

**RILEVANZA IN
SEDE PENALE DEL
RAVVEDIMENTO
OPEROSO**

Contributo del 31 maggio 2015



Sommario: 1. Premessa. – 2. Ravvedimento operoso e articolo 13, D.Lgs. n. 74/2000. – 2.1. Ravvedimento quale circostanza attenuante. – 2.2. Verso un ravvedimento quale possibile causa di estinzione del reato? – 3. Ravvedimento e sequestro per equivalente. Cenni.

1. Premessa.

La Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di stabilità 2015) ha apportato rilevanti modifiche all'istituto del ravvedimento operoso, il quale, com'è noto, consiste nella possibilità per il contribuente di procedere spontaneamente alla regolarizzazione delle omissioni o degli errori commessi con una modulazione della riduzione delle sanzioni amministrative in funzione del momento in cui si effettua il ravvedimento.

Le sopracitate modifiche, nell'ottica di incentivare il massimo adempimento spontaneo da parte dei contribuenti, hanno comportato l'ampliamento dei limiti temporali e procedurali per poter accedere all'istituto *de quo* (per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, infatti, è ora possibile ravvedersi oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione e non operano più le preclusioni consistenti nell'avvenuta contestazione delle violazioni, negli intervenuti accessi, ispezioni e verifiche o ulteriori attività amministrative di accertamento)¹.

Ebbene, stante l'intento espresso dal Legislatore di incentivare il ricorso al ravvedimento operoso, non può essere elusa l'analisi della rilevanza di questo anche in una sede diversa da quella precipuamente incisa dalla suddetta novella normativa, ovverosia la sede penale.

Non può negarsi che al fine di valutare se il ricorso all'istituto *de quo* sia efficacemente incentivato nel nostro ordinamento o meno è necessario individuare i suoi effetti in tutti gli ambiti in cui questi si realizzano.

Il presente lavoro, pertanto, ha ad oggetto l'esame della rilevanza del ravvedimento operoso in sede penale sia in una prospettiva *de jure condito* che in una prospettiva *de jure condendo* stante l'attuanda revisione del sistema sanzionatorio penale tributario in ossequio all'articolo 8 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (c.d. Delega fiscale).

2. Ravvedimento operoso e articolo 13, D.lgs. n. 74/2000.

Nel sistema sanzionatorio penale tributario, come delineato dal Decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, l'istituto del ravvedimento operoso assume, ex articolo 13 del citato D.lgs., natura di

¹Per una disamina critica e completa delle modifiche apportate dalla Legge di stabilità 2015 all'istituto del ravvedimento operoso si rinvia alla Circolare della Fondazione Nazionale dei Commercialisti del 15 aprile 2015 in <http://www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it/node/777>.

circostanza attenuante nei termini che verranno specificati nel prosieguo (vedi *infra* par. 2.1.).

Prima dell'entrata in vigore del D.lgs. n. 74/2000, il ricorso all'istituto *de quo* assurgeva a causa di esclusione della punibilità per i reati previsti dal Decreto legge 10 luglio 1982, n. 429 (ormai abrogato ad opera del D.lgs. n. 74/2000): l'articolo 14, comma 5 della Legge 29 dicembre 1990, n. 408 stabiliva, infatti, che la presentazione della dichiarazione integrativa e la regolarizzazione degli adempimenti prescritti ai fini IVA escludesse la punibilità per i suddetti reati.

Orbene, nel delineare le fondamenta della struttura del nuovo sistema sanzionatorio penale tributario, il Legislatore delegante ha stabilito tra i criteri direttivi ai quali informare la nuova normativa quello di *“prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno”* (articolo 9, comma 2, lett. e) della Legge delega 25 giugno 1999, n. 205); tale criterio ha poi trovato attuazione nell'articolo 13 del D.lgs. n. 74/2000 il quale stabilisce che le pene previste sono diminuite di un terzo e non si applicano le pene accessorie se *“prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi sono stati estinti mediante pagamento, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”*.

Appare evidente come la formula aperta (e generica) utilizzata dal Legislatore delegante nel riferirsi a *“meccanismi premiali”* e al *“risarcimento del danno”*, abbia lasciato al Legislatore delegato diverse alternative in sede di attuazione della delega; tuttavia si è optato per quella meno estrema, ovverosia quella di far consistere la condotta risarcitoria in una circostanza attenuante e non elevarla a causa estintiva del reato.

Nella Relazione governativa al D.lgs. n. 74/2000 si legge, infatti, che quest'ultima soluzione avrebbe consentito ai contribuenti di *“monetizzare”* il rischio della responsabilità penale, di tal guisa che la pena sarebbe stata svuotata del suo contenuto deterrente.

Come già precisato, per espressa previsione della citata Relazione governativa e dell'Amministrazione finanziaria² nel novero delle tipologie di definizione dei rapporti tributari idonee a determinare il pagamento estintivo del debito tributario ex articolo 13 del D.Lgs. n. 74/2000 è incluso anche l'istituto del ravvedimento operoso.

Occorre rilevare tuttavia, che taluni hanno sostenuto che nonostante l'abrogazione del previgente sistema sanzionatorio penale tributario, al quale faceva espresso riferimento l'originaria figura di ravvedimento operoso (articolo 14, comma 5 della Legge n. 408/1990) con la sua causa di esclusione della punibilità, quest'ultima continui a sopravvivere: in sostanza, in ossequio a tale orientamento ermeneutico il ricorso al ravvedimento operoso rileverebbe ancora quale causa di

²Circolare 4 agosto 2000, n. 154/E in banca dati *fisconline*.

esclusione della punibilità e ciò sia per l'assenza di un'abrogazione espressa della norma citata che per la natura giuridica del ravvedimento operoso stesso, il quale consiste non nel pagamento di un debito tributario già maturato ma nella presentazione spontanea di una dichiarazione corretta, sostitutiva di quella originaria fraudolenta³.

Da ultimo, come si avrà modo di approfondire nel prosieguo, la questione relativa alla configurabilità del ravvedimento operoso non come mera circostanza attenuante bensì come possibile causa di estinzione del reato è emersa recentemente con l'approvazione, il 24 dicembre 2014, da parte del Consiglio dei Ministri, dello schema di decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio penale tributario (vedi *infra* par. 2.2.).

2.1. Ravvedimento quale circostanza attenuante.

Come si è già visto in precedenza, l'articolo 13, comma 1 del D.lgs. n. 74/2000 prevede una circostanza attenuante consistente nella riduzione di un terzo della pena prevista per i delitti di cui al citato D.lgs., nel caso in cui i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei delitti medesimi vengano estinti mediante pagamento prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, anche a seguito delle speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

È nella circostanza attenuante *de qua*, pertanto, che il Legislatore delegato ha individuato quella misura premiale volta a favorire il risarcimento del danno da reato di cui alla Legge delega, con ciò determinando una discontinuità con il precedente impianto normativo penal-tributario.

Nel sistema previgente, infatti, trovava applicazione la norma ex articolo 6, comma 1 del Decreto legge 31 dicembre 1996, n. 669 (ormai espressamente abrogata dall'articolo 25, comma 1, lett. m), D.lgs. n. 74/2000) la quale, disciplinando il risarcimento del danno cagionato all'Erario come diretta conseguenza della mancata corresponsione dei tributi, consentiva l'applicazione della circostanza attenuante comune ex articolo 62, n. 6), primo periodo, c.p.⁴ (la quale comporta la riduzione della pena ad un terzo).

La circostanza attenuante ex articolo 13 del D.lgs. n. 74/2000 è profondamente diversa da quella precedentemente operante: è una circostanza speciale, in quanto presenta degli elementi qualificanti ulteriori; è obbligatoria per il giudice, il quale è vincolato ad applicarla; è oggettiva , a

³Sul punto si vedano F. Ardito, *Dichiarazione fraudolenta ed efficacia penale del nuovo ravvedimento operoso*, in *Rass. trib.* n. 5, 2003, pagg. 1840 e ss.; G.Sepio-D.Terracina, *Profili penali del ravvedimento operoso: perplessità e prime esperienze*, in *Dial. dir. trib.*, n. 6, 2006, pag. 794; A. Perini, *Appunti di diritto penale tributario*, Torino, 2008, pag. 46.

⁴La circostanza attenuante ex articolo 62, n. 6), primo periodo, c.p., consiste nell' "*avere, prima del giudizio, riparato interamente il danno, mediante il risarcimento di esso, e, quando sia possibile, mediante le restituzioni*".

differenza della circostanza attenuante ex articolo 62, n. 6 c.p. considerata da giurisprudenza e dottrina prevalente di natura soggettiva⁵, in quanto consiste nell'esplicarsi della condotta riparatrice materialmente intesa, senza che l'effettiva resipiscenza del soggetto imputato possa assumere rilevanza, tanto più che può essere integrata anche dal pagamento da parte del terzo⁶.

La circostanza attenuante in esame, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 2, comma 36-*vicies semel*, lett. i) del Decreto legge 13 agosto 2011, n. 138, non è più ad effetto speciale stante la riduzione della pena prevista non più fino alla metà ma fino ad un terzo (la stessa diminuzione di pena prevista dalle circostanze comuni); è tuttora prevista, invece, la non applicazione delle pene accessorie.

Il pagamento da effettuarsi per poter accedere al beneficio di cui all'articolo 13 deve essere estintivo della posizione debitoria dell'imputato, quindi deve comportare l'esatto e completo adempimento della prestazione tributaria relativa ai fatti costitutivi dei delitti di cui al D.lgs. n. 74/2000 nonché la corresponsione delle sanzioni amministrative anche se non applicabili nel caso concreto in base al principio di specialità di cui all'articolo 19 del citato D.lgs..

Dalla *littera legis* si evince chiaramente che il pagamento estintivo deve intervenire prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, quindi, nei termini di cui all'articolo 491 c.p.p.; per ciò che concerne i riti alternativi il termine *de quo* è di più difficile determinazione : per il giudizio abbreviato, ad esempio, la Corte di Cassazione ha stabilito che il pagamento del debito tributario, ai fini del riconoscimento della relativa circostanza attenuante, deve aver luogo prima che abbia inizio la discussione ex articolo 421 c.p.p. come richiamato dall'articolo 442 c.p.p. e non necessariamente prima dell'ordinanza di ammissione. Quest'ultima, infatti, di per sé, non permette all'imputato di trarre quegli elementi predittivi di uno sfavorevole epilogo processuale tali da indurlo a tentare di accedere al beneficio ex articolo 13 del D.lgs. n. 74/2000⁷.

Presupposto necessario per beneficiare della diminuzione in analisi è il pagamento integrale del debito tributario non essendo sufficiente la mera ammissione ad una delle procedure conciliative o di adesione all'accertamento intervenuta prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado⁸.

Sebbene possa apparire ultroneo precisarlo, l'importo da corrispondere ai fini della

⁵In argomento si veda G. Fiandaca-E. Musco, Diritto penale. Parte generale, Bologna 2014, pag. 464.

⁶Così la Relazione governativa al D.lgs. n. 74/2000 nella quale si legge che l'operatività della circostanza attenuante *de qua* non richiede specificamente “il pagamento estintivo all'imputato, per modo che il medesimo giova, ai fini della fruizione dell'attenuante, anche se eseguito da un terzo: ipotesi suscettiva di verificarsi segnatamente in rapporto a fatti commessi da amministratori o rappresentanti di società od enti, allorché il versamento venga effettuato dalla società o dall'ente rappresentato, in quanto soggetto passivo della pretesa tributaria”.

⁷Così Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza del 4 febbraio 2014, n. 5457, in banca dati *fisconline*.

⁸A riguardo si veda Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza del 15 settembre 2014, n. 37748, in banca dati *fisconline*.

determinazione dell'effetto estintivo non deve necessariamente corrispondere nel *quantum* alle pretese avanzate dal fisco stante la possibilità per l'imputato di poter accedere agli "istituti premiali" di matrice tributaria⁹.

Come già in precedenza accennato, il pagamento deve comprendere ex articolo 13, comma 2 del D.lgs. n. 74/2000 anche le sanzioni amministrative astrattamente applicabili alla commessa violazione delle norme tributarie (quindi, a prescindere dall'operare del principio di specialità ex articolo 19 del D.lgs. n. 74/2000); la Relazione governativa al D.lgs. n. 74/2000 precisa che la debenza delle sanzioni amministrative trova il suo titolo nella necessità di individuare "*un criterio "legale" di commisurazione del risarcimento del danno da reato, ulteriore rispetto al mero pagamento dell'imposta*"¹⁰.

L'articolo 13, comma 3 del D.lgs. n. 74/2000 stabilisce che della diminuzione di pena scaturente dal riconoscimento della circostanza attenuante non si tiene conto ai fini della sostituzione della pena detentiva inflitta con la pena pecuniaria a norma dell'articolo 53 della legge 24 novembre 1981, n. 689.

Quest'ultima norma prevede che qualora la pena da comminare in concreto sia inferiore a sei mesi di pena detentiva, il giudice penale è autorizzato a disporre la sostituzione con pena pecuniaria.

Ebbene, per effetto del detto articolo 13, comma 3 del D.lgs. n. 74/2000 nell'ipotesi in cui sia la circostanza attenuante in esame a condurre alla pena detentiva inferiore ai sei mesi la sostituzione con pena pecuniaria non potrà essere disposta e ciò, conformemente a quanto si legge nella Relazione governativa al D.lgs. n. 74/2000, per evitare il rischio di "monetizzazione" della responsabilità penale, con sensibile perdita di efficacia deterrente del sistema¹¹.

2.2. Verso un ravvedimento quale possibile causa di estinzione del reato?

In premessa al presente elaborato si è fatto un primo riferimento allo schema di decreto legislativo recante disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente approvato dal

⁹Così la Relazione governativa al D.lgs. n. 74/2000.

¹⁰Con riguardo ad eventuali profili di illegittimità costituzionale dell'articolo 13, comma 2 del D.lgs. n. 74/2000 per l'introduzione di una deroga sostanziale al principio di specialità ex articolo 19 del D.lgs. medesimo in assenza di una espressa previsione in tal senso delle legge delega, si vedano, tra gli altri, A. di Amato-R. Pisano, *I reati tributari*, in *Trattato di diritto penale dell'impresa* (diretto da A. di Amato), Padova, 2004, pagg. 273 e ss. E G. Bellagamba – G. Cariti, *Il sistema sanzionatorio tributario*, Milano, 2007 pag. 195.

¹¹Aspre critiche sono state espresse in dottrina nei riguardi dell'articolo 13, comma 3 del D.lgs. n. 74/2000; si veda, ad esempio, G. Caputi, *Le circostanze attenuanti tra luci ed ombre*, in *Corr. Trib.*, n. 17 del 2000, pag. 168, laddove l'autore afferma in primo luogo che una disposizione di tal fatta genera disparità di trattamento nell'accesso al beneficio della conversione della pena detentiva in pecuniaria, tra soggetti responsabili del medesimo reato e condannati alla stessa pena, di cui uno abbia beneficiato del riconoscimento della circostanza attenuante; in secondo luogo, sempre ad avviso dell'autore, tale disposizione non sarebbe neppure conforme ai criteri dettati dalla legge delega, provocando un effetto contrario a quello di favorire il risarcimento del danno.

Consiglio dei Ministri il 24 dicembre 2014, nel cui Titolo II era (in quanto ormai ritirato) disciplinata la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario.

L'articolo 13 del sopra citato schema di decreto legislativo disponeva la riscrittura dei commi 1 e 3 dell'articolo 13 del D.lgs. n. 74/2000: il comma 1 era stato riscritto nel senso di far conseguire al pagamento estintivo del debito tributario oltre che una diminuzione di pena fino alla metà per la generalità dei delitti previsti dal D.lgs. n. 74/2000 stesso (circostanza attenuante ad effetto speciale) anche l'estinzione dei reati di cui agli articoli 4 (dichiarazione infedele) 5 (dichiarazione omessa), 10-bis (omesso versamento di ritenute certificate), 10-ter (omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto).

Da quanto sopra discende che per le citate fattispecie criminose il Legislatore delegato aveva previsto una causa di estinzione del reato consistente nel pagamento estintivo del debito tributario anche a seguito delle *“speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie”* e, quindi, per quanto detto fino ad ora, anche a seguito del ricorso al ravvedimento operoso.

Un intervento di tal fatta sarebbe stato di una portata innovatrice di non poco momento e avrebbe superato il timore espresso dal Legislatore della riforma del 2000 nei confronti dell'introduzione di una causa estintiva dei reati tributari consistente nel pagamento del debito tributario; timore originatosi dal possibile rischio di *“monetizzazione”* della responsabilità penale, tramite la quale si baratta *“la certezza del vantaggio presente con l'eventualità di un risarcimento futuro privo di stigma criminale”*¹².

Un tale timore non può di certo considerarsi infondato stante la necessità di mantenere nell'ordinamento un sistema sanzionatorio penal-tributario dotato di efficacia deterrente; è pur vero, tuttavia, che potrebbero essere effettuate delle distinzioni tra istituti quali il ravvedimento operoso, il quale, quando interviene in un momento antecedente a qualsiasi contestazione, è suscettivo di manifestare una respipendenza del contribuente/imputato e il ravvedimento operoso intervenuto dopo una contestazione, accesso o verifica e le altre procedure conciliative e di adesione all'accertamento le quali agiscono necessariamente *ex-post*¹³.

3. Ravvedimento e sequestro per equivalente. Cenni.

L'articolo 13, comma 2-bis del D.lgs. n. 74/2000 prevede un limite all'accesso all'applicazione della pena su richiesta ex articolo 444 c.p.p. per i reati tributari di cui al citato D.lgs.; segnatamente l'applicazione della pena su richiesta può essere chiesta dalle parti sono qualora si

¹²Così la Relazione governativa al D.lgs. n. 74/2000.

¹³In argomento si veda anche Assonime, Circolare dell'11 maggio 2015, n. 15.

provveda all'estinzione del debito tributario, comprensivo di interessi e sanzioni e, pertanto, ricorra la circostanza attenuante del pagamento del debito tributario (comprensivo delle sanzioni amministrative).

Questa disposizione va necessariamente raccordata con l'articolo 322-ter c.p. relativo alla confisca e con l'articolo 321, comma 2 c.p.p. relativo al sequestro preventivo (sequestro delle cose di cui è consentita la confisca): ai sensi della prima disposizione, infatti, *“nel caso di condanna, o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444 del codice di procedura penale, [...] è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto”*.

Orbene, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente, istituito al quale le Procure fanno sovente ricorso nelle ipotesi di reati tributari, rischia di ostacolare la possibilità di effettuare il pagamento estintivo del debito tributario, quindi di vedersi riconosciuta la circostanza attenuante di cui all'articolo 13, comma 1 del D.lgs. n. 74/2000, e, quale portato di questo, di determinare *“l'impossibilità oggettiva pressoché in toto di far luogo al patteggiamento stante l'impossibilità di disporre delle somme gravate dal sequestro”*¹⁴.

Oltre all'appena illustrata questione, si ritiene opportuno affrontare anche quella ulteriore relativa al mantenimento del sequestro preventivo in costanza di processo anche a seguito dell'intervenuto pagamento estintivo del debito tributario; in argomento, giova richiamare una significativa sentenza della Corte di Cassazione nella quale si è stabilito il seguente principio *“il sequestro preventivo in funzione della possibile confisca può essere legittimamente mantenuto fino a quando permane in capo al reo l'indebito arricchimento derivante dall'azione illecita posta in essere; quando questa cessa con pagamento delle imposte evase all'erario o col pagamento in favore del terzo garante che agisce in rivalsa per il recupero delle somme versate all'Erario al posto dell'obbligato principale, il vincolo non ha più ragione di essere mantenuto”*¹⁵.

Irene Giusti, 31 maggio 2015

¹⁴Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario, Rel. III/13/2011 del 20 settembre 2011, pag. 10 in www.cortedicassazione.it

¹⁵Corte di Cassazione, Sezione III Penale, Sentenza del 12 luglio 2012, n. 46726 in banca dati *DeJure*.