

connessi con le attività costituite o detenute all'estero». Donde il corollario che questi «*eventuali maggiori imponibili ...*», non essendo connessi alle attività gravitanti sull'estero, non possono che riferirsi ad altre violazioni di qualsiasi natura che abbiano permesso di sottrarre al prelievo redditi, del tutto indipendentemente dal fatto che siano stati consumati od investiti e, in quest'ultimo caso, tanto in Italia quanto all'estero. Così obbligando «*le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate*», i quali abbiano violato anche altri obblighi di dichiarazione, diversi da quelli previsti dall'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, a completare la propria richiesta di accesso alla procedura con l'indicazione anche dei redditi sottratti al prelievo e rimasti in Italia; e tale indicazione costituisce condizione per profittare degli effetti della collaborazione volontaria e, pertanto, non potrà non essere rispettata.

Ed è il caso di ricordare, infine, l'esigenza che le informazioni siano complete, non soltanto per permettere all'Agenzia una valutazione organica dei fatti, essenziale per un quadro trasparente delle violazioni consumate in passato, ma perché la completezza è fattore essenziale di credibilità.

3.4.2 Utilizzo della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà

Un problema ricorrente nella procedura di *voluntary disclosure* è quello di documentare all'Agenzia i molti «*fatti*» che rilevano ai fini dell'istruttoria e che non di rado sono riferibili ad anni addietro. E purtroppo non è infrequente che la persona che potrebbe o dovrebbe documentarli, quasi sempre estero residente, abbia trasferito la propria residenza altrove e risulti difficile contattarla; o non ricopra più lo stesso incarico; oppure, più semplicemente, non possa o non voglia rilasciare alcuna dichiarazione o non gli sia consentito farlo. Gli esempi sono numerosi, ma il loro comune denominatore è quello di ottenere un documento che attesti soltanto un «*fatto*», oppure «*una situazione di fatto*» e mai una valutazione, oppure un'opinione. E, piuttosto che presentare una relazione incompleta o mal corredata ci si è chiesto se tutte le volte in cui è necessario attestare un *fatto* «*a diretta conoscenza dell'interessato*» e non sia possibile ottenere una

dichiarazione dall'estraneo, testimone del fatto e/o che, per la funzione all'epoca ricoperta, potrebbe rilasciarla, non possa provvedervi lo stesso contribuente che abbia avuto beninteso «*diretta conoscenza del fatto*», rilasciando un'autocertificazione, nella forma della «*dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà*», ex art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445³⁷.

L'efficacia probatoria della *dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà*, pacificamente riconosciuta in relazione ai procedimenti amministrativi, ha sollevato riserve solo in relazione al processo tributario, per via delle norme dell'art. 7, co. 4, D.Lgs. 546/1992, le quali non ammettono «*il giuramento e la prova testimoniale*». Ma, anche in relazione al processo, il suo utilizzo resta un problema tutt'ora aperto, non avendo trovato soluzioni concordi. Ed infatti si riconosce o, quanto meno non si contesta, l'ingresso nel processo tributario di tale dichiarazione, ma si avanzano soluzioni diverse solo in merito alla sua efficacia probatoria.

La Commissione Regionale di Perugia ha affermato, ad esempio, che «*deve ammettersi pienamente nel processo tributario la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, prodotta dal contribuente a sostegno delle sue argomentazioni, con valore di prova indiziaria liberamente valutabile dal giudice, unitamente ad altre fonti di prova*»³⁸.

La Corte di Cassazione ha, invece, affermato che «*la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, così come l'autocertificazione in genere, ha attitudine certificativa e probatoria esclusivamente in alcun procedure amministrative essendo, viceversa, priva di qualsiasi efficacia in sede giurisdizionale. Inoltre, nel contenzioso tributario l'attribuzione di efficacia probatoria alle dichiarazioni sostitutive di notorietà trova ostacolo invalicabile nella previsione dell'art. 7,*

37 Cfr, al riguardo, Francesca e Simonetta Perucchi, *L'utilizzo dell'autocertificazione*, in *Corriere del Ticino*, 23 luglio 2015, pag. 29.

38 Cfr. sentenza 24 ottobre 2000, n. 562, della Commissione Tributaria Regionale di Perugia. E, nello stesso senso, si era già pronunciata anche la Comm. trib. I grado di Catania, con sentenza n. 5251 del 29 ottobre 1988.

comma 4, del D.Lgs. n. 546/1992 e ciò perché altrimenti si finirebbe per introdurre nel processo tributario eludendo il divieto di giuramento sancito dalla richiamata disposizione un mezzo di prova, non solo equipollente a quello vietato ma, anche costituito al di fuori del processo»³⁹. Altra volta ha però riconosciuto «la possibilità di introdurre, nel giudizio dinanzi alle commissioni tributarie, dichiarazioni rese da terzi in sede extraprocessuale (come appunto le dichiarazioni sostitutive di atto di notorietà)», precisando tuttavia che esse «hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutate dal giudice nel contesto probatorio emergente dagli atti»⁴⁰.

La procedura di collaborazione volontaria, qui in trattazione, è con certezza uno dei procedimenti amministrativi nei quali la dichiarazione «*dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà*» è ammessa per assolvere pienamente funzione «*certificativa e probatoria*»⁴¹.

Ne costituisce prova l'art. 5-septies, D.L. 167/1990 (*Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero*), che stabilisce al 2° comma: «*L'autore della violazione di cui all'articolo 4, comma 1, deve rilasciare al professionista che lo assiste nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria 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*».

Ed è il caso di rilevare che l'autore della violazione si limita il più delle volte a rilasciare al proprio professionista una *dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà* riferita ad «*atti o documenti*» che gli sono stati consegnati all'estero, o che gli sono stati trasmessi da una istituzione finanziaria o bancaria oppure da altro professionista soprattutto estero residenti. Egli pertanto, adempiendo alla disposizione dell'art. 5-septies, rilascia una dichiarazione che necessariamente ec-

39 Cass. 703 del 15 gennaio 2007, conf. Cass. n. 6755/2007 e Cass. n. 24958/2010.

40 Cass. 18 settembre 2013, n. 21304, che richiama Cass. n. 20028/11 e Cass. n. 11785/10.

41 Cass. 15 gennaio 2007, n. 703.

cede l'ambito certificativo stabilito dalle norme dall'art. 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, non avendo essa per oggetto un **fatto** «*a diretta conoscenza dell'interessato*», ma «*atti o documenti*» provenienti da un terzo (istituzione fiduciaria o creditizia, professionista, ecc.). Ed è evidente che in relazione a questi «*atti o documenti*» il contribuente/dichiarante può avere solo la conoscenza di chi riceve l'atto o il documento, ma non quella di chi ha partecipato alla sua formazione. Donde l'evidenza che, mentre potrà essere certo della provenienza degli «*atti o documenti*» ed affermare, a tal proposito, che essi «*non sono falsi*», non altrettanto certo potrà essere del loro contenuto ed affermare «*che i dati*» in essi contenuti «*sono rispondenti al vero*». Ed infatti non potrà essere del tutto consapevole che essi non siano viziati (quanto meno) da errore, ancorché materiale ed incolpevole, compiuto dall'estensore del documento (ad es. il funzionario di banca).

Acquisita pertanto con certezza l'ammissibilità nella procedura di collaborazione volontaria della *dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà*, a chi sollevasse eventuali riserve si potrebbe replicare: se l'autocertificazione è ammessa, anzi imposta, in relazione ad «*atti o documenti*» provenienti da un terzo, in relazione ai quali il valore certificativo di essa è gioco forza limitato, a maggior ragione deve esserlo per attestare un **fatto** realmente «*a diretta conoscenza dell'interessato*» e della cui esistenza o inesistenza la conoscenza del dichiarante è piena.

Né potrebbe esserne eccepita l'ammissibilità adducendo – come è già successo – che l'Agenzia potrebbe non avere la possibilità di controllarne la veridicità, giacché, una tale eccezione rifletterebbe una limitazione della operatività dell'Agenzia, che non potrebbe mai coinvolgere la validità dell'autocertificazione e/o comunque pregiudicare la credibilità di chi la rilascia. Da non dimenticare infine che l'istituzione dell'autocertificazione ha il proprio fondamento nell'esigenza di un rinnovato rapporto fra pubblica amministrazione e cittadino, fondato sulla fiducia reciproca; di conseguenza riconoscerne l'utilizzabilità nella procedura varrebbe solo a tradurre nei fatti la dichiarazione dello stesso Direttore, secondo cui l'istanza di accesso alla procedura e tutto quanto ad essa consegue deve inserirsi «*nel contesto di un rinnovato rapporto di fiducia nei confronti dei contribuenti*».