'Avirro

Capitolo I - Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (Art. 2, D.Lgs. 74/2000)

1. La <i>ratio</i> dell'incriminazione.....	4
1.1. Le modifiche all'art. 2 introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.....	5
2. I soggetti attivi.....	6
3. Il bene giuridico protetto.....	7
4. L'oggetto materiale del reato.....	10
5. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti ed operazioni simulate.....	11
6. La condotta punibile.....	13
6.1. Falso ideologico e falso materiale.....	14
7. Le operazioni in tutto o in parte inesistenti.....	15
8. Le operazioni oggettivamente inesistenti.....	15
8.1. L'inesistenza giuridica.....	17
8.2. Il contratto di <i>leasing</i> che dissimula un contratto di mutuo.....	18
8.3. Le forniture di beni che dissimulano un finanziamento infragruppo.....	19
8.4. Inesistenza giuridica a proposito di costi non inerenti o non congrui.....	19

9.	Le operazioni soggettivamente inesistenti.....	20
9.1.	Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ed illecito amministrativo per incompletezza dei dati delle fatture	22
9.2.	L'interposizione reale.....	23
9.3.	L'interposizione fittizia	25
9.4.	La frode carosello	26
10.	La prova della triangolazione.....	32
11.	L'avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti	33
12.	Il momento consumativo del reato	35
12.1.	Reato istantaneo o permanente	36
13.	Il tentativo.....	39
14.	L'elemento soggettivo.....	41
15.	Il concorso di persone nel reato.....	44
16.	Rapporti con altri reati.....	46
16.1.	Il rapporto con il reato di truffa in danno della pubblica Amministrazione	47

Capitolo II - Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (Art. 3, D.Lgs. n. 74/2000, modificato dall'art. 3, D.Lgs. n. 158/2015)

1.	Il controverso <i>iter</i> legislativo della norma.....	50
2.	I soggetti attivi del reato	55
3.	La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: la riserva esplicita	57
4.	La condotta fraudolenta: da condotta unitaria a condotta alternativa	58
5.	Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente	60
5.1.	La simulazione nella legislazione penale ed in particolare nel sistema dei reati fallimentari e dei reati tributari.....	61
5.2.	La simulazione nel vigore della precedente disciplina..	63
5.3.	Le operazioni simulate ed il rischio di interpretazioni fuorvianti	66
5.4.	Rapporti tra le operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate (art. 3) e l'utilizzazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti (art. 2) D.Lgs. n. 74/2000	67

5.5.	Le operazioni soggettivamente simulate.....	70
5.6.	Simulazione, elusione e abuso del diritto: la simulazione di fronte all'irrelevanza penale dell'abuso del diritto-elusione	72
5.7.	Il limitato spazio operativo delle operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate.....	90
5.8.	L'inutile fattispecie alternativa delle operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate	93
6.	La frode commessa avvalendosi di documenti falsi	94
6.1.	Le falsità documentali rilevanti ai fini della frode fiscale mediante altri artifici.....	95
6.2.	L'uso di documenti falsi	98
6.3.	La detenzione di documenti falsi	99
6.4.	Rapporti tra il reato di frode mediante utilizzo di documenti falsi e il reato di informazione e documentazione false (art. 11, L. 6 dicembre 2011, n. 214).....	100
7.	L'uso di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.....	104
7.1.	Gli altri mezzi fraudolenti.....	105
7.2.	La violazione degli obblighi contabili ed i mezzi fraudolenti: impossibile equiparazione.....	106
7.3.	La tenuta di una contabilità in nero ed i mezzi fraudolenti	109
7.4.	La compravendita immobiliare con rogiti notarili sotromanifestanti ed i mezzi fraudolenti.....	110
7.5.	I conti bancari fittiziamente intestati ed i mezzi fraudolenti	110
7.6.	Interposizione fittizia (di persone o di società di comodo) ed i mezzi fraudolenti	112
8.	L'idoneità dei mezzi fraudolenti ad ostacolare l'accertamento ed ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.....	115
8.1.	Se i mezzi fraudolenti debbano precedere o possano seguire la dichiarazione.....	117
9.	L'imposta evasa.....	118
9.1.	La natura giuridica della soglia di rilevanza penale	119
9.2.	Le modifiche in tema di imposta evasa introdotte dal D.Lgs. n. 158/2015.....	120
9.3.	I redditi illeciti, quali componenti positivi del reddito ai fini del calcolo dell'imposta evasa	123

Sommario

9.4.	I costi neri quali componenti negativi del reddito ai fini del calcolo dell'imposta evasa	125
9.5.	L'accertamento dell'imposta evasa.....	126
9.6.	Accertamento con adesione e determinazione dell'imposta evasa	128
10.	Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e tentativo.....	129
11.	L'elemento soggettivo del reato.....	130
12.	La dichiarazione, quale momento consumativo del reato	131
12.1.	Il momento consumativo del reato	131

Capitolo III - Il delitto di dichiarazione infedele (Art. 4, D.Lgs. n. 74/2000, modificato dall'art. 4, D.Lgs. n. 158/2015)

1.	Nota introduttiva.....	136
2.	I soggetti attivi.....	138
3.	La condotta.....	139
3.1.	L'indicazione di elementi attivi in misura inferiore a quella effettiva.....	140
3.2.	La falsità nelle scritture contabili obbligatorie di elementi attivi in misura inferiore al reale, quale preliminare passaggio al delitto di dichiarazione infedele	141
3.3.	L'indicazione di elementi passivi fittizi nel vigore della precedente disciplina	143
3.4.	Dai componenti passivi fittizi ai componenti passivi inesistenti.....	148
4.	L'irrilevanza penale della non inerenza dei costi realmente sostenuti.....	150
4.1.	La non inerenza degli elementi passivi reali ed il falso qualitativo (a proposito del falso in bilancio).....	151
5.	Le valutazioni: un tema tormentato.....	154
5.1.	Valutazioni civilistiche e valutazioni tributarie	155
5.2.	Lo stato attuale: valutazioni estimative non corrette, false rappresentazioni contabili, cause di esclusione della punibilità (art. 4 comma 1- <i>bis</i> modificato dal D.Lgs. n. 158/2015).....	157
5.3.	La causa di esclusione della punibilità prevista dall'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 ed il nuovo reato di falso in bilancio	160

5.4. La causa di esclusione della punibilità (art. 4, comma 1- <i>bis</i>): quali riflessi sul falso in bilancio	170
6. La violazione del criterio di valutazione dell'esercizio di competenza	174
7. Dichiarazione infedele ed elusione	175
8. L'imposta evasa.....	178
9. L'elemento soggettivo.....	179

Capitolo IV - Il delitto di omessa dichiarazione (Art. 5, D.Lgs. n. 74/2000)

1. Considerazioni preliminari	183
2. I soggetti obbligati alla dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto	185
3. Reato proprio o reato comune	186
4. Le dichiarazioni tributarie.....	188
4.1. La dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi	189
4.2. La dichiarazione ai fini IVA.....	189
5. La condotta	190
6. Amministratore di fatto, delega di funzioni e responsabilità del curatore e del fallito.....	192
7. L'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta	194
8. L'omessa dichiarazione del sostituto di imposta	198
8.1. Soggetto attivo.....	198
8.2. La condotta punibile	199

PARTE II

I REATI ESTERNI ALLA DICHIARAZIONE OVVERO I DELITTI IN MATERIA DI DOCUMENTI E PAGAMENTO DI IMPOSTE

di Marco Giglioli

Capitolo V - I reati esterni alla dichiarazione

1. Il progressivo ampliamento dei reati esterni alla dichiarazione e la criminalizzazione dell'omesso versamento	203
--	-----

Capitolo VI - I delitti in materia di documenti

1. Premessa: le norme incriminatrici di fatti prodromici all'evazione.....	214
2. Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000).....	216
2.1. <i>Ratio</i> dell'incriminazione e bene giuridico protetto	216
2.2. Soggetto attivo e concorso del consulente fiscale. La nuova aggravante di cui all'art. 13- <i>bis</i> , comma 3, D.Lgs. n. 74/2000	221
2.3. Elemento oggettivo.....	229
2.4. Elemento soggettivo.....	240
2.5. Momento consumativo e tentativo	246
2.6. Deroga alla disciplina del concorso di persone nel reato: problemi applicativi e prospettive di riforma.....	248
3. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D.Lgs. n. 74/2000).....	261
3.1. <i>Ratio</i> dell'incriminazione e modifiche apportate dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.....	261
3.2. Bene giuridico	273
3.3. Soggetti attivi.....	276
3.4. Elemento oggettivo.....	277
3.5. Elemento soggettivo.....	304
3.6. Momento consumativo e tentativo	309
3.7. Clausola di sussidiarietà e concorso di reati.....	312

Capitolo VII - I delitti in materia di pagamento di imposte

1. Premessa: i reati esterni alla dichiarazione posti a tutela del gettito fiscale. Gli omessi versamenti e le discutibili scelte del Legislatore del 2015.....	318
2. Nuovi strumenti per rafforzare la tutela del gettito fiscale. L'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000: pagamento del debito tributario ed esclusione della punibilità. Effetti derivanti dall'estinzione del debito tributario "fuori dai casi di non punibilità"	327
3. Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10- <i>bis</i> , D.Lgs. n. 74/2000).....	358
3.1. Ragioni di politica criminale sottese alla reintroduzione dell'abrogata fattispecie di cui all'art. 2, comma 3, L. n. 51/1982 e bene giuridico protetto.....	358

3.2.	Le modifiche operate dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.....	362
3.3.	Sostituzione tributaria.....	362
3.4.	Soggetti attivi.....	364
3.5.	Condotta.....	369
3.6.	Soglia di punibilità	386
3.7.	Elemento soggettivo e questione della mancanza di liquidità	391
3.8.	Momento consumativo e tentativo	405
3.9.	Questioni di diritto intertemporale.....	406
4.	Omesso versamento di IVA (art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000)	408
4.1.	Ragioni di politica criminale sottese alla fattispecie incriminatrice e bene giuridico protetto	408
4.2.	Le modifiche operate dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158.....	412
4.3.	Soggetti attivi.....	413
4.4.	Condotta.....	417
4.5.	Soglia di punibilità	421
4.6.	Elemento soggettivo e questione della mancanza di liquidità	427
4.7.	Momento consumativo e tentativo	429
4.8.	Rapporti con i delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4 e 5 D.Lgs. n. 74/2000	430
5.	Indebita compensazione (art. 10-quater, D.Lgs. n. 74/2000).....	432
5.1.	<i>Ratio</i> di un'incriminazione inedita e dagli incerti confini. Le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015 e il bene giuridico protetto	432
5.2.	Compensazione tributaria <i>ex</i> art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.....	438
5.3.	Soggetti attivi e concorso del consulente fiscale.....	441
5.4.	Condotta: la compensazione orizzontale e quella verticale, le nozioni di crediti "non spettanti" o "inesistenti" e il controverso significato di "somme dovute"	444
5.5.	Soglia di punibilità. Gli effetti della riforma del 2015 e l'ordinanza 20 aprile 2016, n. 116, della Corte Costituzionale	462
5.6.	Elemento soggettivo.....	468
5.7.	Momento consumativo e tentativo	469
5.8.	Rapporti con altre fattispecie	471

6.	Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di riscossione coattiva (art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000)	474
6.1.	Premessa: l'arretramento della soglia di rilevanza penale della condotta e il rischio di applicazioni indiscriminate ad ogni atto di depauperamento del patrimonio	474
6.2.	Bene giuridico	478
6.3.	Soggetti attivi, concorso del consulente fiscale e presupposto della condotta. Il debito tributario superiore alla soglia di punibilità	479
6.4.	Condotta: "alienazione simulata" o "altri atti fraudolenti"	486
6.5.	"Idoneità" a rendere inefficace, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva	509
6.6.	Il delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte quale forma di autoriciclaggio del provento dei reati tributari rappresentato da un risparmio fiscale	513
6.7.	Elemento soggettivo	521
6.8.	Momento consumativo e tentativo	525
6.9.	Modifiche normative apportate dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito in L. 30 luglio 2010, n. 122. Soppressione della clausola di sussidiarietà e rapporti con altri reati.....	526
7.	Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di transazione fiscale (art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000).....	529
7.1.	Premessa: una fattispecie innovativa per la tutela della riscossione dei tributi dall'impresa in crisi. Bene giuridico protetto	529
7.2.	Transazione fiscale.....	533
7.3.	Soggetti attivi.....	539
7.4.	Condotta: indicazione nella documentazione presentata ai fini della procedura di transazione fiscale di elementi attivi inferiori al reale o di elementi passivi fittizi.....	541
7.5.	Soglia di punibilità e ipotesi aggravata	546
7.6.	Elemento soggettivo	548
7.7.	Momento consumativo e tentativo	550
7.8.	Rapporti con altri reati.....	551

PARTE III
LE CONSEGUENZE GIURIDICHE
DEI REATI TRIBUTARI
di *Michele D'Avirro e Marco Giglioli*

Capitolo VIII - La confisca

1.	Considerazioni generali.....	555
1.1.	La natura giuridica dell'istituto.....	555
1.2.	Il principio di irretroattività	561
1.3.	Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca: il <i>fu-</i> <i>mus delicti</i>	563
2.	L'oggetto del sequestro preventivo strumentale alla confisca per equivalente.....	565
2.1.	La nozione di profitto e di prezzo nei reati tributari.....	565
2.2.	Confisca diretta e confisca per equivalente: le somme di denaro depositate su conto corrente.....	575
2.3.	L'individuazione dei beni oggetto di confisca.....	579
2.4.	Il valore dei beni e il principio di proporzionalità.....	580
2.5.	I beni nella disponibilità dell'indagato e quelli di ap- partenenza a persona estranea al reato	583
2.6.	Il sequestro e la confisca a carico dei concorrenti del reato	586
2.7.	Il sequestro e la confisca dei beni dell'ente per i reati commessi dagli amministratori	590
3.	Il nuovo art. 12- <i>bis</i> , D.Lgs. n. 74/2000	599
3.1.	Il pagamento del debito tributario	602
3.2.	L'impegno a versare del contribuente	606
3.3.	Gli effetti dell'impegno: operatività della confisca e del sequestro ad essa finalizzato.....	609
3.4.	La tempestività dell'impegno	612
3.5.	Sul soggetto tenuto al pagamento del debito tributario....	613
4.	L'applicabilità della confisca a seguito di estinzione del reato per intervenuta prescrizione	615
5.	Confisca e patteggiamento	617
6.	La custodia giudiziale dei beni sequestrati.....	620

Capitolo IX - La prescrizione dei reati tributari

1. Premessa	625
2. Il regime dell'istituto in ambito penale tributario: i termini e l'interruzione della prescrizione	626
3. La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea: la sentenza <i>Taricco</i>	631

Capitolo X - La compatibilità del sistema sanzionatorio tributario con il principio del *ne bis in idem* di matrice europea: un problema ignorato dal legislatore del 2015 e non ancora risolto. La sentenza della Corte EDU (Grande Camera), 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia

1. Inquadramento del problema. I principi affermati dalla giurisprudenza europea e le soluzioni adottate dai giudici italiani..	645
2. Il principio di specialità di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 74/2000: uno strumento fino ad oggi non risolutivo.....	658
3. Il punto della situazione: le più recenti pronunce della Corte Costituzionale, della Corte di Cassazione e della Corte EDU, il progetto di riforma in materia di <i>market abuse</i> e i procedimenti pendenti presso la Corte di Giustizia UE.....	665
4. La sentenza della Corte EDU (Grande Camera), 15 novembre 2016, A. e B. c. Norvegia	675
5. Le strade attualmente percorribili dai giudici italiani e il caso dell'illecito tributario commesso nell'ambito di una società di capitali	681

APPENDICE NORMATIVA

D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 - Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'art. 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Reati Tributari)	687
--	-----

Bibliografia	703
---------------------------	-----

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

UTET[®]
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX