

# *L'aspetto premiale delle sanzioni nell'ottica della compliance tra Fisco e contribuente: il nuovo ravvedimento operoso*

Aurora De Roma

Dottoranda di ricerca in Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Napoli "Federico II"

## **Abstract**

Attraverso la promulgazione della legge delega n. 662/1996, cui hanno fatto seguito i decreti attuativi 18 dicembre 1997, n. 471, 472 e 473, il sistema sanzionatorio tributario risulta fortemente innovato.

In riferimento alle sanzioni amministrative tributarie, il Legislatore ha optato, in luogo di sanzioni di carattere risarcitorio (ripristinatorio o restitutivo), per una concezione punitiva e afflittiva delle stesse, introducendo un regime di natura sostanzialmente penalistica.

È necessario segnalare che, quasi contestualmente alla riforma delle sanzioni amministrative tributarie, il Legislatore ha introdotto (o riformato, laddove già esistenti) una serie di istituti che, perseguendo una pluralità di obiettivi -tra cui quello di *“deflazionare il contenzioso, consentire una riscossione tempestiva del tributo non versato, garantendo liquidità allo Stato, rendere più efficiente ed efficace l'attività dell'Amministrazione Finanziaria”*<sup>1</sup> - attribuiscono al contribuente la possibilità di risolvere – in via più o meno anticipata – il rapporto tributario, con una riduzione delle sanzioni amministrative irrogabili. Si tratta dell'acquiescenza, dell'accertamento con adesione, della conciliazione giudiziale, del reclamo- mediazione e del ravvedimento operoso.

Il presente contributo è finalizzato, in primo luogo, ad esaminare la riduzione premiale delle sanzioni che accomuna il ravvedimento operoso e gli strumenti deflativi del contenzioso.

La previsione di un trattamento sanzionatorio tanto più favorevole quanto più il contribuente si dimostri accondiscendente circa le contestazioni mosse dall'Amministrazione Finanziaria permette, all'Erario, di ridurre i tempi di definizione delle liti (con conseguente contrazione delle risorse impiegate); risponde all'esigenza di irrogare la sanzione tenendo conto, ex art. 7 del d.lgs. 472/1997, non solo della gravità della violazione, ma anche della *“condotta dell'agente”* e *“dall'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze”*; comporta l'“innesto” di previsioni che, di fatto, mitigano l'originario inquadramento del sistema sanzionatorio in termini penalistici.

In secondo luogo, il presente lavoro è volto ad esaminare il ravvedimento operoso, che, mostrando maggiormente la vocazione premiale, merita particolare attenzione. In attuazione dell'art. 8 della legge delega 23/2014, l'art. 1, comma 637, della L. n. 190/2014 (Legge di stabilità 2015) ha riformato l'istituto in esame, estendendone l'applicazione anche una volta iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative.

Sebbene dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015 emerga chiaramente che l'intento perseguito dal Legislatore sia quello di adeguare l'istituto in esame alla nuova filosofia

---

<sup>1</sup> In questi termini, M. PIERRO, *L'uso premiale delle sanzioni tributarie e la crisi del principio di specialità*, in Riv. Trim. Dir. Trib., n. 3/2014, p. 683.

operativa della c.d. *tax compliance*<sup>2</sup>, molteplici sono state le critiche sollevate dalla dottrina, che si è spinta sino a sostenere che sia stato introdotto un vero e proprio “condono permanente”<sup>3</sup>.

Di fatto, estendere la portata applicativa del ravvedimento operoso comporta un depotenziamento dell’efficacia deterrente delle sanzioni, rischiando di indurre il contribuente a condotte non *compliant* nella speranza di non essere scoperto (non assurgendo più la spontaneità a elemento qualificante dell’istituto<sup>4</sup>).

Senza trascurare che le modifiche apportate all’istituto in esame potrebbero comportare che gli stessi verificatori formulino contestazioni estreme o spropositate, utilizzando la riduzione premiale delle sanzioni quale strumento di negoziazione per fare pressione nei confronti del contribuente affinché accetti le contestazioni<sup>5</sup>.

A tal proposito, dal rapporto del FMI<sup>6</sup> emerge quanto segue: *“sembra essere una pratica standard applicare una sanzione di circa il 90% in prima istanza con la sanzione ridotta automaticamente al 30% se il contribuente accetta la contestazione. Se il contribuente si oppone alla contestazione, l’intera sanzione è mantenuta. Questo approccio rappresenta un uso improprio dei poteri sanzionatori ed è improbabile che possa contribuire ad un migliore rapporto tra contribuenti e Amministrazione fiscale. Le sanzioni dovrebbero essere proporzionate al caso e dovrebbero essere differenziate in base alle circostanze individuali di ciascun contribuente. Non dovrebbero essere utilizzate come strumento di negoziazione per fare pressione sui contribuenti affinché accettino le contestazioni”*.

Da un lato, la possibilità di utilizzare le sanzioni quali strumento di negoziazione, affinché il contribuente accetti le contestazioni, pone in dubbio la qualità del rapporto di collaborazione tra Fisco e contribuente, dall’altro, il rapporto del FMI induce ad affrontare il vero elemento di anomalia del sistema sanzionatorio amministrativo tributario: la misura assolutamente sproporzionata delle sanzioni.

Se il fine ultimo perseguito è incrementare la *compliance* o “cambiare verso” (riprendendo le parole adoperate dallo stesso Legislatore in riferimento alle modifiche apportate al ravvedimento operoso), la vera questione a monte, sulla quale occorre intervenire, è la necessità di porre rimedio all’eccessiva onerosità delle sanzioni, per renderle conformi al principio di proporzionalità.

---

<sup>2</sup> Al riguardo, dalla Relazione illustrativa al disegno di legge di stabilità 2015, A.C. 2679 del 23 ottobre 2014, risulta che *<in particolare, sono proprio le modifiche a tale istituto a costituire un forte indicatore della volontà del legislatore di ‘cambiare verso’>*.

<sup>3</sup> A. GIOVANNINI, *Il nuovo ravvedimento operoso: il “Fisco amico” e il “condono permanente”*, in *Il Fisco*, 2015, p. 315 ss.

<sup>4</sup> G. MELIS, *Tax compliance e sanzioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, n. 3/2017, p. 749.

<sup>5</sup> In questi termini, G. PIZZONIA, *Il ravvedimento 2.0, tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziata e criptocondonismo. Prime note*, in *Riv. dir. fin. sc. Fin.*, n. 1/ 2015, p. 72.

<sup>6</sup> *International Monetary Fund, Italy: Technical Assistance Report-Enhancing Governance and Effectiveness of the Fiscal Agencies*, disponibile su <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2016/12/31/Italy-Technical-AssistanceReport-Enhancing-Governance-and-Effectiveness-of-the-Fiscal-44103>.