

La sanatoria speciale, prevista dalla legge di Bilancio 2023, non mette in salvo dal reato

Il ravvedimento non fa da scudo

Sul piano penale non ci sono automatismi sulla punibilità

Pagina a cura

DI STEFANO LOCONTE E
GIULIA MARIA MENTASTI

Per chi si ravvede lo scudo penale non è automatico. È quanto emerge dalla legge di Bilancio 2023, pubblicata in *Gazzetta Ufficiale* il 29 dicembre scorso (legge n. 197/2022), nella parte in cui disciplina il ravvedimento cosiddetto speciale delle violazioni tributarie, fruibile sino al 31 marzo 2023, che consente di sanare alcune violazioni afferenti alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti, beneficiando di sanzioni ridotte a un diciottesimo del minimo nonché della possibilità del pagamento dilazionato. Ma attenzione: alla possibilità di accedere al ravvedimento speciale non corrispondono in automatico anche la non punibilità o altri effetti premiali sul piano penale, per potere fruire dei quali, in assenza di una norma ad hoc, bisogna rispettare le stringenti condizioni contenute nel dlgs 74/2000 agli artt. 13 e 13-bis. Ovvero il ravvedimento deve intervenire prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

Il ravvedimento speciale. La Manovra 2023, sulla base di quanto disciplinato ai commi 174 e seguenti dell'art. 1, consente di fruire, sino al 31 marzo prossimo, di un ravvedimento speciale delle violazioni tributarie riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti, e di beneficiare non solo di sanzioni ridotte a 1/18 del minimo, ma anche della possibilità del pagamento dilazionato (si veda *ItaliaOggi Sette* del 9 gennaio 2023). Infatti, a differenza del ravvedimento ordinario di cui all'art. 13 dlgs 472/1997, il versamento delle somme dovute, ovvero delle imposte, delle sanzioni ridotte e degli interessi, può essere effettuato in otto rate trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata il 31 marzo 2023; mentre le rate successive saranno da versare entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno (comprendente di interessi nella misura del tasso legale). La regolarizzazione si perfeziona con il versamento di quanto dovuto, ovvero della prima rata, entro il 31 marzo 2023, e con la rimozione delle irregolarità o omissioni.

La procedura per le con-

I profili penali del ravvedimento	
Non punibilità	Il ravvedimento operoso costituisce una causa di esclusione della punibilità: <ul style="list-style-type: none"> • per i reati di fraudolenta e infedele dichiarazione di cui agli artt. 2, 3, 4, se 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 • per i reati di omesso versamento di ritenute e Iva e di indebita compensazione di crediti non spettanti cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater comma 1, se intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado
Patteggiamento	Il ravvedimento operoso rappresenta uno dei presupposti ai fini della richiesta di patteggiamento di cui all'art. 444 c.p.p.
Rateizzazione	Ove ci si avvalga della rateazione prevista dal ravvedimento speciale: <ul style="list-style-type: none"> • all'apertura del dibattimento è dato un termine di 3 mesi per il pagamento del debito residuo, prorogabile una sola volta per non oltre 3 mesi • i pagamenti per beneficiare della non punibilità devono concludersi al massimo entro 6 mesi dall'udienza di apertura del dibattimento

dotte fraudolente. Come espressamente previsto dal comma 174, il ravvedimento è precluso solo laddove le violazioni siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni (comprese le comunicazioni derivanti da controllo formale delle dichiarazioni). Di conseguenza, al sussistere di tali condizioni, l'accesso all'istituto del ravvedimento speciale, così come di quello ordinario di cui all'art. 13 dlgs 472/1997, è consentito anche per le condotte dichiarative fraudolente: possibilità che è stata oggetto di conferma proprio nell'anno appena passato da parte della Agenzia delle entrate, con la circolare 11/E del 2022, che ha chiarito la fruibilità da parte del contribuente dello strumento del ravvedimento operoso per regolarizzare anche le violazioni fiscali connesse a condotte fraudolente.

La non punibilità per fraudolente e infedeli dichiarazioni. Tuttavia, sul piano penale, affinché sia garantita la non punibilità, il legislatore pretende una resipiscenza ancor più spontanea. Chiaro infatti è l'art. 13 comma 2 dlgs 74/2000 (come da ultimo modificato nel 2019 mediante l'inserimento nel novenario dei reati anche delle frodi fiscali): la norma infatti prevede sì che i delitti di dichiara-

zione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti (art. 2) o mediante altri artifici (art. 3), nonché di dichiarazione infedele (art. 4) non siano punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso; ma impone al contempo una rigorosissima condizione, ovvero che 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. In altre parole, come esplicitato anche dalla citata circolare 11/E, la norma, disciplinando anche per le condotte dichiarative fraudolente le conseguenze penali del ravvedimento operoso e precisando le condizioni alle quali tali effetti si verificano, ammette di fatto l'accesso all'istituto anche sotto il profilo sanzionatorio amministrativo. Ma ciò fermo restando che la legittimità dello stesso in tale ambito prescinde dalle valutazioni che competono al giudice in sede penale e non soggiace ai limiti posti dalla normativa sanzionatoria penale, che appunto sono ben più stringenti e mantengono ferma la punibilità del reato di fraudolenta o infedele dichiarazione ogni qualvolta si abbia avuto la formale conoscenza di qualunque attività istruttoria.

Di riflesso, chiarisce la circolare, il buon esito del ravvedimento in campo amministrativo non pregiudica in alcun modo le autonome valutazioni sull'efficacia e sugli effetti in ambito penale demandate all'Autorità giudiziaria, rimanendo peraltro fermo l'obbligo per gli Uffici di procedere, al ricorrere dei requisiti legislativamente fissati, alla denuncia della notizia criminis ex art. 331 c.p.p..

La non punibilità degli omessi versamenti e il patteggiamento delle dichiarazioni infedeli e fraudolente. Nell'ottica di evidenziare i riflessi che la corsa alla sanatoria può avere sul piano penale, viene inoltre in rilievo quanto disposto dal comma 1 del medesimo art. 13: per i reati di cui agli artt. 10-bis (omesso versamento di ritenute certificate), 10-ter (omesso versamento di Iva) e 10-quater comma 1 (indebita compensazione di crediti non spettanti) del dlgs n. 74/2000, è riconosciuta la esclusione della punibilità se i debiti tributari, compresi interessi e sanzioni, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito del ravvedimento operoso, ma a patto che ciò avvenga prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Il patteggiamento dei reati tributari. Fatte salve le suesposte ipotesi di non punibilità, il comma 2 del successivo art. 13-bis dlgs 74/2000

subordina la richiesta di patteggiamento di cui all'art. 444 c.p.p. al sussistere delle circostanze tassativamente indicate, ovvero al 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.

Gli effetti penali del ravvedimento in sintesi. Sulla base dei citati artt. 13 e 13-bis del dlgs 74/2000, lo specifico riferimento al ravvedimento operoso: in primo luogo costituisce una causa di esclusione della punibilità per i reati di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 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 cui agli artt. 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, se sia intervenuto prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado; in secondo luogo rappresenta uno dei presupposti (insieme agli altri istituti di definizione previsti dalle norme tributarie) ai fini della richiesta di patteggiamento.

La rateizzazione del debito. Il comma 3 dell'art. 13 dlgs 74/2000 precisa che qualora, prima della suddetta dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo, termine che il giudice ha facoltà, quindi nemmeno l'obbligo, di prorogare una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario. Questa disposizione diviene di particolare importanza per valutare i profili di rilevanza penale derivanti dal nuovo ravvedimento speciale, perché, ove ci si avvalga della rateazione concessa dal legislatore, i pagamenti, per beneficiare della non punibilità, devono concludersi al massimo entro 6 mesi dall'udienza di apertura del dibattimento.

Il rispetto di tale scadenza per l'estinzione integrale del debito è peraltro, per espreso richiamo normativo, condicio sine qua non anche per il riconoscimento della circostanza attenuante di cui all'art. 13-bis comma 1, ovvero di uno sconto di pena fino alla metà, e della non applicazione delle pene accessorie; nonché per accedere al patteggiamento.