

PENALE TRIBUTARIO

Evasore totale: ai fini penali è richiesto il dolo specifico

di Marco Bargagli

Nel folto **panorama dei fenomeni di evasione fiscale**, l'evasore totale può essere qualificato come un **soggetto completamente sconosciuto al Fisco** che, nonostante eserciti un'**attività economica soggetta a tassazione**, non presenta la relativa dichiarazione dei redditi.

Per **contrastare tale fenomeno** ai fini penali tributari sono **previste specifiche sanzioni** e, in particolare, la relativa **normativa sostanziale di riferimento** è contenuta nell'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) rubricato "omessa dichiarazione", dopo le **modifiche** introdotte, con **decorrenza dal 22 ottobre 2015**, dal D.Lgs. 158/2015.

In merito, viene **punito con la reclusione da un anno e sei mesi a quattro anni** chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, **non presenta, essendovi obbligato**, una delle **dichiarazioni relative a dette imposte**, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a **taluna delle singole imposte**, ad **euro cinquantamila**.

Anche la prassi operativa (**cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza** volume I - parte II - capitolo 1 "Il sistema penale tributario in materia di imposte dirette e IVA. Disposizioni sostanziali", pag. 168 e ss.) ha fornito, in chiave interpretativa, alcune **importanti definizioni** in *subiecta materia*.

Il **delitto in questione** si configura come **reato istantaneo**, che si consuma **decorsi novanta giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione**.

Nello specifico, il **reato in rassegna** ha ad oggetto le **dichiarazioni annuali** relative alle **imposte sui redditi, all'Iva e alle ritenute operate dai sostituti d'imposta** nonché le **dichiarazioni relative alle imposte sui redditi e all'Iva** da presentarsi, ad esempio, nel caso di **operazioni straordinarie o nell'ambito di procedure concorsuali**.

Il citato **documento di prassi** fornisce, in merito, **alcune esemplificazioni** con riferimento:

- alle ipotesi connotate da "profili di fiscalità internazionale", ossia quelle fattispecie nelle quali viene **fraudolentemente rescisso il collegamento soggettivo e territoriale tra la produzione e la tassazione del reddito** (es. il **trasferimento fittizio della residenza all'estero** da parte di persone fisiche; l'**esterovestizione societaria**, ossia la **localizzazione fittizia** o il **trasferimento simulato** della residenza fiscale al fine di usufruire di un **regime fiscale più favorevole**; la presenza nel territorio dello Stato di

- una stabile organizzazione materiale o personale occulta di un'impresa non residente);
- alla mancata dichiarazione di proventi di fonte illecita: trattasi dei proventi derivanti da fatti, atti o attività qualificabili come illecito civile, penale o amministrativo;
 - agli "evasori totali", ovvero coloro i quali, ai fini delle imposte dirette e Iva omettano, a vario titolo, con riferimento almeno ad un tributo e ad almeno un'annualità, la presentazione della relativa dichiarazione.

Interessanti **spunti ermeneutici** in ordine al reato previsto e punito dall'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#) sono stati illustrati dalla **Corte di cassazione**, sezione 3 penale, nella [sentenza n. 31343](#) depositata in **data 17.07.2019** nella quale è stato confermato che il **delitto in commento** è punito a titolo di **dolo specifico di evasione**.

Infatti, giova ricordare che si **applica la sanzione penale** nei confronti del soggetto che, al fine di **evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato**, una delle **dichiarazioni relative a dette imposte**, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

In merito, **gli ermellini hanno chiarito** che, in tema di reati tributari, la prova del **dolo specifico di evasione** - nel delitto di **omessa dichiarazione** (*ex articolo 5 D.Lgs. 74/2000*) - non deriva dalla semplice violazione dell'obbligo dichiarativo, né da una "culpa in vigilando" sull'operato del professionista "*che trasformerebbe il rimprovero per l'atteggiamento antidoveroso da doloso in colposo*", ma dalla ricorrenza di **elementi fattuali dimostrativi** che il **soggetto obbligato** ha consapevolmente preordinato l'omessa dichiarazione all'evasione dell'imposta per **quantità superiori alla soglia di rilevanza penale** (conformemente, cfr. Corte di cassazione, [sentenza n. 37856 del 18.09.2015](#), [sentenza n. 18936 del 19.01.2016](#)).

Per tale motivo, in conclusione, **i giudici di piazza Cavour** rilevano che:

- "*la Corte territoriale, a fronte di specifico motivo di gravame, ha espresso sul punto una motivazione meramente apparente, limitandosi a richiamare regole di esperienza senza analizzare specifici elementi fattuali emergenti dagli atti;*
- *talé vizio motivazionale vizia la sentenza impugnata e ne impone l'annullamento sul punto con rinvio ad altra sezione della Corte di appello ...*".

Special Event**LA SIMULAZIONE DI UN LAVORO DI REVISIONE LEGALE
TRAMITE UN CASO OPERATIVO – CORSO AVANZATO**[Scopri le sedi in programmazione >](#)