

## Frodi fiscali: il ravvedimento spontaneo salva dalla punibilità

*Stefano Loconte - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università degli Studi LUM di Casamassima*

Non punibilità estesa anche alla dichiarazione fraudolenta: anche per questo delitto vale quanto già contemplato per le (meno gravi) infedeltà dichiarative, ovvero la non punibilità del reato se i debiti tributari - compresi sanzioni e interessi - sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso. Tuttavia, affinché sia invocabile la non punibilità, il pagamento deve essere spontaneo, e cioè intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, nonché di procedimenti penali.

L'inasprimento del trattamento sanzionatorio previsto dal D.L. n. 124/2019 è stato mitigato in sede di conversione in legge consentendo, anche per le fattispecie di **dichiarazione fraudolenta** (articoli 2 e 3, D.Lgs. n. 74/2000), l'operatività della **causa di non punibilità** prevista dall'art. 13, comma 2, D.Lgs. n. 74/2000, sino a oggi applicabile alle sole fattispecie di dichiarazione infedele (art. 4) e di omessa dichiarazione (art. 5).

Il decreto fiscale 2020 estende dunque anche alla dichiarazione fraudolenta la previsione dell'art. 13, comma 2 citato, ovvero la non punibilità del reato se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del **ravvedimento operoso**.

Ma affinché sia invocabile la non punibilità, il pagamento deve essere **spontaneo**, e cioè intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo, nonché di procedimenti penali.

### La causa di non punibilità ex art. 13, comma 2

Con l'entrata in vigore della legge n. 157/2019, anche i delitti di cui agli articoli 2 e 3 possono essere dichiarati non punibili "se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso [...] sempreché il ravvedimento [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".

Riguardo alla portata di tale disposizione è utile richiamare la Relazione n. III/05/2015, pubblicata il 28 ottobre 2015 dall'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione non appena entrato in vigore il D.Lgs. n. 158/2015, che aveva introdotto la causa di non punibilità per l'infedele e omessa dichiarazione.

L'Ufficio aveva in particolare sottolineato come il nucleo delle condotte non risiede in un mancato pagamento di quanto dichiarato, ma "retrocede" a un momento precedente, connotato di maggiore disvalore: "ne deriva l'esigenza di una caratteristica diversa ed ulteriore del **ravvedimento**, ossia di una "**spontaneità**" individuata in un *agere* tempestivo e anticipatorio rispetto alla formale conoscenza di un accertamento fiscale o di un procedimento penale; un requisito che, se allontana possibili dubbi di incostituzionalità (regolando opportunamente in maniera diversa comportamenti differenti sotto il profilo dell'offesa), sul piano pratico rende poco probabile una significativa applicazione dell'istituto, potendo difficilmente pronosticarsi comportamenti di "ravvedimento" da omessa/infedele dichiarazione che non siano in qualche

modo "sollecitati" dalla conoscenza di accertamenti in corso sulla dichiarazione medesima".

A quest'ultimo riguardo, si noti che la "**formale conoscenza**" di un'indagine preliminare si ritiene ricavabile dal codice di rito, così che possono considerarsi atti con cui l'indagato acquisisce conoscenza formale di un procedimento penale l'informazione di garanzia, l'avviso di conclusione e la richiesta di proroga delle indagini preliminari, l'invito a comparire per rendere interrogatorio, la fissazione dell'udienza a seguito di opposizione alla richiesta di archiviazione, i decreti di sequestro, le ordinanze relative a misure cautelari personali, il decreto penale di condanna e gli atti di *vocatio in jus*.

Le altre situazioni sono date invece dalla fisica presentazione degli **organi accertatori** presso il luogo del contribuente con contestuale consegna dell'atto che legittima l'accesso, l'ispezione, la verifica, ovvero dalla notifica o comunicazione di un qualsiasi atto posto ad inizio all'accertamento fiscale; un requisito da valutare - ritengono gli interpreti - con riferimento al singolo indagato/imputato, non rilevando l'eventuale conoscenza formale acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o concorrenti nel reato.

Evidente pertanto la differenza da quanto previsto dall'art. 5-*quater*, comma 2, D.L. n. 167/1990, disciplinante la **voluntary disclosure**, che in questo ultimo caso aveva espressamente sancito la preclusione all'accesso alla procedura.

## La (differente) causa di non punibilità ex art. 13, comma 1

L'art. 13, comma 1 prevede invece che l'adempimento del tributo estingue i reati di omesso versamento delle imposte certificate (art. 10-*bis*), omesso versamento Iva (art. 10-*ter*) e indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti (art. 10-*quater*, comma 1), qualora avvenga prima dell'apertura del dibattimento di primo grado.

Per tali reati la causa di non punibilità trova la sua giustificazione politico-criminale nella scelta di concedere al contribuente la possibilità di eliminare la rilevanza penale della condotta attraverso una piena soddisfazione della pretesa erariale purché ciò avvenga, evidentemente, **prima del processo penale**: il contenuto della condotta risiede infatti in un mero inadempimento di un debito fiscale che tuttavia il contribuente ha correttamente indicato, sicché il suo adempimento in tempo utile in rapporto alle scansioni processuali, anche se non spontaneo, giustifica il solo ricorso alle sanzioni amministrative.

Sul punto, giova richiamare la giurisprudenza consolidata (*ex multis* Cass. pen., sez. III, n. 48375 del 13 luglio 2018), che precisa che tale causa di non punibilità opera solo a seguito dell'integrale pagamento, anche rateale, dell'importo dovuto a titolo di debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, e non consegue al mero accordo intervenuto tra debitore e amministrazione finanziaria per la rateizzazione del debito e la rimodulazione della sua scadenza; la Suprema Corte ha infatti precisato che l'effetto novativo dell'obbligazione che deriva dall'accordo tra il contribuente e l'amministrazione rimane circoscritto all'ambito tributario, non producendo conseguenze sul piano penale.

## Estinzione mediante rateizzazione

L'art. 13, comma 3 regola l'ipotesi che il contribuente stia provvedendo all'**estinzione del debito tributario** mediante **rateizzazione**, prevedendo la obbligatoria ("è dato") concessione di un termine di **tre mesi** per il pagamento del debito residuo, con proroga a discrezionalità motivata del giudice ("qualora lo ritenga necessario"); in entrambi i casi con l'esplicita sospensione del termine di prescrizione.

Su tale disposizione sono state sollevate dai Tribunali di Asti e Treviso due **questioni di legittimità costituzionale** "nella parte in cui prevede che, qualora prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, con facoltà per il Giudice di 'prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi' e non consente invece, almeno in determinati casi, di concedere un termine più lungo coincidente con lo scadere del piano di rateizzazione".

La Corte Costituzionale, tuttavia, ha ritenuto le questioni **manifestamente inammissibili**, sottolineando come l'intervento sollecitato alla Corte si caratterizzasse per un elevato tasso di manipolatività e comportasse la scelta tra diverse opzioni che rispondono a differenti possibili modulazioni del bilanciamento degli interessi in gioco, la cui valutazione è rimessa alla discrezionalità del legislatore, salvo il limite della non irragionevolezza.