

Ravvedimento operoso in presenza di reati tributari: quando ne esclude o attenua la punibilità

Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Brindisi e Milano

L'estinzione del debito tributario mediante pagamento del quantum dovuto, a seconda del tipo di reato tributario commesso, può consentire l'esclusione della punibilità oppure l'applicazione di una circostanza attenuante. E' quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 11/E del 12 maggio 2022 che prende atto dell'evoluzione delle norme in materia degli ultimi anni e, quindi supera, la precedente prassi contenuta nella circolare n. 180 del 1998.

L'Agenzia delle Entrate recepisce, con un documento di prassi (circolare n. 11/E/2022), l'ormai consolidato quadro normativo in materia di **reati tributari** come risultante dalle modifiche introdotte negli ultimi anni a partire dalla riforma del 2015 (D.Lgs. n. 158/2015) sino ad arrivare al D.L. n. 124/2019.

Vengono dunque superate le vecchie interpretazioni della stessa amministrazione finanziaria che risultavano ormai datate (il riferimento è alla circolare n. 180 D.L. 1998), seppur già un primo passo in tal senso era stato fatto con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 in tema di crediti d'imposta ricerca e sviluppo e di ravvedimento nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti.

Ora, però, l'Agenzia sgombra il campo da qualsiasi dubbio ammettendo che al contribuente è concessa la possibilità di accedere al **ravvedimento operoso** per regolarizzare anche le **violazioni fiscali** connesse a **condotte fraudolente**, evitando, così, in toto o in modo parziale, la punibilità ai fini penali.

Per capire meglio l'importanza della circolare n.11/E, occorre fare un piccolo passo indietro e sintetizzare l'evoluzione delle norme penali negli ultimi anni.

Evoluzione legislativa in materia di reati tributari

Con la **riforma del diritto penale tributario** del 2015 (contenuta nel D.Lgs. n. 158/2015 in vigore dal 22 ottobre 2015), è stato introdotto il principio secondo cui l'estinzione del debito tributario costituisce una causa di non punibilità.

Prima della riforma, il pagamento del debito costituiva unicamente una circostanza attenuante ed era presupposto per l'ammissibilità al "patteggiamento".

Invece, con il suddetto D.Lgs. n. 158, sostituendo integralmente l'articolo 13 del D.Lgs. n. 74/2000 (decreto che disciplina il sistema sanzionatorio penale in materia di imposte sui redditi e IVA), sono state introdotte nel sistema penale tributario delle **cause di non punibilità** per alcune fattispecie di reato.

In particolare, l'art. 13 stabilisce che:

- i **reati di omesso versamento** di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis), omesso versamento di IVA (art. 10-ter) e indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater) **non sono punibili** se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante

integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali **procedure conciliative** e di **adesione** all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso (comma 1);

- i **reati di dichiarazione fraudolenta** mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici, nonché di dichiarazione infedele ed omessa (art. 2, 3, 4 e 5) **non sono punibili** se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del **ravvedimento operoso** o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (comma 2); si ricorda che questa esimente si applica a decorrere dal 24 dicembre 2019 in quanto il comma di cui si discute è stato oggetto di modifiche con il D.L. n. 124/2019;

- qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante **rateizzazione**, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis di cui si dirà appresso, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione (comma 3).

Come appena anticipato, è stato oggetto di riforma anche l'art. 13-bis secondo cui:

- al di fuori dei casi di non punibilità dei reati tributari, il **pagamento integrale dei debiti tributari** - ivi compresi gli interessi e le sanzioni amministrative, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento, previste dalle norme tributarie - comporta la **diminuzione** fino alla metà delle **pene** previste, alla quale si aggiunge la non applicazione delle pene accessorie, a condizione che lo stesso pagamento avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado (comma 1);

- si subordina la **richiesta di patteggiamento** (articolo 444 c.p.p.) al ricorrere delle circostanze sopra indicate, ovvero in caso di pagamento integrale degli importi dovuti per estinguere i debiti tributari, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché al ricorrere del ravvedimento operoso, fatte salve le ipotesi di cui all'articolo 13, commi 1 e 2, come sopra elencate (comma 2).

In sintesi, il quadro normativo attuale prevede che l'estinzione del debito tributario mediante pagamento di quanto dovuto, a seconda del tipo di reato tributario commesso, può consentire:

1) l'**esclusione della punibilità** (art. 13 D.Lgs. n. 74/2000);

2) l'applicazione di una **circostanza attenuante** (art. 13-bis, comma 1, D.Lgs. n. 74/2000).

Dalla lettura delle suddette norme è evidente che l'intento del Legislatore della riforma è stato quello di favorire, attraverso gli **istituti di deflazione e di ravvedimento**, le Entrate per l'Erario a discapito del perseguimento delle condotte criminali.

L'impatto del ravvedimento sul nuovo regime sanzionatorio

Tralasciando queste considerazioni più di merito che di sostanza e focalizzando l'attenzione sul ravvedimento operoso, se ne deduce che il suo utilizzo, in tali fattispecie:

- costituisce una **causa di esclusione della punibilità** per i reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o documenti per operazioni inesistenti ovvero mediante altri artifici, nonché di dichiarazione infedele ed omessa sempreché sia intervenuto prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, e per i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate, omesso versamento di IVA e indebita compensazione di crediti non spettanti, se sia intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado;

- rappresenta uno dei **presupposti** (insieme agli altri istituti di definizione previsti dalle norme tributarie) ai fini della **richiesta di patteggiamento**.

In caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'esclusione della punibilità ricorre anche nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, al verificarsi delle condizioni ivi contemplate.

L'Agenzia, a tale proposito, chiarisce che, se, però, la **dichiarazione** viene presentata **entro 90 giorni** le sanzioni ad essa relative non possono essere oggetto di spontanea regolarizzazione mediante ravvedimento operoso e, pertanto, sono da **versare in misura piena**.

Conclusioni dell'Agenzia delle Entrate

Comunque, al di là di tali considerazioni, l'importanza della circolare n. 11/E/2022, sta nel fatto che ormai supera la vecchia posizione contenuta nella circolare n. 180/1998 (circolare che fu emanata all'indomani del varo dell'istituto del ravvedimento operoso nella sua prima versione) secondo cui c'era preclusione al ravvedimento in presenza di condotte fraudolente.

Le norme attuali, quindi:

- legittimano l'utilizzo del **ravvedimento operoso** anche per le **condotte dichiarative fraudolente**, regolandone le conseguenze penali e precisando le condizioni alle quali tali effetti si realizzano;

- disciplinando gli effetti penali prodotti dal ravvedimento - mediante integrale pagamento degli importi dovuti - prima e dopo l'avvio di qualunque attività istruttoria, ammettono di fatto la **legittimità** del ravvedimento stesso anche sotto il **profilo sanzionatorio amministrativo**, ricordando, però, che la legittimità del ravvedimento in ambito amministrativo non soggiace ai limiti posti dalla normativa sanzionatoria penale.

Restano comunque ferme le regole che disciplinano il ravvedimento in generale e soprattutto che l'utilizzo di tale strumento non pregiudica in alcun modo le valutazioni sull'efficacia e gli effetti del ravvedimento amministrativo o su quelli dell'estinzione totale o parziale del debito in ambito penale demandate all'Autorità giudiziaria.

Infatti, anche se si ricorre al ravvedimento, gli uffici restano obbligati a procedere, se ne ricorrono i requisiti di legge, alla denuncia della notizia criminis come previsto dall'articolo 331 c.p.p..