

---

# L'evasione IRAP non subisce il raddoppio dei termini, non ha rilevanza penale, con tutte le conseguenze, anche positive per il contribuente, che ciò comporta

---

di [Commercialista Telematico](#)

Pubblicato il 12 Febbraio 2015

la legge non conferisce rilevanza penale all'eventuale evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico): le dichiarazioni costituenti l'oggetto materiale del reato di cui all'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000, sono solamente le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni annuali IVA. Viene meno, a nostro avviso, per questa imposta, il cd.raddoppio dei termini

La Corte di Cassazione, con la sentenza 2 febbraio 2015, n. 4906, ha ritenuto l'IRAP evasa fuori dal contesto penale, accogliendo le censure mosse nel ricorso con riferimento alla determinazione dell'entità del profitto (e dunque della somma confiscabile per equivalente) calcolato anche attraverso l'inclusione dell'IRAP nella quantificazione dell'imposta evasa.

## Il principio espresso

La Corte, innanzitutto, prende atto che costituisce principio di diritto consolidato, reiteratamente affermato, *“che il sequestro e la confisca per equivalente non possono avere ad oggetto beni per un valore eccedente il profitto del reato, sicché il giudice di merito deve individuare l'effettivo profitto del reato e, quindi, procedere, anche in sede di sequestro, alla valutazione dell'equivalenza tra il valore dei beni e l'entità del profitto”* (Sez.6, n.45504 del 23/11/2010; Sez. 5, n.2101 del 9/10/2009, dep. 18/01/2010; Sez. 6, n. 26176 del 17/03/2009).

Osserva la Corte che, nella fattispecie in esame, *“il Tribunale, per la quantificazione del profitto del reato, erroneamente ha tenuto conto anche dell'asserito mancato pagamento dell'IRAP, laddove la legge non conferisce rilevanza penale all'eventuale evasione dell'imposta regionale sulle attività produttive (non trattandosi di un'imposta sui redditi in senso tecnico) e le dichiarazioni costituenti l'oggetto materiale del reato di cui all'art. 4 d.lgs. n. 74/2000, sono solamente le dichiarazioni dei redditi e le dichiarazioni annuali IVA (vedi la Circolare del Ministero delle Finanze n. 154/E del 4 agosto 2000, che motiva l'esclusione della dichiarazione IRAP con la natura reale di siffatta imposta, che perciò considera non incidente sul reddito)”*.

L'ipotizzato art. 4 d.lgs. n. 74/2000, (che configura un reato di pericolo concreto) tutela il bene giuridico patrimoniale della percezione del tributo ed è all'indebito vantaggio d'imposta (sui redditi e dell'IVA), deducibile dalle correlate dichiarazioni annuali, che deve farsi riferimento per l'individuazione del profitto del reato (Sez. 3, n.11147 del 15/11/2011, dep. 22/03/2012).

La Corte, quindi, annulla l'ordinanza impugnata sul punto, con rinvio al giudice a quo, affinché provveda a verificare l'effettivo ammontare del profitto (e dunque della somma confiscabile per equivalente), sempre tenendo conto delle soglie di punibilità, sulla base dei principi secondo i quali gli importi concernenti l'IRAP non possono concorrere a determinare il profitto del reato.

### **Brevi indicazioni**

La Corte di Cassazione, di recente, con la sentenza 23 settembre 2014, n. 38684, era intervenuta 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 imponente, con consequenziale calcolo dell'IVA evasa, di gran lunga inferiore alla soglia di punibilità, prevista dalla legge all'epoca dei fatti”.*

Si legge nella circolare n. 154/2000 che l'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”.*

Lo stesso Comando Generale della Guardia di Finanza, con la circolare n. 1140000 del 14.4.2000, ha rilevato che l'imposta evasa (art. 1, lett. f, del D.Lgs. n. 74/2000) è data dalla 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.

### **Riflessione conclusiva**

L'interpretazione oggi data dalla Corte di Cassazione, che esclude l'evasione Irapp dal penale, ha effetti anche sul cd. raddoppio dei termini per l'accertamento.

Come è noto, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, come modificato dal D.Lgs. 9.7.1997 n. 241, gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (disposizione così modificata dall'articolo 15 del D.Lgs. 9.7.1997, n. 241).

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, ai sensi delle disposizioni del Titolo I del D.P.R. n. 600/1973, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Relativamente all'IRAP, nella fase transitoria (caratterizzata dall'assenza di legislazione regionale disciplinante l'imposta ai sensi dell'articolo 24 del D.Lgs. n. 446/1997), vanno applicate le stesse norme valide per le imposte sui redditi. Di conseguenza, anche i termini dell'accertamento corrispondono a quelli dell'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti IVA devono essere notificati, ai sensi del citato art. 57 del D.P.R. n. 633/72, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In caso di omessa presentazione della dichiarazione l'avviso di accertamento dell'imposta può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

L'art. 37 del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, commi da 24 a 26, ha modificato, sia ai fini delle imposte sul reddito che ai fini IVA, la disciplina dei termini per l'attività di accertamento prevista, rispettivamente, all'art. 43 del D.P.R. n. 600/73 e all'art. 57 del D.P.R. n. 633/72, raddoppiando la durata dell'ordinario termine decadenziale per l'attività di accertamento in presenza di violazioni che comportino l'obbligo di denuncia, ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, per uno dei reati previsti dal dlgs n. 74 del 2000 (sul punto si rinvia alla C.M. n. 54/2009).

Una volta che la Cassazione ha escluso l'Irap dal penale viene meno, a nostro avviso, per questa imposta, il cd.raddoppio dei termini.

12 febbraio 2015

Roberto Pasquini