
Prospettive di riforma del sistema sanzionatorio tributario

Livia Salvini

Estratto: La legge di delega n. 23 del 2014 detta alcuni principi per la riforma del sistema sanzionatorio tributario, sia amministrativo che penale. Mentre, a quanto consta, la delega per le sanzioni amministrative non è stata esercitata, il testo disponibile di attuazione della delega in materia penale contiene interessanti novità che non mancheranno di creare dibattito, tra cui la affermazione di non sanzionabilità penale dell'elusione/abuso e la delimitazione dei confini tra elusione/abuso ed evasione, la individuazione di più stringenti condizioni per il raddoppio dei termini di accertamento.

Abstract: The delegating law n. 23/2014 provides for some principles relating to the review of Italian tax penalty system, with reference both to criminal and administrative penalties. As far as is known, the Government did not implement the part of such law concerning administrative penalties, whilst the available text of the Government act referred to criminal punishment provides for interesting novelties that will surely be under debate in the future, e.g. the irrelevance of tax abuse under criminal law and the difference between tax evasion, elusion and abuse, as well as the introduction of tighter limits for the Tax Authorities to benefit from doubled terms to issue a tax assessment in case of criminal proceedings.

SOMMARIO: **1.** Premessa: la legge delega n. 23 del 2014 - **2.** I confini tra abuso/elusione e simulazione ai fini dell'applicabilità delle sanzioni penali - **3.** Il raddoppio dei termini di accertamento.

1. Premessa: la legge delega n. 23 del 2014

1.1. La legge di delega "per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" n. 23 del 2014 reca, nell'art. 8, alcuni principi per la revisione del sistema sanzionatorio. Questi principi dettano dunque le linee su cui si muoverà nel prossimo futuro il legislatore fiscale in materia; tuttavia, anche su questo capitolo la delega non appare particolarmente ampia né soddisfacente, lasciando non trattati e quindi non ragionevolmente suscettibili, allo stato attuale, di una rapida soluzione

L. SALVINI - RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

molti dei numerosi problemi sorti nell'interpretazione ed applicazione delle norme, tanto sostanziali quanto processuali, di cui si è ampiamente parlato nelle relazioni di questo Convegno.

Il *focus* dell'art. 8, comma 1, è sulle sanzioni penali; tuttavia, sulla base di un criterio generale di *“proporzionalità rispetto alla gravità dei comportamenti”*, si individua come oggetto di delega anche *“la revisione del regime della dichiarazione infedele e del sistema sanzionatorio amministrativo al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi e di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità”*. Sembra possibile una lettura di queste previsioni svincolata dalle coeve modifiche da apportare al sistema sanzionatorio penale, specie laddove si fa riferimento alla generale *“revisione del sistema sanzionatorio amministrativo”*, con la conseguenza che non sembrerebbero restare fuori da questa delega anche incisive azioni di modifica delle sanzioni amministrative, specialmente nel senso della loro attenuazione. Si noti, al riguardo, che l'uso del termine *“revisione”* non giustifica né impone di per sé scelte particolarmente riduttive sull'ambito dell'intervento del legislatore delegato, tanto è vero che anche con riferimento alle sanzioni penali – oggetto invece di più incisivi interventi – la delega impiega lo stesso termine *“revisione”* e non invece, ad esempio, quello di *“riforma”*. La scelta del legislatore delegato¹ sembra però essere stata – almeno per ora – di totale rinuncia all'esercizio di questa delega o perlomeno della prima parte di essa: non viene apportata infatti alcuna modifica alla disciplina delle sanzioni amministrative né per infedele dichiarazione né per altro, e la graduazione delle sanzioni in relazione alla gravità dei comportamenti viene affidata solo ad una restrizione dell'ambito di applicazione delle sanzioni penali. Va da sé che una tale restrizione comporta un corrispondente ampliamento dell'area e quindi del numero delle violazioni ritenute meno gravi e perciò sanzionate solo in via amministrativa, ma ciò non introduce invece, evidentemente, alcuna graduazione all'interno del sistema sanzionatorio amministrativo, che resta immutato.

1.2. Venendo dunque alle sanzioni penali, i principali temi sostanziali toccati dalla delega sono la definizione ed il regime sanzionatorio della dichiarazione fraudolenta e l'individuazione dei confini tra elusione ed evasione con le relative conseguenze sanzionatorie; ma, come si è appena visto, anche un intervento (restrittivo) sulla fattispecie penale di infedele

¹ Si fa qui e nel prosieguo riferimento alla bozza di decreto di attuazione nota nel momento in cui si scrive, e cioè quella che è stata approvata dal Consiglio dei Ministri il 24 dicembre 2014.

ATTI DEL CONVEGNO “DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTO PENALE”

dichiarazione deve ritenersi compreso nell’ambito della delega, laddove prevede che le sanzioni penali debbano essere riservate ai comportamenti più gravi.

Altro punto della delega che tocca i temi trattati da questo Convegno, ma di carattere procedimentale, è quello contenuto nel comma 2 dell’art. 8, laddove si dispone un intervento sulla disciplina del c.d. “raddoppio” dei termini di accertamento, *“prevedendo che tale raddoppio si verifichi soltanto in presenza di effettivo invio della denuncia, ai sensi dell’articolo 331 del codice di procedura penale, effettuato entro un termine correlato allo scadere del termine ordinario di decadenza, fatti comunque salvi gli effetti degli atti di controllo già notificati alla data di entrata in vigore dei decreti legislativi”*.

2. I confini tra abuso/elusione e simulazione ai fini dell’applicabilità delle sanzioni penali

2.1. Una delle molte questioni che si agitano in tema di abuso del diritto è quella delle differenze, ovvero delle possibili sovrapposizioni, tra abuso e simulazione². Dal punto di vista concettuale, le differenze non potrebbero essere più nette. La simulazione è una patologia civilistica del negozio, che ben può prescindere ed anzi solitamente prescinde da qualsiasi fine di conseguire un (indebito) risparmio di imposta; in caso di simulazione, il Fisco può legittimamente pretendere di assoggettare a tassazione il negozio dissimulato, e quindi l’effettivo assetto degli interessi, anziché quello simulato, di per sé improduttivo di effetti. L’elusione/abuso è invece in linea di principio un fenomeno che riguarda negozi perfettamente validi dal punto di vista civilistico, dei quali – al ricorrere delle

² La comparazione tra elusione/abuso e simulazione viene assunta qui a paradigma delle differenze ovvero delle possibili sovrapposizioni tra il concetto di elusione fiscale e quello di evasione. Non si tratta certo dell’unica comparazione possibile. Considerazioni analoghe potrebbero infatti farsi, ad esempio, sui rapporti tra elusione/abuso e (ri)qualificazione contrattuale, con particolare, ma non esclusivo, riferimento all’ambito di interpretazione ed applicazione dell’art. 20 del Testo unico imposta di registro (si v. anche in proposito la nota 10). Come eloquente esempio della confusione che regna sotto il cielo della giurisprudenza su questi punti – confusione che, come si vedrà, il legislatore delegato si propone di eliminare – si può citare Cass. n. 27711/2013, in materia di Iva, per cui *“il giudice tributario, che si trovi di fronte a un accordo che al di là di quanto stabilito dalle parti private sembri simulato, può confermare il recupero opponendo al contribuente l’elusione fiscale. Infatti il giudice tributario ha il potere di riqualificare i negozi giuridici a fini tributari, interpretando e qualificando, anche diversamente dalle parti, la natura e gli effetti giuridici dei vari contratti, quali si possono desumere dalla oggettività del loro contenuto e dalla ricognizione positiva del loro significato, e quindi accertare la simulazione – totale o parziale – che pregiudichi l’interesse erariale, essendo a tale fine sufficiente il principio costituzionale e comunitario del divieto di abuso del diritto”*.

L. SALVINI - RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

condizioni previste – vengono disconosciuti i favorevoli effetti fiscali in quanto “disapprovati” dall’ordinamento³.

Pur in presenza di questa netta separazione concettuale, spesso la prassi amministrativa e la giurisprudenza tendono a sovrapporre elusione e simulazione, e a ricondurre con una comoda scorciatoia logica anche la seconda ad una generale definizione di “abuso del diritto”. Ciò è agevolato dal fatto che, ai fini pratici, anche l’accertamento della simulazione si concreta, di norma, nella inopponibilità all’A.F. degli effetti fiscali del negozio “apparente”, con effetti del tutto simili a quelli dell’accertamento dell’abuso. Esempio eloquente di questa tendenza è la riconduzione all’elusione/abuso, da parte della giurisprudenza sia fiscale che penale, dell’interposizione fittizia disciplinata dall’art. 37, comma 3, D.P.R. n. 600/1973, che in realtà non è affatto un’ipotesi di elusione codificata, ma è invece un’ipotesi di simulazione soggettiva relativa, e quindi di evasione fiscale. E, nello senso, non brillano per chiarezza la giurisprudenza comunitaria e la Raccomandazione UE⁴ quando definiscono come abusive le “costruzioni di puro artificio”, anch’esse spesso riconducibili ad ipotesi di simulazione (seppure con tutte le difficoltà di far valere tale simulazione laddove la “costruzione” sia un ente societario).

La delega fiscale, laddove prevede di individuare i confini tra le fattispecie di elusione e quelle di evasione fiscale, con le relative conseguenze sanzionatorie, pone al legislatore delegato un compito certamente non facile, impegnandolo ad individuare un criterio distintivo in un campo dove – come l’esperienza insegna – le formule legislative possono essere facilmente forzate dall’interpretazione. Tanto più la questione è delicata quando la scelta fatta dal legislatore delegato è – allo stato – quella della depenalizzazione delle condotte elusive/abusive. Finora, stante l’orientamento prevalente della giurisprudenza penalistica di considerare penalmente rilevanti (ai sensi dell’art. 4 D.Lgs. n. 74/2000 che sanziona la infedele dichiarazione) le condotte elusive, laddove esse si concretino in fattispecie che rientrano nell’ambito di applicazione dell’art. 37 *bis* D.P.R. n. 600/1973 (elusione tipizzata) ovvero di norme antielusive specifiche (come quella dell’art. 37, comma 3, D.P.R. cit.), la distinzione tra ipotesi di evasione ed ipotesi di elusione non assume un’importanza decisiva, dal momento che ambedue possono essere sanzionate penalmente⁵. E, venendo più nello specifico ai casi in cui possa dubitarsi, perlomeno nella formulazione dell’ipotesi accusatoria, se il comportamento

³ La relazione di accompagnamento all’art. 37-*bis* specifica infatti che l’elusione riguarda comportamenti effettivamente voluti e non simulati.

⁴ Raccomandazione della Commissione europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/UE del 6/12/2012.

⁵ Secondo l’orientamento giurisprudenziale prevalente, il confine attualmente si attesta sulla distinzione tra elusione “tipizzata” (art. 37 *bis* e norme antielusive specifiche), penalmente rilevante, e abuso del diritto, non rilevante.

ATTI DEL CONVEGNO “DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTO PENALE”

dell'imputato sia riconducibile ad una fattispecie di elusione fiscale (tipizzata) ovvero di simulazione, l'alternativa che astrattamente si pone non è comunque quella tra applicabilità o meno della sanzione penale (ovviamente laddove siano integrate le richieste soglie quantitative) ma, al massimo, se ricorra la fattispecie p. e p. dall'art. 4 D.Lgs. cit., ovvero quella di cui all'art. 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici⁶).

Tutto è invece destinato a cambiare con l'attuazione della delega: il confine tra evasione ed elusione diverrà assolutamente rilevante (e sarà, possiamo immaginare, un vero e proprio campo di battaglia tra opposte tesi) perché segnerà il discrimine tra l'applicazione e la non applicazione delle sanzioni penali. E mentre ora si assiste, in sede fiscale ma non solo, alla tendenza di dilatare l'ambito applicativo dell'elusione/abuso per utilizzare le scorciatoie logiche, probatorie e processuali⁷ cui la giurisprudenza indulge, è possibile prevedere che almeno in tutti i casi in cui si prospetterà, per il superamento delle soglie quantitative, l'ipotesi di applicazione della sanzione penale, l'A.F. sarà piuttosto indotta, appena possibile, a configurare la condotta come evasiva anziché abusiva per rafforzare la deterrenza sanzionatoria.

2.2. Come si è accennato, il decreto delegato dovrebbe prevedere che le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie (ma consentono comunque l'applicazione delle sanzioni amministrative⁸).

Quanto alla definizione dell'elusione/abuso, che viene inserita nel corpo dello Statuto del contribuente, possiamo dare qui per assodato – il tema richiederebbe molte considerazioni che sarebbero però fuori tema – che nell'ambito dell'articolata definizione data dal legislatore delegato⁹

⁶ Dovrebbe ritenersi – ma manca un orientamento consolidato della giurisprudenza sul punto – che l'evasione fiscale fondata su un negozio simulato non integri di per sé la fattispecie di dichiarazione fraudolenta di cui all'art. 3, richiedendo quest'ultima un comportamento articolato (“*sulla base di una falsa rappresentazione nelle scritture contabili obbligatorie e avvalendosi di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento*”) che non si riscontra nella semplice contabilizzazione delle componenti reddituali scaturenti da un tale negozio.

⁷ Sotto il profilo processuale faccio riferimento alla conoscibilità d'ufficio, anche nel giudizio di legittimità.

⁸ La questione lungamente dibattuta, specie in dottrina, dell'applicabilità delle sanzioni amministrative alle ipotesi di elusione/abuso sembra essere stata infatti risolta dal legislatore delegato in senso positivo, cioè appunto dell'applicabilità (in misura piena), in ossequio all'orientamento unanime della giurisprudenza.

⁹ Sono “*operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti, e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali. Sono indicati di mancanza di sostanza economica, in particolare, la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato*”.

L. SALVINI - RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

non rientrano ipotesi di simulazione¹⁰. Tuttavia, correttamente, il legislatore delegato ha ritenuto di dover dare anche un'espressa attuazione al principio di delega che richiede di delineare i confini tra elusione ed evasione, ed ha in tal senso previsto che *"in sede di accertamento l'abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere sconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili ai sensi del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, e successive modificazioni"*.

Il quadro degli interventi rilevanti va completato con le modifiche apportate agli artt. 3 e 4 D.Lgs. n. 74/2000, in attuazione dei punti della delega che prevedono, da un lato *"la punibilità con la pena detentiva compresa fra un minimo di sei mesi e un massimo di sei anni, dando rilievo, tenuto conto di adeguate soglie di punibilità, alla configurazione del reato per i comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all'utilizzo di documentazione falsa"* e, dall'altro, *"la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità"*.

Per quanto attiene la dichiarazione fraudolenta, il nuovo art. 3 punisce il comportamento di chi, fuori dei casi di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, *"compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria"*, indica nelle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi o all'imposta sul valore aggiunto elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo, o elementi passivi fittizi, o crediti e ritenute fittizi. Come si può rilevare, la nuova norma reca una struttura del reato semplificata rispetto alla formulazione attuale, essendo stati eliminati gli elementi integrativi della condotta costituiti dalla falsa rappresentazione nelle scritture contabili e dall'uso di mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento. Per quanto qui più interes-

¹⁰ Non è invece da escludere a priori che la stessa definizione (specie laddove parla di *"non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme"*) possa ricomprendere ipotesi di (ri)qualificazione contrattuale, come dimostra la prassi applicativa dell'art. 20 Tur. Stranamente il legislatore delegato non sembra in alcun modo considerare l'esistenza di tale ultima norma, in relazione alla quale si manifestano invece rilevanti problemi applicativi che sarebbe stato opportuno affrontare e risolvere (si pensi al caso paradigmatico della riqualificazione del conferimento di azienda e successiva cessione della partecipazione come cessione di azienda ai fini dell'imposta di registro e della contemporanea espressa esclusione di tali operazioni dall'ambito di applicazione dell'art. 37 *bis* cit. da parte dell'art. 176 Tuir ai fini del godimento della *pex*). Una sistematizzazione dell'art. 20 cit. sembra in effetti consentita dalla delega sia laddove fa riferimento alla riscrittura della disciplina in tema di elusione/abuso (compresa la sua estensione a tutti i tributi), sia laddove prevede la demarcazione delle linee di confine tra elusione ed evasione.

ATTI DEL CONVEGNO “DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTO PENALE”

sa, la novità consiste nell’aver ricompreso espressamente (si deve ritenere, in modo appunto innovativo¹¹) il “semplice” comportamento simulatorio, sotto il profilo oggettivo o soggettivo, nell’ambito del reato di dichiarazione fraudolenta. Si deve notare, al riguardo, che l’espressione “*comportamenti simulatori*”, di cui alla delega, è stato “tradotto” dal legislatore delegato con la locuzione “*operazioni simulate*”; il che sembra lasciar intendere che non solo l’indicazione in dichiarazione di elementi reddituali scaturenti da negozi simulati possa dar luogo alla contestazione penale, ma anche, in senso più lato, da diversi negozi collegati o connessi, o anche, forse, da operazioni societarie per i quali si riscontri una discordanza tra forma negoziale e “*realtà effettiva*”. È evidente che, se così fosse, il problema dell’individuazione dei confini tra elusione/abuso e simulazione - e quindi tra ciò che non ha e ciò che ha rilevanza penale - sarebbe ancora più complesso di quanto potrebbe sembrare a prima vista.

2.3. Ritornando dunque alla delimitazione del confine tra comportamenti penalmente rilevanti e non, e cioè al confine tra evasione ed elusione/abuso, si può rilevare che la formula utilizzata dal legislatore delegato nella bozza di testo ad oggi nota (“*in sede di accertamento l’abuso del diritto può essere configurato solo se i vantaggi fiscali non possono essere disconosciuti contestando la violazione di altre disposizioni e, in particolare, di quelle sanzionabili*” penalmente) presenta una rilevante particolarità, e cioè quella di delimitare l’ambito dell’esercizio del potere di accertamento, o meglio dell’oggetto e delle motivazioni dell’accertamento, con riferimento alle norme del sistema penale tributario. Sembrerebbe dunque che l’Agenzia delle Entrate, nel formulare l’atto, debba effettuare una previa valutazione della riconducibilità o meno del comportamento contestato alle fattispecie sanzionate penalmente. Venendo agli esempi fatti, se il comportamento deve ritenersi simulato, non potrà essere contestato, in sede di accertamento, l’abuso, ma dovrà appunto essere contestata la simulazione, eventualmente *sub specie* di simulazione soggettiva relativa – interposizione fittizia.

L’intento del legislatore, come si è detto, è senz’altro da valutare positivamente, essendo diretto ad un migliore e più appropriato uso, ai fini dell’accertamento, della nozione di elusione/abuso. Ci si può però chiedere quale sia l’effettiva portata di questa previsione.

In primo luogo, ci si può chiedere quali siano le conseguenze di un’eventuale violazione, da parte dell’ufficio, di questa prescrizione, realizzata qualificando come abusivo un comportamento che invece è di evasione. Poiché sotto il profilo amministrativo sia il comportamento di elusione/abuso quanto quello di evasione sono analogamente sanzionabi-

¹¹ Cfr. *retro* nota 6.

L. SALVINI - RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

li, si presenta un'alternativa: quella più rigorosa è ritenere che una tale violazione comporti di per sé la nullità dell'atto per difetto di motivazione; in termini più sostanziali, si potrebbe invece indagare se una tale violazione comporti effettivamente una lesione delle posizioni soggettive del contribuente. E se l'indagine si muovesse su questo secondo piano, ci si potrebbe avvedere che, come del resto accade ora, tali posizioni soggettive sono lese (solo) nel caso opposto, cioè solo laddove l'ufficio qualifichi come evasivo un comportamento che invece è abusivo¹², poiché la nuova norma, come in parte fa già l'attuale, circonda la contestazione di abusività di particolari garanzie, come la motivazione specifica¹³, l'anticipazione del contraddittorio ed il differimento della riscossione provvisoria, garanzie non applicabili in caso di contestazione di comportamenti evasivi.

Ma, in termini più radicali, ci può chiedere se questa disposizione non introduca una sorta di "pregiudiziale penale"¹⁴. Chi dovrà stabilire se i vantaggi penali possono o meno essere disconosciuti contestando la violazione delle norme penaltributarie? La stessa A.F., con la conseguenza che la sua valutazione non è sindacabile? Il giudice tributario mediante una valutazione prospettica (se il giudizio penale non si è ancora concluso)? O si dovrà attendere l'esito del giudizio penale?

Sembra insomma di poter concludere, sul tema della distinzione tra elusione/abuso ed evasione, la quale proprio sotto il profilo della sanzionabilità penale viene ad assumere un posto cruciale nel nuovo sistema, che tale distinzione dovrebbe fondarsi interamente su un'accurata definizione delle nozioni sostanziali contenute rispettivamente nelle norme incriminatrici penali¹⁵ e nella nuova norma sull'elusione/abuso, piuttosto che su prescrizioni di carattere procedimentale come quella in esame.

¹² Fermo restando che, ovviamente, nel giudizio penale la configurazione di elusione/abuso ovvero di evasione data in sede fiscale non è rilevante, dato il principio del "doppio binario".

¹³ La nuova norma in materia di elusione/abuso prevede l'obbligo di motivare l'atto di accertamento con specifico riferimento alle norme o principi elusi, agli indebiti vantaggi realizzati, nonché ai chiarimenti eventualmente forniti dal contribuente.

¹⁴ Si potrebbe invece risolvere col buon senso un altro problema posto dalla formulazione della norma, e riguardante il fatto che l'evasione che resta al di sotto della soglia quantitativa di rilevanza penale non è appunto sanzionabile penalmente. Letteralmente, in questi casi, non opererebbe il confine tra evasione ed elusione come delineato dalla norma in commento. Non sembrerebbe però che nei casi di "sotto soglia" possa essere indifferente contestata l'elusione o l'evasione: bisognerebbe sempre avere riguardo alla qualificazione giuridica del comportamento contestato.

¹⁵ Faccio qui specificamente riferimento alla nozione di "operazioni simulate" contenuta nel nuovo art. 3, di cui ho detto sopra. Come è noto, attualmente i comportamenti elusivi, laddove vengono ritenuti sanzionabili penalmente, sono di norma ricondotti alla fattispecie di dichiarazione infedele contenuta nell'art. 4 D.Lgs. n. 74/2000. Questa eventualità dovrebbe essere invece esclusa nel nuovo sistema, in virtù dell'irrelevanza penale dell'elusione/abuso sancita espressamente dal legislatore delegato. In questa prospettiva, si

ATTI DEL CONVEGNO “DIRITTO TRIBUTARIO E DIRITTO PENALE”

3. Il raddoppio dei termini di accertamento - Come si è detto, la delega prevede anche di ricondurre a più ristretti (e costituzionalmente legittimi, si può aggiungere subito) ambiti applicativi il c.d. “raddoppio” dei termini per l'accertamento previsto dalle disposizioni in materia di imposte sui redditi ed IVA. In particolare, così come stabilito dalla delega, la bozza aggiunge, negli artt. 43 D.P.R. n. 600/1973 e 57, D.P.R. n. 633/1972 alla attuale frase *“In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, i termini di cui ai commi precedenti sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione”* la specificazione seguente: *“Il raddoppio opera a condizione che la denuncia sia presentata o trasmessa entro la scadenza ordinaria dei termini”*. La delega prevede che il termine entro il quale la denuncia deve essere inviata sia *“correlato”* al termine ordinario di decadenza. Il legislatore delegato, del tutto condivisibilmente nell'ottica della tutela del contribuente, ha dunque previsto che la correlazione sia data dalla coincidenza con la scadenza ordinaria.

Si deve rilevare, al riguardo, che la nuova disposizione conferma quella che deve essere la corretta ricostruzione sistematica della norma attuale¹⁶, secondo cui la norma prevede un vero e proprio “raddoppio” dei termini ordinari, soggetto ad una specifica condizione di tipo procedimentale. Non sarebbe dunque più sostenibile che *“i termini ‘brevi’ e quelli raddoppiati si riferiscono a fattispecie ab origine diverse, che non interferiscono tra loro ed alle quali si connettono diversi termini di accertamento”*.

Per quanto attiene il suo contenuto, la nuova norma elimina alcuni dei più vistosi difetti di quella attuale. In base alla norma ora vigente, infatti, non è necessario (perlomeno secondo il suo tenore letterale) che la denuncia sia effettivamente inviata, né – *a fortiori* – che lo sia entro la scadenza del termine ordinario di accertamento; il che può dar luogo a dubbi sulla strumentalità dell'invio della denuncia (o della prospettazione della rilevanza penale della fattispecie), fatta a termini scaduti solo per legittimare un'altrimenti tardiva azione di accertamento. Come noto, la Corte Costituzionale aveva cercato di ovviare alle censure sul possibile uso strumentale del “raddoppio” da parte dell'A.F. attribuendo al giudice tributario il non facile – e certo a lui estraneo – compito di valutare la sussistenza dei presupposti della denuncia, formulando una “prognosi

acuisce senza dubbio la pressione interpretativa sul confine tra elusione/abuso ed evasione, dal momento che – laddove dovesse porsi il dubbio tra configurabilità dell'elusione/abuso ovvero della simulazione – l'alternativa sarebbe tra assenza di sanzione penale e sussistenza del reato dichiarativo più grave e quindi più severamente sanzionato.

¹⁶ Seppur negata da C. Cost. n. 247/2011, da cui è tratta la citazione che segue nel testo.

L. SALVINI - RIFORMA DEL SISTEMA SANZIONATORIO TRIBUTARIO

postuma” sulla loro esistenza. Nella norma delegata, assai più linearmente la previsione dell’obbligo di invio della denuncia entro i termini ordinari di accertamento dovrebbe scongiurare questo tipo di uso strumentale del termine lungo.

Infine, sotto il profilo della disciplina transitoria il legislatore delegato ha previsto che *“sono comunque fatti salvi gli effetti degli atti di controllo divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto legislativo”*. Si tratta di una previsione certamente contraria alla delega, la quale prevede che siano fatti salvi gli effetti degli atti di controllo *“notificati”* (e non divenuti definitivi) entro la predetta data e fa quindi salvi gli effetti di un ben più ampio novero di atti rispetto a quanto previsto nella bozza di decreto delegato.

LIVIA SALVINI