

## Le “crisi di collaborazione” nella procedura di collaborazione volontaria

di Philip Laroma Jezzi

Le conseguenze di una “crisi di collaborazione” tra contribuente e Amministrazione finanziaria nell’ambito della procedura di collaborazione volontaria sono diverse a seconda che essa si verifichi nella fase della **riscossione** di quanto dovuto dal contribuente per effetto della sua istanza di avvio della procedura oppure nella precedente fase dell’**accertamento**. Mentre la **prima tipologia** di crisi **non** sembra **compromettere l’equilibrio** del sistema ideato dal **legislatore**, lo stesso non può dirsi per la **seconda**: in questo caso vi è una evidente carenza di tutela del **contribuente**, il quale rischia di soffrire **danni sproporzionati** dovuti al pernicioso sovrapporsi di regole speciali (quelle della collaborazione volontaria) e regole generali, con la certezza di strascichi contenziosi.

Si profilano nubi all’orizzonte per chi - non accettando la realtà di un pianeta rimpicciolito dal *Common Reporting Standard* (“CRS”), dai *Tax Information Exchange Agreements* (“TIEAs”), dal *Foreign Account Tax Compliance Act* (“FACTA”), oltre che dalle direttive UE sull’assistenza amministrativa tra Stati membri - decida di non dichiarare i propri investimenti esteri, se del caso “approfitando” della collaborazione volontaria disciplinata dagli artt. 5-*quater* ss. del D.L. n. 167/1990 (1), così come novellato dalla legge n. 186/2014. Ma, a ben vedere, i mal di testa non saranno risparmiati neppure a coloro che, invece, intraprenderanno la strada virtuosa della “emersione”.

Vediamo perché.

L’applicazione delle regole speciali (in punto di determinazione dei periodi d’imposta accertabili e dei relativi imponibili, delle imposte dovute, delle sanzioni amministrative applicabili oltre che di applicazione di specifiche cause di esclusione della punibilità per taluni reati tributari) della collaborazione volontaria è condizionata al tempestivo assolvimento dei due oneri elencati al primo comma dell’art. 5-*quater* del D.L. n. 167/1990. Mi riferisco:

(a) alla presentazione dell’apposita istanza, cor-

redata delle informazioni e dei documenti ivi descritti;

(b) al versamento - e qui richiamo letteralmente il dettato normativo - delle “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, ovvero 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 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

**Philip Laroma Jezzi** - Professore aggregato di diritto tributario presso l’Università degli studi di Firenze e Avvocato in Firenze, MA tax - Institute of Advanced Legal Studies

**Nota:**

(1) Convertito, con modificazioni, dalla legge n. 227/1990.

compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni”.

## **Il meccanismo della collaborazione volontaria**

La meccanica, dunque, è semplice: il contribuente fornisce spontaneamente le informazioni e i documenti indicati dalla lettera (a) dell'art. 5-*quater* del D.L. n. 167/1990, dopodiché la pal-la passa all'Amministrazione finanziaria che, giusta la successiva lettera (b) della medesima norma, determina unilateralmente il *quantum debeatur* ed emette:

- (i) un invito a comparire *ex art.* 5, comma 1, del D.Lgs. n. 218/1997 recante l'indicazione delle somme dovute a titolo di imposte, interessi e sanzioni ad esse (imposte) collegate; e/o
- (ii) un atto di contestazione di sanzioni per la violazione degli obblighi connessi al monitoraggio fiscale.

Per quanto riguarda l'invito a comparire, il contribuente si trova di fronte a due alternative: ove condivide la quantificazione della pretesa ivi effettuata, potrà procedere al relativo pagamento entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione, così perfezionando la procedura (in caso di pagamento rateale, si precisa che “il mancato pagamento di una delle rate comporta il venir meno degli effetti della procedura”); se, viceversa, non dovesse condividere la quantificazione effettuata dall'Amministrazione finanziaria, costui potrà comparire dinanzi alla competente Agenzia delle entrate e, in contraddittorio con questa, dare corso al procedimento di accertamento con adesione (2). Questo procedimento, com'è normale, può sfociare in un atto di accertamento con adesione *ex art.* 6 del D.Lgs. n. 218/1997 (al quale si aggancia l'onere di eseguire tempestivamente i versamenti dovuti a pena, anche qui, del “venir meno degli effetti della procedura”) oppure in un verbale negativo qualora le parti non si accordino sui contenuti che esso (atto di accertamento con adesione) deve avere.

Rispetto all'atto di contestazione di sanzioni, invece, il contribuente può astrattamente versare le somme ivi indicate nel termine di sessanta giorni per l'impugnazione, così perfezionando la

procedura (con le solite avvertenze in caso di pagamento rateale) oppure - e qui cominciamo già ad avventurarci sul terreno insidioso sul quale intendiamo a breve esercitarci -, sempre nello stesso termine, presentare le deduzioni difensive di cui al comma 4 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997.

## **Le tipologie di crisi collaborativa**

A questo punto, volendo trattare delle conseguenze del mancato perfezionamento della procedura, dobbiamo distinguere a seconda che la “crisi collaborativa” si verifichi:

- nella fase dell'accertamento e, quindi:

- (i) a seguito del mancato invio dell'invito a comparire per effetto della ritenuta inammissibilità dell'istanza o della ritenuta insufficienza della documentazione di accompagnamento (3);
  - (ii) a seguito della mancata definizione agevolata dell'invito a comparire e, successivamente, dell'atto di accertamento di adesione (o, che è lo stesso, per effetto della sottoscrizione di un verbale negativo);
  - (iii) in presenza di un atto di contestazione di sanzioni, per effetto della presentazione delle deduzioni difensive previste dal quarto comma dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997 e, successivamente, della eventuale impugnazione dell'atto indicato al successivo settimo comma;
- nella fase della riscossione e, quindi:
- (iv) per effetto del mancato, tempestivo, pagamento di quanto dovuto in base all'atto di accertamento con adesione o all'atto di contestazione di sanzioni.

Nella circolare dell'Agenzia delle entrate 13 marzo 2015, n. 10/E, si affrontano esclusivamente le forme di patologia del rapporto Fisco-contribuente (instaurato all'indomani dell'invio della domanda di avvio della procedura) indica-

### **Note:**

(2) Che, naturalmente, comporterà una riduzione delle sanzioni applicabili nella misura di un terzo anziché del sesto applicabile nell'ipotesi nella quale il contribuente versi le somme indicate nell'invito a comparire entro il quindicesimo giorno antecedente la data fissata per la comparizione stessa.

(3) Ci si riferisce al caso in cui, dopo aver invitato il contribuente ad integrare la documentazione prodotta, così come previsto dalla circolare n. 10/E del 2015, paragrafi 4.1. e 9.2, l'Agenzia delle entrate ritenga tale documentazione o la relazione di accompagnamento ancora carente.

te rispettivamente *sub* (i) e *sub* (iv) (4).

Esaminiamo separatamente le due tipologie di “crisi collaborativa”, partendo dalla seconda perché più semplice e lineare.

### ***Crisi collaborativa che si verifica nella fase della riscossione***

Il comma 10 dell’art. 5-*quinques* del D.L. n. 167/1990 stabilisce che, ove il contribuente non versi tempestivamente le somme indicate nell’invito a comparire, nell’atto di adesione e/o dell’atto di contestazione di sanzioni, la procedura non si perfeziona (il mancato perfezionamento della procedura è ovviamente equiparabile al “*venir meno*” dei suoi effetti prodotto

dal mancato pagamento di una rata successiva alla prima) e l’Agenzia delle entrate può, a questo punto, emettere un nuovo atto d’irrogazione di sanzioni e uno o più avvisi di accertamento che, ovviamente: (i) possono fondarsi sulle informazioni e i documenti forniti dallo stesso contribuente; (ii) non danno applicazione alle norme speciali (e più favorevoli) contenute nell’art. 5-*quater* ss. del D.L. n. 167/1990, bensì alle norme generali (impositive, sanzionatorie e, indirettamente, penali) che regolano le varie fattispecie venute all’attenzione dell’Amministrazione finanziaria (5).

Dal tenore letterale dell’articolato si comprende che il perfezionamento della procedura dipende dal pagamento delle somme dovute in base sia all’invito a comparire (o all’atto di adesione) che all’atto di contestazione di sanzioni. Se, quindi e per esempio, il contribuente provvede al solo pagamento delle sanzioni di cui all’atto di contestazione ma non a quelle indicate nell’invito a comparire (o nell’atto di adesione), la procedura non può perfezionarsi.

Ebbene, per quanto gravosissime, le conseguen-

## **IL PROBLEMA APERTO**

### **Crisi collaborativa che si verifica nella fase della riscossione**

Le conseguenze che possono derivare da un difetto di collaborazione tra contribuente e Amministrazione finanziaria nella fase della riscossione si possono spiegare alla luce della condotta del soggetto sul quale esse ricadono: ci si trova, infatti, al cospetto di un **contribuente** che, dopo aver **accettato e sottoscritto** la determinazione del “**quantum debeatur**” compiuto dall’Amministrazione, è **venuto meno alle obbligazioni pecuniarie** automaticamente e legittimamente scaturite. E, dunque, è ragionevole che costui si trovi a quel punto a dover fare i conti con il rischio di un **accertamento privo delle garanzie e delle tutele** assicurate da una procedura che è stato lui stesso a far deragliare.

ze che possono derivare da un difetto di collaborazione nella fase della riscossione si possono, in effetti, spiegare (e comprendere) alla luce della condotta del soggetto sul quale esse ricadono: ci troviamo, infatti, al cospetto di un contribuente che, dopo aver accettato e sottoscritto la determinazione del *quantum debeatur* compiuto dall’Amministrazione finanziaria (se del caso anche in contraddittorio con la stessa), è venuto meno alle obbligazioni pecuniarie che ne sono automaticamente e legittimamente scaturite. E, dunque, è ragionevole che costui si trovi a quel punto a dover fare i conti con il rischio di un accertamento privo delle garanzie e delle tutele assicu-

rate da una procedura che è stato lui stesso a far deragliare.

### ***Crisi collaborativa che si verifica nella fase di accertamento***

E veniamo adesso all’altro scenario, quello nel quale il contribuente e l’Amministrazione finanziaria non hanno trovato una sintesi condivisa circa il “modo di essere” del rapporto obbligatorio d’imposta (e delle correlate sanzioni), così

#### **Note:**

(4) Si tratta dei paragrafi 9.1. e 9.2.

(5) E’ questa la lettura che si trova esposta al paragrafo 9.1. della circolare n. 10/E del 2015. La possibilità per l’Agenzia delle entrate di emettere avvisi di accertamento e avvisi di contestazione delle sanzioni prescindendo dalle norme premiali della procedura di collaborazione volontaria significa che potrà aversi il raddoppio dei termini di accertamento e delle sanzioni nonostante le attività siano detenute in uno Stato *black list* che (come la Confederazione elvetica) abbia stipulato entro il 2 marzo un accordo per lo scambio di informazioni, così come potranno aversi tutte le ricadute penali sterilizzate dalla procedura di collaborazione volontaria (ivi compreso il possibile perfezionamento, per le condotte successive al 1° gennaio 2015, del delitto di auto-riciclaggio di cui all’art. 648-ter c.p.).

come ridefinito per effetto delle norme applicabili a seguito della presentazione dell'istanza di avvio della procedura.

Questa situazione, come si è già detto, può materializzarsi perché:

a) il contribuente non riceve l'invito a comparire in quanto l'Agenzia ritiene che non possa essere dato seguito alla sua istanza;

b) il contribuente (il quale non abbia ovviamente già definito la propria posizione versando le somme indicate nell'invito a comparire) non sottoscrive l'atto di adesione propostogli dall'Agenzia delle entrate a conclusione del contraddittorio tra le due parti, o perché costui presenta le deduzioni difensive entro i sessanta giorni successivi alla notifica dell'atto di contestazione di sanzioni.

Dal comma 5 dell'art. 5-*quater* sembra dedursi (6) che, in difetto della definizione "mediante adesione ai contenuti dell'invito o della sottoscrizione dell'atto di accertamento con adesione e della definizione agevolata relativa all'atto di contestazione" - fattispecie che abbraccia sia la casistica indicata poc'anzi *sub* (a) che quella indicata *sub* (b) - l'Amministrazione finanziaria può procedere senz'altro alla notifica di un avviso di accertamento prescindendo dalle norme sulla collaborazione volontaria.

Si potrebbe pensare, di primo acchito e memori di quanto si appena detto a proposito delle ricadute dell'altra tipologia di "crisi collaborativa", che si tratti di una conseguenza non irragionevole visto che il contribuente, pur avendo presentato l'istanza di avvio della procedura, (i) è incorso in una causa impeditiva, oppure (ii) non ha dato adeguatamente seguito alla predetta istanza producendo i documenti necessari, oppure ancora (iii) non ha ritenuto di accettare la quantificazione del suo debito tributario così come quantificato nell'invito al contraddittorio o in sede di accertamento con adesione; onde potrebbe ritenersi normale e accettabile che la procedura sia accantonata e tornino applicabili le ordinarie regole riferibili al caso di specie.

Senonché, l'ammissibilità di una simile conclusione sta e cade sull'assunto, ovviamente del tutto irrealistico, che gli atti confezionati dall'Agenzia delle entrate - si tratti dell'invito a comparire, dell'atto di adesione oppure dell'atto

di contestazione -, così come la scelta di non confezionarli (7), siano sempre legittimi ovvero che rappresentino, per forza di cose, la risultante della corretta applicazione del combinato disposto delle norme ordinarie applicabili alle fattispecie oggetto della procedura di emersione e di quelle speciali che regolano la procedura stessa. Proviamo, per capirci meglio, a fare un esempio. Ipotizziamo che l'Agenzia delle entrate non condivida il calcolo dei redditi prodotti all'estero indicato dal contribuente nella propria istanza e, quindi, indichi nell'invito a comparire un importo ad esso superiore (lo stesso discorso, naturalmente, può riguardare il calcolo delle sanzioni riversato nell'atto di contestazione).

Il contribuente, ove non ritenga corretto accettare tale rideterminazione, si trova così costretto a non definire la procedura mediante il pagamento anticipato delle somme indicate nell'invito a comparire. Inutile dire che costui, in questo modo, rinuncia a beneficiare della riduzione a un sesto delle sanzioni applicabili, così subendo un primo pregiudizio.

Avviato il contraddittorio mediante la sua comparizione dinanzi all'Agenzia delle entrate, il contribuente spiega e documenta nel corso della procedura di accertamento con adesione le ragioni sottostanti al proprio calcolo; ma il funzionario competente insiste che la determinazione corretta è quella indicata nell'invito a comparire.

Ora, ipotizziamo che, per puro accidente, il calcolo corretto sia quello svolto dal contribuente (8): ecco che quest'ultimo si trova proiettato nell'imbarazzante - e inaccettabile - situazione di dover scegliere tra acquiescere a una determinazione del modo di essere delle fattispecie giuridiche sottostanti alla procedura di emersione non corrispondente al relativo paradigma legale (che, cioè, è diverso da quello al quale egli ha

---

**Note:**

(6) Ed è questa la lettura fatta propria anche dall'Agenzia della circolare 10/E del 2015, cit.

(7) In ragione della asserita presenza di una causa di inammissibilità o di una carenza documentale.

(8) Ma l'esempio che stiamo sviluppando potrebbe essere declinato anche rispetto all'ipotesi che l'Agenzia delle entrate eccipisca l'inammissibilità dell'istanza oppure un *deficit* documentale della stessa e che tale eccezione sia infondata.

diritto), da un lato, e vedersi accertare le situazioni oggetto di emersione in base alle regole ordinarie, dall'altro; regole ordinarie che, giustamente, possono condurre alla qualificazione di giurisdizioni come la Svizzera, il Liechtenstein e il Principato di Monaco come "Stati *black list*" (9), al raddoppio dei termini di decadenza (10), al raddoppio delle sanzioni, alla connessa applicazione di presunzioni di evasione relativamente all'origine delle disponibilità situate all'estero (11) e, da ultimo ma non per ultimo, alla possibile contesta-

zione di una pluralità di reati, tributari e non. Ebbene, è evidente che si devono individuare dei rimedi che permettano di conciliare l'esigenza di una rapida e lineare definizione delle pendenze tra Fisco e contribuente e quella che tale definizione avvenga nel pieno rispetto della legge: in una parola, si deve poter garantire - anche nel contesto della collaborazione volontaria - la giustiziabilità delle pretese avanzate dal Fisco e, dunque, il diritto di difesa del titolare dal lato passivo della corrispondente obbligazione pecuniaria.

### Possibili rimedi

Così impostata la questione, e volendo cimentarci nell'impresa di dipanarla, la tutela deve essere esaminata da due distinte prospettive:

(i) quella del contribuente che non condivida il contenuto dell'atto di contestazione di sanzioni;  
(ii) quella del contribuente che non condivida il contenuto dell'invito a comparire o dell'atto di accertamento con adesione ovvero del contribuente che non riceva l'invito a comparire per essere stata la sua istanza considerata inammissibile o non sufficientemente documentata.

### Atto di contestazione di sanzioni

Rispetto alla prima prospettiva (quella dell'atto di contestazione), ritengo sia difficilmente opi-

## SOLUZIONI OPERATIVE

### Atto di contestazione di sanzioni

La presentazione delle **deduzioni difensive** e l'**impugnazione dell'atto** di irrogazione in via definitiva delle sanzioni emesso dall'Agenzia delle entrate **entro** il termine di **un anno** dalle deduzioni stesse **non** possono essere **equiparate** alla **mancata definizione agevolata** dell'atto di contestazione e, quindi, produrre la definitiva decadenza del contribuente dal diritto di beneficiare degli effetti della procedura di emersione. Un tale esito potrebbe essere concepito solo a seguito del rigetto del ricorso tributario e, quindi, della definitiva conferma che l'atto di contestazione è immune dai vizi denunciati dal contribuente.

nabile che la presentazione delle deduzioni difensive (12) - ma, soprattutto e ovviamente, l'impugnazione dell'atto emesso dall'Agenzia entro il termine di un anno dalle deduzioni stesse (13) - non possono essere equiparate alla mancata definizione agevolata dell'atto di contestazione e, quindi, produrre la definitiva decadenza del contribuente dal diritto di beneficiare degli effetti della procedura di emersione ai sensi del - già richiamato per esteso - comma 10 dell'art. 5-*quinq*ues del D.L. n. 167/1990.

Un tale esito potrebbe essere concepito solo a seguito del rigetto del ricorso tributario e, quindi, della definitiva conferma che l'atto di contestazione è immune dai vizi denunciati dal contribuente.

Non si può trascurare che un simile percorso deve fare i conti con implicazioni di non facile gestione: prima fra tutte quella che l'Agenzia delle entrate, nelle more del giudizio radicato con l'impugnazione dell'atto (definitivo) di irrogazione di sanzioni emesso sulla base delle regole speciali della procedura di emersione, può agire come se quest'ultima non si sia perfezionata e, quindi, può emettere un nuovo atto di contestazione di sanzioni così come nuovi atti impositivi, l'uno e gli altri fondati sulle regole ordinarie. Con la conseguenza che: (i) la legittimità del predetto nuovo atto di contestazione di sanzioni e dei nuovi avvisi di accertamento (salvo la sussistenza di vizi propri) viene a trovarsi in un rapporto di pregiudizialità-dipendenza con quella del primo atto di contestazione di sanzioni; (ii) ove il giudice speciale tributario annulli

#### Note:

(9) L'uscita di tali Stati dalle *black list* opera - per adesso - ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria.

(10) Art. 12, comma 2-bis del D.L. n. 78/2009.

(11) Art. 12, comma 2, del D.L. n. 78/2009.

(12) Art. 16, comma 4, del D.Lgs. n. 472/1997.

(13) Art. 16, comma 7, del D.Lgs. n. 472/1997.

l'uno, tale annullamento travolge anche gli altri (sempreché anch'essi siano stati tempestivamente impugnati).

### ***Invito a comparire, atto di accertamento con adesione e silenzio dell'Amministrazione finanziaria***

Ma è il secondo versante (invito a comparire e atto di accertamento con adesione o assenza dell'uno e dell'altro) che suscita le maggiori preoccupazioni; e ciò in quanto la procedura di emersione (nella migliore delle ipotesi) mette capo ad "atti" (l'avviso a comparire e i verbali interni all'iter dell'accertamento con adesione) la cui impugnabilità non è affatto scontata o, comunque, agevole.

Dal primo punto di vista (quello del non essere l'impugnabilità scontata), può venire in ausilio l'ormai consolidato indirizzo della giurisprudenza di legittimità secondo il quale, come riassume attenta dottrina, "sarebbe dato ricorrere contro tutti gli atti che palesino una ben individuata pretesa tributaria, esplicitandone le ragioni di fatto e giuridiche, senza necessità di attendere che la stessa, ove non sia raggiunto lo scopo dello spontaneo adempimento cui è *naturaliter* preordinata, si veda della forma autoritativa di uno degli atti dichiarati espressamente impugnabili dal D.Lgs. n. 546/1992, art. 19" (14).

Dal secondo punto di vista (quello del non essere l'impugnazione agevole), non si può far finta di non vedere la difficoltà di immaginare la proposizione di un ricorso in relazione ad atti - come il verbale negativo di chiusura del procedimento di accertamento con adesione - il cui contenuto può essere assai sfuggente e, quindi, mal prestarsi a formare oggetto di un processo di impugnazione-merito come è quello tributario.

### **IL PROBLEMA APERTO**

#### **Contribuente che non condivida la definizione della propria posizione**

Il contribuente non può evitare, se non ha condiviso la definizione della propria posizione proposta dall'Amministrazione finanziaria a seguito della presentazione dell'istanza di avvio della procedura di emersione, di trovarsi esposto alle **conseguenze impositive e sanzionatorie** che gli sarebbero state riservate qualora, anziché aver volontariamente fatto emergere la propria situazione mettendo a disposizione dell'Agenzia delle entrate tutte le informazioni e i documenti che lo "inchiodano" definitivamente alle proprie responsabilità, egli fosse stato banalmente fatto oggetto di un normale **accertamento**. Sembra evidente che si tratta di situazioni ben diverse che, come tali, dovrebbero soggiacere ad altrettanto diversi regimi.

Rispetto poi al silenzio dell'Amministrazione finanziaria (ossia alla mancata emissione dell'invito a comparire), dobbiamo chiederci se esso possa interpretarsi alla stregua di un silenzio-rifiuto (a dare seguito all'istanza) e quindi consentire la relativa impugnazione *ex art. 19, lettera h)*, del D.Lgs. n. 546/1992.

Al di là, poi, dell'impugnazione per così dire "facoltativa" degli "atti" partoriti all'interno della procedura di emersione avvalendoci del progressivo ampliamento del raggio d'azione della giurisdizione tributaria di cui si è appena fatto cenno, resta impregiudicata la possibilità di proporre ricorso avverso l'avviso di contestazione di sanzioni e gli avvisi di accertamento noti-

ficati all'indomani del mancato perfezionamento della procedura di emersione (a causa del fatto che l'invito a comparire non è stato inviato ovvero che il contribuente non l'ha definito in via agevolata ovvero ancora che non ha sottoscritto l'atto di accertamento con adesione): in tale sede, il contribuente può far valere il proprio diritto a beneficiare della procedura di emersione in base a quanto indicato nella relativa istanza e, quindi, l'illegittimità "derivata" dell'atto impugnato, il tutto in linea con quanto già la Corte di cassazione ha avuto modo di affermare in relazione ai casi nei quali l'Amministrazione abbia proceduto all'ordinario accertamento della posizione del contribuente nonostante la presentazione da parte di quest'ultimo di un'istanza di

#### **Note:**

(14) Cfr. F. Pistolesi, "L'impugnazione 'facoltativa' del diniego di interpello 'disapplicativo'", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, pag. 457, ove si fa riferimento, tra le altre, a Cass., 5 ottobre 2012, n. 17010.V. anche F. Gallo, "L'istruttoria nel sistema tributario", in *Rass. trib.* n. 1/2009, pag. 25.

condono ritenuta, tuttavia, non accoglibile anche solo implicitamente (15).

Entrambi i rimedi, tuttavia e come si è già osservato, non consentono al contribuente di evitare che costui, per non aver condiviso la definizione della propria posizione proposta dall'Amministrazione finanziaria a seguito della presentazione dell'istanza di avvio della procedura di emersione (o per essergli stato - in ipotesi: illegittimamente - negato il diritto di veder definita la propria posizione nell'ambito della procedura stessa), si trovi esposto alle conseguenze impositive e sanzionatorie che gli sarebbero state riservate qualora - anziché aver volontariamente fatto emergere la propria situazione mettendo a disposizione dell'Agenzia delle entrate tutte le informazioni e i documenti che, evidentemente, lo "inchiodano" definitivamente alle proprie responsabilità - egli fosse stato banalmente fatto oggetto di un normale accertamento. Sembra evidente che si tratta di situazioni ben diverse che, come tali, dovrebbero soggiacere ad altrettanto diversi regimi.

### **Considerazioni conclusive**

Se le conseguenze di una "crisi di collaborazione" intervenuta nella fase della riscossione di quanto dovuto dal contribuente per effetto della sua istanza di avvio della procedura non sembrano dunque compromettere l'equilibrio del sistema ideato dal legislatore, lo stesso non può affatto dirsi per quelle derivanti da una crisi intervenuta nella precedente fase dell'accertamento: qui vi è davvero l'altissimo rischio che il contribuente possa soffrire danni sproporzionati dovuti al pernicioso sovrapporsi di regole speciali (quelle della collaborazione volontaria) e generali con la certezza di strascichi contenziosi. Non esattamente una passeggiata.

La verità - e dispiace che nella circolare n. 10/E del 2015 non si abbia avuto il (doveroso) coraggio di dirlo - è che l'unico modo per evitare di compromettere irragionevolmente lo spazio di tutela del contribuente è che l'Agenzia (i) esprima le proprie posizioni rispetto all'istanza del contribuente con atti muniti di adeguata motivazione che esplicitino in modo chiaro le ragioni sottostanti a tali posizioni e che, correlativamente, (ii) essa si astenga da eccepire sterili questio-

ni preliminari rispetto alla loro (dei suddetti atti) piena impugnabilità davanti al giudice tributario così come rispetto alla adeguata fruibilità della tutela cautelare, l'unica in effetti in grado di evitare che, nel tempo necessario ad accertare se e come il contribuente abbia in effetti diritto a beneficiare della procedura di collaborazione volontaria, costui si trovi esposto a danni gravissimi quanto iniqui.

---

#### **Nota:**

(15) Cfr. Cass., Ord. n. 11458 del 6 luglio 2012.