

Capitolo VII

LA DICHIARAZIONE INFEDELE

di Alessandro Keller

La fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'art. 4, d.lgs. n. 74/2000 è stata significativamente innovata dal d.lgs. n. 158/2015, che ne ha circoscritto l'ambito di applicazione a quelle ipotesi di evasione caratterizzate da dati realistici e pre-determinabili. È venuta meno la rilevanza penale della non inerenza, delle valutazioni e delle operazioni di classificazione delle componenti di reddito, con inevitabili riflessi in tema di abuso del diritto. È stata eliminata, inoltre, la rilevanza di qualsivoglia costo meramente "fittizio": il delitto di dichiarazione infedele è integrato solo se i costi portati in deduzione risultano inesistenti *in rerum natura*,

RIFERIMENTI NORMATIVI: art. 53 Cost.; art. 2 c.p.; d.p.r. n. 633/1972; d.p.r. n. 600/1973; l. n. 516/1982; l. n. 408/1990; l. n. 537/1993; art. 5, d.p.r. n. 322/1998; artt. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 18, 20, d.lgs. n. 74/2000; art. 10-*bis*, l. 27.7.2000, n. 212; art. 8, l. n. 23/2014; d.lgs. n. 128/2015; art. 4, d.lgs. n. 158/2015.

SOMMARIO: 1. Caratteristiche generali. – 2. L'interesse tutelato. – 3. I soggetti attivi. – 3.1. La peculiare posizione del consulente e dell'amministratore di fatto. Cenni. – 4. La condotta incriminata: profili generali. – 4.1. La mancata indicazione di elementi attivi. – 4.1.1. La rilevanza della "contabilità nera". – 4.1.2. I redditi derivanti da condotta illecita. – 4.2. L'indicazione di elementi passivi inesistenti (e non meramente fittizi). – 4.2.1. L'irrilevanza penale della "non inerenza". – 4.3. L'irrilevanza penale della violazione dei "criteri di determinazione dell'esercizio di competenza". – 4.4. L'irrilevanza penale dei "crediti di imposta" e delle "ritenute". – 4.5. La "classificazione" e la "valutazione" delle componenti di reddito. – 4.5.1. L'irrilevanza penale *ex lege* dell'elusione fiscale. – 4.5.2. Le operazioni di "transfer pricing", "stock lending" e "LBO". Cenni. – 4.6. Il consolidato fiscale. – 5. L'evento e l'oggetto materiale della condotta. – 6. Le soglie di punibilità. – 7. L'elemento soggettivo. – 8. Profili processuali.

1. Caratteristiche generali

Il delitto di dichiarazione infedele si configura quando il contribuente presenta all'Amministrazione finanziaria una dichiarazione annuale mendace relativa alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indicando elementi attivi per

un ammontare inferiore a quello effettivo ovvero elementi passivi inesistenti, al fine di conseguire un'evasione di imposta¹. La discrasia tra il valore imponibile rappresentato ed il valore imponibile reale, ossia la mera falsità del dato dichiarato, è il frutto della condotta tipica che non richiede alcuna connotazione di frode, così come esplicitato dalla clausola di riserva «fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3» indicata nell'*incipit* della norma e che caratterizza la fattispecie penale-tributaria in esame quale ipotesi residuale e di chiusura². Se, quindi, la dichiarazione infedele si caratterizza per essere **ideologicamente falsa**, *a fortiori*, di dichiarazione fedele può parlarsi solo laddove vi sia una indicazione corretta e, quindi, veritiera, della realtà reddituale³.

La natura di norma di confine tra le ipotesi di responsabilità unicamente amministrativa e quelle di frode fiscale e la contingente esigenza di contrastare il fenomeno dell'evasione avevano progressivamente portato ad assumere, nel diritto vivente, una posizione di severità interpretativa tale da attribuire al delitto di dichiarazione infedele il ruolo di "ricettacolo" di qualsivoglia condotta priva di frode, ma idonea a conseguire un'evasione di imposta⁴.

¹ Per un'analisi della fattispecie di dichiarazione infedele, nella vasta letteratura in argomento, seppur con riferimento al testo previgente al d.lgs. n. 158/2015, cfr. LANZI A., *Sub Art. 4. Dichiarazione infedele*, in CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A. (diretto da), *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74)*, Padova, 2001, 207; PERINI A., *Diritto penale tributario. La tutela penale della dichiarazione fiscale*, in SANTORIELLO C. (a cura di), *La disciplina penale dell'economia*, II, Torino, 2008, 67; MARTINI A., *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO G.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte Speciale*, XVII, Milano, 2010, 380; GENNAI S.-TRAVERSI A., *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011, 83; MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Bologna, 2012, 165; BASSO E.D.-VIGLIONE A., *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, Torino, 2013, 81; SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2013, 177; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014, 257. Per un'analisi della fattispecie *post* d.lgs. n. 158/2015 cfr. NOCERINO C., *Sub Art. 4. Dichiarazione infedele*, in NOCERINO C.-PUTINATI S. (a cura di), *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, Torino, 2015, 77; SANTORIELLO C.-PERINI A., *La riforma dei reati tributari (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158)*, in *Il Penalista*, Milano, 2015, 26; CARACCIOLI I., *Commento all'art. 4 D.lgs. 74/2000 Mod. D.Lgs. 158/2015*, in CARACCIOLI I. (a cura di), *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, Milano, 2016, 111.

² Cfr. BELLAGAMBA G.-CARITI G., *I nuovi reati tributari*, Milano, 2004, 72. In questo senso, in giurisprudenza, cfr. Cass. pen., sez. III, 14.4.2015, n. 21612, *Dir. e giustizia*, 26.5.2015.

³ Cfr., *ex pluribus*, Cass. pen., sez. III, 1.1.2011, n. 13926, in *Dir. e giustizia*, 13.4.2012, secondo cui «Commette il delitto di dichiarazione infedele, previsto e punito dall'art. 4 d.lg. n. 74/2000, colui che, essendo tenuto a presentare le dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto, pone in essere una mera infedeltà dichiarativa, violando l'obbligo di una veritiera prospettazione della situazione reddituale e della base imponibile, oltre al dolo specifico di evasione delle imposte sui redditi e/o sul valore aggiunto». Nello stesso senso cfr. Cass. pen., sez. III, 18.10.2011, n. 2156, in *CED*, rv. 251877; Cass. pen., sez. III, 10.11.2011, n. 46785, in *Cass. pen.*, 2012, 10, 3552.

⁴ Cfr. PERINI A., *Reati tributari*, in SACCO R. (diretto da), *Digesto pen.*, Agg., VI, Torino, 2013, 494, in cui l'Autore, analizzando il ruolo sanzionatorio attribuito al delitto di dichiarazione infedele, rappresenta

Prima della novella introdotta dal d.lgs. n. 158/2015, infatti, i costi non deducibili per la normativa tributaria erano considerati “fittizi” ai fini della disposizione in esame, a nulla rilevando che fossero stati effettivamente sostenuti dal contribuente⁵; gli elementi passivi indicati in dichiarazione erano ritenuti penalmente rilevanti anche se frutto di un’interpretazione meramente elusiva della normativa tributaria; la violazione del criterio di competenza contabile consentiva di qualificare come penalmente infedele la dichiarazione dei redditi.

Ravvisata la necessità di una «revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all’effettiva gravità dei comportamenti», così come precisato nella legge-delega all’art. 8, 1° comma, l. 11.3.2014, n. 23, il legislatore delegato ha provveduto, con il d.lgs. 24.9.2015, n. 158, pubblicato sulla *Gazzetta Uff.*, 7.10.2015, n. 233, ed entrato in vigore il 22.10.2015, ad innovare significativamente il delitto di dichiarazione infedele ed a ridurne sensibilmente il campo di applicazione (art. 4, d.lgs. n. 158/2015).

La revisione del sistema penale-tributario ha ridisegnato il perimetro di applicazione della fattispecie secondo criteri maggiormente orientati ai principi di legalità e proporzionalità: di **legalità** (e, *sub specie*, di tassatività e determinatezza) in quanto la norma, risultando oggi meno equivocabile, non consente più di interpretare in modo tendenzialmente analogico taluni riferimenti in precedenza ivi contenuti, come avveniva in relazione al significato da attribuire al termine “fittizi”, riferito ai costi, o alla asserita e presunta rilevanza penale delle mere errate valutazioni giuridico-tributarie commesse dal contribuente; di **proporzionalità**, in quanto la fattispecie appare ora destinata a trovare applicazione solo nelle ipotesi di dichiarazione mendace realmente lesiva degli interessi dell’Erario, essendo state sensibilmente innalzate le soglie di punibilità e relegate, le valutazioni estimative, ad avere una rilevanza meramente amministrativa. Tanto è vero che il legislatore delegato si è preoccupato, con un intervento additivo, anche di indicare, in negativo, i limiti al ricorrere dei quali deve escludersi la rilevanza penale della dichiarazione infedele, aggiungendo alla disposizione in esame due nuovi commi (1-*bis* e 1-*ter*) non presenti nell’originaria formulazione e per la cui trattazione ed analisi si rinvia *postea*.

che «La necessaria assenza di qualsivoglia ulteriore comportamento “a sostegno” del mendacio ne giustifica il già rilevato ruolo di confine, candidando la fattispecie in esame a coinvolgere tutti quei contribuenti non estranei a pulsioni evasive ma, nondimeno, restii a varcare il Rubicone della frode per entrare nel territorio della dichiarazione fraudolenta».

⁵ Tra le numerose novità apportate al delitto di dichiarazione infedele dal d.lgs. n. 158/2015 si segnala, sin d’ora, la sostituzione dell’aggettivo “fittizi”, riferito ai costi, con il termine “inesistenti”. Sul punto, ampiamente, si veda *infra*.

----- OMISSIS -----

limitata alle sole valutazioni superiori al dieci per cento rispetto a quelle corrette e non giustificate dall'indicazione dei criteri adottati nel bilancio o in altra documentazione fiscale⁷⁵.

Siano consentite ancora due riflessioni in argomento. Il 1° comma *ter* si riferisce alle sole valutazioni e non anche alle operazioni di classificazione le quali, dunque, stando al dettato normativo, sembrerebbero non poter godere della soglia di tolleranza prevista dalla disposizione. L'eliminazione dell'aggettivo "estimative", riferito alle valutazioni nel previgente art. 7, d.lgs. n. 74/2000, non sembrerebbe, invece, aver limitato il campo di applicazione della disposizione di favore escludendo le valutazioni che richiedano parametri oggettivi di stima.

In conclusione, mentre per il delitto di dichiarazione infedele è rimasta la previsione di una **franchigia di non punibilità**, costruita dal legislatore attraverso la perimetrazione della tipicità del fatto, per le valutazioni che, singolarmente considerate, differiscano in misura inferiore al dieci per cento da quelle corrette, importi che, peraltro, se compresi in tale percentuale, non sono considerati nella verifica del superamento delle soglie di punibilità del reato, le operazioni di valutazione connotate da frodolenzia potranno comunque assumere rilevanza penale *ex art. 3, d.lgs. n. 74/2000* risultando irrilevante la presenza in bilancio dei criteri adottati o la percentuale di scostamento rispetto al valore corretto. In generale, si è ritenuto sufficiente assegnare una mera rilevanza amministrativa alle errate valutazioni e classificazioni, stabilendone l'irrilevanza penale nell'alveo della fattispecie in esame proprio in virtù degli ampi margini di opinabilità ontologica che talora presenta l'applicazione delle norme destinate ad intervenire su **questioni valutative**. L'eliminazione del riflesso penale derivante dall'aleatorietà intrinseca di tali operazioni incide inevitabilmente sulla rilevanza penale delle pratiche di abuso del diritto ed elusione fiscale, nonché sui risvolti del *transfer pricing*.

4.5.1. L'irrilevanza penale ex lege dell'elusione fiscale

Vi è **elusione** quando il contribuente utilizza le norme fiscali in modo artificioso ed in contrasto con lo spirito dell'ordinamento per ricavarne un indebito risparmio di imposta: la norma che impone l'obbligo impositivo, infatti, viene elusa grazie alla predisposizione e alla combinazione di negozi giuridici che sono, di per loro, leciti, ma non giustificati da valide ragioni economiche. Con l'elusione – fenomeno di per sé distinto da (anche se confinante con) quello

⁷⁵ Alle medesime finalità risponde l'art. 1, 1° comma, d.lgs. 18.12.1997, n. 472, che prevede la non rilevanza sul piano amministrativo delle valutazioni estimative che si siano discostate in misura inferiore al cinque per cento da quelle corrette.

dell'evasione – il contribuente sfugge all'applicazione della norma tributaria ed impedisce l'originarsi dei presupposti in presenza dei quali sarebbe sorto l'obbligo impositivo; con l'evasione, invece, il contribuente resta inadempiente ad obblighi impositivi già sorti⁷⁶.

L'elusione, dunque, consente al contribuente di sottrarre all'imposizione fiscale una ricchezza – non indicando ricavi o indicando costi fittizi – senza porre in essere frodi o simulazioni, ma solo strumentalizzando negozi giuridici leciti che il legislatore aveva ideato per perseguire finalità differenti; i vantaggi fiscali così ottenuti sono rideterminabili *ex post* attraverso il ricorso a parametri di riferimento diversi da quelli individuati *ex ante* dal contribuente. Esemplicando, per quanto possibile, sono tradizionalmente ricondotti al fenomeno dell'elusione fiscale, tra i casi più icastici, le pratiche di *transfer pricing*, *cost sharing agreements* o *dividend washing*, gli effetti delle fusioni o trasformazioni delle *legal entity* (tra cui si ricomprende il *leveraged buy out*).

L'ordinamento giuridico non tollera l'elusione fiscale. Già nella Carta costituzionale si rinviene un **principio generale antielusivo** che si declina nell'onere di capacità contributiva (art. 53, 1° comma, Cost.) e nel criterio di progressività dell'imposizione (art. 53, 2° comma, Cost.), così da negare che possano essere conseguiti indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto di norme e negozi giuridici predisposti in **assenza di ragioni economicamente apprezzabili**⁷⁷.

Tradizionalmente la rilevanza penale dell'elusione fiscale trova origine nell'ormai superata previsione normativa di cui all'art. 6, d.l. 16.3.1991, n. 83, convertito con modifiche nella l. 15.5.1991, n. 154, con la quale il legislatore aveva riformulato l'art. 4, lett. f), l. n. 516/1982 e dato rilevanza ad «altri comportamenti fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento di fatti materiali», attribuendo evidenza penale ai vantaggi fiscali che potevano essere sconosciuti dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 10, l. 29.12.1990, n. 408, proprio nel caso in cui le operazioni fossero state poste in essere «senza valide ragioni economiche allo scopo esclusivo di ottenere fraudolentemente un

⁷⁶ Per una definizione di elusione fiscale cfr., in dottrina, CHIEPPA G.P., Sub Art. 16. *Adeguamento al parere del Comitato per l'applicazione delle norme antielusive*, in CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A. (diretto da), *op. cit.*, 439; LANZI A.-ALDROVANDI P., *op. cit.*, 183; MARTINI A., *op. cit.*, 262. Per un approfondimento sul dibattito relativo alla distinzione tra elusione ed evasione cfr. LUPI R., *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997, 5, 1099. Cfr., altresì, TESAURO F., *op. cit.*, 247, secondo cui «L'elusione è diversa dall'evasione perché non è violazione, ma aggiramento dei precetti fiscali. [...] il comportamento elusivo è un comportamento formalmente conforme alla lettera delle norme fiscali (norme impositive o di favore), ma non alla loro ratio. Per cui il risparmio fiscale che ne deriva è abusivo». In giurisprudenza cfr. Cass., sez. un., 23.12.2008, n. 30057, in *Giust. civ.*, 2009, 10, I, 2131.

⁷⁷ In questo senso cfr. Cass., sez. un., 23.12.2008, n. 30055, in *Giust. civ.*, 2009, 9, I, 1873.

----- OMISSIS -----

che il soggetto agisca con l'intenzione di superare le soglie di punibilità: queste, infatti, devono certamente essere coperte dal dolo, essendo elementi costitutivi del reato, ma tale elemento soggettivo potrà atteggiarsi nelle sue diverse declinazioni, ivi inclusa quella del mero dolo eventuale¹⁴⁰. In buona sostanza, con riferimento all'imposta evasa trattasi di un dolo solo apparentemente specifico¹⁴¹.

8. Profili processuali

La competenza per territorio è individuata sulla base del domicilio fiscale del contribuente, ex art. 18, 2° comma, d.lgs. n. 74/2000. Se il domicilio fiscale del contribuente si trova all'estero è competente il giudice del luogo di accertamento del reato.

La competenza per materia è del Tribunale in composizione monocratica. Non è prevista l'udienza preliminare. Il reato è procedibile d'ufficio.

Per il delitto di dichiarazione infedele, punito con la pena della reclusione da uno a tre anni, non è consentita l'applicazione né delle misure cautelari personali, nemmeno interdittive, né delle intercettazioni.

BIBLIOGRAFIA

AA.VV., *Diritto e procedura penale tributaria (Commentario al Decreto Legislativo 10 marzo 2000 n. 74)*, diretto da CARACCIOLI I.-GIARDA A.-LANZI A., Padova, 2001; AA.VV., *La disciplina penale dell'economia*, II, a cura di SANTORIELLO C., Torino, 2008; AA.VV., *Elusione ed abuso del diritto tributario*, a cura di MAISTO G., Milano, 2009; AA.VV., *Trattato di diritto penale. Parte generale*, a cura di CADOPPI A.-CANESTRARI S.-MANNA A.-PAPA M., Torino, 2013; AA.VV., *La riforma dei reati tributari. Le novità del d.lgs. n. 158/2015*, a cura di NOCERINO C.-PUTINATI S., Torino, 2015; AA.VV., *I nuovi reati tributari. Commento al d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158*, a cura di CARACCIOLI I., Milano, 2016; AA.VV., *La nuova giustizia penale tributaria*, a cura di GIARDA A.-PERINI A.-VARRASO G., Vicenza, 2016; BASSO E.D.-VIGLIONE A., *I reati tributari. Profili sostanziali e processuali*, Torino, 2013; BELLAGAMBA G.-CARITI G., *I nuovi reati tributari*, Milano, 2004; BERSANI G., *La natura residuale del reato di dichiarazione infedele: elementi costitutivi*, in *Fisco*, 2001, 12174; CARACCIOLI I., "Imposta elusa" e reati tributari "di evasione" nell'impostazione della Cassazione, in *Riv. dir. tributario*, 2012, III, 61; CARACCIOLI I., *Passivi fittizi senza margini interpretativi*, in *Sole 24 Ore*, 1.4.2000, 17; CAVALLINI S.-TROYER L., *Elusione, progressione criminosa e specialità: due passi avanti e uno 'a lato' su tre topoi in materia penaltributaria*, in *Riv. dir. pen. contemporaneo*, 2014, 1, 237; CERQUA L.D.-PRICOLO C.M., *Il commento*, in *Dir. pen. e processo*, 2000, 577; D'AVIRRO A.-GIGLIOLI M., *I reati tributari*, Milano, 2012; DI AMATO A.-PISANO R., *I Reati tributari*,

¹⁴⁰ In questo senso cfr. VENEZIANI P., *Sub Art. 3*, cit., 170.

¹⁴¹ Per un approfondimento in tema di soglie di punibilità e di elemento soggettivo nei reati tributari si rinvia alle riflessioni di PUTINATI S., *Sub Art. 3*, cit., 69, e di VENEZIANI P., *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, cit., *passim*.

in *Trattato di diritto penale dell'impresa*, Padova, 2002; GENNAI S.-TRAVERSI A., *I delitti tributari. Profili sostanziali e processuali*, Milano, 2011; INGRASSIA A.-TROYER L., *La rilevanza penale dell'elusione e il triangolo di Penrose*, in *Riv. it. dir. e proc. pen.*, 4, 2013, 2081; LANDI T., *La vexata questio della rilevanza penale della elusione*, in *Dir. e prat. trib.*, 2004, 631; LANZI A., *I riflessi penali dell'elusione fiscale, il transfer pricing e il CFC*, in *Indice pen.*, 2012, 1, 7; LANZI A.-ALDROVANDI P., *Diritto penale tributario*, Padova, 2014; LUNGHINI G., *Elusione e principio di legalità: l'impossibile quadratura del cerchio?*, in *Riv. dir. tributario*, 2006, 9; LUPI R., *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997, 5, 1099; MAISTO G., *Il progetto di rapporto OCSE sui prezzi di trasferimento*, in *Riv. dir. tributario*, 1995, 357; MANTOVANI F., *Diritto penale*, Padova, 2013; MARINUCCI G.-DOLCINI E., *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 2015; MARTINI A., *Reati in materia di finanza e tributi*, in GROSSO G.F.-PADOVANI T.-PAGLIARO A. (diretto da), *Trattato di diritto penale. Parte Speciale*, XVII, Milano, 2010; MUCCIARELLI F., *Abuso del diritto e reati tributari: la Corte di Cassazione fissa limiti e ambiti applicativi*, in www.penalcontemporaneo.it; MUSCO E.-ARDITO F., *Diritto Penale Tributario*, Bologna, 2012; MUSSELLI A.-MUSSELLI A.C., *Transfer pricing. I prezzi di trasferimento internazionali. Fiscalità italiana e dei paesi OCSE e documentazione di supporto*, Gruppo Sole 24 Ore, Milano, 2012; NAPOLEONI V., *I fondamenti del nuovo diritto penale tributario*, Milano, 2000; PERINI A., *Il delitto di dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. e processo*, 2000, 1265; PERINI A., *Sulla nozione di «mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento» nell'ambito del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici*, in *Rass. trib.*, 2002, 187; PERINI A., *La tipicità inafferrabile, ovvero elusione fiscale, "abuso del diritto" e norme penali*, in *Riv. trim. dir. pen. economia*, 2012, 731; PERINI A., *Reati tributari*, in SACCO R. (diretto da), *Digesto pen.*, Agg. VI, Torino, 2013, 494; PERINI A., *Quando la somma non fa il totale. Delitti dichiarativi e consolidato fiscale*, in *Indice pen.*, 2015, 1, 7; PUTINATI S., *Riflessioni sull'irrelevanza penale del transfer pricing*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 2015, 2, 341; RAMPONI L., *«Transfer pricing» e categorie penalistiche. La selettività dell'illecito penale tributario tra disvalore d'azione e disvalore d'evento*, in *Riv. trim. dir. pen. economia*, 2009, 193; SANTORIELLO C.-PERINI A., *La riforma dei reati tributari (d.lgs. 24 settembre 2015, n. 158)*, in *Il Penalista*, Milano, 2015, 26; SOANA G.L., *I reati tributari*, Milano, 2013; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2015; TRAVERSI A.-GENNAI S., *I nuovi delitti tributari*, Milano, 2000; TROYER L., *La rilevanza penale dell'elusione tra Suprema Corte e Legislatore dopo la sentenza D&G*, in *Soc.*, 2012, I, 690; TROYER L.-INGRASSIA A., *Il fatto, in quanto integrante fattispecie di natura elusiva, non è previsto dalla legge come reato»: ovvero dell'irrelevanza penale dell'elusione fiscale*, in *Riv. commercialisti*, 2010, 4, 884; VALENTE P., *Manuale del transfer pricing*, Milano, 2015; VENEZIANI P., *Le soglie di punibilità nei reati tributari*, in *Studi in onore di Mario Romano*, III, Napoli, 2011, 2141; VENEZIANI P., *Elusione fiscale, "esterovestizione" e dichiarazione infedele*, in *Dir. pen. e processo*, 2012, 7, 863.