

**Lorenzo del Federico**  
**Le sanzioni amministrative tra deterrenza e premialità**

La riforma delle violazioni e sanzioni amministrative tributarie ha maturato un'esperienza di 25 anni ed è giunto il momento di tracciarne in bilancio.

La questione dei principi ruota sui modelli, essendo chiaro che parlando di sanzioni si contendono il campo un modello para civilistico e quindi risarcitorio, un modello para penalistico e quindi afflittivo ed un ipotetico modello intermedio, concepito in modo tale da distaccarsi dai primi due e quindi dotato di marcata specialità ed autonomia.

La legge del '29 aveva tentato di elaborare un modello intermedio, special tributario (L. 7.1.1929, n. 4), ma negli anni '70 il sistema rea entrato in crisi, frammentandosi e creando molteplici contraddittorietà.

Il dibattito è stato riaperto tra la fine degli anni ottanta ed i primi anni novanta, sulla scia dell'esperienza relativa alla legge generale sulle sanzioni amministrative, 24.11.1981, n. 689, ed in ragione della grave crisi in cui ormai versava il sistema delle sanzioni amministrative tributarie.

In tale contesto è maturata matura l'elaborazione della delega di cui all'art. 3, comma 133, L. 23.12.1996, n. 662, cui hanno fatto seguito i decreti attuativi 18.12.1997, nn. 471, 472 e 473.

Il sistema che emerge da tale radicale riforma risulta fortemente innovativo rispetto alla previgente normativa.

Il Legislatore ha optato decisamente per la concezione "punitiva" delle sanzioni amministrative tributarie, ma non ha recepito appieno la disciplina, ormai matura ed ampiamente sperimentata, della legge n. 689/1981: in linea di principio è stato ripreso il modello punitivo, ma con tutta una serie di adattamenti specialistici e con la previsione di istituti e meccanismi assolutamente originali.

Ciononostante l'opzione punitiva colloca ormai inequivocabilmente il sistema sanzionatorio amministrativo tributario nell'ambito del diritto punitivo comune: scomparsa la sopratassa, demolito il feticcio del carattere civile dell'obbligazione sanzionatoria, affermati decisamente principi quali la colpevolezza, il concorso ecc., qualificato il D. Lgs. 18.12.1997, n. 472, come legge organica per tutte le violazioni e sanzioni tributarie, il diritto punitivo permea l'intero sistema sanzionatorio tributario. Tuttavia nonostante le profonde innovazioni la potestà sanzionatoria amministrativa conserva la sua tradizionale natura strumentale rispetto alla tutela della potestà impositiva sostanziale. Il bene tutelato si identifica ancora con l'interesse alla percezione dei tributi, pronta e perequata alla capacità contributiva, mediante l'esatto funzionamento del sistema tributario considerato globalmente.

Nel tracciare il bilancio di 25 anni di esperienza è necessario tener conto:

- della "controriforma" attuata mediante il repentino intervento di cui all'art. 7 del d.l. 30 settembre 2003, n. 269 (conv. dalla l. 19 novembre 2003, n. 326), secondo cui <<le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica>>;

- dei tanti variegati interventi legislativi minori che hanno attenuato i caratteri originari del sistema sanzionatorio;

- della CEDU e della giurisprudenza della Corte di Strasburgo in tema di ne bis in idem, ovvero di divieto di cumulo tra sanzione penale e sanzione amministrativa;

- della giurisprudenza della Corte di Giustizia UE in tema di proporzionalità.

Ma soprattutto è necessario verificare se i numerosi e significativi interventi di natura premiale che si susseguono nel corso degli anni (ampliamento del ravvedimento operoso, penalty protection nel transfer pricing, tax compliance, condoni ecc.) siano tali da attenuarne la afflittività /deterrenza delle sanzioni amministrative tributarie e possano essere concepiti come l'embrione di un nuovo modello premiale, alternativo a quello punitivo.