

## INDICE SOMMARIO

INTRODUZIONE: L'EVOLUZIONE DELLA POLITICA PENALE TRIBUTARIA ITALIANA <i>di Luca Della Ragione</i> .....	p. XVII
---	---------

### SEZIONE I

#### LA PARTE GENERALE DEL DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

CAPITOLO I LA STRUTTURA GENERALE DEL D.LGS. N. 74/2000 <i>di Giulia Zani</i> .....	3
CAPITOLO II BENE GIURIDICO E REATO TRIBUTARIO <i>di Giulia Zani</i> .....	9
CAPITOLO III LE SOGLIE DI PUNIBILITÀ <i>di Giulia Zani</i> .....	13
3.1. Natura delle soglie di punibilità.....»	13
3.2. Causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto .....	16
CAPITOLO IV L'ELEMENTO SOGGETTIVO DEL REATO TRIBUTARIO <i>di Beniamino Valerio Schiavone</i> .....	19
4.1. Premessa.....»	19
CAPITOLO V ERRORE DI DIRITTO E NON PUNIBILITÀ DELLE VIOLAZIONI DIPENDENTI DA INTERPRETAZIONE DELLE NORME TRIBUTARIE (ART.15 D.LGS. 74/2000) <i>di Maristella Amisano</i> .....	23

CAPITOLO VI	
SOGGETTI ATTIVI E PROBLEMATICHE APPLICATIVE.	
LA DELEGA DI FUNZIONI	
<i>di Susanna Schiavone</i> .....	27
6.1. I reati tributari come reati propri.	
Le principali problematiche applicative.....»	27
6.2. La delega di funzioni e la figura del consulente.....»	36
CAPITOLO VII	
RESPONSABILITÀ DA REATO DEGLI ENTI: CENNI GENERALI	
<i>di Salvatore Fabrizio Pontieri</i> .....»	43
CAPITOLO VIII	
REATI TRIBUTARI E RESPONSABILITÀ DELL'ENTE:	
PROBLEMI TEORICO-PRATICI E SPUNTI DI RIFLESSIONE	
<i>di Lorenzo de Martino</i> .....	49
8.1. Premessa: l'introduzione dell'art. 25- <i>quinquiesdecies</i>	
nel D.Lgs. 231/2001 .....	49
8.2. La responsabilità dell'ente <i>ex</i> D.Lgs. 231/2001: brevi cenni .....	53
8.3. L'apparato sanzionatorio delineato dal nuovo art. 25- <i>quinquiesdecies</i> D.Lgs. 231/2001.....»	55
8.4. I singoli reati tributari "presupposto" della responsabilità dell'ente »	56
8.5. L'impatto della novella legislativa sui Modelli di organizzazione, gestione e controllo <i>ex</i> D.Lgs. 231/2001 .....	58
8.6. Primi spunti di riflessione: criticità di <i>ne bis in idem</i> e ipertrofia sanzionatoria all'orizzonte?.....»	59
CAPITOLO IX	
REATI TRIBUTARI E RICICLAGGIO	
<i>di Maristella Amisano</i> .....	63
CAPITOLO X	
I PROFILI SANZIONATORI DEL REATO TRIBUTARIO	
<i>di Maristella Amisano</i> .....	67
CAPITOLO XI	
LE PENE ACCESSORIE	
<i>di Maristella Amisano</i> .....	71

CAPITOLO XII	
LA CONFISCA DIRETTA E PER EQUIVALENTE	
<i>di Alessandro Diddi</i> .....»	75
12.1. La confisca diretta nei reati tributari.....»	75
12.2. ( <i>segue</i> ). L'oggetto della confisca diretta nei reati tributari.....»	80
12.3. Le conseguenze dell'introduzione della responsabilità delle persone giuridiche.....»	83
CAPITOLO XIII	
LA CONFISCA ALLARGATA	
<i>di Alessandro Diddi</i> .....»	87
13.1. La nozione.....»	87
13.2. La confisca per sproporzione nei reati tributari.....»	90
13.3. Problematiche applicative.....»	92
13.4. Profili di diritto intertemporale.....»	95
CAPITOLO XIV	
L'ESCLUSIONE DELLA PUNIBILITÀ PER CONDONO.	
LA <i>VOLUNTARY DISCLOSURE</i>	
<i>di Salvatore Fabrizio Pontieri</i> .....»	97
CAPITOLO XV	
L'ESCLUSIONE DELLA PUNIBILITÀ PER LA PARTICOLARE TENUITÀ	
<i>di Paolo Pepe</i> .....»	101
15.1. La non punibilità per particolare tenuità del fatto nei reati tributari. L'applicabilità dell'art. 131- <i>bis</i> c.p. alle fattispecie che prevedono delle soglie di punibilità.....»	101
15.2. Le applicazioni della non punibilità per particolare tenuità del fatto negli altri casi. Le ipotesi di reati tributari con pena edittale massima superiore al limite previsto dall'art. 131- <i>bis</i> c.p.....»	106
CAPITOLO XVI	
LA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ DEL PAGAMENTO DEL DEBITO TRIBUTARIO (ART. 13 DEL D.LGS. N. 74/2000)	
<i>di Vincenzo Cardone</i> .....»	109
16.1. Premessa.....»	109
16.2. La causa di non punibilità del pagamento del debito tributario per i delitti di omesso versamento delle ritenute dovute o certificate e dell'IVA e di indebita compensazione di crediti non spettanti.....»	111
16.3. La causa di non punibilità del pagamento del debito tributario per i delitti di cui agli artt. 2, 3, 4 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000.....»	112

16.4. La proroga del pagamento rateale del debito tributario e la natura giuridica della causa di non punibilità del pagamento del debito tributario.....»	114
--	-----

## CAPITOLO XVII

### LA SPECIALE CIRCOSTANZA ATTENUANTE DELL'ESTINZIONE DEL DEBITO TRIBUTARIO (ART. 13-BIS, 1° CO., DEL D.LGS. N. 74/2000)

<i>di Vincenzo Cardone</i> .....»	117
-----------------------------------	-----

## CAPITOLO XVIII

### LA CIRCOSTANZA AGGRAVANTE PER L'ATTIVITÀ DI CONSULENZA FISCALE ATTRAVERSO MODELLI DI EVASIONE (ART. 13-BIS, 3° CO., DEL D.LGS. N. 74/2000)

<i>di Vincenzo Cardone</i> .....»	121
-----------------------------------	-----

## CAPITOLO XIX

### LA CIRCOSTANZA ATTENUANTE DELLA RIPARAZIONE DELL'OFFESA NEL CASO DI ESTINZIONE PER PRESCRIZIONE DEL DEBITO TRIBUTARIO (ART. 14 DEL D.LGS. N. 74/2000)

<i>di Vincenzo Cardone</i> .....»	125
-----------------------------------	-----

## CAPITOLO XX

### PRESCRIZIONE E CAUSE INTERRUPTIVE (ART. 17 D.LGS. 74/2000)

<i>di Maristella Amisano</i> .....»	129
-------------------------------------	-----

## CAPITOLO XXI

### IL PRINCIPIO DI SPECIALITÀ: CARATTERI GENERALI

<i>di Maristella Amisano</i> .....»	135
-------------------------------------	-----

## CAPITOLO XXII

### IL PRINCIPIO DEL *NE BIS IN IDEM* SOSTANZIALE DI MATRICE EUROPEA

<i>di Federica Pugliese</i> .....»	139
22.1. Rilievi introduttivi: la normativa italiana.....»	139
22.2. La giurisprudenza di legittimità sull'art. 19 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74: la sostanziale disapplicazione della norma.....»	140
22.3. Fonti normative sovranazionali e giurisprudenza CEDU: ricadute sulla giurisprudenza interna.....»	142
22.4. Le novità introdotte dal D.L. n. 124 del 2019.....»	145
22.5. Conclusioni.....»	146

CAPITOLO XXIII	
RAPPORTI TRA PROCEDIMENTO PENALE E PROCESSO	
TRIBUTARIO	
<i>di Paolo Pepe</i> .....»	149
23.1. Il principio del “doppio binario” tra evoluzioni storiche e contenuti applicativi.....»	149
23.2. Il divieto di sospensione del processo penale in pendenza del procedimento amministrativo o del processo tributario.....»	153
23.3. Le interferenze tra le diverse giurisdizioni e la crisi del “doppio binario”.....»	154
23.4. ( <i>segue</i> ). L’estensione della confisca per sproporzione e ricadute sul trattamento cautelare-sanzionatorio.....»	162
CAPITOLO XXIV	
I REATI TRIBUTARI: LA COMPETENZA	
<i>di Pier Gerardo Santoro</i> .....»	167
24.1. Rilievi introduttivi.....»	167
24.2. La competenza per territorio.....»	168
24.3. La <i>ratione loci</i> per il reato di emissione di plurimi documenti fiscali per operazioni inesistenti.....»	171
CAPITOLO XXV	
L’UTILIZZABILITÀ DELLE INFORMAZIONI ACQUISITE	
NELL’AMBITO DELLE INDAGINI PENALI	
<i>di Paolo Pepe</i> .....»	173
25.1. La rilevanza delle attività compiute nelle indagini preliminari alla luce dei processi osmotici nel rapporto tra sede penale e sede tributaria.....»	173
CAPITOLO XXVI	
L’UTILIZZABILITÀ IN SEDE PENALE DEGLI ELEMENTI ACQUISITI	
NEL CORSO DELLE INDAGINI TRIBUTARIE	
<i>di Paolo Pepe</i> .....»	177
26.1. L’efficacia in campo penale degli atti di indagine svolti in sede amministrativa di accertamento.....»	177
CAPITOLO XXVII	
IL RAPPORTO TRA GIUDICATI	
<i>di Francesco Tenuta</i> .....»	181
27.1. Il sistema del “doppio binario”.....»	181
27.2. La rilevanza del giudicato penale nel processo tributario.....»	182

27.3. ( <i>segue</i> ). Limiti soggettivi ed oggettivi dell'efficacia extrapenale della sentenza penale .....	» 184
27.4. ( <i>segue</i> ). L'archiviazione.....	» 184
27.5. ( <i>segue</i> ). La sentenza di applicazione di pena su richiesta delle parti <i>ex art.</i> 444 c.p.p. ....	» 185
27.6. La rilevanza del giudicato tributario nel processo penale .....	» 186
27.7. <i>Ne bis in idem</i> e reati tributari.....	» 187

## CAPITOLO XXVIII

### LA CUSTODIA GIUDIZIALE DEI BENI

<i>di Susanna Schiavone</i> .....	» 197
-----------------------------------	-------

## SEZIONE II

### LE SINGOLE FIGURE DI REATO

#### CAPITOLO I

##### DEFINIZIONI

<i>di Michele D'Avirro</i> .....	» 203
----------------------------------	-------

#### CAPITOLO II

##### ELUSIONE FISCALE E DIRITTO PENALE

<i>di Michele D'Avirro</i> .....	» 213
----------------------------------	-------

#### CAPITOLO III

##### DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA MEDIANTE USO DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 2 D.LGS. N. 74/2000)

<i>di Michele D'Avirro</i> .....	» 221
3.1. Premessa.....	» 221
3.2. Bene giuridico tutelato .....	» 223
3.3. Soggetto attivo.....	» 225
3.4. Elemento oggettivo.....	» 226
3.5. Elemento soggettivo .....	» 230
3.6. Consumazione del reato e tentativo .....	» 232
3.7. Circostanze .....	» 234
3.8. Concorso di persone nel reato.....	» 235
3.9. Rapporti con altri reati.....	» 236
3.10. Trattamento sanzionatorio .....	» 238
3.11. Cenni procedurali .....	» 239

3.12. Argomenti difensivi .....	» 240
---------------------------------	-------

#### CAPITOLO IV

##### LA DICHIARAZIONE FRAUDOLENTA ART. 3 D.LGS.74/2000

<i>di Lorenzo de Martino</i> .....	» 243
4.1. Premessa.....	» 243
4.2. Bene giuridico tutelato .....	» 246
4.3. I soggetti attivi del reato .....	» 246
4.4. Elemento oggettivo.....	» 247
4.5. Soglie di punibilità ed elemento soggettivo .....	» 248
4.6. La condotta .....	» 250
4.6.1. La fattispecie delle operazioni oggettivamente e soggettivamente simulate.....	» 250
4.6.2. La frode commessa avvalendosi di documenti falsi.....	» 251
4.6.3. L'uso di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria .....	» 252
4.6.4. La violazione degli obblighi contabili ed i mezzi fraudolenti: impossibile equiparazione .....	» 254
4.6.5. L'idoneità dei mezzi fraudolenti ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria.....	» 255
4.7. Consumazione del reato e tentativo .....	» 255
4.8. Esimenti e circostanze .....	» 257
4.9. Concorso di persone nel reato.....	» 258
4.10. Rapporti con altri reati: la clausola di sussidiarietà espressa .....	» 258
4.10.1. Ulteriori interferenze tra l'art. 2 e l'art. 3 D.Lgs 74/2000...»	258
4.10.2. I rapporti tra l'art. 3 e l'art. 640 co 2 c.p. (truffa aggravata ai danni dello Stato).....	» 260
4.10.3. Rapporti tra l'art. 3 ed il reato di associazione a delinquere (art. 416 c.p.) .....	» 260
4.11. Trattamento sanzionatorio .....	» 261
4.12. Cenni procedurali .....	» 263
4.13. Argomenti difensivi .....	» 263

#### CAPITOLO V

##### LA DICHIARAZIONE INFEDELE (ART. 4 D.LGS.74/2000)

<i>di Lorenzo de Martino</i> .....	» 265
5.1. Premessa.....	» 265
5.2. Bene giuridico tutelato .....	» 267
5.3. Soggetto attivo.....	» 267
5.4. Elemento oggettivo.....	» 268
5.5. Nuove soglie di punibilità ed elemento soggettivo .....	» 274

5.6. Consumazione del reato e tentativo .....	» 277
5.7. Circostanze .....	» 277
5.8. Rapporti con altri reati.....	» 277
5.9. Trattamento sanzionatorio .....	» 279
5.10. Cenni procedurali .....	» 279
5.11. Argomenti difensivi .....	» 281

## CAPITOLO VI

### L'OMESSA DICHIARAZIONE (ART. 5 D.LGS.74/2000)

<i>di Lorenzo de Martino e Susanna Schiavone</i> .....	» 283
6.1. Premessa.....	» 283
6.2. Bene giuridico tutelato .....	» 284
6.3. Soggetto attivo e il fenomeno della c.d. esterovestizione societaria .....	» 285
6.4. Elemento oggettivo.....	» 286
6.5. Elemento soggettivo .....	» 287
6.6. La condotta.....	» 289
6.7. Consumazione del reato e tentativo .....	» 291
6.8. Cause di non punibilità e circostanze .....	» 291
6.9. Concorso di persone nel reato.....	» 292
6.10. Trattamento sanzionatorio .....	» 293
6.11. Cenni procedurali .....	» 294
6.12. Argomenti difensivi .....	» 295

## CAPITOLO VII

### EMISSIONE DI FATTURE O ALTRI DOCUMENTI PER OPERAZIONI INESISTENTI (ART. 8 D.LGS.74/2000)

<i>di Lorenzo de Martino e Susanna Schiavone</i> .....	» 297
7.1. Premessa.....	» 297
7.2. Bene giuridico tutelato .....	» 299
7.3. Soggetto attivo.....	» 301
7.4. Elemento oggettivo.....	» 302
7.5. La condotta.....	» 303
7.5.1. Emissione di più fatture o altri documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo d'imposta.....	» 305
7.6. Elemento soggettivo .....	» 309
7.7. Consumazione e tentativo .....	» 311
7.8. Circostanze .....	» 312
7.9. Concorso di persone nel reato.....	» 316
7.10. Trattamento sanzionatorio .....	» 318



7.11. Cenni procedurali .....	» 320
-------------------------------	-------

## CAPITOLO VIII

### OCCULTAMENTO O DISTRUZIONE DI DOCUMENTI CONTABILI

(ART. 10 D.LGS. 74/2000)

<i>di Lorenzo de Martino e Anna Rita Francesca Maino</i> .....	» 321
8.1. Premessa .....	» 321
8.2. Bene giuridico tutelato .....	» 323
8.3. Soggetto attivo .....	» 324
8.4. Elemento oggettivo .....	» 325
8.5. Elemento soggettivo .....	» 327
8.6. Consumazione del reato e tentativo .....	» 328
8.7. Rapporti con altri reati .....	» 329
8.8. Trattamento sanzionatorio .....	» 330
8.9. Cenni procedurali .....	» 331
8.10. Argomenti difensivi .....	» 332

## CAPITOLO IX

### OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE DOVUTE O CERTIFICATE

(ART. 10-BIS D.LGS N. 74/2000)

<i>di Marco Giglioli</i> .....	» 335
9.1. Premessa: la reintroduzione dell'omesso versamento di ritenute .....	» 335
9.2. Bene giuridico .....	» 336
9.3. Soggetto attivo .....	» 337
9.4. Elemento oggettivo .....	» 338
9.4.1. Condotta .....	» 338
9.4.2. Soglia di punibilità .....	» 340
9.5. Elemento soggettivo e questione della mancanza di liquidità .....	» 341
9.6. Consumazione del reato e tentativo .....	» 345
9.7. Causa di non punibilità e circostanze .....	» 346
9.8. Concorso di persone nel reato .....	» 347
9.9. Rapporto con altri reati .....	» 348
9.10. Trattamento sanzionatorio .....	» 348
9.11. Cenni procedurali .....	» 349
9.12. Argomenti difensivi .....	» 349

## CAPITOLO X

### OMESSO VERSAMENTO DI IVA (ART. 10-TER D.LGS N. 74/2000)

<i>di Marco Giglioli</i> .....	» 351
10.1. Premessa: ragioni di politica criminale sottese alla fattispecie ...	» 351

10.2 Bene giuridico tutelato.....»	352
10.3. Soggetto attivo.....»	353
10.4. Elemento oggettivo.....»	354
10.4.1. Condotta.....»	354
10.4.2. Soglia di punibilità.....»	356
10.5. Elemento soggettivo e questione della mancanza di liquidità.....»	357
10.6. Consumazione del reato e tentativo.....»	358
10.7. Causa di non punibilità e circostanze.....»	358
10.8. Concorso di persone nel reato.....»	359
10.9. Rapporti con altri reati.....»	359
10.10. Trattamento sanzionatorio.....»	359
10.11. Cenni procedurali.....»	360
10.12. Argomenti difensivi.....»	360

## CAPITOLO XI

### INDEBITA COMPENSAZIONE (ART. 10-QUATER D.LGS N. 74/2000)

*di Marco Giglioli*.....» 361

11.1. Premessa: <i>Ratio</i> di un'incriminazione inedita e dagli incerti confini.....»	361
11.2. Bene giuridico tutelato.....»	362
11.3. Soggetti attivi.....»	363
11.4. Elemento oggettivo.....»	364
11.4.1. Condotta: compensazione orizzontale e verticale; crediti “non spettanti” o “inesistenti”; il controverso significato di “somme dovute”.....»	364
11.4.2. Soglia di punibilità: gli effetti della riforma del 2015.....»	368
11.5. Elemento soggettivo.....»	370
11.6. Consumazione del reato e tentativo.....»	371
11.7. Causa di non punibilità e circostanze.....»	371
11.8. Concorso di persone nel reato.....»	372
11.9. Rapporti con altri reati.....»	373
11.10. Trattamento sanzionatorio.....»	374
11.11. Cenni procedurali.....»	375
11.12. Argomenti difensivi.....»	375

## CAPITOLO XII

### SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE (ART. 11, COMMA 1, D.LGS. N. 74/2000)

*di Beniamino Valerio Schiavone*.....» 377

12.1. Premessa.....»	377
----------------------	-----

12.2. Struttura della fattispecie e bene giuridico tutelato.....»	378
12.3. L'elemento oggettivo del reato .....	380
12.3.1. La condotta .....	381
12.4. Soggetti attivi ed elemento soggettivo del reato .....	384
12.5. Il momento consumativo.....»	385

### CAPITOLO XIII

#### SOTTRAZIONE FRAUDOLENTA AL PAGAMENTO DI IMPOSTE IN SEDE DI TRANSAZIONE FISCALE (ART. 11, COMMA 2, D.LGS. N. 74/2000) (6 PG)

<i>di Beniamino Valerio Schiavone</i> .....	387
13.1. Premessa.....»	387
13.2. Struttura della fattispecie e bene giuridico tutelato.....»	388
13.3. L'elemento oggettivo del reato .....	389
13.3.1. I soggetti attivi.....»	389
13.4. L'elemento soggettivo del reato.....»	390
13.5. Il momento consumativo.....»	390

### CAPITOLO XIV

#### RITENUTE E COMPENSAZIONI IN APPALTI E SUBAPPALTI

<i>di Giulia Zani</i> .....	391
14.1. Il reato dell'art. 17- <i>bis</i> , comma 17, del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Premessa.....»	391
14.2. Elemento oggettivo.....»	394
14.3. Trattamento sanzionatorio .....	396
14.4. Questioni intertemporali .....	396