

L'OPINIONE ■ FRANCESCA PERUCCHI e SIMONETTA PERUCCHI BORSA*

L'UTILIZZO DELL'AUTOCERTIFICAZIONE



■ Un problema che ricorre frequentemente nella procedura di voluntary disclosure italiana è quello di acquisire la dichiarazione, destinata a corredare la relazione per l'Agenzia delle entrate, attestante l'esistenza o l'inesistenza di un «fatto», non di rado conducibile a tempi addietro. Non è infatti infrequente che la persona che potrebbe o dovrebbe rilasciarla, quasi sempre estero residente, abbia trasferito la propria residenza altrove e risulti difficile contattarla, oppure sia deceduta, oppure, più semplicemente, non possa o non voglia rilasciare alcuna dichiarazione. Gli esempi sono numerosi, ma il loro comune denominatore è quello di attestare soltanto un «fatto», oppure «una situazione di fatto» e mai una valutazione, oppure un'opinione. Ci siamo chieste se tutte le volte in cui è necessario attestare un fatto «a diretta conoscenza dell'interessato» sia possibile utilizzare la «Dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà», ex art. 47 del d. p. r. 28 dicembre 2000, n. 445. È necessario riferire che l'efficacia probatoria della dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà non ha ricevuto risposte univoche, soprattutto dalla giurisprudenza della Cassazione. Essa è pacificamente riconosciuta in relazione ai procedimenti amministrativi, mentre non lo è altrettanto pacificamente nel processo tributario, per il quale il problema è posto dalle dell'art. 7, comma 4, del d. lgs. n. 546/1992, le quali non ammettono «il giuramento e la prova testimoniale»; ma è un problema tutt'ora aperto, non avendo trovato soluzioni concordi. In linea di massima si può dire che, più o meno apertamente, si riconosce o, quanto meno non si contesta, l'ingresso nel processo di tale dichiarazione, ma solleva vivaci contrasti la sua effica-

cia probatoria. La Commissione tributaria regionale di Perugia ha affermato, con sentenza n. 562 del 24 ottobre 2000 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». E, nello stesso senso, si era già pronunciata anche la Commissione tributaria I grado di Catania, con sentenza n. 5251 del 29 ottobre 1988. 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 alcune 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, 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» (Cass. 703 del 15 gennaio 2007, conf. Cass. n. 6755/2007 e Cass. n. 24958 2010). 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 che esse «hanno il valore probatorio proprio degli elementi indiziari e come tali devono essere valutate dal giudice nel contesto probatorio emergente dagli atti» (Cass. 18 settembre 2013, n. 21304, che richiama Cass. n. 20028/11 e Cass. n. 11785/10). La «dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà» è espressamente prevista dalla legge n. 186/2015, in materia di voluntary disclosure tanto è vero che l'art. 5-septies, d. l. 167/1990 - (Esibizione di atti falsi e comunicazione di dati non rispondenti al vero), stabilisce al 2° comma che «L'autore della viola-

zione 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». Di conseguenza, anche al fine di evitare qualsiasi riserva, è utile precisare subito, ricordando l'insegnamento della Corte di Cassazione (n. 703 del 15 gennaio 2007), che, nel procedimento di collaborazione volontaria, tale dichiarazione assolve piena efficacia «certificativa e probatoria». Anzi, dal contenuto della dichiarazione richiesta dall'art 5-septies («l'autore della violazione deve rilasciare al professionista una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà»), risulta evidente che, in tal caso, l'attestazione eccede l'ambito autocertificativo 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, il più delle volte un'istituzione fiduciaria o creditizia. Ed è evidente che in relazione ad essi il contribuente/dichiarante può avere solo la conoscenza di chi riceve 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 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 può del tutto garantire che essi non siano viziati da errore, ancorché materiale ed incolpevole, compiuto dall'estensore del documento (ad es. il funzionario di banca). Donde la conclusione, a nostro avviso più che legittima, secondo cui se, in relazione alla procedura di voluntary disclosure l'autocertificazione è ammessa, anzi imposta, per attestare la rispondenza al vero di «atti o documenti» provenienti da un terzo a maggior ragione deve esserlo per attestare un fatto «a diretta conoscenza dell'interessato».

* avvocatessa