

30, «volendosene avvalere», non potrà che indicare «nella relazione di accompagnamento» le dichiarazioni riservate presentate in passato (pag. 12).

3.4.4 Versamenti ex art. 5-quater, comma 1, lett. b)

Per accedere alla procedura di collaborazione volontaria, l'autore della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, co. 1, commessa fino al 30 settembre 2014, deve inoltre:

- 1) *«versare le somme dovute in base all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, e successive modificazioni, entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione e secondo le ulteriori modalità indicate nel comma 1-bis del medesimo articolo per l'adesione ai contenuti dell'invito».*

Ed il provvedimento del Direttore, datato 30 gennaio 2015, ricorda che il versamento delle somme dovute è effettuato con le modalità previste dagli artt. 17 e 19, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Le norme in esame richiamano quelle (e soltanto quelle) dell'art. 5, co. 1 ed 1-bis, del D.Lgs. 218 che, in relazione all'accertamento con adesione, disciplinano l'attivazione del procedimento mediante l'invio dell'invito a comparire⁴⁹. Pertanto l'Agenzia, dopo aver ricevuto ed istruito la richiesta di accesso alla procedura, invierà al contribuente tale invito indicando il periodo o i periodi di imposta suscettibili di accertamento, nonché il giorno e il luogo della comparizione per definire (con l'adesione del contribuente) imposte, sanzioni ed interessi dovuti.

È necessario ricordare che le norme dell'art. 5, comma 1-bis, richiamato in rubrica (e che disciplinava fra l'altro le modalità dell'adesione del contribuente all'invito dell'Ufficio), sono state abrogate con effetto dal 1° gennaio 2015⁵⁰; tuttavia l'Agenzia ha affermato che

49 D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218.

50 Cfr. art. 1, comma 637, lett. c), n. 1.2), L. 23 dicembre 2014, n. 190.

essa continuerà ad applicarle, precisando che gli uffici «avvieranno il procedimento di adesione mediante invito anche successivamente al 31 dicembre 2015. Anche con riguardo a tali inviti a comparire il contribuente che intende avvalersi della procedura di collaborazione volontaria potrà prestare adesione ai contenuti dell'invito dell'ufficio mediante comunicazione al competente ufficio e versamento delle somme dovute entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione». L'affermazione dell'Agenzia è stata, per così dire, ratificata, dall'art. 2, comma 1, lett. b), punto 2, del D.L. 153/2015, il quale ha disposto: «*Ai soli fini della collaborazione volontaria di cui alla legge 15 dicembre 2014, n. 186: a) le disposizioni di cui all'articolo 5, commi da 1-bis a 1-quinquies del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, nel testo vigente alla data del 30 dicembre 2014, n. 190, continuano ad applicarsi fino al 31 dicembre 2016*». Nella stessa circolare l'Agenzia ha inoltre precisato che il contribuente «*dovrà limitarsi ad indicare, nella comunicazione di adesione, la sola scelta di effettuare o meno il pagamento in forma rateale senza l'indicazione del numero delle rate prescelte, che la norma fissa, per la procedura di collaborazione volontaria, in tre rate mensili*»⁵¹. Ed ha infine aggiunto che il pagamento della prima rata, così come quello in un'unica soluzione, deve essere effettuato entro sessanta giorni⁵², senza avvalersi, come nel caso dell'adesione, della compensazione prevista dall'art. 17, D.Lgs. 241/1997.

2) «*Ovvero deve versare le somme dovute in base all'accertamento con adesione entro venti giorni dalla redazione dell'atto, oltre alle somme dovute in base all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni per la violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4, comma 1, del*

51 Cfr. circ. 16 luglio 2015, n. 27, che prosegue confermando la riduzione alla metà «delle sanzioni applicabili», lad dove l'art. 2, co. 5, D.Lgs. 218/1997, le riduce ad un terzo (pag. 47).

52 Ossia, entro il termine il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. 472/1997.

presente decreto entro il termine per la proposizione del ricorso, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, e successive modificazioni, senza avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

Il contribuente che non abbia versato «*le somme dovute in base all'invito ... entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione*» potrà discutere, nel corso di questa, i contenuti dell'invito, in contraddittorio con l'Agenzia, per la redazione dell'atto di adesione previsto dall'art. 7, D.Lgs. 218/1997, peraltro non esplicitamente richiamato. Ma è proprio questa la fase della procedura di collaborazione volontaria che comporta le maggiori incertezze al punto da sollevare qualche riserva sulla sua legittimità costituzionale. Nella realtà, al contribuente, che abbia reso piena confessione di ogni peccato al fisco, altro non resta che pagare quanto gli viene richiesto. Sennonché, al momento nel quale trasmette la richiesta di ammissione alla procedura, non gli è consentito di prevedere con sufficiente esattezza l'ammontare delle somme che gli sarà chiesto di pagare; di conseguenza non è impossibile che non sia in grado di versare, neanche ratealmente, quelle che saranno state determinate e di estinguere il proprio debito per imposte e sanzioni verso l'erario. E diventa anche difficile la vendita di qualsiasi bene nel brevissimo arco di tempo concessogli da una dilazione di soli tre mesi.

Nonostante ogni volontà di disfarsi del passato ed aprirsi, come propone il Direttore dell'Agenzia, ad un «*rinnovato rapporto di fiducia*», può dunque trovarsi esposto ad una situazione anche di estrema gravità qualora non abbia la somma richiesta o risulti troppo breve la rateizzazione di essa in tre mesi.

Rispondendo all'interpello di un contribuente l'Agenzia ha precisato che: «*contemperando il principio normativo di unitarietà e completezza della richiesta di accesso alla collaborazione volontaria con quello di unitarietà e separazione del singolo periodo d'imposta si ritiene che il perfezionamento della procedura si realizza con l'integrale pagamento, nei termini previsti dall'articolo 5-quater, comma 1, lettera b), degli importi dovuti per ciascun periodo d'imposta in relazione all'invito di cui all'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 218 del 1997, o all'accertamento con adesione e, sempre*

nei termini previsti dal citato articolo 5-quater, in relazione all'atto di contestazione o al provvedimento di irrogazione delle sanzioni, indipendentemente dalle annualità negli stessi contenuti. Nel caso, quindi, l'atto di contestazione o quello di irrogazione delle sanzioni sia riferito a più annualità, il contribuente dovrà necessariamente definirlo nel suo complesso per poter procedere al perfezionamento della procedura con riguardo alle singole annualità interessate anche da violazioni dichiarative»⁵³. I chiarimenti che precedono devono ora essere coordinati con le nuove disposizioni dell'art. 2 del D.L. 153/2015, le quali, sono preordinate ad «assicurare la trattazione unitaria delle istanze e la data certa per la conclusione dell'intero procedimento» ed a tal fine stabiliscono che, «limitatamente agli imponibili, alle imposte, alle ritenute, ai contributi, alle sanzioni e agli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria e per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura» stessa, «i termini di decadenza (...) che scadono a decorrere dal 31 dicembre 2015 (...) sono fissati, anche in deroga a quelli ordinari, al 31 dicembre 2016». Ciò vuol dire che sono stati prescritti, rispettivamente, un rinvio ed una anticipazione. Ed infatti, in relazione alle materie («imponibili,.. imposte,.. ritenute» ecc.), che ricadono nell'ambito della collaborazione volontaria sono stati unitariamente concentrati al 31 dicembre 2016 tutti i termini, sia quelli che sarebbero scaduti al 31 dicembre 2015 e sia quelli che sarebbero scaduti dopo tale data. Donde la conseguenza che la conclusione dell'intero procedimento deve avvenire inderogabilmente entro e non oltre il 31 dicembre 2016.

3) «Il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura»

È questa una disposizione che meriterebbe un ripensamento del Legislatore, proprio nella prospettiva di quel «rinnovato rapporto di fiducia nei confronti dei contribuenti», appena richiamato, apparentemente non percepito dalle norme della L. 186/2014; che al contrario

53 Circ. 16 luglio 2015, n. 27, pag. 48.

sembrano ispirate ad un rigore a tal punto intransigente da risultare inutilmente punitivo.

Altro è ricevere piena confessione degli errori commessi in passato, ottenendo una ricostruzione minuziosa ed istruttiva delle violazioni consumate, altro è pretendere il pagamento del dovuto in termini che l'attuale crisi finanziaria può rendere proibitivi, per le stesse difficoltà di realizzare gli investimenti che avessero accolto le evasioni passate. Ed in questa prospettiva negare gli effetti premiali della procedura a chi non abbia potuto pagare l'ultima rata, senza alcuna possibilità di rateazione diventa semplicemente incomprensibile. Soprattutto perché può determinare effetti disincentivanti, radicalmente contrari agli obiettivi che la *voluntary disclosure* persegue in tutti i Paesi che l'anno adottata e che sono incoraggiati dal diffuso favore delle stesse convenzioni internazionali alle quali si accennerà nel prossimo capitolo.

3.5 Emersione nazionale: attività e redditi. Adempimenti previsti dall'art. 1, co. 3, L. 186/2014

Si è avuto più volte occasioni di riferire che, nel corso dei lavori preparatori, soprattutto avanti la VI Commissione permanente (Finanze) della Camera dei deputati, gli ambiti di applicazione soggettivo ed oggettivo delle originarie proposte di legge Causi e Capezzone sono state gradualmente ampliati e dall'idea di avviare soltanto un rientro di capitali, peraltro con modalità più severe di quelli previste dalle sanatorie precedenti, si è passati a quella, molto più ambiziosa, di promuovere l'emersione/tassazione di ogni ricchezza sottratta al prelievo nei periodi per i quali erano ancora aperti i termini per procedere all'accertamento e/o alla contestazione delle sanzioni. Ove si aggiungano a questi obiettivi le presunzioni d'illiceità, nonché il raddoppio (da cinque a dieci anni) dei termini di prescrizione per l'accertamento dei redditi derivanti dai capitali depositati nei paradisi fiscali e delle

54 Cfr. art 12 D.L. 78/2012, nonché, *infra*, sub 4.1. Contrasto ai paradisi fiscali.