

PENALE TRIBUTARIO

Chiarimenti sugli effetti penali del ravvedimento operoso speciale

di Angelo Ginex



L'[articolo 1, commi 174-178, L. 197/2022](#) (c.d. **Legge di Bilancio 2023**) ha introdotto il c.d. **ravvedimento operoso speciale** delle violazioni tributarie.

Tale disposizione introduce una **regolarizzazione delle violazioni**, diverse da quelle formali e da quelle definibili con la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato, riguardanti **dichiarazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti**.

La regolarizzazione comporta il **pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili** previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti e si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023.

È ammesso il **pagamento rateale in otto rate trimestrali di pari importo** con scadenza della prima rata fissata al 31 marzo 2023, mentre sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo.

In base al dato normativo l'operatività di tale istituto è preclusa qualora, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, le **violazioni** siano state **già contestate** mediante notifica dell'avviso di accertamento, dell'atto di contestazione della sanzione, dell'atto di recupero del credito di imposta, della cartella di pagamento e della comunicazione bonaria inerente al controllo formale.

Ne deriva che l'inizio del **controllo fiscale** non rappresenta una causa ostativa al ravvedimento speciale, né tantomeno assumono alcuna rilevanza gli inviti a comparire, i questionari e, in generale, le richieste ai sensi dell'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#). Lo stesso si può dire per le **verifiche** disposti dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate, incluso il verbale di constatazione.

In via generale è d'uopo sottolineare che le **violazioni tributarie** commesse dal contribuente possono assumere anche **rilevanza penale**.

Sotto un profilo pratico occorre evidenziare che il legislatore non ha disciplinato in alcun modo gli **effetti penali** del **ravvedimento operoso speciale**.

Pertanto, è interessante chiarire se in sede penale la regolarizzazione prevista da tale istituto possa assumere una qualche valenza.

Si rammenta che l'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario") stabilisce testualmente che: *«I reati di cui agli articoli 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»*.

Fermo restando che i documenti di prassi della stessa Agenzia delle Entrate ammetterebbero la possibilità di sanare anche **violazioni di origine dolosa o fraudolenta** (cfr., [circolare AdE 11/E/2022](#); Risposte fornite dalla Guardia di Finanza a Telefisco in data 30.01.2020. Per i crediti di imposta inesistenti, [circolare AdE 31/E/2020](#)), nel caso di specie, a nostro avviso, dovrebbero valere le **regole generali**.

Ciò significa che il pagamento delle somme dovute in base al ravvedimento operoso speciale può rappresentare sia una circostanza attenuante, sia una **causa di non punibilità del reato**, purché ciò avvenga nel rispetto delle condizioni normativamente previste.

Resta quindi inteso che, in considerazione del richiamo contenuto nel citato [articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) al diverso istituto del **ravvedimento ordinario** di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), il debito tributario dovrà essere **pagato per intero entro il dibattimento penale di primo grado**.

Solo in questo caso, infatti, stando a quanto previsto dalla regola generale di cui all'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#), l'effetto potrebbe essere la **non punibilità** per i reati di **dichiarazione fraudolenta e infedele** di cui agli [articoli 2, 3 e 4 del D.Lgs. 74/2000](#) e l'attenuante per gli altri reati.

Pertanto **entro il 31 marzo 2023** sarà opportuno valutare attentamente eventuali **violazioni tributarie**, al fine di decidere se optare o meno per il ravvedimento speciale di cui all'[articolo 1, commi 174-178, L. 197/2022](#), anche in considerazione della sua rilevanza in sede penale quale **causa di non punibilità**.

Da ultimo si rammenta che, ai sensi del **comma 3 dell'articolo 13 D.Lgs. 74/2000**, è concesso un termine di **tre mesi per il pagamento del debito residuo**, quando, prima della dichiarazione

di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante **rateizzazione**.

In questo caso la prescrizione è sospesa e il giudice ha **facoltà di prorogare** il suddetto termine una sola volta per **non oltre tre mesi** qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione anche per questo ulteriore termine.