INDICE

pag.

Prefazione XXIX

Tavola di raffronto XXXI

Capitolo I
DIRITTO PENALE TRIBUTARIO IN ITALIA: CENNI STORICI

1. Introduzione 1
2. Origini del diritto penale tributario 2
3. Diritto penale tributario del secondo dopoguerra e stagione delle "manette agli evasori": la legge n. 516/1982 7
4. Cambio di rotta apportato con il d.lgs. n. 74/2000 13
5. Abbandono delle premesse del d.lgs. n. 74/2000: oltre due decenni di continui ripensamenti (2000-2024) 16

Capitolo II
RAPPORTI TRA SISTEMA PENALE
E SISTEMA TRIBUTARIO PER LA REPRESSIONE DEGLI ILLECITI

1. Sistema normativo e sua recente evoluzione 24
2. Principi e regole 27
3. Criteri di imputazione soggettiva delle sanzioni amministrative e profilo soggettivo del principio di specialità 29
4. *Ratio* e tutela del principio di specialità 31
5. L'art. 96 TUST: il concorso di norme nelle singole fattispecie di reato fiscale 34
6. Progressione nell'illecito 38
7. *Ne bis in idem* 39
   - 7.1. Questione 39
   - 7.2. Giurisprudenza della Corte Edu 41
   - 7.3. Giurisprudenza della Corte di Giustizia 43
   - 7.4. Giurisprudenza della Corte costituzionale 45

pag.

7.5. Giurisprudenza della Corte di Cassazione 46
7.6. Conclusioni 47
8. Art. 97 TUST: doppio binario procedimentale e processuale 48
8.1. Norma 48
8.2. Doppio binario, concetto penalistico di "imposta dovuta" e limitazioni alla prova del fatto controverso 50
8.3. Efficacia del giudicato tributario e della definizione amministrativa del rapporto nel processo penale 52
9. Art. 98 TUST: sospensione della sanzione amministrativa 56
9.1. Norma 56
9.2. Procedimento 58
10. Efficacia delle sentenze ed altri provvedimenti penali in sede tributaria 61
10.1. Premessa 61
10.2. Situazione ante riforma. Presupposti e condizioni della sua riferibilità anche ai casi attuali non contemplati dall'art. 119 TUGT. Art. 654 c.p.p. e processo tributario 62
10.3. Segue: profili procedimentali 66
10.4. Art. 119 TUGT: efficacia nel processo tributario dei fatti materiali accertati nel processo penale 67
10.4.1. Natura e struttura dell'art. 119 TUGT 67
10.4.2. Interpretazione e ambito di applicazione 69
10.4.3. Profili procedimentali 78
11. Art. 124 TUGT: applicazione delle sanzioni penali e amministrative e principio di proporzionalità 78
11.1. La norma e la sua funzione 78
11.2. La collocazione nel TU giustizia tributaria 82
11.3. Il concetto di "stesso fatto" 83
12. Circolazione probatoria tra procedimento penale e procedimento e processo tributario 86
12.1. Inquadramento del problema ed evoluzione normativa 86
12.2. Circolazione probatoria dal procedimento penale al procedimento e processo tributario 88
12.2.1. Norme 88
12.2.2. Autorizzazione alla deroga al segreto delle indagini e conseguenze della sua mancanza 90
12.2.3. Soggetto legittimato alla trasmissione 99
12.2.4. Tipologie di atti trasmissibili 100
12.3. Tutela dei soggetti interessati 101
12.3.1. Tutela nel procedimento penale 101
12.3.2. Tutela nel processo tributario 102
12.4. Efficacia probatoria degli atti trasmissibili 104
12.4.1. Questione 104
12.4.2. Singoli atti 105

pag.

12.4.2.1. Documenti 105
12.4.2.2. Dichiarazioni verbali 106
12.4.2.3. Documentazione bancaria e finanziaria 107
12.4.2.4. Consulenze e perizie 107
12.4.2.5. Indagini difensive 108
12.4.2.6. Intercettazioni 108
12.4.2.7. Rogatorie e ordine investigativo europeo 110
12.5. Circolazione probatoria dal procedimento tributario al procedimento penale 112
12.5.1. Questione 112
12.5.2. Processo verbale di constatazione 114
12.5.2.1. Natura giuridica 114
12.5.2.2. Efficacia probatoria 115
12.5.2.3. Acquisizione al fascicolo penale 117
12.5.2.4. Utilizzabilità 118
12.5.2.5. Considerazioni conclusive sull'utilizzabilità del p.v.c. 125
12.6. Vizi del processo verbale di constatazione 127
12.7. Altre tipologie di atti istruttori 129
13. Valenza delle presunzioni tributarie in sede penale 130
13.1. Questione 130
13.2. Presunzioni tributarie 131
13.3. Presunzioni tributarie nel processo penale 133
13.3.1. Questione 133
13.3.2. Valutazione della prova presuntiva 138
13.3.3. Presunzioni nel giudizio cautelare 141
13.3.4. Considerazioni conclusive 142
13.3.5. Casistica 144
14. Illeciti penali e componenti reddituali: profili procedimentali 147
14.1. Proventi da attività illecita 147
14.2. "Costi da reato" 148
14.2.1. Natura e funzione della indeducibilità 148
14.2.2. Indeducibilità e rimborso: presupposti e riparto di giurisdizione 152
15. *Notitia criminis* e "raddoppio" dei termini di accertamento 155
15.1. Fattispecie normativa: imposte sui redditi e IVA 155
15.2. Segue: accise 158
15.3. *Abolitio criminis* e raddoppio dei termini 160
15.3.1. Questione 160
15.3.2. Effetto iperretroattivo dell'*abolitio criminis* 161
15.3.3. Attuazione del principio *tempus regit actum* nel procedimento amministrativo-tributario 161
15.4. Sindacato del giudice tributario e "derubricazione" amministrativa della fattispecie 167
16. Art. 90 TUST: patteggiamento per i reati tributari e limiti all'accesso 168

pag.

16.1. Norma e sua legittimità costituzionale 168
16.2. Pagamento del debito tributario: il quadro antecedente alla riforma del 2024 172
16.3. Definizione agevolata della pretesa fiscale 177
16.4. Le modifiche introdotte dal d.lgs. n. 87/2024 178
17. Reati fiscali quali reati presupposto della responsabilità amministrativa degli enti *ex* d.lgs. n. 231/2001 179
18. Riflessi penali della *cooperative compliance* 189
19. Costituzione di parte civile dell'A.F. nel processo penale 193
19.1. Parti eventuali e parti necessarie. Danneggiato e persona offesa 193
19.2. Costituzione di parte civile 194
19.3. Tema della tipologia di danno risarcibile 195
19.4. Costituzione di parte civile dell'Amministrazione finanziaria nei processi per reati tributari 197

Capitolo III
STRUTTURA DEL REATO TRIBUTARIO

1. Reati tributari: bene giuridico tutelato e perimetro applicativo 207
2. Definizioni (art. 73) 211
2.1. Premessa 211
2.2. Lett. a) – Fattura e altri documenti per operazioni inesistenti 212
2.2.1. Fattura e documenti equiparati 212
2.2.2. Inesistenza delle operazioni 214
2.2.2.1. Inesistenza oggettiva 215
2.2.2.2. Inesistenza soggettiva 216
2.3. Lett. b) – Elementi attivi e passivi 218
2.4. Lett. c) – Dichiarazioni 220
2.5. Lett. d) ed e) – Dolo specifico di evasione e elemento psicologico del reato commesso dal rappresentante 224
2.6. Lett. f) – Imposta evasa 225
2.7. Lett. g) – Soglie di punibilità 228
2.8. Lett. h) – Operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente 230
2.9. Lett. i) – Mezzi fraudolenti 230
2.10. Lett. l) – Crediti inesistenti ed m) – Crediti non spettanti 232
3. Responsabilità penale tributaria negli enti collettivi: ripartizione di funzioni all'interno del Consiglio di Amministrazione e delega di funzioni 234
3.1. Ripartizione di funzioni all'interno del Consiglio di Amministrazione. Ruolo dell'amministratore nella realtà economica 234
3.2. Delega di funzioni a soggetti esterni al Consiglio di Amministrazione. Cenni introduttivi 240
3.3. Delega di funzioni nel diritto penale tributario 242

pag.

3.3.1. Soggetti attivi del reato (cenni e rinvio) 243
3.3.2. Posizione della dottrina e della giurisprudenza sulla compatibilità della delega di funzioni con gli adempimenti quali il pagamento delle imposte o la tenuta della contabilità 244
3.3.3. Posizione della dottrina e della giurisprudenza sugli obblighi tributari dichiarativi e loro ritenuta (in)delegabilità 244
3.3.3.1. Personalità dell'obbligo dichiarativo e criterio di imputazione della responsabilità penale in materia dichiarativa 245
3.3.3.2. Consumazione del reato tributario da parte del delegato e prova dell'elemento soggettivo in capo al delegante 248
3.3.3.3. Posizione della giurisprudenza e della dottrina (minoritarie) favorevoli alla delegabilità dell'obbligo dichiarativo 250
3.3.4. Obblighi di versamento e compensazione tra debiti e crediti 251
3.3.5. Alcune valutazioni *de iure condendo* 253
4. Reati tributari e concorso di persone 254
4.1. Premessa: reato tributario come reato proprio 254
4.2. Responsabilità penali concorsuali in ambito societario 255
4.2.1. Amministratore di fatto 255
4.2.2. Avvicendamento di amministratori 257
4.2.3. Concorso nel reato tributario da parte di soggetti estranei all'azienda 258
4.3. Responsabilità penale concorsuale del consulente fiscale 259
4.3.1. Concorso materiale del consulente 260
4.3.2. Problematiche del concorso morale del consulente 261
4.3.3. Concorso di persone e tipicità omissiva 266
4.4. Aspetti sanzionatori e cause di non punibilità nel paradigma della responsabilità concorsuale 267
5. Infedeltà dichiarativa nel consolidato fiscale 268
5.1. Premessa 268
5.2. Caratteristiche del consolidato fiscale 271
5.2.1. Consolidato fiscale e soggettività passiva delle società aderenti 271
5.2.2. Riparto della responsabilità amministrativa in ambito consolidato e conferma della centralità del ruolo della consolidata 274
5.3. Elemento oggettivo. Difficile interazione tra disciplina del consolidato e reato di infedele dichiarazione 274
5.3.1. Effetti del meccanismo compensativo sulla determinazione dell'imposta evasa 278
5.3.2. Facoltà della consolidante di incidere sulla determinazione dell'imposta evasa mediante utilizzo di perdite pregresse del consolidato 279

pag.

5.3.3. Elementi attivi sottratti ad imposizione e situazione della consolidata 280
5.3.4. Conclusioni sulla imputazione dell'elemento oggettivo della condotta 280
5.4. Elemento soggettivo. Impossibilità di accertare la ricorrenza del dolo specifico nei reati dichiarativi commessi in regime di consolidato fiscale 281
5.4.1. Tesi dell'autore mediato ed esclusione della responsabilità penale della consolidante 282
5.4.2. Segue: ipotesi di concorso della consolidante nel reato commesso dalla consolidata 284
5.4.3. Rilevanza penale della responsabilità da direzione e coordinamento della consolidante 285
5.5. Conclusioni 289
6. Infedeltà dichiarativa e Gruppo IVA 289
6.1. Soggettività passiva del Gruppo IVA 289
6.2. Gruppo IVA nella normativa domestica di recepimento 291
6.2.1. Regime delineato dagli artt. 70-*bis* ss. d.P.R. n. 633/1972 291
6.2.2. Regime IVA delle operazioni rese e ricevute dal Gruppo IVA 292
6.2.3. Responsabilità amministrativa in solido dei partecipanti per operazioni imputate al Gruppo IVA 294
6.3. Responsabilità penale nel Gruppo IVA 295
6.4. Possibili implicazioni penali tributarie connesse alla mancata inclusione nel perimetro del Gruppo IVA 296
6.4.1. La finalità antielusiva del principio *all-in, all-out* 297
6.4.2. La valenza costitutiva dell'opzione per il Gruppo IVA: implicazioni penali tributarie 298
7. Elemento oggettivo del reato tributario 300
8. Soglie di punibilità 301
8.1. Origine e successione di leggi nel tempo 301
8.2. La natura giuridica delle soglie di punibilità 303
9. Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie (art. 92 d.lgs. n. 173/2024) e *error iuris* nel diritto penale generale 305
9.1. Introduzione 305
9.2. Errore di diritto nella disciplina del diritto penale generale 307
9.3. Ambito di applicazione dell'art. 92 d.lgs. n. 173/2024 308
9.4. Oggettiva incertezza normativa nella disciplina delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie (artt. 1-26 d.lgs. n. 173/2024) e nello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000) 310
9.5. Concetto di "obiettive condizioni di incertezza" nel diritto penale tributario 314
10. Tentativo nel diritto penale tributario 315
10.1. Tentativo nel diritto penale: l'art. 56 c.p. 315
10.2. Tentativo nel diritto penale tributario: l'art. 78 d.lgs. n. 173/2024 prima dell'attuazione della direttiva UE 2017/1371 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 5 luglio 2017 (c.d. direttiva PIF) 321

pag.

10.3. *Ratio* normativa della non punibilità del tentativo nei reati dichiarativi 326
10.4. Riforma del dogma dell'irrilevanza penale del tentativo nei reati dichiarativi 327
10.5. L'intervento di riforma ad opera del d.lgs. n. 156/2022 328
11. (Ir)rilevanza penale dell'abuso di diritto 331
11.1. Percorso verso una clausola generale antiabuso nel diritto tributario 331
11.2. Art. 10-*bis* dello Statuto dei diritti del contribuente 334
11.3. Irrilevanza penale delle condotte abusive che sfociano nell'infedele dichiarazione 335
11.4. Nuovi confini delle condotte abusive: *revirement* penale dell'evasione interpretativa 336
11.5. Rilevanza penale delle condotte di violazione di norme antielusive specifiche 341
12. Cause di non punibilità del reato tributario 345
12.1. Cenni storici: cambio di paradigma con il d.lgs. n. 158/2015 345
12.2. Causa di non punibilità dei reati di omesso versamento (art. 89 comma 1 d.lgs. n. 173/2024) 347
12.2.1. Primo presupposto: termine per adempiere 347
12.2.2. Secondo presupposto: estinzione del debito tributario 349
12.2.3. Dogmatica della causa di non punibilità 351
12.2.4. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività della causa di non punibilità 351
12.2.5. Il nuovo comma 4 dell'art. 89 d.lgs. n. 173/2024 352
12.3. Causa di non punibilità dei reati dichiarativi (art. 89 comma 2 d.lgs. n. 173/2024) 353
12.3.1. Requisito della mancata formale conoscenza di attività di accertamento dell'illecito 354
12.3.2. Dogmatica della causa di non punibilità (rinvio) 359
12.3.3. Ambito oggettivo di operatività della causa di non punibilità 359
12.3.4. Non punibilità del reato tributario ed incoerenze interne al TUST 360
12.3.5. Non punibilità del reato tributario e riflessi sull'illecito amministrativo *ex* d.lgs. n. 231/2001: profili critici 361
12.3.6. Ambito soggettivo di operatività della causa di non punibilità 364
13. Esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto 365
13.1. Brevi cenni circa l'istituto della particolare tenuità del fatto e le varie riforme che l'hanno interessato 365
13.2. La particolare tenuità del fatto nel diritto penale tributario: l'art. 89 comma 5 d.lgs. n. 173/2024 369
13.3. Altre questioni 373
14. Circostanze del reato tributario 375
14.1. Circostanza attenuante legata al pagamento del debito tributario (art. 90 comma 1 d.lgs. n. 173/2024) 375
14.1.1. Primo presupposto operativo: termine per adempiere 376

pag.

14.1.2. Secondo presupposto: estinzione del debito tributario 376
14.1.3. La sospensione *ex* art. 90 comma 2 d.lgs. n. 173/2024 377
14.1.4. Effetti premiali della circostanza attenuante 378
14.1.5. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività della circostanza attenuante 379
14.2. Circostanza attenuante per la riparazione dell'offesa a fronte di debiti tributari non più esigibili (art. 91 d.lgs. n. 173/2024) 380
14.2.1. Meccanismo applicativo della circostanza attenuante 380
14.2.2. Effetto premiale della circostanza attenuante 381
14.2.3. Ambito oggettivo e soggettivo di operatività dell'attenuante 382
14.2.4. Profili critici dell'art. 91: mancato coordinamento con l'art. 89 382
14.3. Circostanza aggravante legata al concorso qualificato del consulente fiscale (art. 90 comma 4 d.lgs. n. 173/2024) 383
14.3.1. Presupposto applicativo soggettivo 384
14.3.2. Presupposto applicativo oggettivo 385
14.3.3. Profili sanzionatori: effetti della circostanza aggravante 387
14.3.4. Ambito oggettivo di operatività dell'aggravante 388
14.3.5. Ambito soggettivo di operatività dell'aggravante: problema della comunicabilità a terzi 389
15. Prescrizione del reato tributario e dell'illecito *ex* d.lgs. n. 231/2001 390
15.1. Prescrizione del reato tributario 391
15.1.1. Tempo necessario a prescrivere 391
15.1.2. *Dies a quo* per il calcolo della prescrizione 392
15.1.3. Cause di sospensione della prescrizione 393
15.1.4. Cause di interruzione della prescrizione 396
15.1.5. Natura sostanziale delle norme in materia di prescrizione: l'insegnamento del caso Taricco 398
15.2. Prescrizione dell'illecito *ex* d.lgs. n. 231/2001 402
16. Competenza per territorio 405
17. Competenza per materia 411

Capitolo IV
REATO DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 74 D.LGS. N. 173/2024)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici 415
2. Bene giuridico tutelato 418
3. Soggetto attivo 419
4. Elemento oggettivo del reato 429
4.1. Oggetto materiale 429
4.1.1. Dichiarazioni penalmente rilevanti 429

pag.

4.1.2. Fatture e altri documenti 432
4.2. Condotta 437
4.2.1. Struttura bifasica della condotta 437
4.2.2. Natura del falso documentale 438
4.2.3. Operazioni inesistenti: assetto definitorio e rapporti con la disciplina tributaria 440
4.2.4. Inesistenza oggettiva 445
4.2.4.1. Operazioni inesistenti *in rerum natura* 445
4.2.4.2. Segue: operazioni "giuridicamente" inesistenti 450
4.2.5. Inesistenza soggettiva: definizione e casistica 453
4.2.5.1. Rilevanza penale dell'inesistenza soggettiva dell'operazione ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA: tema dell'indeducibilità dei costi da reato 453
4.2.5.2. Inesistenza soggettiva ed interposizione (fittizia e reale) 458
4.2.5.3. Frodi carosello 460
4.2.5.4. Prestazioni a favore di terzi, tra inesistenza soggettiva e difetto di inerenza 465
4.3. Momento consumativo e tentativo 468
4.3.1. Consumazione istantanea del reato 468
4.3.2. Irrilevanza penale della dichiarazione integrativa "a sfavore" 470
4.3.3. Irrilevanza penale del tentativo 471
5. Elemento soggettivo del reato 473
6. Circostanze del reato: ipotesi attenuata di cui al comma 3 477
7. Aspetti sanzionatori 479
8. Rapporti con altre figure di reato 481
9. Questioni processuali 485

Capitolo V
REATO DI DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE ALTRI ARTIFICI (ART. 75 D.LGS. N. 173/2024)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici 487
2. Bene giuridico tutelato 492
3. Soggetto attivo 494
4. Elemento oggettivo del reato 495
4.1. Oggetto materiale: dichiarazioni penalmente rilevanti e documenti alla base della condotta ingannatoria – rinvio 495
4.2. Condotta 496
4.2.1. Considerazioni generali 496
4.2.2. Segue: *discrimen* tra i due delitti di frode fiscale. Supporto documentale e elemento specializzante costituito dall'indicazione in dichiarazione di elementi attivi inferiori al vero 499

pag.

4.2.3. Segue: irrilevanza delle condotte abusive 502
4.2.4. Operazioni simulate, oggettivamente e soggettivamente 505
4.2.4.1. Approfondimento sulle ipotesi di simulazione oggettiva alla luce del relativo sostrato documentale 507
4.2.4.2. Segue: sotto-fatturazione 513
4.2.4.3. Segue: sovra-fatturazione 515
4.2.4.4. Falso qualitativo e inesistenza giuridica della prestazione 517
4.2.4.5. Interposizione fittizia 519
4.2.4.6. Falso materiale 520
4.2.5. Uso di documenti falsi 522
4.2.5.1. Approfondimento sul bilancio 523
4.2.6. Altri artifici 526
4.2.7. Mendacio in dichiarazione e nozione di fittizietà 528
4.2.8. Ulteriori casi particolari: a) il visto di conformità e l'asseverazione 530
4.2.8.1. Segue: b) la dichiarazione del consolidato 532
4.3. Soglie di punibilità 534
4.3.1. Struttura delle soglie e imposta evasa 534
4.3.2. Componenti che incidono sull'imposta evasa e sull'imponibile 536
5. Elemento soggettivo del reato 539
6. Aspetti sanzionatori 543
7. Consumazione e tentativo 545
8. Questioni processuali 548
9. Rapporti con altre figure di reato 550

Capitolo VI
REATO DI DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 76 D.LGS. N. 173/2024)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici 554
2. Bene giuridico tutelato 556
3. Soggetto attivo 557
4. Elemento oggettivo del reato 559
4.1. Aspetti generali 559
4.2. Indicazione in dichiarazione di elementi attivi in misura inferiore a quella effettiva: inquadramento generale e casistica 563
4.2.1. Omessa indicazione di elementi attivi nelle scritture contabili obbligatorie 564
4.2.2. Sottofatturazione e omessa fatturazione 565
4.2.3. Rilevanza dei proventi da fonte illecita 566
4.2.4. Irrilevanza delle infedeltà valutative e delle errate classificazioni di elementi attivi 569

pag.

4.2.5. Casistica residuale 571
4.3. Indicazione in dichiarazione di elementi passivi inesistenti: inquadramento generale 573
4.3.1. Costi non inerenti, non deducibili o non documentati 575
4.3.2. Costi non di competenza e non corrette classificazioni 578
4.3.3. Residuale rilevanza penale delle valutazioni 579
4.3.4. Scriminante del 10% prevista per le valutazioni dal comma 3 dell'art. 76 583
4.3.5. Rilevanza penale delle variazioni di natura fiscale 584
4.4. (Ir)rilevanza penale del *transfer pricing* 586
4.4.1. Premessa 586
4.4.2. Irrilevanza penale delle condotte che si risolvono in una inesistenza "giuridica" delle componenti indicate in dichiarazione 587
4.4.3. Irrilevanza penale delle contestazioni che attengono all'inesatta quantificazione del "valore normale" delle transazioni infragruppo 588
4.4.4. Irrilevanza penale delle contestazioni in tema di *transfer pricing* ai sensi del comma 2 dell'art. 76 d.lgs. n. 173/2024 589
4.4.5. Segue: rilevanza penale degli elementi attivi derivanti da operazioni infragruppo 593
4.4.6. La rilevanza ai fini IVA degli aggiustamenti di *transfer pricing* (*True up Adjustment*) 594
4.5. Oggetto materiale: dichiarazioni penalmente rilevanti 596
4.5.1. Dichiarazione infedele delle società di persone 597
4.5.2. Dichiarazione infedele del sostituto di imposta 600
4.5.3. Dichiarazione infedele del consolidato (rinvio) 601
4.5.4. Dichiarazione infedele nella trasparenza delle società di capitali 602
4.6. Momento consumativo e tentativo 604
5. Elemento soggettivo del reato: dolo di evasione 605
6. Imposta evasa 607
6.1. Imposta evasa e soglie di punibilità 607
6.1.1. (Ir)rilevanza penale dell'omessa indicazione di componenti attive e passive che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta 608
6.1.2. (Ir)rilevanza penale delle operazioni esenti e delle operazioni non imponibili ai fini IVA 609
6.1.3. Imposta evasa: imposte sostitutive 612
6.1.4. Imposta evasa: tassazione separata 614
6.1.5. Ipotesi di reddito negativo e loro incidenza sulla determinazione dell'imposta evasa (rinvio) 615
7. Profili sanzionatori e processuali 615
8. Rapporti con altri reati 616

pag.

Capitolo VII

REATO DI OMESSA DICHIARAZIONE (ART. 77 D.LGS. N. 173/2024)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici 618
2. Bene giuridico tutelato 618
3. Soggetto attivo 620
   - 3.1. Soggetti obbligati alla presentazione delle dichiarazioni ai fini delle imposte dirette e ai fini dell'IVA 620
   - 3.2. Dichiarazioni presentate in qualità di amministratore, liquidatore, rappresentante di società, enti o persone fisiche o di sostituto di imposta, nei casi previsti dalla legge 621
   - 3.3. Responsabilità del professionista tenuto alla presentazione della dichiarazione 622
4. Elemento oggettivo del reato 623
   - 4.1. Oggetto materiale della condotta: le dichiarazioni penalmente rilevanti 624
   - 4.2. Omessa dichiarazione e problematiche in tema di fiscalità internazionale. L'esterovestizione e la stabile organizzazione occulta 625
   - 4.3. Segue: esterovestizione 626
     - 4.3.1. Esterovestizione ai fini IRES 626
     - 4.3.2. Esterovestizione nella giurisprudenza tributaria e penale 630
     - 4.3.3. Esterovestizione e abuso del diritto 635
     - 4.3.4. Esterovestizione ai fini IVA 637
   - 4.4. Segue: stabile organizzazione 640
     - 4.4.1. Stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette 640
     - 4.4.2. Stabile organizzazione materiale e personale 640
       - 4.4.2.1. Stabile organizzazione materiale 640
       - 4.4.2.2. Stabile organizzazione personale 642
     - 4.4.3. C.d. stabile organizzazione digitale 644
     - 4.4.4. Stabile organizzazione ai fini IVA 646
     - 4.4.5. Stabile organizzazione occulta e rapporti con il *transfer pricing* 647
       - 4.4.5.1. Stabile organizzazione e controllo societario nelle imposte dirette 647
       - 4.4.5.2. Rilevanza penale della stabile organizzazione occulta e *transfer pricing* 648
       - 4.4.5.3. Stabile organizzazione e controllo societario nell'IVA 650
   - 4.5. Segue: esterovestizione e stabile organizzazione occulta. Differenze 651
   - 4.6. Segue: c.d. esteroresidenza fittizia delle persone fisiche 653
     - 4.6.1. Esteroresidenza fittizia nell'IRPEF 653
     - 4.6.2. Esteroresidenza fittizia nella giurisprudenza penale 657
5. Omissione dichiarativa del sostituto d'imposta 658
6. Soglie di punibilità e loro natura. Cenni sul concetto di "imposta evasa" e rilevanza delle imposte pagate all'estero nelle fattispecie a carattere transnazionale 660

pag.

6.1. Soglie di punibilità e imposta evasa 660
6.2. Nozione di imposta evasa e riconoscimento delle imposte pagate all'estero 662
7. Elemento soggettivo del reato 663
8. Momento consumativo e tentativo 664
9. Circostanze del reato di cui all'art. 90, causa di non punibilità di cui all'art. 89 comma 2 e parallela disciplina tributaria 666
10. Profili sanzionatori 669
11. Rapporti con altre figure di reato 670
12. Profili processuali 671
12.1. Competenza, esercizio azione penale, misure cautelari e intercettazioni 671
12.2. Accesso al rito alternativo dell'applicazione pena su richiesta delle parti (rinvio) 671
12.3. Causa di non punibilità di cui all'art. 1-*bis* comma 1 d.l. n. 50/2017 e rapporti con l'art. 89 comma 2 TUST: dubbi di legittimità costituzionale 672

Capitolo VIII

REATO DI EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 79 D.LGS. N. 173/2024)

1. Cenni storici e bene giuridico tutelato 675
2. Soggetto attivo 676
3. Elemento oggettivo del reato 677
3.1. Emissione di fatture e rilascio di documenti falsi 677
3.2. Operazioni inesistenti. Cenni e rinvio 680
4. Elemento soggettivo del reato 681
5. Momento consumativo e tentativo 683
6. Circostanze 685
7. Aspetti sanzionatori 685
8. Questioni processuali 687

Capitolo IX

CONCORSO DI PERSONE NEI CASI DI EMISSIONE O UTILIZZAZIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 80 D.LGS. N. 173/2024)

1. *Ratio* e portata del divieto di concorso incrociato tra emittente ed utilizzatore di fatture per operazioni inesistenti 691
2. Concorso dell'intermediario nell'emissione e/o nell'utilizzo di fatture per operazioni inesistenti 697
3. Non punibilità dell'utilizzatore e concorso nella condotta dell'emittente 699

pag.

Capitolo X

REATO DI OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI (ART. 81 D.LGS. N. 173/2024)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici 701
2. Bene giuridico tutelato 703
3. Soggetto attivo 705
4. Elemento oggettivo del reato 706
   - 4.1. Condotta 706
     - 4.1.1. Il presupposto: la necessaria esistenza originaria della documentazione 706
     - 4.1.2. Occultamento e distruzione 710
     - 4.1.3. Pluralità di condotte 713
   - 4.2. Oggetto materiale 714
     - 4.2.1. Scritture contabili 714
     - 4.2.2. Segue: contabilità nera e documenti falsi 719
   - 4.3. Impossibilità di ricostruire i redditi o il volume di affari 720
5. Elemento soggettivo del reato 722
6. Momento consumativo 724
7. Tentativo 726
8. Cause di non punibilità e circostanze del reato 726
9. Aspetti sanzionatori 728
10. Questioni processuali 729
11. Rapporti con altre figure di reato 730

Capitolo XI

OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE E IVA E INDEBITA COMPENSAZIONE (ARTT. 82, 83, 84 D.LGS. N. 173/2024)

1. Omesso versamento di ritenute certificate (art. 82 d.lgs. n. 173/2024) 734
   - 1.1. Premessa: nozione di ritenuta e sua strumentalità rispetto al meccanismo della sostituzione d'imposta 734
   - 1.2. Considerazioni introduttive e cenni storici 736
   - 1.3. Bene giuridico tutelato 738
   - 1.4. Soggetto attivo 739
     - 1.4.1. Sostituti d'imposta 739
     - 1.4.2. Curatore fallimentare 740
     - 1.4.3. Liquidatore 741
     - 1.4.4. Responsabilità dell'amministratore di fatto quale *extraneus* del reato 742
   - 1.5. Elemento oggettivo del reato 743

pag.

1.5.1. Condotta: la rilevanza della certificazione delle ritenute alla luce della sentenza n. 175/2022 della Corte costituzionale 743
1.5.2. Le modifiche apportate dal d.lgs. n. 87/2024 747
1.5.3. Soglia di punibilità e momento consumativo 749
1.5.4. Tentativo 757
1.6. Elemento soggettivo del reato 758
1.6.1. La rilevanza della crisi di liquidità prima del d.lgs. n. 87/2024 759
1.6.2. La nuova esimente introdotta dal d.lgs. n. 87/2024 762
1.6.3. La residua valenza esimente dell'ammissione al concordato preventivo 767
1.7. Questioni di legittimità costituzionale 769
1.8. *Ne bis in idem*: rapporti con l'analoga fattispecie tributaria 771
1.9. Cause di non punibilità e circostanze del reato 772
1.10. Aspetti sanzionatori 773
1.11. Questioni processuali 774
1.12. Rapporti con altre figure di reato 775
2. Omesso versamento dell'IVA (art. 83 d.lgs. n. 173/2024) 776
2.1. Considerazioni introduttive e cenni storici 776
2.2. Bene giuridico tutelato 778
2.3. Soggetto attivo 778
2.3.1. Soggetti passivi dell'IVA 778
2.3.2. Alcuni casi specifici di responsabilità penale 780
2.3.3. Responsabilità della controllante in caso di liquidazione dell'IVA di gruppo 781
2.4. Elemento oggettivo del reato 783
2.4.1. Condotta 783
2.4.2. Rilevanza delle frodi carosello ai fini dell'integrazione del reato di omesso versamento 785
2.4.3. Soglia di punibilità e momento consumativo: rinvio 787
2.4.4. Tentativo 788
2.5. Elemento soggettivo del reato 789
2.6. Crisi di liquidità: aspetti peculiari e rinvio 790
2.7. Rapporti con l'illecito amministrativo previsto dall'art. 38 d.lgs. n. 173/2024 794
2.8. Cause di non punibilità e circostanze del reato 795
2.9. Aspetti sanzionatori 796
2.10. Questioni processuali 796
2.11. Rapporti con altre figure di reato 797
3. Indebita compensazione (art. 84 d.lgs. n. 173/2024) 799
3.1. Considerazioni introduttive e cenni storici 799
3.2. Bene giuridico tutelato 800
3.3. Soggetto attivo 801
3.3.1. Concorso dell'intermediario 802
3.3.2. Responsabilità penale dell'accollante 803

pag.

3.4. Elemento oggettivo del reato 805
3.4.1. Premessa: compensazione *ex* art. 3 d.lgs. n. 33/2025 (già art. 17 d.lgs. n. 241/1997) 805
3.4.2. La rilevanza penale della "compensazione verticale" 806
3.4.3. Possibilità di estendere l'ambito applicativo della norma anche alla compensazione di debiti diversi da quelli ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA 808
3.4.4. Differenza tra indebita compensazione di "crediti non spettanti" e indebita compensazione di "crediti inesistenti" 811
3.5. Soglia di punibilità, momento consumativo e tentativo 819
3.5.1. Le soglie di punibilità e la consumazione del reato 819
3.5.2. Tentativo 821
3.6. Elemento soggettivo del reato 822
3.7. Cause di non punibilità e circostanze del reato 824
3.8. Aspetti sanzionatori 829
3.8.1. Nuova ipotesi di responsabilità dell'ente *ex* art. 25-*quinquiesdecies* comma 1-*bis* lett. c) d.lgs. n. 231/2001 830
3.9. Questioni processuali 831
3.10. Questioni di costituzionalità 834
3.11. Rapporti con altre figure di reato 835
3.12. Rapporti con l'analoga fattispecie amministrativa 837

Capitolo XII

REATO DI SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE (ART. 85 D.LGS. N. 173/2024)

1. Considerazioni introduttive e cenni storici 841
2. Art. 85 comma 1 d.lgs. n. 173/2024 843
2.1. Bene giuridico tutelato 843
2.2. Soggetto attivo 845
2.3. Elemento oggettivo del reato 846
2.3.1. Alienazione simulata 847
2.3.2. Segue: "altri atti fraudolenti" 850
2.3.3. Principali fattispecie "sotto indagine" 853
2.3.3.1. Fondo patrimoniale e *trust* 853
2.3.3.2. Operazioni straordinarie 860
2.3.4. Idoneità a rendere inefficace la procedura di riscossione coattiva 862
2.4. Elemento soggettivo del reato 865
2.5. La soglia di punibilità 866
2.6. Momento consumativo e tentativo 868
2.7. La circostanza aggravante 868
2.8. Rapporti con altri reati 869
2.9. Questioni processuali 870

pag.

3. Art. 85 comma 2 d.lgs. n. 173/2024 871
3.1. Origini del reato e istituto della transazione fiscale 871
3.2. Bene giuridico tutelato e soggetto attivo 873
3.3. Elemento oggettivo del reato e consumazione 874
3.4. Elemento soggettivo del reato e soglia di punibilità 876

Capitolo XIII
ALTRE FATTISPECIE

1. Reati in materia di accise e altre imposte sulla produzione e sui consumi 880
1.1. Art. 40 d.lgs. n. 504/1995: sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sui prodotti energetici 886
1.1.1. Premessa 886
1.1.2. Soggetto attivo 887
1.1.3. Elemento oggettivo del reato 887
1.1.3.1. Fabbricazione o raffinazione clandestina di prodotti energetici (lett. a) 887
1.1.3.2. Sottrazione di prodotti energetici all'accertamento o al pagamento dell'accisa (lett. b) 888
1.1.3.3. Destinazione di prodotti energetici esenti (o comunque ammessi ad aliquota agevolata) ad usi soggetti ad imposta (o comunque a maggiore imposta) (lett. c) 895
1.1.3.4. Effettuazione di operazioni di miscelazione non autorizzate su prodotti energetici (lett. d) 897
1.1.3.5. Rigenerazione di prodotti energetici denaturati (lett. e) 898
1.1.3.6. Detenzione di prodotti energetici denaturati in condizioni diverse da quelle prescritte per l'ammissione al trattamento agevolato (lett. f) 898
1.1.3.7. Detenzione o utilizzazione di prodotti energetici ottenuti da fabbricazioni clandestine (v. *sub* lett. a) o da miscelazioni non autorizzate (v. *sub* lett. d) 899
1.1.3.8. Trattamento sanzionatorio previsto per i reati di cui all'art. 40 comma 1 899
1.1.4. Elemento soggettivo del reato 900
1.1.5. Tentativo e ruolo delle presunzioni: art. 40 comma 3 901
1.1.6. Soglie di penale rilevanza 903
1.1.7. Circostanze 906
1.1.8. Questioni processuali 907
1.1.9. Rapporti con altri reati 908
1.2. Art. 41 d.lgs. n. 504/1995: fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche 910
1.2.1. Premessa 910

pag.

1.2.2. Soggetto attivo 910
1.2.3. Elemento oggettivo del reato 911
1.2.4. Elemento soggettivo del reato 912
1.2.5. Circostanze e questioni processuali 912
1.3. Art. 42 d.lgs. n. 504/1995: associazione a scopo di fabbricazione clandestina di alcole e di bevande alcoliche 912
1.4. Art. 43 d.lgs. n. 504/1995: sottrazione all'accertamento o al pagamento dell'accisa sull'alcole e sulle bevande alcoliche 913
1.4.1. Premessa 913
1.4.2. Soggetto attivo 913
1.4.3. Elemento oggettivo del reato: lett. a) 914
1.4.4. Segue: lett. b) 916
1.4.5. Elemento soggettivo del reato 917
1.4.6. Tentativo, presunzioni, circostanze, questioni processuali e depenalizzazione 917
1.5. Art. 45 comma 2 d.lgs. n. 504/1995: concorso del personale dell'Amministrazione finanziaria e della Guardia di Finanza nei delitti di cui agli artt. 40, 41 e 43 d.lgs. n. 504/1995 918
1.6. Art. 46 d.lgs. n. 504/1995: alterazione di congegni, impronte e contrassegni 920
1.6.1. Premessa 920
1.6.2. Soggetto attivo 921
1.6.3. Elemento oggettivo del reato 921
1.6.4. Elemento soggettivo del reato 922
1.6.5. Circostanze e questioni processuali 922
1.7. L'art. 47 d.lgs. n. 504/1995: deficienze ed eccedenze nel deposito e nella circolazione dei prodotti soggetti ad accisa 922
1.7.1. Premessa 922
1.7.2. Soggetto attivo 923
1.7.3. Elemento oggettivo del reato 923
1.7.4. Elemento soggettivo del reato 924
1.7.5. Rapporto con altri reati e questioni processuali 924
1.8. Art. 49 d.lgs. n. 504/1995: irregolarità nella circolazione 924
1.8.1. Premessa 924
1.8.2. Soggetto attivo e oggetto materiale del reato 925
1.8.3. Elemento oggettivo del reato 925
1.8.4. Elemento soggettivo del reato 926
1.8.5. Rapporto con altri reati e questioni processuali 926
2. Art. 100 comma 3 d.lgs. n. 173/2024: il reato di false risposte all'Amministrazione finanziaria 927
2.1. Premessa 927
2.2. Bene giuridico tutelato 928
2.3. Soggetto attivo 928

pag.

2.4. Elemento oggettivo del reato 929
2.4.1. Esibizione o trasmissione di atti o documenti in tutto o in parte falsi 931
2.4.2. Comunicazione di dati e notizie non rispondenti al vero 932
2.5. Elemento soggettivo del reato 934
2.6. Momento consumativo e tentativo 935
2.7. Possibili profili di incostituzionalità della disposizione: il principio del *nemo tenetur se detegere* 936
2.8. Profili sanzionatori e processuali 937
3. Autoriciclaggio da reato tributario 939
3.1. Autoriciclaggio 939
3.1.1. Premessa 939
3.1.2. Bene giuridico tutelato 941
3.1.3. Soggetto attivo 942
3.1.4. Elemento oggettivo del reato 943
3.1.5. Momento consumativo e tentativo 950
3.1.6. Elemento soggettivo del reato 951
3.1.7. Fattispecie di esclusione della responsabilità di cui al comma 5 952
3.1.8. Circostanze 954
3.1.9. Rapporti con altri reati 954
3.2. Autoriciclaggio da reato tributario 955
3.2.1. Premessa 955
3.2.2. Autoriciclaggio con riferimento alle varie fattispecie previste dal d.lgs. n. 173/2024 962
3.2.2.1. Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 74 TUST) 962
3.2.2.2. Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici (art. 75 TUST) e dichiarazione infedele (art. 76 TUST) 964
3.2.2.3. Omessa dichiarazione (art. 77 TUST) 964
3.2.2.4. Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (art. 79 TUST) 965
3.2.2.5. Occultamento o distruzione di scritture contabili (art. 81 TUST) 965
3.2.2.6. Omessi versamenti e indebita compensazione (artt. 82, 83 e 84 TUST) 965
3.2.2.7. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 85 comma 1 TUST) 966
3.2.2.8. Sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte (art. 85 comma 2 TUST) 967
3.2.2.9. Art. 100 comma 3 d.lgs. n. 173/2024 967
3.2.3. Accertamento del reato presupposto 967
3.2.4. Autoriciclaggio e gestione di un'azienda 969
3.2.5. Elemento soggettivo nell'autoriciclaggio da reati fiscali 971
3.2.6. Confisca 972

pag.

4. Rapporti tra le fattispecie delittuose di cui al d.lgs. n. 173/2024 e i reati comuni 972
4.1. Premessa 972
4.2. Rapporti con il reato di truffa 972
4.3. Rapporti con il reato di associazione per delinquere 981
4.4. Rapporti con il reato di false comunicazioni sociali 985
4.5. Rapporti con i reati di bancarotta 990
4.5.1. Reati tributari e bancarotta fraudolenta patrimoniale *ex* art. 216 comma 1 n. 1 r.d. n. 267/1942 990
4.5.2. Reati tributari e bancarotta fraudolenta documentale *ex* art. 216 comma 1 n. 2 r.d. n. 267/1942 993
4.5.3. Reati tributari e bancarotta fraudolenta impropria per operazioni dolose *ex* art. 223 comma 2 n. 2 r.d. n. 267/1942 995
5. Le disposizioni penali in materia fiscale *ex* artt. 70, 71 e 72 d.lgs. 5 novembre 2024, n. 173 997
5.1. Premessa: il d.lgs. C.P.S. n. 1559/1947 e il contesto storico di riferimento 997
5.2. La promozione di accordi o intese per omettere, ritardare o sospendere il pagamento delle imposte (art. 70 comma 1 d.lgs. n. 173/2024) 998
5.2.1. Premessa 998
5.2.2. La condotta tipica 998
5.2.3. Il bene giuridico tutelato 1001
5.2.4. Le imposte in esazione nella formulazione del 1947 1001
5.3. La pubblica istigazione ad omettere, ritardare o sospendere il pagamento delle imposte (art. 70 comma 2 d.lgs. n. 173/2024) 1002
5.3.1. Premessa 1002
5.3.2. La condotta tipica 1002
5.3.3. Il bene giuridico tutelato 1003
5.4. L'evento aggravante 1003
5.5. L'interruzione o turbativa della regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte (art. 71 d.lgs. n. 173/2024) 1004
5.5.1. Premessa 1004
5.5.2. La condotta tipica 1004
5.5.3. Il bene giuridico tutelato 1005
5.5.4. Rapporti con altre fattispecie 1005
5.6. L'interruzione o turbativa della regolarità dei servizi di accertamento e di riscossione delle imposte effettuata dal pubblico ufficiale o incaricato di un pubblico servizio (art. 72 d.lgs. n. 173/2024) 1006
5.6.1. Premessa 1006
5.6.2. Soggetto attivo 1006
5.6.3. La condotta tipica 1006

pag.

Capitolo XIV
ASPETTI SANZIONATORI

1. Art. 86 d.lgs. n. 173/2024 – Pene accessorie 1010
   - 1.1. Introduzione 1010
   - 1.2. Catalogo di pene accessorie applicabili 1011
   - 1.3. Determinazione della durata 1013
   - 1.4. Ipotesi di non applicabilità della sospensione condizionale della pena 1014
2. L'art. 87 d.lgs. n. 173/2024 – Sequestro e confisca 1016
   - 2.1. Introduzione 1016
   - 2.2. Ambito di applicazione e presupposto 1018
     - 2.2.1. Applicazione per tutte le fattispecie disciplinate dagli artt. da 74 a 85 d.lgs. n. 173/2024 in caso di condanna 1018
     - 2.2.2. Confisca e patteggiamento 1018
     - 2.2.3. Confisca e prescrizione del reato 1019
     - 2.2.4. Confisca e sospensione del procedimento per messa alla prova 1020
   - 2.3. Oggetto della confisca: la nozione di profitto del reato 1021
     - 2.3.1. Nozione di prezzo e di profitto del reato 1021
     - 2.3.2. Confisca del denaro 1024
   - 2.4. Natura della confisca 1026
   - 2.5. Requisiti soggettivi della confisca 1027
     - 2.5.1. Riconducibilità dei beni al condannato 1027
     - 2.5.2. Confisca e concorso di persone nel reato 1028
     - 2.5.3. Confisca nei confronti degli enti 1030
   - 2.6. Rapporto tra confisca e pretesa creditoria dell'Erario 1032
     - 2.6.1. Il contesto normativo e giurisprudenziale previgente l'art. 87 comma 2 d.lgs. n. 173/2024 1033
     - 2.6.2. Art. 87 comma 2 d.lgs. n. 173/2024 1037
       - 2.6.2.1. La nuova disciplina del sequestro finalizzato alla confisca 1037
       - 2.6.2.2. Incidenza dell'accordo ai fini della rideterminazione del profitto confiscabile 1039
   - 2.7. Sequestro finalizzato alla confisca 1041
     - 2.7.1. Presupposti del sequestro finalizzato alla confisca 1041
     - 2.7.2. Sequestro di somme riconducibili al pagamento dello stipendio e sequestro della "prima casa" 1043
   - 2.8. Custodia giudiziale dei beni in sequestro 1044
3. Art. 88 d.lgs. n. 173/2024 – Casi particolari di confisca 1046
   - 3.1. Introduzione 1046
   - 3.2. Natura giuridica dell'istituto 1048
     - 3.2.1. Origine e caratteristiche dell'istituto 1048
     - 3.2.2. Natura della confisca di sproporzione 1050
   - 3.3. Presupposti di applicazione 1051

pag.

3.3.1. Sentenza di condanna o di applicazione della pena e introduzione di specifiche soglie 1051
3.3.2. Titolarità o disponibilità di beni 1052
3.3.3. Sproporzione dei beni 1055
3.3.4. Questioni aperte sull'oggetto dell'ablazione nelle fattispecie penali tributarie 1057
3.3.5. Tutela dei terzi 1060
3.3.6. Confisca allargata e prescrizione 1060
3.4. Prova della legittima provenienza dei beni 1061
3.5. Sequestro finalizzato alla confisca in casi particolari 1062
3.6. Competenza del giudice dell'esecuzione 1063