

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.

4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana del 10 maggio 1999, n. 107, e al Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001».

Ebbene, in tal caso, il contribuente è tenuto a rilasciare all'intermediario finanziario estero, presso il quale le attività sono detenute, il *Waiver*, ossia l'autorizzazione a trasmettere, alle autorità italiane richiedenti, tutti i dati concernenti le attività oggetto di collaborazione volontaria, allegando alla richiesta di collaborazione volontaria copia di tale autorizzazione, controfirmata dall'intermediario finanziario estero¹²⁵.

I professionisti sono richiamati soltanto dall'art. 5-septies, co. 2, D.L. 167/1990, in relazione agli adempimenti ai quali sono tenuti i contribuenti, che si avvalgono della loro collaborazione, per accedere alla emersione internazionale in conformità alle norme dell'art. 5-quater, co. 1, prima parte, D.L. 167/1990. In tal caso il contribuente dovrà rilasciare al professionista una *«dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà con la quale attesta che gli atti o documenti consegnati per l'espletamento dell'incarico non sono falsi e che i dati e notizie forniti sono rispondenti al vero»*.

È da rilevare che, in base alle norme dell'art. 5-quater, co. 1, lett. a), D.L. 167/1990, codesti contribuenti sono quelli che possono aver commesso qualsiasi violazione, anzi il maggior numero possibile di violazioni, tant'è che essi devono fornire i documenti, non soltanto in relazione a *«tutti gli investimenti e tutte le attività di natura finanziaria costituiti o detenuti all'estero»* ed in funzione della *«determinazione dei redditi che servono per costituirli o acquistarli, nonché*

125 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 42. La circ. 38/E/2013 annovera fra gli intermediari residenti: le banche; le Poste Italiane S.p.a.; la Cassa depositi e prestiti S.p.a.; le società di intermediazione mobiliare (Sim); le società di gestione del risparmio (Sgr); le società di investimento a capitale variabile (Sicav); le imprese di assicurazione; gli agenti di cambio; le società fiduciarie; le società finanziarie; gli altri intermediari finanziari; le succursali insediate in Italia dei soggetti sopra elencati aventi sede legale in uno Stato estero.

dei redditi che derivano dalla loro dismissione o utilizzazione a qualunque titolo»; ma anche i documenti per la «determinazione degli eventuali maggiori imponibili agli effetti delle imposte sui redditi ecc. (...) non connessi con le attività costituite o detenute all'estero»¹²⁶.

Il dato curioso è che l'art. 1, co. 4, L. 186/2014, nel richiamare le norme dell'emersione internazionale (previste per i soggetti dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990), che devono applicarsi anche per l'emersione nazionale (ai soggetti richiamati dall'art. 1, co. 2, L. 186/2014), usa la seguente formula, in relazione alle norme dell'art. 5-septies, D.L. 167/1990: «4. *Alla procedura di collaborazione volontaria di cui al comma 2 si applicano, oltre a quanto stabilito al comma 3, le seguenti disposizioni introdotte dal comma 1 del presente articolo: (...) omissis (...) d) l'articolo 5-septies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, applicabile al contribuente che, nell'ambito della procedura di al contribuente che, nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero», senza richiamare il secondo comma che riguarda appunto i professionisti.*

Il che legittimerebbe la conclusione, peraltro non comprensibile, secondo cui ai soggetti richiamati dall'art. 1, co. 2, L. 186/2014 (*emersione nazionale*), si applicherebbero soltanto le norme del co. 1, dell'art. 5-septies, non anche quelle del comma 2 dello stesso articolo. E la conclusione sarebbe incoprensibile per un duplice ordine di ragioni:

- a) i documenti previsti in relazione ai «*maggiori imponibili*» dell'emersione internazionale (art. 5-*quinquies*, co. 1, lett. a), D.L. 167/1990, possono essere gli stessi di quelli previsti in relazione ai «*maggiori imponibili*» dell'emersione nazionale (art. 1, co. 3, lett. a, L. 186/2014), sicché non si capisce per quale ragione ai professionisti di queste ultime categorie non dovrebbe essere rilasciata la dichiarazione liberatoria che, per le stesse violazioni e per gli stessi documenti, deve essere rilasciata ai professionisti della prima;

126 Cfr. art. 5-*quater*, D.L. 167/1990.

b) i soggetti richiamati nell'ultimo inciso dell'art. 1, co. 2, L. 186/2014 (collaborazione nazionale), ossia le persone fisiche ecc. sono gli stessi di quelli richiamati dall'art. 5-*quater*, co. 1, prima parte, D.L. 167/1990, l'unica differenza fra i due consistente nel fatto che i primi hanno rispettato le norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, mentre i secondi le hanno violate. Pertanto non si capisce, a più forte ragione, perché, in relazione agli stessi «*maggiori imponibili*», la stessa categoria di contribuenti deve o non deve rilasciare al professionista la dichiarazione liberatoria.

Le considerazioni che precedono, associate al testo dell'art. 1, co. 4, lett. d), che si limita (stranamente) a ripetere le norme richiamate, legittimano l'ipotesi che il legislatore sia incorso in una mera dimenticanza e dunque che, considerata la sostanziale identità dei casi, ben possa applicarsi in via analogica all'emersione nazionale la norma dell'art. 5-*septies*, co. 2, D.L. 167/1990, prevista per quella internazionale. In ogni caso, considerato che i rischi del professionista, in relazione ad entrambe le procedure di emersione, sono sostanzialmente identici, è consigliabile che egli pretenda in relazione ad entrambe il rilascio della dichiarazione liberatoria.

Un'ultima notazione. Non di rado i professionisti sono chiamati anche «*intermediari*». Ed infatti, mentre il 6° riquadro della prima facciata della «*richiesta di accesso alla procedura*» è destinata al professionista, l'ultimo è «*riservato all'intermediario*». Sennonché l'Agenzia ha chiarito che nella categoria degli intermediari prevista dall'ultimo riquadro rientrano anche i professionisti. Non a caso, con comunicato stampa del 5 febbraio 2015, avente ad oggetto «*Voluntary disclosure*», essa ha chiarito che «*tutti gli intermediari possono presentare la domanda, anche i legali e i revisori contabili. Tutti i professionisti abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, che rientrano nell'elenco contenuto nel D.P.R. n. 322 del 1998 e nei successivi decreti attuativi possono inviare le richieste per accedere alla procedura di collaborazione volontaria. Tra questi, sono compresi gli avvocati e gli iscritti nel registro dei revisori contabili. Come e quando presentare la richiesta – L'invio dell'istanza all'Agenzia delle Entrate va effettuato tramite i canali telematici Entratel o Fisconline entro il 30 settembre 2015*».