
Il calcolo dell'imposta evasa qualora siano stati constatati reati fiscali

di [Gianfranco Antico](#)

Pubblicato il 29 Ottobre 2014

Soprattutto ai fini della contestazione o meno di reati tributari, diventa fondamentale definire correttamente il calcolo dell'imposta eventualmente evasa dal contribuente: le regole.

La Corte di Cassazione, con la sentenza 23 settembre 2014, n. 38684 interviene per chiarire le modalità di calcolo dell'imposta evasa, confermando che

“il reato di cui all'art. 5 d.lgs. n. 74 del 2000 è integrato solo ove abbia determinato una evasione di imposta pari (ratione temporis) a euro 77.468,53 e che, per 'imposta evasa', deve intendersi l'intera imposta dovuta, da determinarsi, tenuto conto, delle risultanze probatorie acquisite nel processo penale, sulla base della contrapposizione tra ricavi e costi d'esercizio fiscalmente detraibili, in una prospettiva di prevalenza del dato fattuale reale rispetto ai criteri di natura meramente formale che caratterizzano l'ordinamento tributario (Sez. 3, n. 21213 del 26/02/2008, De Cicco, Rv. 239983)”.

Ne consegue per la Corte che,

“per la determinazione dell'imposta evasa ai fini della configurabilità del reato di omessa dichiarazione di cui all'art. 5, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, deve tenersi conto anche degli elementi negativi del reddito, a condizione che siano legittimamente detraibili, spettando esclusivamente al giudice penale il compito di accertare e determinare l'ammontare dell'imposta evasa, da intendersi come l'intera imposta dovuta, attraverso una verifica che può venire a sovrapporsi ed anche entrare in contraddizione con quella eventualmente effettuata dinanzi al giudice tributario, non essendo configurabile alcuna pregiudiziale in tal senso (Sez. 3, n. 36396 del 18/05/2011, Mariutti, Rv. 251280)”.

Nel caso specifico, il ricorrente, nelle sue difese,

“aveva sempre sostenuto che, per una corretta determinazione dell'entità dell'IVA evasa e, quindi, anche per l'individuazione del presupposto del superamento della soglia di punibilità, si dovesse procedere a detrarre dal ricavo ricostruito (costo del venduto + ricarico) il costo sopportato con riferimento alla merce ritenuta induttivamente venduta, calcolando poi, sul risultato della detrazione operata, l'importo dell'IVA supposta come evasa, per raffrontarla, nella sua entità, a quello che il legislatore aveva individuato come soglia, operazione che avrebbe determinato, secondo il calcolo del ricorrente, non smentito dalle sentenze di merito, un importo imponibile, con consequenziale calcolo dell'IVA evasa, di gran lunga inferiore alla soglia di punibilità, prevista dalla legge all'epoca dei fatti”.

Reati tributari e calcolo dell'imposta evasa: breve nota

Come è noto, a chiusura delle operazioni di verifica, qualora siano stati constatati reati fiscali, i verificatori inoltrano rapporto alla Procura della Repubblica territorialmente competente, con l'esposizione dei fatti penalmente rilevanti, nel modo più completo possibile.

Infatti, per effetto di quanto disposto dall'art. 331 del c.p.p., i verificatori che, nell'esercizio o a causa delle loro funzioni, hanno notizia di un reato perseguibile d'ufficio, devono presentare o trasmettere denuncia, senza ritardo al P.M. o ad un ufficiale di polizia giudiziaria.



Sulla base delle disposizioni impartite con la circolare n. 154/E del 4 agosto 2000, la denuncia, redatta per iscritto, contenente la sommaria esposizione dei fatti, le fonti di prova, le generalità della persona a cui i fatti sono attribuibili, nonché quant'altro necessario per meglio rappresentare i fatti constatati, va

sottoscritta da tutti i componenti del nucleo di verifica.

Si legge nella medesima circolare n.154/200 che la "imposta evasa", alla quale si commisurano alcune soglie di punibilità dei reati, "è la differenza tra l'imposta dovuta e quella dichiarata, al netto di quanto versato dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine; tale differenza è determinabile al termine del procedimento di accertamento e trova rappresentazione nell'avviso di accertamento o di rettifica della dichiarazione, emesso dall'ufficio delle Entrate quale titolare della potestà accertativa".

Ricordiamo che, al fine di uniformare le procedure operative, il Comando Generale della Guardia di Finanza, con la circolare n. 1140000 del 14.4.2000, ha fornito alcuni indirizzi di massima ai propri militari verbalizzanti.

In particolare, la nota si occupa pure dell'imposta evasa (art.1, lett. f, del D.Lgs. n. 74/2000): essa è la differenza tra l'imposta effettivamente dovuta e quella indicata in dichiarazione, ovvero l'intera imposta dovuta nel caso di omessa dichiarazione, al netto delle somme versate dal contribuente o da terzi a titolo d'acconto, di ritenuta o comunque in pagamento di detta imposta, prima della presentazione della dichiarazione o della scadenza del relativo termine.

Da tale definizione emerge subito che il concetto di imposta evasa è legato sostanzialmente a quanto indicato in dichiarazione.

Nella determinazione dell'imposta evasa il Corpo della Guardia di Finanza "constata" il principio del cd. "doppio binario": la circolare rileva, infatti, in maniera puntuale, che il concetto di imposta evasa è simile, ma non coincide con quello della "imposta dovuta" ai fini amministrativi (artt.1 e 5 del D.Lgs. n. 471/97), per cui si possono determinare, nella realtà, dei casi di scostamento fra i due valori.

Secondo il Comando Generale, i militari operanti dovranno procedere alla ricostruzione della posizione fiscale del contribuente, valutando, caso per caso, se notificare "senza ritardo" l'autorità giudiziaria, ogni qualvolta siano configurabili nuovi illeciti penali, previa quantificazione dell'imposta evasa, sia ai fini II.DD. che Iva.

Il documento in esame precisa che tale operazione di calcolo dei tributi evasi è:

- strettamente funzionale agli adempimenti di polizia giudiziaria;
- preliminare e di supporto ai fini delle successive determinazioni di competenza del pubblico ministero e del giudice, nonché eventualmente dei periti e dei consulenti tecnici che potranno essere nominati;
- aperta a integrazioni da parte degli stessi comandi operanti e degli uffici finanziari operativi, nel caso in cui emergano nuovi fatti di evasione ovvero si possano applicare modalità più corrette di ricostruzione dei tributi effettivamente dovuti;
- dettagliatamente illustrata nell'informativa di reato per i delitti di cui agli artt.3, 4 e 5 del decreto legislativo di riforma, con l'indicazione del percorso seguito dalla pattuglia e delle componenti attive e passive considerate nel computo.

29 ottobre 2014

Gianfranco Antico