

Il ravvedimento presuppone una «irregolarità», ossia una violazione di modesta rilevanza, nettamente identificabile, e non, come può accadere nel caso della procedura di *collaborazione volontaria*, redditi o maggiori imponibili che devono formare oggetto di determinazione analitica; essa è dunque inapplicabile nei casi in cui l'illecito possa assumere rilevanza penale ed è sconsigliabile tutte le volte in cui la somma dovuta non sia stata esattamente identificata nel suo ammontare e comporti procedimenti di determinazione suscettibili di apprezzamenti non ragionevolmente preventivabili. In tale ultimo caso, infatti, il contribuente, pur esponendo nella propria dichiarazione integrativa imponibili ulteriori rispetto a quelli già dichiarati, non potrebbe sottrarsi alle maggiori determinazioni dell'Agenzia ed a tutte le corrispondenti conseguenze.

### 3.8 *Durata e conclusione della procedura.*

Il D.L. 153/2015 ha accolto le istanze di tutti, specialmente dei professionisti, ed ha introdotto nell'art. 5-*quater*, del D.L. 176/1990, un nuovo comma 5, con il quale ha modificato le precedenti scadenze, stabilendo che: «*la procedura di collaborazione volontaria può essere attivata fino al 30 novembre 2015*»; «*l'integrazione dell'istanza, i documenti e le informazioni di cui al comma 1, lettera a), possono essere presentati entro il 30 dicembre 2015*». Ma le modificazioni più incisive hanno investito l'identità stessa della procedura di collaborazione, che ancor più di prima costituisce ora un distinto capitolo del vissuto tributario di chi vi accede, del tutto autonomo da ogni altra vicenda accertativa tipizzata. Lo ha riassunto bene proprio il Direttore dell'Agenzia, affermando, già con il primo provvedimento del 30 gennaio 2015, che esso comincia con una «*auto-denuncia*» e si conclude con il pagamento delle somme «*determinate dall'Amministrazione finanziaria*».

Il nuovo decreto considera essenziali la *unitarietà* di trattazione della richiesta di accesso e la *certa terminazione* del procedimento, identificandole addirittura con le finalità del programma di emersione; al punto che l'intero comma 5 è stato riformulato in funzione di esse e non a caso si conclude con la data entro la quale il procedimento stesso deve terminare: il 31 dicembre 2016.

La decisione di rendere **unitaria** la trattazione, quand'anche la richiesta di accesso alla procedura comprenda più annualità, ha posto fine ad ogni pur attuabile prospettiva di frazionamento degli incombenti accertativi<sup>73</sup>, in funzione della successione annuale delle scadenze legali<sup>74</sup> e, quindi, al possibile ed auspicato scaglionamento dei pagamenti. Le esigenze del gettito hanno dunque prevalso, rendendo più problematico accedere alla procedura a chi non potrà disporre a breve delle somme «*determinate dall'Amministrazione*».

È mancata la percezione del disagio finanziario nel quale versano soprattutto i contribuenti interessati all'emersione domestica, che vi aderirebbero volentieri se ottenessero una rateazione più ragionevole di quella in soli tre mesi prevista dall'art. 5-*quater* lett. b), del D.L. 167/1990.

Altra finalità essenziale è, come già riferito, la **certa terminazione** del *procedimento* di accertamento, che deve *concludersi*, per tutte le annualità dedotte nella richiesta di accesso entro 31 dicembre 2016. Prima delle innovazioni, portate dal D.L. 153/2015, le norme contenute nell'art. 5 *quater*, comma 5, del D.L. 167/1990, sembravano anticipare quelle dell'art. *quinquies*, comma, 10, dello stesso decreto. Le prime erano incardinate sull'invito a comparire e sull'adesione del contribuente, mentre le seconde, dopo aver richiamato invito ed adesione, assumevano come baricentro il pagamento, stabilendo che la procedura si sarebbe *perfezionata* solo con il versamento delle «*somme dovute nei termini previsti dall'articolo 5-*quater*, comma 1, lettera b)*» e che, in mancanza, non si sarebbero prodotti «*gli effetti di cui ai commi 1, 4, 6 e 7 del presente articolo*».

Dopo le innovazioni introdotte dal D.L. 153/2015, mentre le norme del comma dieci continuano a gravitare sul «*perfezionamento della procedura*» quelle del comma 5, grazie alla nuova formulazione, gra-

---

73 Cfr, fra le altre, circ. 16 luglio 2015, n. 27, pagg. 45, ss..

74 Ai fini dell'accertamento delle imposte sui redditi (art. 43, D.P.R. 600/1973), dell'imposta valore aggiunto (art. 57, D.P.R. 633/1972) ed ai fini della contestazione delle violazioni dall'art. 20, D. Lgs. 472/1997, che richiama l'art. 16 dello stesso decreto.

vitano sulla «*conclusione del procedimento*»; non mancando però di sollevare interrogativi preoccupati.

Quello più significativo investe l'identità dell'atto o del fatto al compimento od al verificarsi del quale il procedimento deve intendersi legalmente «*concluso*». In altri termini, mente le norme del comma 10 stabiliscono con chiarezza quando la «*procedura*» deve intendersi «*perfezionata*», le norme del comma 5 si limitano a disporre che il procedimento deve *concludersi* inderogabilmente entro il 31 dicembre 2016, ma non stabiliscono quando esso deve intendersi «*concluso*». Di conseguenza non è dato sapere neppure quando la stessa conclusione deve considerarsi «*mancata*» e quali ne sono le conseguenze, a seconda che essa sia imputabile al contribuente oppure all'Agenzia; non potendosi infatti escludere che la conclusione tempestiva sia «*mancata*», ad esempio, per la notificazione tardiva di un atto.

Il dato certo è che, mentre la precedente formulazione del comma 5 indicava atti e/o fatti specifici che identificavano momenti giuridicamente rilevanti e distinti del procedimento, quali l'adesione all'invito dell'ufficio, o la sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione, integrando il dovuto collegamento con la disciplina del comma 1, lett. b), dello stesso articolo, la formulazione attuale manca di qualsiasi indicazione, rendendo problematica, perché piena di incognite, proprio quella «*conclusione*» del procedimento che secondo le finalità stesse della norma avrebbe dovuto essere «*certa*».

Realmente certa è invece la data, del 31 dicembre 2016, entro la quale deve avvenire «*la conclusione dell'intero procedimento*»; e per ottenerla il legislatore ha utilizzato una tecnica normativa inconsueta, prescrivendo, come già rilevato, un rinvio ed una anticipazione. Ed infatti, in relazione alle materie («*imponibili,.. imposte,.. ritenute*» ecc.), che ricadono nell'ambito della collaborazione volontaria ha concentrato sul 31 dicembre 2016 tutti i termini ad esse corrispondenti, sia quelli che sarebbero scaduti fino al 30 dicembre 2016 (e che sono stati rinviati al 31 dicembre 2016) e sia quelli che sarebbero scaduti dopo il 31 dicembre 2016 (e che sono stati anticipati al 31 dicembre 2016). Donde la conseguenza che l'intero procedimento deve concludersi inderogabilmente entro e non oltre il 31 dicembre 2016. Ed altrettanto certo è l'oggetto, che è stato identificato con gli «*impo-*

*nibili, ...le imposte, (...) le ritenute, (...) i contributi, (...) le sanzioni e (...) gli interessi relativi alla procedura di collaborazione volontaria .. per tutte le annualità e le violazioni oggetto della procedura stessa» ed è stato così distinto ed avulso dalla materia (costituita da «imponibili, (...) imposte, (...) ritenute, (...) contributi, (...) le sanzioni (...) interessi relativi, ecc. ccc.) di ogni altra vicenda tributaria del contribuente che accede alla procedura.*

Siamo dunque di fronte ad un procedimento, certamente soggetto ai principi generali che governano la funzione accertativa dell' Agenzia, ma disciplinato da regole autonome che, aggiunte a quelle precedentemente illustrate<sup>75</sup>, lo distinguono ulteriormente da ogni altro accertamento tipizzato.

Tenuto conto che il contribuente potrà trasmettere relazione accompagnatoria e documenti fino al 30 dicembre 2015, l' Agenzia dovrà condurre e concludere l' istruttoria nell' arco dei dodici mesi successivi, durante i quali dovrà:

- esaminare richiesta di accesso, relazione a documentazione accompagnatoria, chiedendone al contribuente le integrazioni necessarie;
- determinare tutte le somme a vario titolo dovute dal contribuente;
- notificargli (verosimilmente) un solo invito a comparire, che accorpi più periodi d' imposta, con l' indicazione per ciascuno di questi delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti;
- esporre nell' invito i motivi che hanno dato luogo alla determinazione dei maggiori imponibili accertati rispetto a quelli indicati nella richiesta di accesso alla procedura e nella relazione;

---

75 Cfr., retro, sub 3.5 *La posizione del contribuente dopo l' accesso alla procedura. L' alternativa contenziosa.*

- tenere le riunioni nelle quali procedere, in contraddittorio con il contribuente, all'eventuale stesura dell'atto di adesione.

La mancata indicazione degli atti o dei fatti con i quali deve essere identificata la «*conclusione*» del procedimento solleva notevoli incertezze. Ed invero:

- le norme dell'art. 5-*quater*, lett. b), stabiliscono che il contribuente deve versare le somme dovute «*entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione .... ovvero le somme dovute in base all'accertamento con adesione entro venti giorni ... ecc.*»;
- le norme dell'art. 5-*quinqües*, comma 10, disciplinano le conseguenze del mancato *perfezionamento* della procedura, che si verifica quando «*il contribuente destinatario dell'invito ... o che abbia sottoscritto l'accertamento con adesione*» non abbia versato «*le somme dovute nei termini previsti dall'articolo 5-*quater*, comma 1, lettera b)*».

Prima del D.L. 153/2015 le norme del comma 5 disciplinavano, con riferimento al termine dei 90 giorni, cosa sarebbe successo se fosse mancata la «*adesione ai contenuti dell'invito*» o la «*sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione*»; mentre ora, con la loro abrogazione (sostituite dal nuovo comma 5) è rimasto il vuoto. È però evidente che l'Ufficio dovrà pure fare qualcosa quando il contribuente, pur avendo ricevuto l'invito non compaia o, pur avendo partecipato al contraddittorio non sottoscriva l'atto di adesione. È intuitivo che dovrà notificargli tanti distinti atti di accertamento e di contestazione delle violazioni quanti sono i periodi dichiarati, ma non si riesce a capire entro quanto tempo dovrà farlo, né quali di questi comportamenti, commissivi od omissivi, o quali di questi momenti comporti la «*conclusione*» o la mancata *conclusione del procedimento*; né è dato sapere se la «*conclusione del procedimento*» s'identifichi con il «*perfezionamento della procedura*». E sono lacune queste che rendono gravemente problematica l'interpretazione dell'attuale comma 5.