QUINTO LABORATORIO
SUL PROCESSO TRIBUTARIO

GLI ISTITUTI DEFLATTIVI

Parte III
IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

RIFERIMENTI NORMATIVI

D.Lgs. 472/1997, art. 13

A CURA DI GIUSEPPE MELIS & MATTEO GOLISANO

Come noto, il c.d. "ravvedimento operoso", disciplinato dall'art. 13, d.lgs. n. 472/1997, è istituto attraverso il quale il contribuente, correggendo i propri errori od omissioni (e, dunque, corrispondendo integralmente le imposte dovute o sanando ogni altra violazione anche se non incidente sulla determinazione della base imponibile e sul pagamento di tributi) entro le finestre temporali individuate dal legislatore, può ottenere una riduzione delle sanzioni. Riduzione che viene poi diversamente modulata in funzione del tipo di errore commesso in uno con il periodo temporale per il quale lo stesso si è protratto, secondo un criterio di premialità c.d. graduale ([1]).

([1]) Nel dettaglio le sanzioni – sia per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, sia per i tributi regionali e comunali (*ex* art. 10-*bis*, d.l. n. 124/2019, con l'eccezione dell'ipotesi prevista dalla lettera b-*quater* – *infra* – posto che l'avvio dei controlli impedisce per tali tributi il ravvedimento) – sono così ridotte: a) ad un decimo del minimo (*lett. a)*, nel caso di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di 30 giorni dalla data di scadenza del termine (c.d. "ravvedimento mensile") (in caso di ritardo inferiore a 15 giorni, vedi *infra*); laddove il versamento intervenga entro 90 giorni dalla scadenza la misura della sanzione-base oggetto di riduzione (30%) è ridotta della metà (15%); b) ad un nono del minimo *(lett. a-bis)*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (quindi, sia formali che sostanziali: *infra*), avviene entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso (dunque, per violazioni relative al suo contenuto e alla sua documentazione), ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro 90 giorni dall'omissione o dall'errore. Per quanto riguarda i tributi che presuppongono una dichiarazione potremmo pertanto avere tre ipotesi: b1) la regolarizzazione riguarda solo i versamenti di imposte regolarmente indicate in dichiarazione (e dunque rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale): il termine di 90 giorni decorrerà naturalmente dalla scadenza del termine per il versamento e non di quello per la dichiarazione, e la sanzione-base sarà quella prevista per i versamenti (30%); lo stesso varrà anche in quelle ipotesi in cui la violazione riguardi un tributo che presuppone una dichiarazione ma per la quale non sia necessaria la ripresentazione della dichiarazione (ad es., per le violazioni formali: si pensi al caso della sanzione applicate per detrazione di IVA non dovuta ma assolta dal cedente, *ex* art. 6, co. 6, d.lgs. 471/1997; agli errori sulla competenza che non comportano danno per l'erario *ex* art. 1, co. 4, d.lgs. 471/1997 e, in genere, per tutte le violazioni formali, che non incidono cioè sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento, ecc.: l'omessa presentazione non è mai formale, perché si tratta di omissione sempre rilevante ai fini della determinazione della base imponibile); b2) la regolarizzazione riguarda il contenuto della dichiarazione ed incide sul pagamento del tributo: sarà necessaria sia la regolarizzazione del tardivo versamento (con le sanzioni previste per il tardivo versamento di imposte – attualmente pari al 30% – e non per la dichiarazione infedele, trattandosi di fattispecie speciale, con la riduzione dipendente dal momento in cui interviene il versamento: Circ., 23/E/2015), sia la presentazione della dichiarazione integrativa di quella precedentemente inviata nei termini ordinari (con applicazione della sanzione fissa di € 27,78, pari a 1/9 di € 250, minimo edittale previsto dall'art. 8, d.lgs. 471/1997, come se si trattasse di una violazione formale); b3) la regolarizzazione riguarda il contenuto della dichiarazione ma non incide sul pagamento del tributo (ad es., casi in cui sussistano specifici obblighi di segnalazione in dichiarazione di elementi privi di rilevanza reddituale): nel qual caso si regolarizzerà la sola dichiarazione con il versamento della sanzione fissa di € 27,78 sopra indicata o di 1/9 della sanzione espressamente prevista per quella specifica omissione (ad es., dall'art. 8, co. 3-*ter*, d.lgs. 471/1997 ove si tratti di dividendi e plusvalenze derivanti da partecipazioni in imprese localizzate in territori a fiscalità privilegiata, la cui sanzione è del 10% dei medesimi dividendi e plusvalenze non dichiarati, con un minimo di € 1.000). Laddove il versamento intervenga entro 90 giorni dalla scadenza la misura della sanzione-base oggetto di riduzione (30%) è ridotta della metà (15%). Questione diversa dalla presentazione della dichiarazione integrativa di una dichiarazione tempestivamente presentata, appena esaminata, è quella della presentazione della unica dichiarazione c.d. "tardiva" entro 90 giorni dal termine previsto (*infra*, punto h).
Nel caso di presentazione di dichiarazione integrativa dopo i novanta giorni, occorrerà invece valutare se si tratti di correggere: – una dichiarazione infedele (ad es., omessa indicazione di un reddito da locazione), dove la sanzione base oggetto del ravvedimento sarà quella proporzionale di cui all'art. 1, co. 2 ss., d.lgs. 471/1997 (nell'ipotesi considerata, dal 90% al 120% della maggiore imposta dovuta); – una mera irregolarità (ad es., l'omissione o indicazione inesatta di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente), dove si dovrà fare riferimento alla sanzione fissa prevista dall'art. 8, co. 1, d.lgs. 471/1997 (da € 250 a € 2.000); – oppure, infine, errori rilevabili in sede di controllo automatizzato o formale, dove occorrerà fare riferimento alla sanzione del 30% prevista per l'omesso versamento (Circ., 42/E/2016, par. 3.1). A ciascuna di queste sanzioni base troverà

applicazione la riduzione in funzione del momento in cui avverrà la regolarizzazione; c) ad un ottavo del minimo *(lett. b)*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (quindi, sia formali che sostanziali), avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (c.d. "ravvedimento annuale"); d) ad un settimo del minimo *(lett. b-bis)*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni relative a tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, tributi doganali e accise, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (quindi, sia formali che sostanziali), avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore; e) ad un sesto del minimo *(lett. b-ter)*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni relative a tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, tributi doganali e accise, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (quindi, sia formali che sostanziali), avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore; f) ad un quinto del minimo *(lett. b-quater)*, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni relative a tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo (quindi, sia formali che sostanziali), avviene dopo la constatazione della violazione mediante processo verbale, salvo che la violazione non riguardi l'emissione dello scontrino fiscale. Le suddette riduzioni troveranno naturalmente applicazione anche in tutti quei casi in cui non si renda necessario ripresentare la dichiarazione (violazioni formali, omessi versamenti, ecc.). A ciò si aggiungono le seguenti riduzioni speciali: g) ad un ottavo del minimo, nel caso di pagamento rateale, per le rate omesse successive alla prima per l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, l'acquiescenza e la comunicazione di irregolarità a seguito di liquidazione o controllo formale della dichiarazione dei redditi, IVA o IRAP, dal 31° giorno successivo sino al termine di scadenza della rata successiva (di norma, un trimestre) (c.d. "ravvedimento trimestrale"); è peraltro onere del contribuente, per mantenere la rateazione, far pervenire all'ufficio l'attestazione di versamento entro 10 giorni dall'avvenuto pagamento; h) ad un decimo del minimo *(lett. c)* di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione (pari, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, a € 25, corrispondente a 1/10 di € 250 – Circ., 42/2016, par. 2.2.3), se questa viene presentata con ritardo (c.d. "dichiarazione tardiva") non superiore a 90 giorni, ovvero a un decimo del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di IVA, se questa viene presentata con ritardo non superiore a 30 giorni. Come nel caso della dichiarazione integrativa (*supra*, punto b), un conto è la sanatoria dell'omessa presentazione della dichiarazione (rilevante, ad esempio, per evitare l'accertamento d'ufficio o i maggiori termini di decadenza), altro è la sanatoria delle relative imposte delle quali sia stato eventualmente omesso il versamento (con sanzione base del 30%), il cui ravvedimento dovrà seguire le regole sopra indicate (e che potrà avvenire anche oltre i suddetti 90 giorni: Circ., 23/1999 e Circ., 10/2011, par. 3.1); Oltre i 90 giorni, la dichiarazione si considera invece omessa e le sanzioni non possono essere spontaneamente regolarizzate mediante ravvedimento operoso: in tal caso, troveranno dunque applicazione le sanzioni proporzionali (dal 120% al 240% dell'ammontare delle imposte dovute, oppure dal 60% al 120% nel caso in cui la dichiarazione sia presentata entro il termine per l'invio della dichiarazione dell'anno successivo e comunque prima della formale conoscenza di attività di accertamento), ovvero in misura fissa ove non siano dovute imposte (rispettivamente da € 250 a € 1.000, e da € 150 a € 500, a seconda che la dichiarazione venga presentata oltre o entro il termine di presentazione di quella successiva); tuttavia, la presentazione ultratardiva può comunque essere conveniente per il contribuente ove la violazione abbia anche conseguenze penali, atteso che la trasmissione della dichiarazione entro il termine di quella prevista per l'anno successivo rende non punibile il reato di omessa dichiarazione ove i tributi siano stati interamente pagati e non sia iniziato alcun tipo di controllo, fiscale o penale. Infine, l'art. 23, co. 31, d.l. 98/2011 ha introdotto una nuova misura della sanzione applicabile alla generalità dei versamenti che vengono eseguiti entro 15 giorni dalla ordinaria scadenza (c.d. "ravvedimento sprint"): essa è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (tale riduzione è stata peraltro estesa dall'art. 11, L. 44/2012 a tutte le violazioni e non solo a quelle relative agli omessi versamenti). Questa riduzione si aggiunge, per espressa previsione normativa, a quella disposta dall'art. 13, co. 1, lett. a), d.lgs. 472/1997 in caso di ravvedimento operoso. Ciò significa che se il versamento è effettuato con un ritardo inferiore a 15 giorni e allo stesso si accompagna quello, spontaneo dei relativi interessi legali e della sanzione entro 30 giorni dalla data di scadenza del termine, la riduzione di cui all'art. 23, co. 31, si aggiunge a quella di un decimo del minimo prevista dal citato art. 13, co. 1, lett. a), d.lgs. 472/1997 (ad es., il 15% viene ridotto ad un decimo, e dunque al 1,5%: se si paga con un giorno di ritardo, la sanzione sarà dello 0,1% e così per ogni giorno successivo, sino al 14mo). In ogni caso, la riduzione ad un quindicesimo per ogni giorno di ritardo essa spetta "indipendentemente dal verificarsi delle condizioni richieste per il ravvedimento", sicché essa dovrà essere comunque applicata sulla sanzione-base, quest'ultima da determinarsi a sua volta nella misura del 15%, atteso che il dimezzamento della sanzione del 30% per il versamento entro i 90 giorni opera anch'esso

Il campo originario di applicazione di tale istituto è stato significativamente ampliato dalla L. n. 190/2014, mediante sia l'eliminazione degli originari limiti temporali, sia la limitazione delle cause preclusive connesse all'attività di verifica da parte della Guardia di finanza o dell'Amministrazione finanziaria, al dichiarato fine di favorire nuove forme di comunicazione e collaborazione tra contribuente e Agenzia delle Entrate ([2]), prevedendosi che l'Agenzia renda disponibili al contribuente (o al suo intermediario) gli elementi e le informazioni di cui è in possesso (acquisiti direttamente o da terzi), riferibili allo stesso contribuente, utili a quest'ultimo perché possa valutare con attenzione la propria posizione, sia in vista dei successivi adempimenti dichiarativi, sia appunto per rimediare ad eventuali errori/omissioni del passato ([3]). L'art. 10-*bis*, d.l. n. 124/2019 ne ha peraltro ampliato ulteriormente l'ambito di applicazione, estendendo la finestra temporale utile per ravvedere i tributi regionali e comunali, con l'unica limitazione dell'avvio di controlli.

Tanto brevemente premesso a livello di inquadramento generale, i principali problemi interpretativi che hanno interessato nell'esperienza applicativa l'istituto in esame e sui quali intendiamo qui soffermarci possono essere compendiati come segue.

i. la sorte delle somme corrisposte erroneamente a titolo di ravvedimento e, in particolare, se queste siano richiedibili a rimborso assumendone il carattere indebito o meno;
ii. la praticabilità di un ravvedimento solo parziale di quanto originariamente e complessivamente dovuto e di un ravvedimento in cui le somme da corrispondere a vario titolo vengono corrisposte in tempi diversi;
iii. l'idoneità di taluni particolari atti a precludere il ravvedimento;

---

indipendentemente dal ravvedimento operoso. Occorre infine ribadire che laddove si tratti di sanare un'irregolarità dichiarativa (ad es., costi non deducibili), per rimuovere la violazione occorrerà non solo versare i maggiori tributi con le correlate sanzioni (per le infedeltà dichiarative, che "assorbe" quella relativa ai mancati versamenti: Circ., 42/E/2016, par. 3.1.1) ed interessi mediante ravvedimento operoso, bensì presentare anche una nuova dichiarazione emendata. Sul punto, si v. G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, 2° ed., Torino, 2020, p. 421 ss.

([2]) Sul punto, si v. R. CORDEIRO GUERRA, *La riforma del ravvedimento operoso: dal controllo repressivo alla promozione della "compliance"*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 325 ss.; G. PIZZONIA, *Il ravvedimento 2.0, tra deflazione del contenzioso, fiscalità negoziat e cripto-condonismo. Prime note*, in *Riv., dir. fin. sc. fin.*, 2015, p. 72 ss.

([3]) In tale prospettiva, l'art. 1, co. 637 e ss., L. 190/2014 ha soppresso, con effetto dal 1.1.2016, sia l'acquiescenza "rinforzata" (art. 15, co. 3, D. Lgs. 218/1997); sia l'adesione al processo verbale di constatazione (D.L. n. 112/2008, che aveva introdotto il co. 1-*bis* all'art. 5 D. Lgs. n. 218/1997); sia, infine, l'adesione al contenuto dell'invito al contraddittorio (D.L. n. 185/2008, che aveva introdotto l'art. 5-*bis* al D. Lgs. n. 218/1997). Negli due ultimi casi, come osserva A. CARINCI, *Modifiche al ravvedimento operoso: un nuovo modello di collaborazione Fisco-contribuenti*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 4340 ss., si trattava, in sostanza, anche di forme di "acquiescenza", comportando essi l'accettazione integrale da parte del contribuente delle richieste dell'Ufficio. La soppressione di tali istituti si collega dunque proprio al potenziamento del ravvedimento operoso, esperibile, come detto, senza più limiti temporali e con preclusioni "procedimentali" attenuate.

iv. se nel perimetro applicativo dell'istituto possano essere ricondotte anche quelle ipotesi connotate da elementi fraudolenti.

1. Sulla ripetibilità delle somme pagate a seguito di ravvedimento.

Scheda III – quesito 1

1) Successivamente al ravvedimento operoso il contribuente può ottenere a titolo di rimborso quanto versato assumendone il carattere indebito?(*)

a. *sì, solo le somme corrispose a titolo di imposta;*

b. *sì, solo le somme corrisposte a titolo di sanzioni;*

c. *sì, sia le somme corrisposte a titolo di imposta che quelle corrisposte a titolo di sanzioni;*

d. *no, in nessun caso.*

Quanto alla prima questione, è anzitutto necessario effettuare una distinzione a seconda del "titolo" in virtù del quale le somme sono state corrisposte, vale a dire se a titolo di sanzione o se a titolo di imposta.

Procedendo dalle sanzioni, l'orientamento tradizionale dei giudici di legittimità è sempre stato nel senso di precludere qualsiasi forma di ripetibilità di quanto corrisposto a titolo di sanzioni in sede di ravvedimento, con la sola eccezione della presenza di errori particolarmente caratterizzati ("formali, essenziali e riconoscibili") incidenti sul ravvedimento stesso ([4]).

Solo la presenza di tali tipologie di errori, poiché idonei ad alterare la formazione della volontà del contribuente, poi manifestantesi, sul piano esterno, quale libera e spontanea scelta sull'uso del ravvedimento (implicante a sua volta il riconoscimento della violazione e della ricorrenza dei suoi presupposti), renderebbe ripetibili le sanzioni a tale titolo versate ([5]).

(*) Sì, solo le somme corrisposte a titolo di imposta (14%); Sì, solo le somme corrisposte a titolo di sanzioni (8%); Sì, sia le somme corrisposte a titolo di imposta che quelle corrisposte a titolo di sanzioni (27%); No, in nessun caso (51%).

([4]) Cass., n. 6108/2016; n. 26545/2016; n. 29299/2018. Prima ancora, la questione era stata posta all'attenzione di Cass., n. 23177/2010, la quale aveva tuttavia assorbito la questione nella effettiva debenza di quanto pagato a titolo integrativo, rilevando che «*La questione teorica, circa la ritrattabilità in generale, anche mediante istanza di rimborso, del ravvedimento operoso, e circa l'eventuale differenza esistente fra questo ed il pagamento effettuato a scopo meramente cautelativo, non dev'essere trattata in questo giudizio, relativo ad una controversia che si risolve nella constatazione della non erroneità del pagamento integrativo e nella conseguente mancanza del presupposto di fatto della* repetitio indebiti»,

([5]) «*Una volta che si sia perfezionata la fattispecie di ravvedimento operoso è precluso al contribuente […] la ripetizione di quanto versato, con conseguente inammissibilità della relativa istanza, salvo il caso di errori formali essenziali e riconoscibili*»: così, Cass. n. 6108/2016.

In un simile contesto, quindi, nessuno spazio è lasciato all'apprezzamento circa la "natura" della violazione, sia essa formale, meramente formale ovvero sostanziale, né, tantomeno, a quello relativo alla sussistenza *ab origine* dei presupposti sanzionatori ([6]).

Ciò in quanto entrambi gli apprezzamenti opererebbero su di un piano alternativo ed incompatibile rispetto a quello su cui opera il ravvedimento o, per semplificare i termini del discorso, rispetto all'espresso e spontaneo riconoscimento che, si è detto, per il tramite del ravvedimento si realizza ([7]).

Detto altrimenti, sarebbe proprio l'elemento volitivo che precluderebbe, in radice, il possibile apprezzamento, successivo, in ordine alla sussistenza ed ai caratteri propri della violazione, ivi inclusa la ricorrenza di possibili cause di non punibilità, la quale potrebbe operare esclusivamente in via di eccezione a fronte di una contestazione dell'Amministrazione, ma mai in via di *azione* onde fondare un'azione di ripetizione di quanto già versato a titolo di ravvedimento ([8]).

A tale orientamento, si è recentemente affiancato (e per certi versi e come si dirà, contrapposto) altro e diverso orientamento, nella specie rappresentato dalla pronunzia n. 28844/2020, che parrebbe aprire ad una possibile ripetibilità delle sanzioni versate a titolo di ravvedimento anche al di là delle ipotesi di errore «formale essenziale e riconoscibile», incidente sul ravvedimento.

L'uso del condizionale non è un caso, ma deriva dalla necessità di analizzare attentamente il tessuto argomentativo dell'Ordinanza che, ad una più approfondita analisi, si mostra non semplice.

In via di principio, deve subito essere evidenziato come l'ordinanza si autoaffermi "*non in contrasto*" con l'orientamento tradizionale della Corte. Al contrario, la stessa rappresenterebbe la naturale proiezione dei principi affermati dall'orientamento tradizionale per un campo,

---

([6]) «*Il versamento di sanzioni in misura ridotta a titolo di ravvedimento operoso, D. Lgs. n. 472/197, ex art. 13 […] costituisce, al contrario, causa ostativa al rimborso di quanto versato a tale titolo da parte del contribuente, laddove l'istanza di rimborso sia fondata, come nel caso di specie, sulla carenza del presupposto sanzionatorio*»: così, Cass. n. 6108/2016.

([7]) «*Il ravvedimento operoso, implicando il riconoscimento della violazione e della sussistenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione, è incompatibile con la successiva istanza di rimborso della sanzione versata, ponendosi, una siffatta istanza, in palese contraddizione con la scelta effettuata dal contribuente. Da qui, la logica conseguenza di negare il rimborso della sanzione versata al contribuente che, avvalendosi dell'istituto, abbia implicitamente riconosciuto la violazione e la sussistenza dei presupposti di applicabilità della relativa sanzione*»: così, Cass. n. 29299/2018.

([8]) «*Deve al riguardo rilevarsi che la mancanza di colpevolezza D.Lgs. n. 472 del 1997, ex art. 5 e la causa esonerativa di cui alla L. n. 212/2000, art. 10 rilevano e possono essere invocate dal contribuente nel solo caso di sanzioni inflitte dall'Amministrazione, ma non anche quando il pagamento della sanzione, in misura ridotta, usufruendo in tal modo di misura agevolativa, sia frutto di una scelta del contribuente medesimo, che abbia fatto ricorso al c.d. ravvedimento operoso*»: così, Cass., n. 6108/2016.

quello delle violazioni c.d. meramente formali – intese come «*violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo*» (art. 6, co. 5-*bis*, d.lgs. n. 472/1997) ([9]) – non esplicitamente trattate dallo stesso ([10]).

Tanto premesso, il principio di diritto affermato dalla Corte, ad un primo esame, appare estremamente netto: il ravvedimento operoso non è ostativo al rimborso delle sanzioni nelle ipotesi in cui la violazione sia di tipo "meramente formale" e, quindi, mancassero *ab origine* i presupposti sanzionatori.

I dubbi interpretativi iniziano però a sorgere laddove si coordini tale affermazione con quella che immediatamente la precede, la quale opera un parallelismo fra ravvedimento e dichiarazione, tale per cui il primo, al pari della seconda, sarebbe sempre ritrattabile o modificabile nella misura in cui sia affetto da errore ([11]).

Dalla lettura coordinata dei due periodi non è agevole comprendere se l'effetto, nella specie rappresentato dalla ripetibilità delle somme, sia la diretta conseguenza della presenza dell'errore incidente sul ravvedimento, ovvero della natura "meramente formale" della violazione sulla quale il ravvedimento ha inciso.

Ancora, dato l'accostamento alla dichiarazione, non si comprende se la Corte intenda riferirsi a quello stesso errore, essenziale e riconoscibile, fondante, come detto, il fulcro attorno al quale ruota il percorso argomentativo dell'orientamento tradizionale, ovvero se intenda riferirsi ad un semplice errore "non oggettivizzato", proiettandosi i dubbi interpretativi al limite di una possibile trasfigurazione della natura del ravvedimento: nella specie da atto di volontà a mera dichiarazione di scienza.

([9]) Non è questa la sede per esaminare il complesso problema del rapporto tra l'art. 6 co, 5-*bis* e l'art. 10, co. 3, L. n. 212/2000 – ed in particolare, se la prima abbia in qualche modo "attenuato" (se non addirittura obliterato) la portata della seconda, ovvero si tratti di due esimenti dall'ambito di applicazione ben distinto tra loro: sul punto, si v. F. MONTANARI, *Le violazioni di obblighi formali, documentali e contabili*, in in AA.VV. (a cura di Alessandro Giovannini, Enrico Marzaduri e Alberto di Martino), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, Tomo II, Milano, 2016, p. 1729 ss., ove anche attente riflessioni sul bene giuridico tutelato dalle singole violazioni di obblighi formali, documentali e contabili e sulla loro possibile riconducibilità alle esimenti richiamate. Vedi anche G. PAGANI, *Distinzione tra violazioni formali e meramente formali: conseguenze ai fini del diverso trattamento sanzionatorio*, in *Il Fisco*, 2011, pag. 4184.

([10]) «*Non risultano pertinenti al caso di specie – come osserva il controricorrente – le pronunce richiamate da parte ricorrente (Cass, Sez. V, 30 marzo 2016, n. 6108 del 30.03.2016; Cass., Sez. V, 21 dicembre 2016, n. 26545), riguardanti casi in cui il ravvedimento operoso atteneva a fattispecie in cui erano contestate violazioni sostanziali*»: così, Cass. n. 28844/2020, par. 3.3.

([11]) «*Il contribuente deve essere ammesso a correggere ogni tipo di errore […] Ciò equivale ad affermare che anche il ravvedimento operoso, come la stessa dichiarazione dei redditi […] è ritrattabile o modificabile, nella misura in cui è affetto da errore, non essendo lo stesso contribuente tenuto a pagare più di quanto deve rimanere per legge a suo carico*»: così, Cass. n. 28844/2020, par. 3.1.

Anche volendo alleggerire il peso concettuale del richiamo all'errore (non oggettivizzato) e dell'accostamento alla dichiarazione, attribuendogli così un ruolo di mero coordinamento, nel senso di rappresentare nient'altro che la premessa logica per affrontare la questione della ripetibilità delle somme (se le somme vengono richieste a rimborso un qualche errore nel procedere a ravvedimento ci deve pur essere stato), i dubbi interpretativi non risulterebbero attenuati.

Ed infatti, anche così opinando non risulta agevole comprendere quale ruolo debba giocare la natura "meramente formale" della violazione rispetto alla ripetibilità della somma e, soprattutto, come questa (natura) debba essere coordinata con la presenza dell'errore "formale, essenziale e riconoscibile" dell'altro e, per stessa affermazione della Corte, "non opposto" orientamento.

Se si scompone adeguatamente il percorso concettuale seguito dall'ordinanza ed al netto delle rilevazioni sopra compiute, il dato che ne emerge è che le somme corrisposte in sede di ravvedimento a titolo di violazione meramente formale siano sempre ripetibili.

In un simile contesto, parrebbe, quindi, essere la mancanza in radice del presupposto sanzionatorio ([12]) (o, se si preferisce, la distinzione fra violazioni "formali" e "meramente formali") a rappresentare lo spartiacque fra somme ripetibili e somme non ripetibili.

Se così è, i problemi che allora si pongono sono almeno due:

i. da un lato, ci si deve chiedere come tale affermazione possa essere coordinata con la ricorrenza dell'errore "formale, essenziale e riconoscibile" che, si è detto, assume ruolo centrale nell'orientamento tradizionale;
ii. dall'altro lato, è necessario interrogarsi circa l'effettiva idoneità della distinzione in parola a conseguire il fine cui la stessa è preposta.

Quanto al primo interrogativo, si è detto che per l'orientamento qui definito tradizionale, ciò che assume un'importanza preminente è la presenza dell'errore "oggettivizzato". A fronte della ricorrenza di questo, qualunque sanzione è ripetibile a prescindere dalla natura della violazione sia essa formale, meramente formale, oppure ancora sostanziale.

Ancora, nessun ruolo è giocato dalla carenza "in radice" del presupposto sanzionatorio.

Se si analizza l'ordinanza alla luce di tali diverse argomentazioni, il principio di diritto ivi stabilito diviene allora suscettibile di ricevere almeno tre diverse interpretazioni in funzione del peso che si voglia attribuire alla presenza dell'errore.

([12]) «*Ne consegue che, in assenza dei presupposti per il versamento del tributo e delle sanzioni […] e stante la natura meramente formale della violazione commessa dal contribuente, non è ostativo al rimborso dei relativi imposti il versamento degli stessi in sede di ravvedimento operoso*»: Cass. n. 28844/2020.

Precisamente:

i. continuando ad assegnare valore centrale all'errore oggettivizzato, si potrebbe ritenere che la Corte abbia inteso restringere il proprio precedente orientamento; nel senso che, ferma restando la necessità di un errore "formale, essenziale e riconoscibile" incidente sul ravvedimento, siano ripetibili le sole somme corrisposte a titolo di violazioni meramente formali;

ii. al contrario, anche sulla scorta dell'autoaffermata compatibilità, si potrebbe ritenere che la Corte abbia inteso semplicemente offrire un'ulteriore specificazione del principio già precedentemente elaborato, nel senso di voler solo affermare la ripetibilità delle somme corrisposte a titolo di violazioni meramente formali, ma non anche di escludere quelle dovute a titolo di violazioni formali e sostanziali;

iii. per altro verso ancora e coordinando il discorso con i dubbi più sopra esposti in riferimento alla natura, oggettivizzata o non oggettivizzata, dell'errore, si potrebbe ritenere che la Corte abbia inteso affermare la percorribilità di una "terza via" per le sole violazioni meramente formali. In questo senso, mentre per la ripetibilità delle somme corrisposte a titolo di violazioni formali e sostanziali sarebbe richiesto un errore incidente sul ravvedimento particolarmente oggettivizzato, non così accadrebbe per le somme corrisposte a titolo di violazioni meramente formali, per le quali l'errore svolgerebbe un ruolo del tutto ancillare, quasi eventuale, rispetto all'assenza del presupposto sanzionatorio, nel senso che una qualunque tipologia di errore (anche non "oggettivizzato") legittimerebbe la ripetibilità di tali somme.

Per il momento, ed in attesa di ulteriori indicazioni della giurisprudenza, la terza sembrerebbe l'opzione interpretativa da prediligere, se non altro perché la sola idonea a coordinare, da un lato, le diverse affermazioni contenute nell'Ordinanza (il richiamo all'errore, l'autoaffermazione di compatibilità; il richiamo alla categoria delle violazioni meramente formali) e, dall'altro lato, il principio di diritto dell'orientamento tradizionale.

Così risolto il primo interrogativo, possiamo ora analizzare il secondo.

In particolare, bisogna interrogarsi circa l'effettiva idoneità della distinzione fra violazioni formali e violazioni "meramente formali" a fondare il diverso trattamento in ordine alla ripetibilità delle somme a tale titolo corrisposte in sede di ravvedimento.

Se si riflette sulla circostanza per la quale la distinzione in parola è generalmente utilizzata per individuare una specifica causa di non punibilità, in particolare interpretata quale espressione del generale principio di offensività ed il cui ricorrere fa venire meno l'elemento oggettivo

dell'illecito, i limiti fra somme ripetibili e somme non ripetibili tendono a sfumare notevolmente, non essendo la distinzione in grado di fungere da effettivo spartiacque.

Ed infatti, non è facile comprendere perché la carenza *ab origine* del presupposto sanzionatorio, dovuta all'assenza dell'elemento *oggettivo* dell'illecito in ragione della presenza di una causa di non punibilità, debba essere trattata in termini differenti rispetto alla medesima carenza, ma dovuta, ad esempio, alla mancanza dell'elemento *soggettivo*.

In questo senso, se si attribuisce il ruolo principale alla natura della violazione "ravveduta" e se si àncora la ripetibilità delle somme alla mancanza *ab origine* dei presupposti sanzionatori, da un lato, risulta palese un possibile contrasto con l'orientamento tradizionale il quale, espressamente, nega valore alla sussistenza dei presupposti sanzionatori e, dall'altro lato ([13]), risulta difficilmente giustificabile, anche in un'ottica costituzionale, il diverso trattamento fra ipotesi consimili.

2.2. Ciò posto sui termini delle diverse questioni e sui diversi orientamenti che parrebbero profilarsi in seno alla Suprema Corte in materia di ripetibilità delle sanzioni versate all'esito del ravvedimento, riteniamo qui ancora necessario indugiare, con talune brevi riflessioni, su di un tema che interseca trasversalmente tanto il primo, quanto il secondo orientamento, in quanto avente valore assorbente rispetto alla connessa e più sopra esaminata questione della ripetibilità, in specie rappresentato dalla corretta natura giuridica da attribuirsi all'istituto del ravvedimento.

Sovente, infatti, nelle sentenze analizzate si assiste, come peraltro già in parte evidenziato, ad una certa qual sovrapposizione dei piani, ora rispetto alla definizione agevolata (*id est* alle fattispecie condonistiche), ora alla dichiarazione tributaria.

Tali diverse parificazioni (o accostamenti) non possono che lasciare intendere l'adozione di una diversa opzione concettuale di fondo rispetto alla natura dell'istituto: atto volitivo *sub* negoziale, per le prime, mera dichiarazione di scienza per le seconde.

Ed infatti, salvo che l'accostamento non sia effettuato più per "assonanza" degli effetti che per identità di presupposti, è richiesta una necessaria coerenza, prima di tutto, rispetto alla natura giuridica dei diversi istituti.

([13]) «*Il versamento di sanzioni in misura ridotta a titolo di ravvedimento operoso, D. Lgs. n. 472/197, ex art. 13 […] costituisce, al contrario, causa ostativa al rimborso di quanto versato a tale titolo da parte del contribuente, laddove l'istanza di rimborso sia fondata, come nel caso di specie, sulla carenza del presupposto sanzionatorio*»: così, Cass. n. 6108/2016.

Tanto premesso, a nostro sommesso giudizio, nessuno dei due accostamenti, almeno nei termini generalizzanti con cui sono formulati, può condividersi, sebbene per motivazioni non coincidenti.

Muovendo dall'accostamento alla dichiarazione dei redditi, non si può anzitutto che sottolineare come il "ravvedimento", qui inteso come istituto giuridico, non integri alcun fenomeno dichiarativo.

Ciò per almeno due ordini di ragioni.

Quanto alla prima, analizzando l'art. 13, d.lgs. n. 472/1997 emerge con evidenza che il ravvedimento altro non sia che un comportamento, lo spontaneo pagamento in misura ridotta, il quale può (si badi bene, non "deve") accedere (*rectius* essere funzionale) ad un fenomeno dichiarativo in specie rappresentato dalla presentazione di una dichiarazione integrativa.

In questo senso, il ravvedimento non è una dichiarazione, non si manifesta sotto forma di opzione *stricto sensu* intesa, ma ha l'intima essenza di un mero versamento, spontaneo e non dovuto, conseguenza a sua volta della rettifica operata (in ipotesi) con la dichiarazione integrativa.

Ciò emerge in maniera assai netta dalla lettera della legge nella misura in cui, da un lato, non prevede la necessità di alcuna formale dichiarazione di intenti onde avvalersi dell'istituto e, dall'altro lato, il secondo comma dell'art. 13, d.lgs. n. 472/1992 ricollega, senza mezzi termini, il perfezionamento dell'istituto al *pagamento* della sanzione, ivi prevedendo che «*il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito contestualmente alla regolarizzazione del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno*».

Concetto, detto ultimo, dipoi rafforzato dal successivo terzo comma, secondo cui «*quando la liquidazione deve essere eseguita dall'ufficio, il ravvedimento si perfeziona con l'esecuzione dei pagamenti nel termine di sessanta giorni dalla notificazione dell'avviso di liquidazione*».

Detto altrimenti, ci pare che dalle indicazioni legislative risulti in maniera inequivoca che l'effetto ricollegato al perfezionamento dell'istituto (*id est* la sanzione in misura ridotta) sia la conseguenza non già della presentazione della dichiarazione che ha sanato il precedente errore dichiarativo, quanto e piuttosto l'atto del pagamento di tale sanzione ridotta, a sua volta espressivo della manifestazione di volontà di volersi avvalere dell'istituto.

Il che, peraltro, ci pare perfettamente coerente rispetto alla logica del sistema, laddove il contribuente ben potrebbe avere interesse a correggere un proprio errore, ma, al tempo stesso, a non pagare la sanzione poiché considerata non dovuta (ad esempio, perché ritenga integrate

delle obiettive condizioni di incertezza per effetto di un *revirement* pro-fisco nella prassi amministrativa).

Il secondo ordine di ragioni è rappresentato dalla semplice, ma fondamentale constatazione per la quale nell'ambito del ravvedimento può venire integralmente a mancare qualsivoglia fenomeno dichiarativo.

Si pensi al caso in cui il ravvedimento intervenga a fronte di un omesso versamento ed in cui non sussista alcuna necessità di presentare una dichiarazione integrativa.

In simili ipotesi, viene meno finanche il fenomeno dichiarativo cui il ravvedimento sarebbe funzionale, il tutto risolvendosi nel semplice versamento della sanzione in misura ridotta.

Ciò posto per il primo accostamento relativo alla dichiarazione, neanche il secondo relativo alla definizione agevolata risulta del tutto condivisibile.

Il problema in questo caso, però, non è dato da una (in)coerenza nei presupposti, quanto, e piuttosto, dall'approccio utilizzato.

Ed infatti, analizzando la giurisprudenza è facile notare come le espressioni "definizione agevolata" o "condono" siano spesso utilizzate alla stregua di una categoria generale e assorbente all'interno della quale vengono fatte confluire le ipotesi più disparate spesso e volentieri non accomunate da una struttura o natura uniforme ([14]).

Pur senza addentrarci eccessivamente in un discorso tanto complesso, è opinione diffusa quella per la quale, ferma restando la validità della nota distinzione fra condono proprio e condono improprio, le varie ipotesi siano accomunate da taluni tratti unificanti in specie compendiabili, per quel che qui più rileva, come segue:

i. l'estemporaneità (o eccezionalità) della misura;
ii. la natura facoltativa della misura (fatto evidentemente salvo il caso in cui la definizione operi *ope legis* ([15]), la qual cosa, purtuttavia, non sposta i termini del discorso in quanto in siffatti casi al perfezionamento automatico dell'istituto non è ricollegato alcun obbligo di versamento da parte del contribuente);
iii. la necessità di una espressa manifestazione di intenti da parte del contribuente, il quale deve dichiarare di volersi avvalere della stessa (la domanda di condono o la domanda di definizione agevolata, per l'appunto) la quale, peraltro, nascerebbe

([14]) Rilevano il carattere "multiforme" della categoria, C. PREZIOSI, *Il condono fiscale natura giuridica, funzione, effetti,* Milano, 1987, 177 e ss.; G. PASSARO, voce *Condono (dir. trib.),* in *Dig. Online,* 1998, 1 e ss.; S. MUSCARÀ, *Condono e processo tributario,* in *Rass. Trib.,* 1985, 340 e ss.

([15]) Questo è il caso della definizione automatica ex art. 3, co. 2-*bis*, d.l. n. 40/2010.

"irrevocabile" per espressa previsione legislativa ([16]), da ciò derivandone, per parte della dottrina, la definitività delle imposte dovute in base ad essa ([17]);

iv. l'abbattimento del dovuto che per il suo tramite si realizza, ora proiettantesi sul piano dell'imposta, ora su quello della sanzione, ora su entrambi ([18]);

v. in ultimo, *le rationes* sottese alle singole misure, nella specie individuate nella duplice finalità, da un lato, di definire le controversie tributarie pendenti e, dall'altro lato, di far fronte ad esigenze immediate di gettito da parte dello Stato.

Se così è, risulta evidente allora come l'accostamento del ravvedimento alle ipotesi di "definizione agevolata" risulti quantomeno forzato per, almeno, quattro ordini di motivazioni.

In primo luogo, perché nel ravvedimento è radicalmente assente il carattere dell'estemporaneità, essendo questo al contrario inquadrabile in quelle norme "di sistema", volte ad improntare l'impianto sanzionatorio italiano al carattere della c.d. premialità.

In secondo luogo, perché nel ravvedimento, come più ampiamente sopra argomentato, è del tutto assente qualsivoglia manifestazione di intenti espressa sotto forma di "dichiarazione" o di "opzione".

In terzo luogo, perché nessuna norma di legge qualifica espressamente il ravvedimento come "irretrattabile". Si tratta, in ogni caso, di argomento la cui rilevanza non è pacifica, sottolineando parte della dottrina come non debba confondersi il tema della "modificabilità" della dichiarazione tributaria – anche integrativa da condono, nelle sue varie forme, cui dovrebbe sempre assegnarsi natura di dichiarazione di scienza – con quello della sua retrattabilità, riguardante, invece, il ben diverso tema del ritiro ([19]), discendendo, semmai, la "definitività" dall'accettazione delle conseguenze derivanti dall'accoglimento della domanda, in termini di acquiescenza ora ad atti impositivi precedenti, ora verso gli effetti della fattispecie di imposizione che il contribuente stesso concorre a costituire con la dichiarazione integrativa ([20]).

In quarto ed ultimo luogo per la diversità di *ratio* sottesa al ravvedimento rispetto alle fattispecie condonistiche. Ed infatti, nel ravvedimento non è rinvenibile alcuna finalità di

([16]) Cfr.: Art. 32, d.l. n. 429/1982, conv. con mod. in L. n. 516/1982; art. 10 L. n. 823/1973.

([17]) Cfr, S. MUSCARÀ, *ult. op. cit.,* per il quale l'acquisizione a titolo definitivo deriverebbe non già e non tanto da un titolo definitivo di riscossione, quanto e piuttosto da un titolo definitivo sostanziale speciale. Si veda però in termini parzialmente difformi: C. PREZIOSI, *ult. op. cit.,* 252 e ss..

([18]) E poi declinantesi, a seconda che il condono sia di tipo "proprio" o di tipo "improprio", ora come modifica dei parametri di contribuzione attraverso l'accertamento forfettario dell'imposta dovuta, ora come mero abbattimento di questa fermi restando i parametri di contribuzione ordinari. Su tali profili si v. G. PASSARO, voce *Condono (dir. trib.),* in *Dig. Online,* 1998, 2 e ss..

([19]) C. PREZIOSI, *ult. op. cit.,* 247.

([20]) C. PREZIOSI, *ult. op. cit.,* 279.

pronta e immediata percezione del gettito, quanto e piuttosto quella di incentivare, in ultima analisi, *la tax compliance* del contribuente.

Se così è, allora, due sono le conseguenze che ne derivano.

Per un verso, l'accostamento alle ipotesi di condono intanto può dirsi calzante, in quanto tale accostamento venga limitato ai profili della volontarietà della misura e della premialità (*latu sensu* intesa) dei suoi effetti.

Per altro verso, tale (rimeditato) accostamento non può essere utilizzato, da solo, quale giustificazione della irripetibilità delle somme a tale titolo versate ([21]).

Né, tantomeno, può dirsi che per il tramite del ravvedimento si abbia la creazione di un nuovo ed autonomo titolo in virtù del quale le somme sono dovute, ipotesi invece tipica delle fattispecie condonistiche ([22]), limitandosi esso a produrre un abbattimento del dovuto in virtù dell'originario titolo giuridico.

La vera fonte dell'irrepetibilità non può allora che essere rinvenuta nella manifestazione di volontà che per il tramite del pagamento si realizza, laddove solo un errore essenziale e riconoscibile nella formazione di questa da parte del contribuente può legittimare eventuali pretese restitutorie di quest'ultimo. E, del resto, che questo possa essere l'unico tratto davvero unificante emerge dalla stessa giurisprudenza in materia di condono (o, il che è lo stesso, in materia di "definizione agevolata") laddove, pure in assenza di una espressa norma che qualifichi come "irretrattabile" la scelta compiuta e sia pure talvolta confondendo l'errore materiale fatto espressamente salvo dalla normativa condonistica e l'errore essenziale e riconoscibile incidente sulla formazione della volontà ([23]),tale conseguenza è fatta discendere dalla valorizzazione dell'elemento volitivo facendo però espressamente salvi i vizi della volontà fra i quali rientra, evidentemente, l'errore manifesto e riconoscibile ([24]).

([21]) Per quanto, peraltro, parte della dottrina si sia posta in termini difformi rispetto alla giurisprudenza, ritenendo comunque operante il principio di rimborso dell'indebito *ex* art. 2033 e ritenendo, quindi, comunque ripetibili le somme versate a titolo di condono: cfr. G. PASSARO, *ult. op. cit.,* 7 e ss..

([22]) Cfr. Cass., n. 15454/2019, per la quale: «*la presentazione dell'istanza di condono preclude al contribuente ogni possibilità di rimborso per le annualità d'imposta definite in via agevolata, anche nell'ipotesi di asserito difetto del presupposto impositivo, giacché il condono determina la formazione di un titolo giuridico nuovo e costituisce una modalità di definizione "conciliativa" della controversia, da cui consegue il componimento delle opposte pretese e quindi l'azzeramento, a fronte di eventuali ulteriori pretese del Fisco, della richiesta di rimborso»*.

([23]) Questo, ad esempio, è il caso delle varie edizioni della "definizione agevolata" (cfr. d.l. n. 50/2017; d.l. n. 119/2018 i quali non prevedono espressamente l'irrevocabilità della domanda), dove la Corte ha avuto recentemente modo di precisare che «*la dichiarazione di volersi avvalere di una determinata definizione agevolata non ha natura di mera dichiarazione di scienza o di giudizio, come tale modificabile, ma integra un atto volontario, frutto di scelta ed autodeterminazione da parte del contribuente, i cui effetti sono previsti dalla legge, sicché, una volta presentata, è irrevocabile e non può essere modificata dall'ufficio, né contestata dal contribuente per un ripensamento successivo, ma solo per errore materiale manifesto e riconoscibile*»: Cass. 8555/2019.

([24]) Cass., n. 15295/2015.

Resta ovviamente fermo che, così come anche le dichiarazioni di condono potevano essere contestate, per stessa previsione legislativa, per "errore materiale" – da intendersi non già quale questione di identificazione della eventuale volontà rappresentata nell'atto, quanto invece come «*elemento perturbatore della fase di attuazione o di esecuzione della volontà cosciente dell'atto stesso, a causa del quale il soggetto, dovendo esternare un dato di conoscenza o una volontà già perfettamente formata, ne altera inconsapevolmente la sostanza*» ([25]) – ciò vale anche per il ravvedimento. Che la correzione dell'errore che non cade sulla formazione della volontà sia indipendente dalla definitività dell'atto, è dimostrato anche dalla chiara posizione giurisprudenziale in materia di accertamento con adesione ([26]).

2.3. Ciò posto per le somme corrisposte a titolo di sanzioni, discorso diverso e assai più sintetico può essere condotto per le somme corrisposte a titolo di imposta.

In tali ultime ipotesi, infatti, è sin troppo ovvio che il ravvedimento (o meglio, la manifestazione di volontà di cui al ravvedimento), essendo inerente al mero profilo sanzionatorio, non possa costituire causa ostativa al rimborso dell'imposta indebitamente versata.

Quest'ultima, infatti, è sempre riconducibile ad una dichiarazione – vuoi originaria, vuoi integrativa – sicché, nella misura in cui il pagamento del tributo non dipenda a sua volta da un'opzione (mal) esercitata a monte, troveranno applicazione, *sic et simpliciter*, i noti principi in materia di emendabilità della dichiarazione in quanto dichiarazione di scienza ([27]).

([25]) C. PREZIOSI, *ult. op. cit.,* 205.

([26]) Cfr. Cass., n. 7378/2011, in tema di errata indicazione da parte del funzionario di una somma da rimborsare superiore a quella deducibile dall'accordo e dalle circostanze di fatto; Cass., n. 4566/2020, secondo cui «*fermo il principio generale in virtù del quale la definizione dell'accertamento con adesione, su istanza del contribuente, determina l'intangibilità della pretesa erariale oggetto del concordato intervenuto tra le parti, con la conseguente inammissibilità del ricorso volto a contestare il relativo atto, deve tuttavia ammettersi l'impugnabilità dell'atto di definizione quando non vi sia corrispondenza tra gli importi in esso contenuti e quelli indicati nel processo verbale di contestazione al quale egli aveva aderito, atteso che, diversamente, verrebbero limitati i diritti del contribuente sanciti dall'art. 24 Cost., tenuto conto peraltro, che l'art. 19 del d. lgs. n. 546 del 1992 si deve interpretare estensivamente, identificandosi tra gli atti impugnabili tutti quelli che, a prescindere dal loro nome, avanzino una pretesa tributaria nei confronti del contribuente*».

([27]) Le considerazioni sin qui espresse consentono di risolvere agevolmente una questione ulteriore, riguardante l'eventuale efficacia preclusiva del pagamento delle sanzioni ridotte in esito al cd. avviso bonario. Entro il termine di 30 giorni dalla ricezione dell'avviso bonario, il contribuente può infatti procedere al pagamento del tributo richiesto e in tal caso ha accesso alle sanzioni in misura ridotta, pari, nella procedura *ex* art. 36-*bis*, d.p.r. n. 600/1973 (e 54-*bis*, d.p.r. n. 633/1972), ad un terzo della sanzione (10%) e, in quella *ex* art. 36-*ter*, , d.p.r. n. 600/1973, a due terzi della sanzione (20%) (artt. 2 e 3, d.lgs. n. 462/1997). Ebbene, la giurisprudenza ha escluso che il pagamento precluda la ripetizione degli importi versati, non essendo l'avviso bonario suscettibile di rendersi definitivo e non potendo «*attribuirsi al puro e semplice riconoscimento d'essere tenuto al pagamento di un tributo, contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione (denunce, adesioni, pagamenti, domande di rateizzazione o di altri benefici) l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'an debeatur, salvo appunto che non siano scaduti i termini di impugnazione e non possa considerarsi estinto il rapporto tributario*» (Cass., n. 33055/2019). Questo ragionamento si estende, ovviamente, anche alle sanzioni quivi assolte in misura ridotta, posto che in questo caso non siamo in presenza di una scelta volontaria del contribuente di avvalersi di un determinato istituto premiale, bensì di un fatto "neutro", consistente nell'avvenuto pagamento di

2. Sul ravvedimento parziale e sui pagamenti in momenti diversi delle somme dovute a diverso titolo.

Scheda III – quesito 2
2) E' possibile un ravvedimento parziale purché siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente?(*)
a. *sì;*
b. *no.*

2.1 Venendo ora all'analisi della questione sottesa al secondo quesito, è stato per lungo tempo dubbio che il ravvedimento potesse essere effettuato anche in maniera solo frazionata (parziale), corrispondendo, oltre al tributo, anche interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente.

Tale possibilità, infatti, se già da tempo riconosciuta dalla prassi amministrativa ([28]), la quale, correttamente, operava una distinzione fra il concetto di "ravvedimento parziale" – ammesso – e "rateazione delle somme da ravvedimento" – non ammesse – è stata infatti negata per lungo tempo dalla giurisprudenza ([29]), per la quale il pagamento integrale di quanto dovuto avrebbe

quanto richiesto dall'amministrazione, cui consegue, in via automatica, la debenza della sanzione in misura ridotta. Del resto, sotto un profilo sistematico, è sufficiente porre mente all'effetto preclusivo che la procedura *ex* art. 36-*bis* ha sull'accesso al ravvedimento.

(*) Sì (56,7%); No (43,3%).

([28]) Ris. n. 67/E/2011. In particolare, per il citato documento di prassi: «*Deve, infatti, escludersi che possa applicarsi all'istituto del ravvedimento operoso di cui al citato articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997 la rateazione, che è una modalità di pagamento dilazionato nel tempo di somme dovute dal contribuente, applicabile solo ove normativamente prevista, ed in presenza di presupposti e secondo regole puntualmente disciplinate. In particolare, non è ammissibile che il ravvedimento della violazione si perfezioni con il versamento della cosiddetta "prima rata" di quanto "complessivamente" dovuto a titolo di imposta, interessi e sanzioni, e che il contribuente possa, quindi, beneficiare della riduzione complessiva delle sanzioni applicabili anche quando i versamenti delle "rate" successive siano effettuati oltre i termini ultimi normativamente previsti. Allo stesso modo, deve escludersi che, in caso di controllo fiscale attivato tra un versamento e l'altro, il contribuente possa invocare l'avvenuta definizione integrale della violazione per effetto del versamento della "prima rata". Ed, infine, il contribuente, nel caso di omesso o carente versamento, non può beneficiare della percentuale di riduzione dell'intera sanzione nelle misure più vantaggiose previste dalla lettera a) del citato articolo 13, per il solo fatto di aver versato una prima rata di quanto complessivamente dovuto entro il termine di trenta giorni dalla data di commissione della violazione*», discorso diverso, deve invece essere condotto a parere dell'Agenzia per il c.d. ravvedimento parziale di quanto originariamente e complessivamente «*tale possibilità, per effetto di una lettura nei termini sopra illustrati della citata circolare n. 192/E del 1998, allo stato, non è preclusa. Ai fini del perfezionamento del ravvedimento parziale, è necessario che siano corrisposti interessi e sanzioni commisurati alla frazione del debito d'imposta versato tardivamente*».

([29]) Cass., n. 22330/2018; n. 19017/2015.

rappresentato condizione perfezionativa dell'istituto e, quindi, elemento imprescindibile per poter godere dei benefici ricollegati allo stesso ([30]).

E' in tale dibattito interpretativo che si è collocato, in ultimo, l'intervento del legislatore il quale, attraverso norma di interpretazione autentica, ha espressamente riconosciuto la praticabilità del ravvedimento solo parziale, sia pure per i soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate (art. 13-*bis*, d.lgs. n. 472/1997, introdotto con d.l. n. 34/2019).

Per quanto sopra, nel caso di versamenti che possono per legge essere rateizzati (ad es., in caso di accertamento con adesione), il ravvedimento operoso potrà essere effettuato in forma frazionata ovvero con il pagamento di quanto complessivamente dovuto (ferme restando eventuali decadenze, quali quelle previste dall'art. 15-*ter*, d.p.r. n. 602/1973).

Discorso diverso deve invece essere condotto per le somme dovute a seguito di liquidazione e controllo formale in quanto, per un verso e come si vedrà meglio nel prosieguo, estranee al perimetro applicativo dell'istituto e, comunque e ad ogni modo, insuscettibili di ricevere, almeno secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, sia una definizione parziale ([31]), sia la possibilità di pagare le sole sanzioni riservandosi di contestare giudizialmente l'imposta ([32]).

2.2 Per quanto attiene, invece, alla diversa questione circa la possibile divaricazione temporale tra il pagamento delle somme dovute a diverso titolo, il pagamento della sanzione ridotta, senza possibilità di rateazioni, potrà essere eseguito anche non contestualmente al pagamento del tributo e al pagamento degli interessi moratori (calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno). In tal caso, ai fini della determinazione della riduzione della sanzione si terrà tuttavia conto non del momento in cui è stato pagato il tributo, bensì di quello in cui la sanzione è stata effettivamente versata (regolarizzata). Il ravvedimento si perfezionerà solo con il versamento integrale delle sanzioni e degli interessi dovuti, da riferire all'integrale tardivo versamento (ad es., senza tenere conto dei versamenti rateali) e sino al momento del

---

([30]) Per usare le parole della Corte: «*Ed invero, l'istituto disciplinato dal D.Lgs. n. 472 del 1997, art. 13, comma 2 pone come condizioni di operatività del ravvedimento tanto il versamento del tributo, quanto il versamento delle sanzioni - nella prevista misura ridotta - e degli interessi legali. Trattasi di condizioni di perfezionamento dell'istituto, come chiaramente si evince dall'impiego dell'espressione "deve" di cui al citato comma 2, a proposito del versamento integrale della sanzione (sebbene nella misura ridotta) contestualmente alla regolarizzazione dell'obbligo tributario, ivi compresi gli interessi di mora; come appare confermato dal testuale riferimento alla condizione di perfezionamento di cui al comma 3, della medesima disposizione, salva la fissazione in tal caso di un termine (60 giorni) per il versamento dalla notifica dell'avviso di liquidazione. D'altronde, l'accoglimento della tesi di parte contribuente si risolverebbe nell'attribuzione di rilevanza ad un pagamento purchessia, ancorché incompleto, della pur ridotta sanzione di legge, ciò che contrasta con la previsione specifica, a tenore della quale il ravvedimento in ogni caso "si perfeziona" con l'esecuzione di tutti pagamenti previsti (carico tributario, interessi e sanzione, così come appositamente determinata), salvo il differimento di sessanta giorni laddove la liquidazione debba essere eseguita dall'amministrazione finanziaria*» (Cass. 19017/2015).

([31]) Cass., n. 14603/2018.

([32]) Cass., n. 24884/2020.

perfezionamento del ravvedimento. Naturalmente, nelle more del perfezionamento, il contribuente potrebbe ricevere un atto di liquidazione (compresa una comunicazione ex art. 36-*bis* o 36-*ter*) o di accertamento che, impedendo il perfezionamento dell'istituto agevolativo, non consentirebbe di beneficiare della riduzione sanzionatoria.

3. Sulla preclusione al ravvedimento derivante da particolari atti.

Scheda III – quesito 3

3) La notifica di un avviso di recupero di crediti di imposta o di un avviso di irrogazione di sanzioni opera come preclusione al ravvedimento operoso?[(*)]

a. *sì;*

b. *no;*

3.1 Per quanto attiene alla questione sottesa al terzo quesito, è noto come originariamente il disposto normativo prevedesse una specifica preclusione temporale (*rectius*, procedimentale) all'ambito di operatività dell'istituto, in specie rappresentata dalla già avvenuta contestazione della sanzione, dall'avvio di accessi, ispezioni e verifiche o di altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati avessero avuto formale conoscenza.

La *ratio* di tale preclusione veniva pacificamente individuata nell'intenzione di salvaguardare la "spontaneità" del comportamento del contribuente, ritenuto elemento distintivo dell'istituto. Per effetto della L. n. 190/2014, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate (ma non anche quelli comunali e regionali, neanche a seguito dell'intervento ampliativo di cui al d.l. n. 124/2019), tale preclusione è stata, come già anticipato, decisamente ridimensionata, oggi operando quale elemento preclusivo più solo la notifica di un avviso di liquidazione o di accertamento (ivi comprese le comunicazioni di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter,* d.p.r. 600/1973 e 54-*bis*, d.p.r. n. 633/1972).

La medesima preclusione opererebbe, a detta della prassi amministrativa, altresì in presenza di avvisi di recupero di crediti di imposta e avvisi di irrogazione di sanzioni in quanto, sebbene non espressamente menzionati dal legislatore, rappresenterebbero comunque cause ostative del nuovo ravvedimento «*per la loro natura di atti autoritativi impositivi che recano una pretesa tributaria*» ([33]).

[(*)] Sì (67,5%); No (32,5%).

([33]) Circ., n. 6/E/2015.

Tale conclusione appare sintonica rispetto alle conclusioni cui è giunta la Suprema Corte in riferimento alla natura degli avvisi di recupero, da un lato, e gli avvisi di irrogazione delle sanzioni, dall'altro.

Quanto ai primi, sembrerebbe consolidarsi l'orientamento per il quale l'atto di recupero ben può assumere la valenza di autonomo atto impositivo, sicché la parificazione quantomeno agli avvisi bonari parrebbe avere una effettiva copertura interpretativa ([34]). Esso viene infatti equiparato ad un vero e proprio "avviso di accertamento" ([35]), il che significa, tra l'altro, che possono trovare applicazione tutti gli istituti, quali ad esempio l'acquiescenza o la rateazione, ordinariamente applicabili ad un "avviso di accertamento" e alle imposte e sanzioni da essi risultanti. La stessa giurisprudenza di legittimità ha del resto pacificamente ammesso che la garanzia del termine dilatorio ex art. 12, co. 7, L. 212/2000 debba trovare applicazione anche all'avviso di recupero di imposta, sul presupposto che la giurisprudenza medesima abbia ormai riconosciuto la «*sostanziale equiparazione dell'avviso di recupero di credito di imposta all'avviso di accertamento*» ([36]), peraltro alla base anche della giurisprudenza che ha riconosciuto la possibilità sia di formulare istanza di accertamento con adesione con conseguente sospensione del termine per ricorrere ([37]), sia di riscossione frazionata ([38]). Si registra, in ogni caso, una resistenza degli uffici a tale parificazione, che per quanto appena detto non ha tuttavia più alcuna ragion d'essere.

Stesso dicasi per il secondo, laddove la Corte ha ricondotto la preclusione all'impossibilità di predicare la spontaneità del comportamento successivamente alla notifica dell'atto di irrogazione delle sanzioni sebbene ciò sia avvenuto, è bene evidenziarlo, in riferimento al testo previgente dell'art. 13 cit. ([39]). Purtuttavia, si ritiene che tali conclusioni siano ancora attuali anche alla luce del testo aggiornato dell'art. 13 cit., posto che, sebbene come si avrà modo di vedere il tratto caratterizzante dell'istituto dato dalla spontaneità del ravvedimento parrebbe essere stato almeno in parte alterato dall'intervento di riforma, cionondimeno la preclusione temporale (*rectius* procedimentale) viene ancora sostanzialmente ricollegata alla presenza di una formale contestazione da parte dell'Amministrazione della quale il contribuente abbia avuto contezza. Ciò che, dunque, conduce a ritenere l'insegnamento sopra riferito perfettamente estendibile anche al testo aggiornato.

([34]) Cass., n. 8429/2017; Cass., n. 9437/2020.
([35]) Cass., n. 16006/2015, che ne prevede infatti un onere di impugnazione e non una mera facoltà.
([36]) Cass., n. 5367/2014.
([37]) Cass., n. 8429/2017.
([38]) Cass., n. 3838/2013.
([39]) Cass., n. 7608/2018.

3.2 Analizzando adesso l'impatto sistematico che la modifica di approccio operata dal legislatore ha prodotto, non può che evidenziarsi un parziale snaturamento dell'istituto.

Ed infatti se, come visto, l'effetto premiale veniva giustificato alla luce della spontaneità del comportamento del contribuente, consentire adesso al contribuente il ravvedimento anche una volta avviata una verifica, per un verso, mette evidentemente in crisi la logica sopra riferita, non assurgendo più la spontaneità a vero elemento qualificante e, per altro verso, parrebbe ridurre la funzione dissuasiva dell'irrogazione della sanzioni, al punto da giungersi a parlare, da parte di illustre dottrina, di un vero e proprio "condono permanente" ([40]).

Né può escludersi la possibilità che il contribuente ponga in essere strategie opportunistiche in chiave di autofinanziamento – segnatamente, il rinvio dei versamenti sapendo già di poter contare su una minore sanzione – anche se, come è stato rilevato ([41]), le preclusioni nascenti dagli art. 36-*bis* e *ter*, d.p.r. n. 600/1973 e 54-*bis*, d.p.r. n. 633/1972 sono proprie finalizzate ad evitarle.

Purtuttavia, essa parrebbe giustificabile nella nuova ottica dell'adempimento spontaneo ("*tax compliance"*), anche se per vero ciò legittimerebbe, al più, un termine più ampio per il ravvedimento ma non anche una usa piena coincidenza con i termini di decadenza per l'accertamento. Non può infatti non osservarsi come, in materia dichiarativa, la differenza, tra adempiere tardivamente *prima* della notifica dell'avviso di accertamento e adempiere tardivamente *dopo* la notifica dell'accertamento, corrisponda a quella tra 1/5 del minimo edittale e 1/6 del minimo edittale, e dunque a … 1/30 della sanzione dovuta in sede di ravvedimento, al punto da sostanzialmente annullare, anche tenuto della percentuale statistica con cui si rischia un controllo sostanziale, la convenienza a ravvedersi, per usare un'espressione cara ai teoremi matematici, sino a un "epsilon piccolo a piacere" *prima* della notifica dell'avviso di accertamento.

Resta fermo che nel diverso ambito penale, la *chance* offerta dal legislatore al contribuente per uscire indenne è che di vera "resipiscenza" si tratti, segnando pertanto una "cesura" rispetto alle scelte fatte in tema di ravvedimento operoso sul piano sanzionatorio amministrativo in nome della "tax compliance".

([40]) A. GIOVANNINI, *Il nuovo ravvedimento operoso: il "Fisco amico" e il "condono permanente"*, in *Il Fisco*, 2015, pag. 315 ss.

([41]) G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale. Dai comandi e controlli alla* tax compliance*,* Torino, 2018, p. 44, il quale critica altresì la mancata valutazione, da parte della tesi sostenuta dalla dottrina di cui alla nota precedente, della promozione della *tax compliance* tra i mezzi di prevenzione dell'evasione, dovendosi considerare che «*i nuovi termini di accesso al ravvedimento mettono a frutto l'attitudine della dichiarazione ad attivare la riscossione del dovuto senza i ritardi determinati dalla iscrizione provvisoria di frazioni crescenti, che si avrebbero per la riscossione in base all'accertamento, ove impugnato*».

4. Sul ravvedimento operoso e comportamenti fraudolenti.

Scheda III – quesito 4
4) E' possibile esperire il ravvedimento operoso in presenza di una dichiarazione fraudolenta?[*]
a. *sì;*
b. *no.*

4.1 Venendo, infine, alla questione sottesa al quarto ed ultimo quesito, mentre l'omissione della dichiarazione non consente di accedere al ravvedimento operoso – che la prima certamente presuppone – a conclusioni diverse deve pervenirsi nel caso di dichiarazione fraudolenta.

Va detto che tale conclusione è stata per lungo tempo osteggiata dall'Amministrazione finanziaria, secondo cui tutte le ipotesi di dichiarazione fraudolenta sarebbero connotate da comportamenti di intrinseca antigiuridicità, di talché, ad esempio, l'utilizzo di fatture false non sarebbe riconducibile, in *primis* sotto il profilo letterale, al concetto di «*errori e omissioni anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo*» di cui all'art. 13 cit. ([42]).

A tale perno argomentativo, se ne aggiungeva dipoi un secondo di natura squisitamente penale, in ultimo fondato sulla natura dell'illecito, in specie rappresentato da un reato di pericolo a dolo specifico ed avente natura istantanea.

Secondo i documenti di prassi, proprio tale ultimo elemento sarebbe stato ostativo al ravvedimento, ciò in quanto l'istantaneo perfezionamento del delitto di dichiarazione fraudolenta all'atto della presentazione della prima dichiarazione dei redditi avrebbe escluso *ex se* la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso per impossibilità di sanare un reato ormai già perfezionatosi.

Purtuttavia la dottrina ([43]) ha da sempre evidenziato come siffatta rigidità interpretativa apparisse priva di fondamento normativo, non essendovi traccia alcuna nel disposto normativo della volontà del legislatore di stabilire una siffatta preclusione e risultando la medesima ormai incompatibile con il sistema sanzionatorio introdotto dal d.lgs. n. 158/2015, atteso che, da un lato, quest'ultimo intendeva chiaramente porre un *discrimen* tra fattispecie fraudolente o meno

---

[*] Sì (54%); No (46%).

([42]) Cfr. Circ., n. 180/1998 e Circ., n. 1/2018.

([43]) E. BELLI CONTARINI, *Ravvedimento operoso e fatture false,* in *Riv. Dir. Trib. Online*, 27 novembre 2018; Norma di comportamento AIDC n. 202; F. G. PACCHIAROTTI - F. NAIO, *Frode fiscale e ravvedimento operoso disconosciuto: la giurisprudenza smentisce la prassi*, in *CT*, 2018, 3504 e ss..

nel riservare solo alle seconde l'accesso al beneficio della "non punibilità" del reato nel caso di estinzione del debito tributario, e, dall'altro, che l'utilizzo nell'enunciato normativo dell'art. 13-*bis* – che prevedeva per i reati fraudolenti la sola attenuante ad effetto speciale – dell'avverbio "anche" prima del riferimento alle "*speciali procedure conciliative o di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie*" attraverso cui può avvenire "*l'integrale pagamento degli importi dovuti*", apriva certamente a forme estintive del debito tributario qual è il ravvedimento operoso.

Tesi, detta ultima, che è stata fatta propria dalla stessa Suprema Corte la quale ha riconosciuto la praticabilità del ravvedimento operoso anche in presenza di dichiarazione fraudolenta e, in ultimo, anche dal legislatore ([44]).

Ed infatti, le modifiche all'art. 13, d.lgs. 74/2000 apportate dal d.l. 124/2019, hanno esteso l'effetto di non punibilità dell'estinzione del debito anche ai delitti di dichiarazione fraudolenta (purché anteriore all'avvio di controlli): il che, se ha fatto venire meno l'argomento a favore del ravvedimento in sede amministrativa conseguente all'intenzione del legislatore di differenziare tra fattispecie fraudolente o meno sul piano dei benefici penali derivanti dall'estinzione del debito tributario, dall'altro ha definitivamente riconoscendo la possibilità di ravvedere le relative violazioni fiscali proprio al fine di accedere all'indicata causa di non punibilità.

In conclusione, e come peraltro riconosciuto di recente dagli stessi documenti di prassi con riferimento alla compensazione di crediti inesistenti ([45]), deve pienamente ammettersi la possibilità di applicare ai fini amministrativi il ravvedimento operoso alle fattispecie fraudolente alla stregua delle altre fattispecie, incidendo il relativo momento (prima o dopo l'avvio di controlli) sulle sole conseguenze penali derivanti dall'estinzione del debito tributario.

([44]) Cass. pen., n. 5448/2018. In particolare, per la Corte: «*Il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13-bis, comma 2, nella formulazione introdotta dal D.Lgs. n. 158 del 2015, art. 12, comma 1, stabilisce espressamente che, per i delitti di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, l'applicazione della pena ai sensi dell'art. 444 c.p.p. può essere chiesta dalle parti solo quando ricorra la circostanza di cui al comma 1, ossia l'integrale pagamento, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, dei debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi - e sempre che non si tratti dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 10-bis e 10-ter e art. 10-quater, comma 1, in relazione ai quali l'integrale pagamento del debito tributario configura una causa di non punibilità - ovvero in presenza di ravvedimento operoso - ad accezione, in tal caso, dei reati di cui al D.Lgs. n. 74 del 2000, artt. 4 e 5, in relazione ai quali il ravvedimento operoso integra parimenti una causa di non punibilità. La norma, peraltro, in relazione alle condizioni di accesso al "patteggiamento" non ha una portata innovativa, perché il D.Lgs. n. 74 del 2000, art. 13, comma 2-bis, nella formulazione introdotta dalla L. 25 giugno 1999, n. 205, art. 9, aggiunto dal D.L. 13 agosto 2011, n. 138, art. 2, comma 36-vicies semel, lett. m), convertito, con modificazioni, in L. 14 settembre 2011, n. 148, stabiliva già che, per i delitti di cui al D.Lgs. 10 marzo 2000, le parti possono accedere al "patteggiamento" solo ove ricorra l'attenuante prevista dai commi 1 e 2 dello stesso art. 13, e, cioè, solo se i debiti tributari relativi ai fatti costitutivi dei predetti delitti - comprensivi delle sanzioni amministrative - siano stati estinti, mediante pagamento, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado*».

([45]) Circ. n. 31/E del 2020.

CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE

In conclusione, l'istituto del ravvedimento operoso ha formato oggetto, in questi ultimi anni, di ripetuti interventi legislativi, ora per adeguarlo alla nuova filosofia operativa della c.d. *tax compliance*, ora per rimediare ad alcuni interventi giurisprudenziali o di prassi ritenuti non in linea con la politica del diritto perseguita dal legislatore di dare la massima estensione possibile all'istituto *de quo*.

Ciò, come è stato sottolineato, non tanto (o almeno non solo) nella logica che sia meglio per l'Erario l'irrogazione certa di una sanzione anche moderata, piuttosto che la minaccia di una incerta, di ammontare pure esorbitante, quanto piuttosto quale «*miglior mezzo per assicurarsi la futura lealtà del contribuente*» ([46]).

A questa *nouvelle vague* non è peraltro rimasta estranea la materia penale tributaria, in ultimo con la riconosciuta rilevanza dell'estinzione del debito tributario, anche mediante ravvedimento, ai fini della non punibilità *anche* dei reati connotati da frode, se avvenuto *prima* dell'avvio dei controlli (ferma restando la rilevanza ai fini dell'attenuante ad effetto speciale, se avvenuto *dopo* l'avvio dei controlli e prima dell'avvio del dibattimento).

Resta tuttavia sempre sul tappeto il tema del difficile equilibrio tra il perseguimento della politica della *tax compliance* da un lato, e i possibili comportamenti opportunistici del contribuente dall'altro, ma soprattutto la vera questione a monte, costituita dalla misura assolutamente spropositata e sproporzionata delle sanzioni amministrative tributarie, di gran lunga eccedenti quelle vigenti in altri Paesi e per nulla conformi al principio di proporzionalità delle sanzioni più volte affermato dalla Corte di giustizia UE e dalla Corte EDU ([47]).

([46]) G. RAGUCCI, *Gli istituti della collaborazione fiscale*. *Dai comandi e controlli alla* tax compliance*, cit.,* p. 53.

([47]) Illuminanti sono al riguardo i seguenti passaggi di CGUE, 16 luglio 2015, C-255/14, *Chmielewski*.«*21. Al riguardo, occorre ricordare che, secondo consolidata giurisprudenza della Corte, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri possono scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Essi tuttavia sono tenuti ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità (v. sentenze Ntionik e Pikoulas, C-430/05, EU:C:2007:410, punto 53, e Urbán, C-210/10, EU:C:2012:64, punto 23). 22. In particolare, le misure amministrative o repressive consentite da una normativa nazionale non devono eccedere i limiti di ciò che è necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti da tale normativa (v. sentenze Ntionik e Pikoulas, C-430/05, EU:C:2007:410, punto 54, nonché Urbán, C-210/10, EU:C:2012:64, punti 24 e 53). 23. In tale contesto, la Corte ha precisato che la severità delle sanzioni deve essere adeguata alla gravità delle violazioni che esse reprimono e comportare, in particolare, un effetto realmente deterrente, fermo restando il principio generale della proporzionalità (v. sentenze Asociația Accept, C-81/12, EU:C:2013:275, punto 63, e LCL Le Crédit Lyonnais, C-565/12, EU:C:2014:190, punto 45)*». La Corte giunge pertanto alla conclusione che: «30. *In considerazione della natura dell'infrazione in parola, vale a dire una violazione dell'obbligo di dichiarazione previsto dall'articolo 3 del regolamento n. 1889/2005, un'ammenda il cui importo corrisponde al 60% della somma di denaro contante non dichiarata, ove tale somma sia superiore a EUR 50 000, non risulta proporzionata. Tale ammenda, infatti, eccede i limiti di quanto è necessario per garantire il rispetto di detto obbligo e assicurare il conseguimento degli scopi perseguiti da tale regolamento*».

Così continuando le cose, per un verso il ravvedimento potrà apparire un incredibile sconto concesso a chi adempie male, mentre, per altro verso, costituirà sempre un formidabile mezzo per indurre il contribuente *suo malgrado* ad accettare di pagare qualcosa pur di evitare che, all'esito di un defatigante e decennale contenzioso, possa giungersi all'irrogazione di una sanzione finale tale da moltiplicare il tributo dovuto e mandare il contribuente in "fuori gioco". E' questo il vero elemento di anomalia del sistema sanzionatorio amministrativo tributario sul quale occorre intervenire, soprattutto se si afferma di voler fondare il sistema tributario sulla fiducia nel contribuente: la riconduzione della sanzione ad un livello "normale" non può essere il frutto di una graziosa concessione a chi accetti di pagare, trattandosi di un elemento fisiologico in uno Stato di diritto.