
Estratto

Estratto da un prodotto
in vendita su **ShopWKI**,
il negozio online di
Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria
professionale, del software, della formazione
e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM,
Altalex, UTET Giuridica, il fisco.



SOMMARIO

Presentazione alla prima edizione	XIX
Introduzione alla seconda edizione	XXI

PARTE I

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

Capitolo 1 – Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, art. 2, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 74, t.u., D.Lgs. n. 173/2024)

di Antonio D'Avirro

1. La “ <i>ratio</i> ” dell’incriminazione	3
1.1. Le norme definitorie	4
1.2. Le modifiche all’art. 2 introdotte dal D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158	15
2. I soggetti attivi	16
3. Il bene giuridico protetto	18
4. L’oggetto materiale del reato	21
5. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti ed operazioni simulate	23
6. La condotta punibile	25
6.1. Falso ideologico e falso materiale	25
7. Le operazioni in tutto o in parte inesistenti	26
8. Le operazioni oggettivamente inesistenti	26
8.1. L’inesistenza giuridica	27
8.2. Il contratto di leasing che dissimula un contratto di mutuo	29
8.3. Le forniture di beni che dissimulano un finanziamento infragruppo	29
8.4. Inesistenza giuridica a proposito di costi non inerenti o non congrui	30
9. Le operazioni soggettivamente inesistenti	31
9.1. Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti ed illecito amministrativo per incompletezza dei dati delle fatture	32

9.2. L'interposizione reale.....	32
9.2.1. Incertezze giurisprudenziali in tema di operazioni soggettivamente inesistenti	35
9.3. L'interposizione fittizia	37
9.4. La frode carosello	37
9.4.1. Frodi carosello e indeducibilità dei costi effettiva- mente sostenuti.....	40
10. La prova della triangolazione	42
11. L'avvalersi di fatture o altri documenti per operazioni inesi- stenti.....	43
12. Il momento consumativo del reato	45
12.1. Reato istantaneo o permanente.....	46
13. Il tentativo.....	49
14. L'elemento soggettivo	51
15. Il concorso di persone nel reato	55
16. Rapporti con altri reati	56
16.1. Il rapporto con il reato di truffa in danno della pubblica amministrazione	58

Capitolo 2 – Il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, art. 3, D.Lgs. n. 74/2000, modificato dal D.Lgs. n. 158/2015 (ora art. 3 t.u., D.Lgs. n. 173/2024)

di Antonio D'Avirro

1. Il controverso <i>iter</i> legislativo della norma	62
2. I soggetti attivi del reato.....	65
3. La dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici: la riserva esplicita	67
4. La struttura del reato nell'assetto previgente al D.Lgs. n. 158/2015: da condotta unitaria a condotta alternativa.....	67
5. La condotta fraudolenta	70
6. Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente.....	71
6.1. La simulazione nella legislazione penale ed in partico- lare nel sistema dei reati fallimentari e dei reati tributa- ri	71
6.2. La simulazione nel vigore della disciplina precedente alla riforma del D.Lgs. n. 158/2015.....	73
6.3. Le operazioni simulate ed il rischio di interpretazioni fuorvianti	74
6.4. Rapporti tra le operazioni oggettivamente e sogget- tivamente simulate, art. 3 (ora art. 75, T.U., D.Lgs. n.	

173/2024) e l'utilizzazione di fatture per operazioni in tutto o in parte inesistenti, art. 2, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 74, T.U., D.Lgs. n. 173/2024)	75
6.4.1. L'inesistenza materiale dell'operazione.....	76
6.4.2. L'inesistenza giuridica dell'operazione	76
6.5. Le operazioni soggettivamente simulate	78
6.6. Simulazione e abuso del diritto: la simulazione di fronte all'irrelevanza penale dell'abuso del diritto	80
6.6.1. L'irrelevanza penale dell'elusione-abuso del diritto nel nuovo sistema penale tributario.....	82
6.6.2. Le operazioni elusive di transfer price (art. 110 TUIR).....	88
6.6.3. Le operazioni elusive di <i>dividend washing</i> e <i>dividend stripping</i> (art. 14 TUIR).....	92
6.7. Il limitato spazio operativo delle operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate	94
6.8. L'inutile fattispecie alternativa delle operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate	96
7. La frode commessa avvalendosi di documenti falsi	97
7.1. Le falsità documentali rilevanti ai fini della frode fiscale mediante altri artifici.....	98
7.2. L'uso di documenti falsi.....	101
7.2.1. Se il bilancio possa rientrare tra i documenti falsi il cui uso integra il reato di frode fiscale	101
7.3. La detenzione dei documenti falsi	102
7.4. Rapporti tra il reato di frode mediante utilizzo di documenti falsi e il reato di informazione e documentazione false (art. 11, L. 06/12/2011, n. 214)	103
8. L'uso di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria....	106
8.1. Gli altri mezzi fraudolenti.....	107
8.2. Mezzi fraudolenti e violazione degli obblighi contabili: impossibile equiparazione	108
8.3. L'uso di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria	110
8.3.1. La tenuta di una contabilità in nero ed i mezzi fraudolenti	111
8.3.2. La compravendita immobiliare con rogiti notarili sottomanifestanti ed i mezzi fraudolenti	112

8.3.3. I conti bancari fittiziamente intestati ed i mezzi fraudolenti.....	112
8.3.4. Interposizione fittizia (di persone o di società di comodo) ed i mezzi fraudolenti.....	114
8.4. L'idoneità dei mezzi fraudolenti ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.....	116
8.5. 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
9.2.1. Le componenti attive o passive incidono anche sull'imposta dovuta.....	121
9.3. I redditi illeciti, quali componenti positivi del reddito ai fini del calcolo dell'imposta evasa	123
9.4. I costi neri quali componenti negativi del reddito ai fini del calcolo dell'imposta evasa.....	124
9.5. L'accertamento dell'imposta evasa	125
9.6. Accertamento con adesione e determinazione dell'imposta evasa	127
10. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici e tentativo...	128
11. L'elemento soggettivo del reato	128
12. La dichiarazione, quale momento consumativo del reato	130
12.1. Il momento consumativo del reato	131

Capitolo 3 – Il delitto di dichiarazione infedele, art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 76, t.u., D.Lgs. n. 178/2024)

di Antonio D'Avirro

1. Nota introduttiva.....	133
2. I soggetti attivi	135
3. La condotta	136
3.1. L'indicazione di elementi attivi in misura inferiore a quella effettiva.....	137
3.2. La falsità nelle scritture contabili obbligatorie di elementi attivi in misura inferiore al reale, quale preliminare passaggio al delitto di dichiarazione infedele.....	138
3.3. L'indicazione di elementi passivi fittizi nel vigore della precedente disciplina	140

3.4. Dai componenti passivi fittizi ai componenti passivi inesistenti	144
4. L'irrelevanza penale della non inerenza dei costi realmente sostenuti	145
4.1. La non inerenza degli elementi passivi reali ed il falso qualitativo (a proposito del falso in bilancio)	146
5. Le valutazioni: un tema tormentato.....	149
5.1. Valutazioni civilistiche e valutazioni tributarie	150
5.2. Lo stato attuale: valutazione estimative non corrette, false rappresentazioni contabili, cause di esclusione della punibilità, art. 4, comma 1- <i>bis</i> (ora art. 76, T.U., D.Lgs. n. 173/2024)	151
5.3. La causa di estinzione della punibilità prevista dall'art. 4, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 76, T.U., D.Lgs. n. 173/2024) ed il nuovo reato di falso in bilancio	153
5.3.1. Le Sezioni Unite sanciscono la rilevanza penale delle valutazioni in tema di falso in bilancio	155
5.4. La causa di esclusione della punibilità (art. 4, comma 1- <i>bis</i>): quali riflessi sul falso in bilancio	158
6. La violazione del criterio di valutazione dell'esercizio di competenza.....	162
7. Dichiarazione infedele ed elusione	162
8. L'imposta evasa	165
9. L'elemento soggettivo	166

Capitolo 4 – Il delitto di omessa dichiarazione, art. 5, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 77, t.u., D.Lgs. n. 173/2024)

di Antonio D'Avirro

1. Considerazioni preliminari	169
2. I soggetti obbligati alla dichiarazione ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto.....	170
3. Reato proprio o reato comune	171
4. Le dichiarazioni tributarie.....	174
4.1. La dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi.....	174
4.2. La dichiarazione ai fini IVA	174
5. La condotta	175
6. Amministratore di fatto, delega di funzioni e responsabilità del curatore e del fallito.....	176
7. L'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta	179
8. L'omessa dichiarazione del sostituto di imposta	182

8.1. Soggetto attivo.....	183
8.2. La condotta punibile	183

PARTE II

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

Capitolo 5 – I reati esterni alla dichiarazione

di Marco Giglioli

1. Il progressivo ampliamento dei reati esterni alla dichiarazione e la criminalizzazione dell'omesso versamento	187
--	-----

Capitolo 6 – I delitti in materia di documenti

di Marco Giglioli

1. Premessa: le norme incriminatrici di fatti prodromici all'evasione	195
2. Emissione di fatture per operazioni inesistenti (art. 8, D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 79 T.U., D.Lgs. n. 173/2024)	198
2.1. <i>Ratio</i> dell'incriminazione e bene giuridico protetto	198
2.2. Soggetto attivo e concorso del consulente fiscale. L'aggravante di cui all'art. 13-bis, comma 3, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 90, comma 4, T.U., D.Lgs. n. 173/2024)	202
2.3. Elemento oggettivo	209
2.3.1. Condotta.....	209
2.3.2. Oggetto materiale della condotta: le "fatture o altri documenti per operazioni inesistenti": rinvio	213
2.3.3. Emissione di più fatture o altri documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta	213
2.4. Elemento soggettivo.....	218
2.5. Momento consumativo e tentativo	223
2.6. Deroga alla disciplina del concorso di persone nel reato: problemi applicativi e prospettive di riforma.....	225
2.7. La fattispecie attenuata: fatture false per un importo inferiore a centomila euro per periodo di imposta	237
3. Occultamento o distruzione di documenti contabili (art. 10, D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 81 T.U., D.Lgs. n. 173/2024).....	238
3.1. <i>Ratio</i> dell'incriminazione e modifiche apportate dal D.Lgs. 24/09/2015, n. 158	238

3.2. Bene giuridico	244
3.3. Soggetti attivi	246
3.4. Elemento oggettivo	247
3.4.1. Presupposto e oggetto materiale della condotta: le scritture contabili e i documenti di cui è obbligatoria la conservazione	247
3.4.2. Condotta: occultamento o distruzione totale o parziale. Pluralità di azioni e problema del concorso interno	255
3.4.3. Evento: l'offesa al bene giuridico racchiusa nella clausola "in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari"	262
3.5. Elemento soggettivo.....	269
3.6. Momento consumativo e tentativo	274
3.7. Clausola di sussidiarietà e concorso di reati	277

Capitolo 7 – I delitti in materia di pagamento di imposte

di Marco Giglioli

1. Premessa: i reati esterni alla dichiarazione posti a tutela del gettito fiscale. Gli omessi versamenti e le discutibili scelte del Legislatore del 2015 e del 2024	283
2. Nuovi strumenti per rafforzare la tutela del gettito fiscale. L'art. 13, commi 1, 2 e 3, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 89, commi 1, 2 e 3, T.U., D.Lgs. n. 173/2024): pagamento del debito tributario ed esclusione della punibilità. Effetti derivanti dall'estinzione del debito tributario "fuori dai casi di non punibilità" (art. 13- <i>bis</i> , ora art. 90).....	289
3. Omesso versamento di ritenute certificate (art. 10- <i>bis</i> , D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 82, T.U. Dlgs. n. 173/2024).....	313
3.1. Ragioni di politica criminale sottese alla reintroduzione dell'abrogata fattispecie di cui all'art. 2, comma 3, L. n. 516/1982 e bene giuridico protetto	313
3.2. Le modifiche operate dal D.Lgs. 24/09/2015, n. 158 e la sentenza della Corte cost. 14/07/2022, n. 175.....	316
3.3. La riforma operata nel D.Lgs. 14/06/2024, n. 87	317
3.4. Sostituzione tributaria.....	317
3.5. Soggetto attivo. L'amministratore di fatto.....	319
3.6. Condotta. La riforma operata dal D.Lgs. 14/06/2024 n. 87	324

3.7. La doppia soglia di punibilità. La riforma operata dal D.Lgs. 14/06/2024, n. 87	334
3.8. Elemento soggettivo e questione della mancanza di liquidità prima della riforma del 2024	337
3.9. La crisi di liquidità dopo la riforma del 2024: la nuova causa di non punibilità introdotta all'art. 13, comma 3- <i>bis</i> , D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 89, comma 4, T.U. Dlgs. n. 173/2024).....	348
3.10. L'introduzione di indici valutativi ai fini della non punibilità per particolare tenuità del fatto <i>ex art.</i> 131- <i>bis</i> c.p.: il nuovo comma 3- <i>ter</i> dell'art. 13, D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 89, comma 5, T.U. Dlgs. n. 173/2024)	352
3.11. Momento consumativo e tentativo	355
4. Omesso versamento di IVA (art. 10- <i>ter</i> , D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 83, T.U. Dlgs. n. 173/2024).....	356
4.1. Ragioni di politica criminale sottese alla fattispecie incriminatrice e bene giuridico protetto.....	356
4.2. Le modifiche operate dal D.Lgs. 24/09/2015, n. 158	360
4.3. La riforma operata dal D.Lgs. 14/06/2024, n. 87	361
4.4. Soggetto attivo, amministratore di fatto e successione tra amministratori	361
4.5. Condotta. La riforma operata dal D.Lgs. 14/06/2024, n. 87 (rinvio).....	366
4.6. Soglie di punibilità. La riforma operata dal D.Lgs. 14/06/2024, n. 87	370
4.7. Elemento soggettivo, crisi di liquidità (art. 13, comma 3- <i>bis</i> , D.lgs. n. 74/2000, ora art. 89, comma 4, T.U. Dlgs. n. 173/2024) e non punibilità per particolare tenuità del fatto (art. 13, comma 3- <i>ter</i> D.lgs. n. 74/2000, ora art. 89, comma 5, T.U. Dlgs. n. 173/2024) (rinvio)	375
4.8. Momento consumativo e tentativo	377
4.9. Rapporti con altri reati e, in particolare, con i delitti previsti dagli artt. 2, 3, 4 e 5, D.Lgs. n. 74/2000 (ora artt. 74, 75, 76 e 77, T.U. Dlgs. n. 173/2024)	378
5. Indebita compensazione (art. 10- <i>quater</i> , D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 84, T.U. Dlgs. n. 173/2024).....	379
5.1. L'origine di un'incriminazione inedita e le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 158/2015. Il bene giuridico protetto	379

5.2. La riforma operata dal D.Lgs. n. 87/2024: le definizioni di “crediti inesistenti” e “crediti non spettanti” (art. 1, comma 1, lettere g- <i>quater</i> e g- <i>quinquies</i> , D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 73, comma 1, lettere l e m, T.U. Dlgs. n. 173/2024) e la nuova causa di non punibilità di cui all’art. 10- <i>quater</i> , comma 2- <i>bis</i> (ora art. 84, comma 3, T.U. Dlgs. n. 173/2024).....	385
5.3. Compensazione tributaria <i>ex art.</i> 17, D.Lgs. 09/07/1997, n. 241	386
5.4. Soggetti attivi, concorso del consulente fiscale e amministratore di fatto.....	388
5.5. Condotta: la compensazione orizzontale e quella verticale	391
5.6. Condotta: le nozione di crediti “inesistenti” e “non spettanti” di cui al nuovo art. 1, comma 1, lettere g- <i>quater</i> e g- <i>quinquies</i> , D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 73, comma 1, lettere l e m, T.U. Dlgs. n. 173/2024)	397
5.7. Condotta: il controverso significato di “somme dovute”	412
5.8. Soglia di punibilità. Gli effetti della riforma del 2015	415
5.9. Elemento soggettivo.....	418
5.10. Momento consumativo e tentativo	419
5.11. Condizioni di obiettiva incertezza sulla spettanza del credito: la nuova causa di non punibilità introdotta dal D.Lgs. n. 87/2024 al comma 2- <i>bis</i> dell’art. 10- <i>quater</i> (ora art. 84, comma 3, T.U., D.Lgs. n. 173/2024).....	420
5.12. Rapporti con altre fattispecie	422
6. sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di riscossione coattiva (art. 11, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 85, comma 1, T.U., D.Lgs. n. 173/2024)	426
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 ...	426
6.2. Bene giuridico	429
6.3. Soggetti attivi, concorso del consulente fiscale e presupposto della condotta. Il debito tributario superiore alla soglia di punibilità	430

6.4. Condotta: “alienazione simulata” o “altri atti fraudolenti”	437
6.4.1. La “alienazione simulata”	439
6.4.2. Gli “altri atti fraudolenti”	444
6.5. “Idoneità” a rendere inefficace, in tutto o in parte, la procedura di riscossione coattiva.....	461
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	466
6.7. Elemento soggettivo.....	472
6.8. Momento consumativo e tentativo	475
6.9. Modifiche normative apportate dal D.L. 31/05/2010, n. 78, convertito in L. 30/07/2010, n. 122. Soppressione della clausola di sussidiarietà e rapporti con altri reati	476
7. Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte in sede di transazione fiscale (art. 11, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, ora art. 85, comma 2, T.U., D.Lgs. n. 173/2024))	478
7.1. Premessa: una fattispecie innovativa per la tutela della riscossione dei tributi dall’impresa in crisi. Bene giuridico protetto	478
7.2. Transazione fiscale	482
7.3. Soggetti attivi	492
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	494
7.5. Soglia di punibilità e ipotesi aggravata.....	498
7.6. Elemento soggettivo.....	500
7.7. Momento consumativo e tentativo	501
7.8. Rapporti con altri reati	502

PARTE III

LE CONSEGUENZE GIURIDICHE DEI REATI TRIBUTARI

Capitolo 8 – Il sequestro preventivo e la confisca

di Michele D’Avirro

1. Considerazioni generali	507
1.1. La confisca: natura giuridica dell’istituto.....	507
1.2. Il principio di irretroattività	513
1.3. Il sequestro preventivo finalizzato alla confisca: il <i>forum delicti</i>	515

2.	L'oggetto del sequestro preventivo strumentale alla confisca per equivalente	517
2.1.	La nozione di profitto e di prezzo nei reati tributari.....	517
2.2.	Confisca diretta e confisca per equivalente: le somme di denaro depositate su conto corrente	525
2.3.	L'individuazione dei beni oggetto di confisca	530
2.4.	Il valore dei beni e il principio di proporzionalità	531
2.5.	I beni nella disponibilità dell'indagato e quelli di appartenenza a persona estranea al reato	533
2.6.	Il rapporto tra sequestro preventivo e procedure concorsuali	536
2.7.	Il sequestro e la confisca a carico dei concorrenti del reato	538
2.8.	Il sequestro e la confisca dei beni dell'ente	541
3.	L'art. 12- <i>bis</i> , D.Lgs. n. 74/2000 (ora art. 87 T.U., D.Lgs. n. 173/2024)	550
3.1.	Il nuovo comma 2 dell'art. 12- <i>bis</i>	553
4.	La confisca allargata, l'art. 12- <i>ter</i> , D.Lgs. n. 74/2000	558
5.	L'applicabilità della confisca in caso di estinzione del reato per intervenuta prescrizione e di improcedibilità ai sensi dell'art. 344- <i>bis</i> c.p.p.	564
6.	Confisca e patteggiamento	571
7.	La custodia giudiziale dei beni sequestrati	574

Capitolo 9 – La prescrizione dei reati tributari

di Michele D'Avirro

1.	Premessa	577
2.	Il regime dell'istituto in ambito penal-tributario: i termini e l'interruzione della prescrizione	579
3.	La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea e della Corte Costituzionale: il caso <i>Taricco</i>	583

Capitolo 10 – La compatibilità del sistema sanzionatorio tributario con il principio del *ne bis idem* di matrice europea

di Marco Giglioli

1.	Inquadramento del problema. I principi affermati dalla giurisprudenza europea e l'attrito con il sistema sanzionatorio tributario italiano	597
2.	Il principio di specialità di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 74/2000: uno strumento non risolutivo	603

3. La sentenza della Corte EDU (Grande Camera), 15/11/2016, A. e B. c. Norvegia	609
4. Gli effetti della sentenza A e B c. Norvegia: la successiva giurisprudenza europea e nazionale; la riforma in materia di <i>market abuse</i>	614
5. La riforma in materia tributaria del 2024 e l'adeguamento al principio del <i>ne bis in idem</i>	620
6. Considerazioni conclusive. Un principio dai contorni sempre più sfuggenti e un problema ridimensionato, ma ancora aperto	626

Estratto

Estratto da un prodotto in vendita su **ShopWKI**, il negozio online di Wolters Kluwer Italia

Vai alla scheda →

Wolters Kluwer opera nel mercato dell'editoria professionale, del software, della formazione e dei servizi con i marchi: IPSOA, CEDAM, Altalex, UTET Giuridica, il fisco.

