

ne di scienza e non un atto negoziale¹¹, la richiesta di accesso alla procedura, giova ribadirlo, ha soprattutto natura confessoria, sicché l'Agencia che la riceve, non soltanto è dispensata dall'onere di provarne il contenuto, ma è legittimata ad avviare l'azione accertatrice, per controllarne autenticità, veridicità e completezza.

3.2.1 Accesso alla procedura degli eredi del contribuente

La proroga dei termini per la presentazione della *richiesta* di accesso alla procedura di collaborazione volontaria, dal 30 settembre al 30 novembre 2015, disposto con l'art. 2 D.L. 153/2015, impone, innanzi tutto, l'estensione del periodo di tempo rilevante ai fini degli adempimenti previsti per gli eredi.

Stabilisce infatti l'art. 65, comma 3, del d.p.r. n. 600/1973, che «*tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro **quattro** mesi da essa, compresi il termine per la presentazione della dichiarazione e il termine per ricorrere contro l'accertamento, sono prorogati di **sei** mesi in favore degli eredi*». Di conseguenza, potendo essere accaduto che un contribuente legittimato ad accedere alla procedura sia deceduto quattro mesi prima del precedente termine di scadenza, identificato con il 30 settembre, occorre assumere quale termine iniziale di tale periodo (dei quattro mesi) quello del 31 maggio 2015 e non quello del 31 luglio 2015, di quattro mesi anteriore al (nuovo termine del) 30 novembre 2015.

La nuova formulazione dell'art. 5-*quater*, comma 5, del D.L. 167/1990, che stabilisce la «*trattazione unitaria delle istanze*» di ac-

11 Non è cioè necessario che il dichiarante voglia gli effetti che la propria dichiarazione può produrre, perché gli è solo richiesto dalla legge di avere la consapevolezza e la volontà di ammettere (*animus confitendi*) come vero un fatto sfavorevole a se stesso, ma favorevole a colui al quale la dichiarazione è diretta.

cesso alla procedura, ponendo quale «*data certa per la conclusione dell'intero procedimento*», quella del «*31 dicembre 2016*», fa inoltre venir meno le ragioni che avevano indotto l'Agenzia a disapplicare le norme dell'art. 65 del d.p.r. n. 600/1973, prima richiamate; pertanto devono considerarsi ad ogni effetto caducate le disposizioni che fissavano al 31 dicembre 2015 l'ultimo termine entro il quale gli eredi del contribuente avrebbero dovuto presentare (al più tardi) la richiesta di accesso alla procedura¹². Ne consegue che «*tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa, ... sono prorogati di sei mesi in favore degli eredi*», ivi compresi i nuovi termini per presentare la richiesta di accesso, per integrarla, nonché per presentare la relazione con i documenti e le informazioni di corredo. Ipotesi affatto particolare è quella che il contribuente muoia dopo aver presentato la richiesta di accesso alla procedura e quindi dopo il 30 novembre 2015. In tal caso le norme contenute nell'art. 65, comma 1, del D.P.R. 600/1973, imporrebbero il subentro degli eredi al *de cuius* anche nei rapporti già avviati con la richiesta di accesso alla procedura. Sennonché l'Agenzia ha ritenuto saggiamente di prevedere che «*sarà in facoltà dell'erede concludere la procedura già avviata ovvero abbandonarla, presentando una nuova istanza in qualità di erede, anche sulla base delle nuove informazioni e documentazione eventualmente acquisite rispetto a quanto origina-*

12 L'Agenzia aveva disposto che «*in caso di decesso del soggetto dopo il 31 maggio 2015, gli eredi del medesimo potranno beneficiare della proroga di cui al citato articolo 65 entro un termine che consenta la concreta realizzazione della procedura, tenuto anche conto della proroga dei termini di accertamento e contestazione di cui all'ultimo periodo del richiamato comma 5. In sostanza, nel caso di decesso del soggetto dopo il 31 maggio 2015, la richiesta di accesso alla procedura dovrà essere presentata al più tardi entro il 31 dicembre 2015, termine per le attività di controllo delle annualità in scadenza; in tal caso l'Ufficio espletterà l'attività di controllo entro il 30 marzo 2016*» (circ. 11 marzo 2015, n.10, pag. 38).

*riamente presentato dal de cuius»¹³. Questi chiarimenti dell’Agenzia possono considerarsi tutt’ora applicabili, nonostante i cambiamenti intervenuti nella tempistica degli adempimenti e le incertezze circa il significato che deve essere attribuito al verbo «*abbandonare*»; anche se, soprattutto a seguito della nuova formulazione del terzo periodo del comma 2 («*La richiesta di accesso alla collaborazione volontaria rimane irrevocabile*»), deve escludersi che la richiesta del *de cuius* possa essere (del tutto) «*abbanonata*» dall’erede.*

3.3 Il provvedimento del direttore dell’Agenzia delle Entrate. Istruzioni per la compilazione del modello di accesso alla procedura

In data 30 gennaio 2015, Il direttore dell’Agenzia ha emanato, come già riferito, un provvedimento, denominato «*approvazione del modello per la richiesta di collaborazione volontaria per l’emersione ed il rientro di capitali detenuti all’estero e per l’emersione nazionale*», con quattro allegati:

- «1) *modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria*»;
- «2) *istruzioni per la compilazione del modello per la richiesta di accesso alla procedura di collaborazione volontaria*»;
- «3) *specifiche tecniche per l’invio della relazione di accompa-*

13 Cfr. circ. 13 marzo 2015, n. 10, pag. 38. «*Ove il decesso si verifici successivamente alla presentazione dell’istanza da parte del de cuius – prosegue l’Agenzia – la proroga semestrale opererà con riguardo ai termini previsti per gli adempimenti successivi all’istanza, necessari per il perfezionamento della procedura, ivi compresi quelli afferenti il pagamento, anche in forma rateale. Nel caso in cui l’erede non effettui il pagamento entro il termine previsto come prorogato ai sensi della citata normativa, impedendo il perfezionamento della procedura, trova applicazione la disposizione di cui all’articolo 5-quinquies, comma 10, del decreto legge, che prevede una deroga ai termini di notifica degli atti di accertamento e contestazione da parte dell’Agenzia*» (pagg. 38-39).