

PENALE TRIBUTARIO

Ravvedimento operoso in ambito penale: i chiarimenti delle Entrate

di **Alessandro Carlesimo**



L'Amministrazione finanziaria, nella recente [circolare 11/E/2022](#), ha commentato **l'evoluzione legislativa che ha caratterizzato l'istituto del ravvedimento operoso ed il suo impiego in ambito penale tributario**, superando le posizioni assunte nei precedenti documenti di prassi.

A tal riguardo, si rammenta che la materia è stata oggetto di svariati interventi normativi che hanno via via **esteso la portata applicativa dello strumento di compliance**, sia in ambito amministrativo che in quello **penale tributario**.

Più precisamente, la rielaborazione legislativa è stata protesa a favorire forme di **regolarizzazione spontanea e preventiva delle violazioni fiscali**.

I caposaldi della riforma hanno in particolare riguardato, da un lato, il progressivo ampliamento del perimetro oggettivo di applicazione del ravvedimento, dall'altro la rimozione di alcuni vincoli subordinatamente ai quali era possibile aderirvi.

Al di fuori del contesto penale, la **Legge di Stabilità 2015** estendeva **il limite entro il quale è possibile sanare le irregolarità**, facendolo coincidere con la scadenza dei termini di accertamento e, per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, con il momento in cui sono notificati atti impositivi, di liquidazione e di recupero delle somme.

In quell'occasione, inoltre, il legislatore introduceva in modo esplicito la possibilità di adottare il ravvedimento operoso con riferimento ai reati non caratterizzati dall'impianto fraudolento.

L'[articolo 11 D.Lgs. 158/2015](#) riformulava infatti la disciplina prevedendo **cause di esclusione da punibilità operanti a condizione che i debiti tributari**, comprese sanzioni amministrative e interessi, fossero **estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti** prima della

dichiarazione di apertura del dibattito di primo grado, anche a seguito del ravvedimento operoso.

Sebbene l'ambito di applicazione del ravvedimento fosse pressoché generalizzato con riferimento alle fattispecie sanzionabili in sede amministrativa, parimenti non era possibile affermare con riferimento alle condotte penalmente rilevanti: nel contesto penale tributario il legislatore sembrava precluderne l'applicabilità alle condotte fraudolente in quanto segnaletiche di una spiccata attitudine al delinquere e, come tali, considerate non meritevoli di premialità legate ad autocorrezioni.

Secondo l'interpretazione dell'Amministrazione, infatti, **le condotte idonee a trarre in inganno l'erario non potevano essere trattate alla stregua di “un semplice errore, o tanto meno una omissione”** (Circolare Mef 180/1998; Circolare GdF 1/2018) e, pertanto, i relativi autori non potevano beneficiare di meccanismi di riduzione delle sanzioni.

Su questa falsariga, l'Amministrazione aveva **escluso dal novero dei reati ravvedibili i seguenti delitti;**

- reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([articolo 8 D. Lgs. 74/2000](#));
- reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ([articolo 2 D. Lgs. 74/2000](#));
- reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici ([articolo 3 D. Lgs. 74/2000](#)).

Viceversa, in Giurisprudenza si assisteva ad **una timida ma graduale apertura al ravvedimento operoso in presenza di qualsiasi ipotesi di reato.**

Tale indirizzo veniva a consolidarsi con riferimento alle **richieste di accesso al rito del patteggiamento ex [articolo 444, c.p.p.](#)**

In base all'[articolo 13-bis D.Lgs. 74/2000](#), infatti, l'estinzione dell'obbligazione tributaria mediante ravvedimento rappresentava (e rappresenta) una delle condizioni per poter fruire dei benefici di cui all'articolo 13-bis citato, **a prescindere dal reato incriminato** (Cassazione, n. 5448/2018; Cassazione, n.169/2017).

Parimenti, l'Aidc aveva ritenuto che **l'estinzione volontaria del debito tributario potesse, di per sé, rappresentare un fatto idoneo ad escludere il dolo specifico di evasione e che, quindi, il ravvedimento operoso determinasse i medesimi effetti di non punibilità del reato, senza alcuna distinzione in ordine alla tipologia di violazione sanata** (Norma di comportamento n.202 Aidc).

Tale orientamento è stato recepito dal legislatore con il D.L. 124/2019, il quale ha integrato l'articolo 13 menzionato **includendo nel novero delle violazioni sanabili mediante ravvedimento anche il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri**

documenti per operazioni inesistenti ed il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, sempre che la regolarizzazione avvenga 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 prima della dichiarazione di dibattimento di primo grado).

A fronte del mutato quadro normativo, l'Agenzia delle Entrate ha così modificato il proprio indirizzo, precisando che il ravvedimento operoso, nel contesto delle violazioni penali, può esser invocato:

- **come causa di non punibilità** dei reati di cui agli articoli 2,3,4 (dichiarazione fraudolenta e infedeli), 5 (omessa dichiarazione), 10-bis (omesso versamento delle ritenute dovute o certificate), 10-ter (omesso versamento dell'Iva); 10-quater, comma 1 (indebita compensazione di crediti non spettanti);
- **come presupposto per l'accesso al patteggiamento.**

Stante il silenzio della norma, **risulta, al contrario, ancora inibita la possibilità di utilizzare il ravvedimento per regolarizzare i reati di indebita compensazione di crediti inesistenti e quelli non direttamente correlati ad un risparmio d'imposta**, ovvero il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili e quello di emissione di fatture per operazioni inesistenti.

L'Agenzia ha inoltre rimarcato una importante differenza degna di nota tra ravvedimento in ambito penale e ravvedimento in sede amministrativa.

La regolarizzazione spontanea dei reati dichiarativi è subordinata all'assenza, da parte del contribuente, della formale conoscenza, di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali (cfr. Cassazione, n. 24589/2020).

Nel contesto penale, infatti, la formale conoscenza dell'avvio delle suddette attività di controllo costituisce una **causa ostativa per il ricorso al ravvedimento operoso**.