

diverse la cui applicazione presuppone responsabilità individuali diverse e, di conseguenza, produce effetti anche premiali a favore di soggetti diversi.

1.4 Cause di esclusione dalla collaborazione volontaria

Con una formulazione notevolmente migliorata rispetto a quella della sanatoria del 2001-2003, le norme dell'art. 5-*quater*, co. 2, D.L. 167/1990, stabiliscono che: «*La collaborazione volontaria non è ammessa se la richiesta è presentata dopo che l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali, per violazione di norme tributarie, relativi all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria indicato al comma 1 del presente articolo. La preclusione opera anche nelle ipotesi in cui la formale conoscenza delle circostanze di cui al primo periodo sia stata acquisita da soggetti solidalmente obbligati in via tributaria o da soggetti concorrenti nel reato*».

Sebbene contenute nel comma 2, dell'art. 5-*quater*, D.L. 167/1990, queste norme valgono per tutti i destinatari della procedura di collaborazione volontaria, in forza del richiamo contenuto nell'art. 1, co. 4, L. 186/2014.

Le iniziative amministrative o penali, previste dal comma 2, dell'art. 5-*quater*, in tanto precludono l'accesso a tale procedura, in quanto:

- a) attengano a violazioni di norme tributarie, che rientrino nell'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria. Tali iniziative devono dunque riguardare una violazione, commessa fino al 30 settembre 2014, degli obblighi di dichiarazione previsti dall'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990 (art. 5-*quater*, co. 1, prima parte dello stesso decreto), oppure una violazione commessa fino alla stessa data (30 settembre 2014) degli obblighi di dichiarazione richiamati art. 1, co. 2, L. 186/2014;
- b) il soggetto presenti la richiesta **dopo** aver ricevuto formale conoscenza di tali iniziative, oppure **dopo** che, di queste, abbiano

avuto formale conoscenza i soggetti che sono obbligati solidalmente con lui verso l'amministrazione finanziaria, oppure quelli che hanno concorso con lui nella consumazione del reato.

In relazione alle sanatorie precedenti, l'Agenzia aveva chiarito che gli effetti premiali non si sarebbero prodotti qualora la dichiarazione riservata fosse stata presentata dopo che « (...) *le richieste, gli inviti e i questionari..ecc..*» fossero «*stati notificati al contribuente*»¹¹⁷, con ciò chiarendo che la *formale conoscenza* di un atto, amministrativo o giurisdizionale (nella specie, penale), presupponeva la notificazione di tale atto, secondo le norme previste per la categoria alla quale l'atto fosse appartenuto. Interpretazione questa confermata anche per la procedura attuale prevista dalle norme in esame¹¹⁸. Ed infatti, secondo i chiarimenti della stessa Agenzia, «*l'operatività delle cause di inammissibilità è stata improntata delle stesse da parte di colui che desidera attivare la procedura*». *La scelta alla formale conoscenza del legislatore conferisce certezza sul momento in cui la conoscenza è sicuramente acquisita dal contribuente perché tale momento è certificato nella relazione di notificazione di un atto ovvero in una modalità di conoscenza formale equivalente*»¹¹⁹.

La preclusione opera quando (nel nostro caso) la richiesta di collaborazione sia stata presentata **dopo** la notifica dell'atto e non contestualmente ad essa; ed essendo l'Agenzia (eventualmente) interessata ad eccepire l'intervenuta preclusione, ricadrà su di essa l'onere di fornire la prova che la presentazione della richiesta di collaborazione volontaria è avvenuta **dopo** la notifica del documento manifestante *l'iniziativa* dell'Amministrazione finanziaria.

La precedente sanatoria del 2009 fu molto frettolosa sicché, per colmarne le molte lacune, divenne necessario utilizzare e rendere nuovamente operanti le norme della precedente sanatoria del 2001, integrandole con numerose circolari, le quali più che risolvere le in-

117 Cfr. circ. 1° ottobre 2001, n. 85 e circ. 23 settembre 2002, n. 37.

118 Cfr. nota seguente.

119 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 27.

certezze le avevano talvolta alimentate. Con riferimento all'art. 14, co. 7, D.L. 35/2001, l'Amministrazione finanziaria, ad esempio, aveva ritenuto di chiarire che gli effetti premiali non si sarebbero prodotti quando il contribuente avesse ricevuto «(...) *le richieste, gli inviti e i questionari di cui agli articoli 51, comma 2, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e all'articolo 32 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*». Queste precisazioni rischiararono di risolversi in una interpretazione restrittiva della norma dell'art. 14, co. 7, poiché lasciavano intendere che gli effetti premiali della sanatoria sarebbero stati preclusi da qualsiasi accesso, ispezione, o verifica, o addirittura dall'invio di un questionario, che avrebbe potuto riguardare fatti totalmente estranei alle violazioni oggetto della sanatoria. Le norme della L. 186/2014 hanno fatto tesoro degli errori passati ed hanno riferito le iniziative amministrative o penali esclusivamente a violazioni di norme tributarie «*relative all'ambito oggettivo di applicazione della procedura di collaborazione volontaria*»¹²⁰.

Le norme dell'art. 5-*quater*, co. 2, D.L. 167/1990, non collegano la «*formale conoscenza (...) di qualunque attività di accertamento amministrativo (...) ecc.*» ad alcun ambito temporale. È però evidente, anche per il principio di autonomia dell'obbligazione tributaria¹²¹, che la preclusione potrà investire soltanto il periodo d'imposta in relazione al quale la «*attività di accertamento amministrativo*» o l'azione penale viene esercitata. In tal senso si è espressa stessa Agenzia delle Entrate affermando che: «*In mancanza di specifiche indicazioni da parte del legislatore, tenuto anche conto che le attività istruttorie di controllo sono riconducibili ad una singola annualità accertabile, si ritiene che l'effetto preclusivo riguardi soltanto le annualità interessate dall'avvio di tali attività di accertamento amministrativo. Le altre annualità, pertanto, potranno essere oggetto della procedura di collaborazione volontaria anche se riguardano la medesima fattispecie oggetto di controllo*»¹²².

120 Cfr. art. 5-*quater*, co. 2, primo periodo, D.L. 167/1990. Cfr. art. 7, co. 1, del Tuir.

121 Cfr. art. 7, co. 1, del Tuir.

122 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 27.

In relazione alla precedente sanatoria del 2001-2003 ed ai procedimenti penali, l'Agenzia aveva precisato che la «*formale conoscenza dell'avvio del procedimento (...) normalmente*» si verificava «*con la **notifica della conclusione delle indagini preliminari ai sensi di quanto disposto dall'art. 415-bis del codice di procedura penale. Tuttavia, considerato che in alcuni casi può accadere che l'indagato abbia avuto **formale conoscenza** dell'avvio del procedimento penale prima del termine cui si riferisce il citato art. 415-bis (ad es. se viene disposto un sequestro o una perquisizione a suo carico), in tali casi si deve tener conto, più in generale, delle notifiche dei primi atti da cui espressamente risulti la qualità di indagato***»¹²³.

Salvo errore, del quale chi scrive si scuserebbe, l'Agenzia non ha diramato recentemente istruzioni circa la formale conoscenza di atti relativi a procedimenti penali; pertanto non vi sono ragioni per escludere che le istruzioni emanate nel 2002 valgano tutt'ora.

1.5 Intermediari finanziari e professionisti

Le norme sulla collaborazione volontaria riservano pochissimo spazio alle due categorie soggettive indicate nella rubrica di questo paragrafo.

Gli intermediari finanziari sono richiamati soltanto dai commi 4, lett. c) e 5, dell'art. 5-*quinquies*, D.L. 167/1990, in relazione agli adempimenti ai quali è tenuto il contribuente che voglia accedere alla procedura di emersione internazionale beneficiando del dimezzamento delle sanzioni e dei termini di decadenza¹²⁴, pur continuando a mantenere investimenti ed attività non denunciati in «*Stati o territori a regime fiscale privilegiato di cui al decreto del Ministro delle finanze*

123 Cfr. circ. 23 settembre 2002, n. 37.

124 Termini che sarebbero stati già raddoppiati per effetto delle norme previste dall'art. 12, D.L. 1° luglio 2009, n. 78, conv. con modif. con L. 3 agosto 2009, n. 102, modificato dall'art. 1, co. 3, D.L. 30 dicembre 2009, n. 194, conv. con modif. dalla L. 26 febbraio 2010, n. 25.