

RIFORMA
FISCALE

Riforma del'accertamento e concordato preventivo biennale

a cura di
Sebastiano Stufano

✓ REVISIONE
DEL PROCEDIMENTO
ACCERTATIVO

✓ COOPERAZIONE
TRA AMMINISTRAZIONI
FISCALI IN AMBITO
INTERNAZIONALE

✓ *NE BIS IN IDEM*
PROCEDIMENTALE
E ACCERTAMENTO

✓ CONTRADDITTORIO
OBBLIGATORIO PRIMA
DEL PERFEZIONAMENTO
DELL'ATTO
DI ACCERTAMENTO



GIUFFRÈ FRANCIS LEFEBVRE

SOMMARIO

GLI AUTORI	5
INTRODUZIONE	7
1. RIFORMA DEI PRINCIPI CHE IMPATTANO SULL'ACCERTAMENTO	
<i>di Sebastiano Stufano</i>	11
1. <i>Ne bis in idem</i> procedimentale e accertamento	11
2. La "nuova" motivazione degli avvisi di accertamento	13
3. Nuova disciplina dei vizi di notificazione degli atti tributari	14
4. Il nuovo regime di invalidità degli atti tributari	15
5. Il principio del contraddittorio obbligatorio prima del perfezionamento dell'atto di accertamento	17
6. La nuova disciplina dell'autotutela	18
2. LA REVISIONE DEL PROCEDIMENTO ACCERTATIVO	
<i>di Giulia Fimiani e Chiara Carrara</i>	21
1. Introduzione: le modifiche al procedimento con adesione	21
1.1. Il coordinamento con l'art. 6-bis dello Statuto del contribuente	22
1.2. Abrogazione dell'art. 5-ter	23
1.3. Una panoramica dell'accertamento con adesione fino ad oggi	24
1.4. Il nuovo procedimento con adesione	25
1.5. Il nuovo procedimento per la definizione di altre imposte indirette diverse dall'IVA	29
2. Ampliamento del catalogo degli atti definibili	30
2.1. L'adesione ai verbali di constatazione	30
2.2. Il processo verbale di constatazione e la partecipazione del contribuente	31
2.3. Il nuovo art. 5-quater	32
2.4. Un confronto con il "vecchio" art. 5-bis abrogato nel 2015	33
2.5. Il coordinamento con il ravvedimento operoso	35
2.6. Le strade percorribili dal contribuente dopo la consegna del processo verbale di contestazione (pvc)	36
2.7. I risvolti penali	37
2.8. L'adesione agli atti di recupero	38
2.9. Sugli atti di recupero e il loro ambito di applicazione ante-riforma	40
2.10. Le modifiche: l'adesione agli atti di recupero	41
2.11. <i>Segue</i> : l'introduzione dell'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973 e la previsione di un procedimento unitario	43
2.12. Le Sezioni Unite sulla distinzione fra credito inesistente e non spettante	43

2.13.	La doppia fattispecie di reato di cui all'art. 10- <i>quater</i> del D.Lgs. n. 74/2000	45
3.	Le notificazioni al domicilio digitale	46
3.	LA COOPERAZIONE TRA AMMINISTRAZIONI FISCALI IN AMBITO INTERNAZIONALE, BREVE <i>EXCURSUS</i> NORMATIVO	
	<i>di Andrea Mifsud</i>	48
1.	Premessa	48
2.	Lo scambio di informazioni	53
3.	Strumenti di cooperazione amministrativa avanzata	56
4.	Presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative nel territorio dello Stato di funzionari di altri Stati membri o di giurisdizioni terze	57
5.	I controlli simultanei	61
6.	Le verifiche congiunte	62
7.	La tutela del contribuente sottoposto a procedure di scambio di informazioni: applicazione dell'art. 6 CEDU	63
4.	PREVENZIONE E CONTRASTO DEI FENOMENI EVASIVI E FRAUDOLENTI IN AMBITO IVA	
	<i>di Chiara Carrara</i>	67
1.	Le premesse	67
2.	Il <i>Vat Information Exchange System</i>	68
3.	La necessità di una idonea garanzia	70
4.	Il ruolo del rappresentante fiscale	71
5.	IL CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE	
	<i>di Giulia Fimiani</i>	73
1.	Premessa	73
2.	I precedenti tentativi: <i>historia magistra vitae?</i>	74
3.	La disciplina generale	78
4.	L'elaborazione della proposta	78
4.1.	Il mancato contraddittorio "con modalità semplificate"	83
5.	I requisiti soggettivi	84
5.1.	I soggetti che applicano gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA)	84
5.2.	I soggetti che aderiscono al regime forfettario	85
6.	Il reddito concordato	85
7.	Esclusione, cessazione e decadenza	86
7.1.	Cause di esclusione	87
7.2.	Cause di cessazione	89
7.3.	Cause di decadenza	89
8.	Gli effetti del concordato	90

8.1. Gli effetti premiali	91
8.2. Il rifiuto della proposta	91
8.3. Gli effetti sui soci o gli associati delle società in trasparenza	92
APPENDICE	93

GLI AUTORI

Chiara Carrara Avvocato iscritto all'Ordine degli Avvocati di Milano da gennaio 2022. Collabora con lo Studio MDS Legal Tax dove si occupa di diritto penale e tributario

Giulia Fimiani Avvocato iscritta all'Ordine degli Avvocati di Vallo della Lucania da gennaio 2023. Da settembre 2020, si occupa di diritto tributario e finanziario e diritto penale dell'economia in Milano. Da ottobre 2022 collabora con lo studio Stufano Legal | Corporate | Tax

Andrea Mifsud Avvocato cassazionista, fondatore dello studio MDS LEGAL TAX di Milano, già Ufficiale della Guardia di Finanza, professionista specializzato in contenzioso tributario ed assistenza del contribuente nell'ambito delle attività di controllo dell'Amministrazione Finanziaria. Assiste clienti italiani ed esteri in operazioni fiscali e societarie

Sebastiano Stufano Avvocato cassazionista specializzato in diritto tributario, societario e penale finanziario, fondatore dello studio Stufano Legal | Corporate | Tax, si occupa di contenziosi complessi con implicazioni sia fiscali che penali, di assistenza in operazioni di M&A e di consulenza tributaria e societaria in operazioni di *asset protection* e passaggio generazionale. Collabora con Quotidianopiù. È coordinatore scientifico di Expert solution contenzioso tributario. È esperto di fisco per il Corriere della Sera

INTRODUZIONE

Con la legge delega n. 111 del 9 agosto 2023 ha preso il via la riforma fiscale annunciata dal Governo Meloni. Si tratta di un progetto di riforma certamente ambizioso, quantomeno nelle intenzioni, finalizzato ad incidere sulle aree più importanti del sistema tributario italiano. Revisione della tassazione diretta e indiretta, interventi sulla riscossione, sullo Statuto dei diritti del contribuente, sulle sanzioni, sul contenzioso tributario e sull'attività di accertamento. Insomma, un intervento riformatore che punta a cambiare massicciamente l'intero sistema fiscale nazionale. Una "riforma epocale", l'ha definita il Viceministro Leo.

La presente opera ha l'obiettivo di analizzare l'attuazione dei principi e criteri direttivi indicati dalla legge delega in materia di revisione dell'attività di accertamento, attuazione che il Governo delegato ha concretizzato con il D.Lgs. n. 13/2024, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 21 febbraio 2024.

Sul punto, l'art. 17 della legge delega ha indicato al legislatore delegato molteplici principi e criteri direttivi da seguire: potenziamento delle tecnologie digitali, semplificazione degli adempimenti, razionalizzazione delle disposizioni in materia di analisi del rischio, adeguamento alla normativa europea per la repressione di fenomeni fraudolenti anche attraverso la promozione di accordi di collaborazione, introduzione di misure che incentivino l'adempimento spontaneo dei contribuenti e riconoscimento in via generalizzata del diritto al contraddittorio.

Più nello specifico, la delega fiscale manifesta anzitutto, in ordine sparso all'interno del comma 1 dell'articolo 17 citato, l'esigenza di semplificare e razionalizzare le procedure ricorrendo all'utilizzo delle tecnologie digitali per ridurre gli oneri amministrativi a carico dei contribuenti. La lettera *b*) del medesimo comma 1 stabilisce poi l'applicazione in via generalizzata del contraddittorio, a pena di nullità dell'avviso di accertamento successivo. Poi, elenca ulteriori previsioni riguardanti le procedure di controllo, più precisamente la lettera *c*) e la lettera *f*), in materia di analisi del rischio e di prevenzione degli errori, mediante il corretto utilizzo delle informazioni digitali disponibili per intercettare presunte situazioni di evasione e selezionare adeguatamente i contribuenti meritevoli di controllo; la lettera *d*), e la successiva lettera *e*), che invitano il Governo a introdurre specifiche forme di cooperazione tra le amministrazioni, nazionali ed estere, al fine sia di minimizzare gli impatti nei confronti dei contribuenti e delle loro attività economiche, sia di prevenire e reprimere fenomeni fraudolenti (si pensi alle frodi d'IVA c.d. carosello). La lettera *g*) del comma 1 dell'art. 17 della Legge delega è dedicata, invece, a favorire l'adempimento spontaneo del contribuente da un lato incrementando e potenziando la collaborazione (cd. cooperative compliance) di cui al titolo III del D.Lgs. n. 128/2015, dall'altro invece (re)introducendo l'istituto del concordato preventivo biennale.

Ma non sono solo i principi e i criteri indicati dall'art. 17 a incidere sull'accertamento tributario. Anche alcune modifiche allo Statuto del contribuente hanno un impatto rilevante sulla disciplina dell'accertamento o sulla sua sfera di applicazione. Il principio del *ne bis in idem* procedimentale (art. 9-*bis* della legge n. 212/2000), le modifiche alla struttura della motivazione degli atti (art. 7 della legge n. 212/2000), il nuovo regime dei vizi di notificazione degli atti tributari (art. 7-*sexies* della legge n. 212/2000), la disciplina dell'invalidità degli atti tributari (artt. 7-*bis* e 7-*ter* della legge n. 212/2000), il principio del contraddittorio (art. 6-*bis* della legge n. 212/2000), la "nuova" autotutela (artt. 10-*quater* e 10-*quinquies* della legge n. 212/2000). Tutte novità, queste, che hanno una

relazione diretta con gli atti tributari più importanti, cioè con gli atti di accertamento. Prima di analizzare come questi obiettivi siano stati attuati dal Governo delegato, vale la pena notare che fil rouge dell'intero intervento riformatore in materia di accertamento è sicuramente quello di favorire un maggior dialogo tra Fisco e contribuente, intensificando le ipotesi di partecipazione del contribuente nelle varie fasi dell'attività di accertamento a fronte di una ormai sempre più chiara (e moderna) necessità di un atteggiamento cooperativo tra i soggetti dell'obbligazione tributaria. L'obiettivo, più volte dichiarato dal Governo Meloni, è difatti quello di voler superare la tradizionale dicotomia tra cittadini e fisco "nemico", puntando a trasformare quest'ultimo in un "fisco amico".

Proprio l'obiettivo di intensificare il leale confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti (nonché l'esigenza di superare la disarmonia del sistema tributario) ha portato il legislatore delegato ad attuare quanto previsto dall'art. 17 della legge delega in tema di contraddittorio non attraverso l'ennesimo inserimento di una specifica e settoriale disposizione all'interno della disciplina del procedimento di accertamento, bensì mediante l'introduzione all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente di una disposizione di carattere generale – il nuovo art. 6-*bis* L. n. 212/2000 – elevando di fatto l'istituto del contraddittorio al rango di principio generale del diritto tributario. Questa novella legislativa, nonostante non sia contenuta nel decreto attuativo oggetto della presente trattazione, ha indubbiamente un risvolto impattante sull'intera normativa tributaria. Ed è proprio per questo che il legislatore delegato è intervenuto, con il D.Lgs. n. 13/2024, sulla disciplina del procedimento di accertamento con adesione. Come verrà analizzato nel secondo capitolo dell'opera, infatti, si è reso necessario un coordinamento con quanto ora previsto dallo Statuto del contribuente, sia in relazione alle tempistiche, sia in relazione alle fasi procedurali dell'adesione. Coordinamento che, come vedremo, ha generato una sovrapposizione tale per cui il contribuente potrà trovarsi davanti a due opportunità: o presentare le osservazioni allo schema di provvedimento *ex art. 6-bis* dello Statuto del contribuente o presentare istanza per definire l'accertamento con adesione.

Non solo. Il presente volume analizzerà anche la significativa scelta del legislatore di ampliare il catalogo degli atti definibili con adesione comprendendo al suo interno gli atti di recupero e i processi verbali di constatazione. Quanto ai processi verbali di constatazione, si avrà modo di approfondire, come il loro ingresso nell'ordinamento tributario costituisca di fatto un grande ritorno nel panorama normativo poiché tale istituto già in vigore era stato abrogato nel 2015. Quanto all'inserimento degli atti di recupero nel catalogo degli atti definibili con adesione, invece, è ammirevole il tentativo di prevedere un procedimento unico con il nuovo art. 38-*bis* del D.Lgs. n. 13/2024. Tentativo che tuttavia non ha risolto completamente la grande frammentazione normativa a riguardo e che richiede ancora di essere coordinato con quanto previsto, seppur in forma di bozza, nel decreto sanzioni.

In attuazione di quanto previsto dalle lettere *d)* e *e)* dell'art. 17 della delega fiscale, il legislatore delegato ha prestato poi uno sguardo anche sul panorama internazionale prevedendo innanzitutto regole più ferree per l'iscrizione al VIES e sull'assunzione dell'incarico di rappresentante fiscale in modo da scongiurare eventuali frodi IVA nelle operazioni intracomunitarie. Il presente volume analizzerà poi come il decreto delegato in materia di procedimento accertativo ha provveduto a disciplinare in maniera più dettagliata la cooperazione fiscale internazionale.

La novità di maggior rilievo, in materia di collaborazione internazionale, è costituita dall'inserimento delle cc.dd. "giurisdizioni terze", con le quali sarà possibile attivare, se

previsto nell'accordo sottoscritto con l'Italia, gli strumenti di cooperazione avanzata. Si rammenta che, a partire dal 2017-2018, 96 Paesi hanno assunto l'impegno di attuare lo scambio automatico delle informazioni finanziarie.

Chiudendo il cerchio di quello che abbiamo identificato come il filo conduttore dell'intero intervento riformatore in materia di accertamento, ovvero sia inserire o comunque valorizzare strumenti che incentivano la collaborazione, l'adempimento spontaneo e il leale confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, il presente volume analizzerà la nuova disciplina del concordato preventivo biennale, introdotta proprio con il D.Lgs. n. 13/2024. Si tratta di uno degli strumenti fiscali annunciati con maggior enfasi da parte del Governo Meloni. La sua portata – si parla di più di 4 milioni di potenziali contribuenti che potranno aderire al concordato – così come gli effetti che porta con sé ne hanno comunque fatto una delle novità legislative maggiormente criticate nell'ambito della riforma fiscale.

Concludendo, quindi, questo volume si propone di offrire una prima lettura ragionata delle principali novità che impattano sull'accertamento tributario introdotte dal c.d. decreto accertamento e, in parte, anche sul decreto di revisione dello Statuto del contribuente, puntando la lente di ingrandimento sui risvolti pratici che ne potranno derivare.

1.

RIFORMA DEI PRINCIPI CHE IMPATTANO SULL'ACCERTAMENTO

di *Sebastiano Stufano*

1. *Ne bis in idem* procedimentale e accertamento

Nel quadro della riforma tributaria disegnata dalla legge delega n. 111/2023, troviamo alcune norme fondamentali che toccano l'accertamento tributario in modo specifico.

In particolare, queste norme si trovano nel decreto delegato n. 219/2023 di revisione dello Statuto del contribuente.

Il nuovo art. 9-*bis* dello Statuto introduce il principio del divieto di *bis in idem* nel procedimento tributario, dove per tale si intende il diritto del contribuente affinché l'amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.

In altre parole, poiché per periodo d'imposta si intende generalmente l'annualità di riferimento della stessa (essenzialmente per le imposte dirette e per l'IVA) l'azione di accertamento dovrà essere esercitata una sola volta per ogni annualità.

Questa regola, ora codificata come principio generale dell'ordinamento tributario, in realtà era ricavabile dalle stesse norme sull'accertamento IVA e imposte dirette. L'art. 43, comma 3 D.P.R. n. 600/1973 (in tema di accertamento delle imposte sui redditi, ma la stessa regola, contenuta nell'art. 57 comma 4 del D.P.R. n. 633/1972, vale per l'accertamento in materia di imposta sul valore aggiunto) pone alcune specifiche condizioni e limitazioni alla possibilità dell'Amministrazione finanziaria di integrare un accertamento già emesso entro gli ordinari termini di decadenza dell'azione accertatrice.

Intanto il primo limite è dato dalla tendenziale unicità dell'atto di accertamento, nel senso che non è possibile emettere più atti di accertamento distinti e autonomi per uno stesso periodo d'imposta. Potrà essere emesso un atto di accertamento e gli eventuali atti successivi avranno valore integrativo rispetto al primo atto.

Quanto alle condizioni-limitazioni poste dalla legge alla possibilità di integrare il primo atto di accertamento, esse sono due, di cui è richiesta la sussistenza congiunta:

- 1) la sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate;
- 2) l'indicazione nell'avviso di accertamento integrativo, a pena di nullità (oggi, annullabilità, dopo la riforma della disciplina di invalidità degli atti tributari), degli elementi, nonché degli atti e delle circostanze attraverso cui l'ufficio ne è venuto a conoscenza.

La sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi implica l'indisponibilità di tali elementi al momento del primo accertamento. Deve trattarsi cioè di elementi non conosciuti e non esaminati nella fase istruttoria culminata nella formulazione del primo atto di accertamento. Questo può essere riscontrato tutte le volte in cui la fase istruttoria è documentata da verbali che riepilogano le attività svolte e gli elementi acquisiti ed esaminati. Diversamente, l'accesso al fascicolo del primo accertamento può essere utile per verificare se effettivamente gli elementi utilizzati nell'accertamento integrativo erano o meno già disponibili all'epoca dell'emissione del primo atto.

L'indicazione dei nuovi elementi nell'atto di accertamento integrativo, nonché dei fatti o degli atti attraverso cui l'ufficio ne è venuto a conoscenza conferma l'eccezionalità dell'ac-

certamento integrativo e la necessità di dimostrare che effettivamente si tratti di elementi la cui cognizione sia successiva al primo atto di accertamento.

La sanzione della nullità (*rectius*, annullabilità) nell'ipotesi di omessa indicazione nell'atto delle informazioni richieste dalla legge conferma la natura essenziale e imprescindibile della sussistenza delle condizioni imposte dalla legge, nonché l'impraticabilità dell'accertamento integrativo in ogni altro caso. Dunque, sebbene non fosse codificato un principio espresso di unicità dell'accertamento, questo, anche prima della novella dell'art. 9-bis dello Statuto del contribuente, poteva essere ricavato dalle disposizioni in materia di accertamento, attraverso la previsione del carattere eccezionale e tassativamente circoscritto della possibilità di integrare l'accertamento stesso.

Oltretutto, la codificazione del principio di *ne bis in idem* del procedimento tributario non è particolarmente felice, poiché nell'incipit della norma il legislatore fa espressamente salve le disposizioni specifiche in tema di accertamento prevedono diversamente.

Si tratta perciò di un principio che, a differenza della maggior parte delle disposizioni dello Statuto del contribuente, è derogabile da parte di disposizioni specifiche della legislazione tributaria.

La sua derogabilità implica in definitiva una deroga, a sua volta, dell'art. 1 dello Statuto che attribuisce alle proprie disposizioni natura di principi generali dell'ordinamento tributario e funzione di criteri interpretativi della legislazione tributaria, sancendone l'inderogabilità (l'eventuale deroga deve essere espressa e non può mai avvenire ad opera di leggi speciali).

Quindi, teoricamente le disposizioni dello Statuto fanno eccezione alla regola interpretativa *lex specialis derogat generali*, invertendo l'ordine di rilevanza, nel senso di attribuire alle disposizioni dello Statuto stesso (norme generali) il ruolo di criteri interpretativi cui adeguare le leggi che disciplinano i singoli tributi (norme speciali). Ma nel caso del principio del *ne bis in idem* procedimentale, l'avere

fatte salve le norme specifiche che prevedono diversamente ha invalidato la funzione, di quella disposizione, di criterio interpretativo delle singole leggi d'imposta, ripristinando la regola secondo cui *lex specialis derogat generali*. Vale a dire, paradossalmente, un principio che non funziona come tale.

In pratica, questo comporta l'ampia derogabilità del principio in questione e il suo sostanziale ridimensionamento sul piano interpretativo della legislazione specifica in tema di accertamento, legislazione che evidentemente sarà libera di prevedere norme in contrasto con quel principio.

La ragione di questa strana previsione è forse rintracciabile nella volontà del legislatore di non mettere mano in sede di riforma alle norme specifiche in tema di accertamento parziale che, ad oggi, costituiscono uno strumento di assai agevole elusione del principio di unicità dell'accertamento.

Anche se va detto che comunque l'art. 9-bis, per la sua natura di principio generale, sarà comunque il riferimento interpretativo delle norme che disciplinano l'accertamento parziale in tutti i casi di più interpretazioni possibili. E questo significa che, con riferimento all'incipit dell'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973, nel dubbio, non potrà essere preferita un'interpretazione che in qualche modo invalidi la previsione generale dell'art. 19-bis dello Statuto.

In concreto, laddove il primo comma dell'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973 prevede che l'accertamento parziale può essere adottato "senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'art. 43" l'interpretazione maggiormente conforme al principio generale espresso dall'art. 9-bis dovrebbe risultare quella che consente all'Amministrazione finanziaria di procedere ad ulteriore accertamento entro i termini di decadenza, dopo quello parziale, ma solo se sussistono le condizioni di cui all'art. 43 comma 3, e cioè se l'ulteriore accertamento a carattere integrativo è fondato su elementi nuovi la cui conoscenza è successiva all'atto di accertamento parziale, e se tali elementi sono indicati nel nuovo atto, unitamente agli atti e alle circo-

stanze che ne hanno determinato la conoscenza.

2. La “nuova” motivazione degli avvisi di accertamento

Sono diverse le modifiche apportate dalla riforma all'art. 7 dello Statuto del contribuente in tema di obbligo di motivazione degli atti tributari.

Nella precedente formulazione della norma, la motivazione degli atti tributari era concepita né più né meno come un elemento strutturale di un atto amministrativo tanto da richiamare espressamente la previsione dell'art. 3 della L. n. 241/1990 in tema di motivazione dei provvedimenti amministrativi. In quest'ottica, la motivazione doveva indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione (in relazione alle risultanze dell'istruttoria).

Quanto invece alla motivazione *per relationem*, si richiedeva che l'atto richiamato nella stessa fosse anche allegato.

L'intervento del legislatore della riforma sul contenuto della motivazione è piuttosto ro busto.

In *primis*, viene esplicitato che il requisito della motivazione per gli atti dell'amministrazione finanziaria autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria (il cui elenco è riportato nell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992) è richiesto a pena di annullabilità degli atti stessi. Questa specificazione, in precedenza ricavabile dalle disposizioni in tema di accertamento delle singole imposte, ora è contenuta nello Statuto del contribuente e si applica in generale a tutti gli atti autonomamente impugnabili dell'amministrazione finanziaria, indipendentemente dalle previsioni specifiche delle leggi che disciplinano i singoli tributi.

Sotto il profilo del contenuto, la motivazione post-riforma richiede l'indicazione specifica dei presupposti e dei mezzi di prova su cui si fonda la decisione di adottare in concreto il provvedimento. Con la nuova formulazione, l'indicazione dei presupposti senza ulteriore

specificazione rappresenta una sintesi della precedente versione che parlava invece di presupposti di fatto e ragioni giuridiche. Quindi per presupposti si devono intendere sia quelli di fatto che quelli di diritto. Il riferimento invece ai mezzi di prova risulta impreciso e suscettibile di interpretazioni equivoche. Infatti, sul piano strettamente tecnico, per mezzi di prova si intendono i tipi di prova (documenti, testimonianze, atti, verbali, ecc.) Se fosse questo il senso, assai generico, da attribuire all'espressione utilizzata, non servirebbe a circoscrivere esattamente il contenuto delle prove e quindi non sarebbe in grado di assolvere alla funzione di dare maggiore consistenza conoscitiva al fondamento del provvedimento adottato. D'altra parte, la stessa legge delega esprime chiaramente l'intento di “rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa” (art. 4, comma 1 lett. a) della legge n. 111/2023). Il che induce a ritenere prevalente un'interpretazione dell'espressione “mezzi di prova” che valorizzi il collegamento tra quanto deve essere indicato in motivazione e la sua attitudine a fondare una pretesa tributaria. Quindi non può trattarsi senz'altro della sola indicazione dei mezzi di prova – nell'accezione tipologica di questa espressione – che poco o nulla esprimono circa l'attitudine a fondare una pretesa tributaria, ma deve trattarsi dell'indicazione, per quanto sintetica, degli elementi e argomenti di prova da cui si può comprendere quantomeno il *fumus* di un fondamento della pretesa. Cosa che, evidentemente, può essere desunta solo se è nota non solo la natura ma anche la qualità delle prove su cui poggia la tesi dell'ufficio.

Quanto alla motivazione *per relationem*, l'intervento del riformatore è di sostanziale adeguamento agli orientamenti giurisprudenziali sviluppatisi intorno a questo tema. In particolare, viene previsto che, anzitutto, l'allegazione dell'atto richiamato nel provvedimento tributario è prevista solo se si tratta di un atto che non sia già stato portato a conoscenza dell'interessato; in secondo luogo, in alternativa all'allegazione dell'atto richiamato nel

provvedimento tributario, è possibile riprodurre il contenuto essenziale, a condizione che la motivazione indichi espressamente le ragioni per le quali i dati e gli elementi contenuti nell'atto richiamato si ritengono sussistenti e fondati.

A ben vedere, però, la disciplina della motivazione *per relationem*, pur adeguandosi agli orientamenti giurisprudenziali sul tema con riferimento alla precedente versione, non si cura di coordinare questa disciplina con la nuova disciplina del contenuto della motivazione, che ora richiede tra gli elementi strutturali anche l'indicazione dei mezzi di prova. Tuttavia, ancorché non espressamente precisato, si deve ritenere implicitamente richiesto che l'atto richiamato — sia esso già conosciuto dal contribuente, allegato o del quale venga riprodotto il contenuto essenziale — quanto al contenuto necessario della motivazione dell'atto che lo richiama, soddisfi i requisiti dell'indicazione dei presupposti e dei mezzi di prova su cui si fonda la decisione. Diversamente questi devono comunque essere specificati nell'atto motivato *per relationem*.

Di particolare interesse è poi il nuovo comma 1-bis dell'art. 7. In questo comma è contenuta una norma che si ricollega al principio di *ne bis in idem* procedimentale di cui al nuovo art. 9-bis dello Statuto del contribuente. Si tratta del divieto per l'amministrazione finanziaria di integrare o modificare successivamente i fatti e i mezzi di prova a fondamento dell'atto. Una prima considerazione merita il riferimento ai fatti e non ai presupposti, la cui indicazione è richiesta a pena di annullabilità nella motivazione dell'atto. Dove per presupposti, come detto, deve intendersi sia quelli fattuali che quelli di diritto. Questo riferimento potrebbe non essere casuale, nel senso che ben potrebbe rivelare la volontà del legislatore di limitare il divieto di integrazione e modifica ai soli presupposti di fatto, lasciando invece aperti i presupposti di diritto. I fatti che richiedono la ricezione da

avrebbe sul concreto esercizio del diritto di difesa. Perché cambiare il presupposto di diritto significa costringere la difesa a rimodulare la sua risposta in termini di fondamento giuridico della pretesa.

Un altro profilo specificato dalla norma è invece la possibilità per l'amministrazione finanziaria di adozione di un ulteriore atto (integrativo o modificativo) ricorrendone i presupposti e comunque entro i termini di decadenza (dell'azione accertatrice) stabiliti dalla legge. E qui il riferimento dell'espressione "ove ne ricorrano i presupposti" non può che essere all'art. 9-bis dello Statuto del contribuente e quindi, indirettamente, alle norme sull'accertamento in tema di integrabilità dell'accertamento. Sul punto si è già detto nel paragrafo precedente che l'attuale disciplina delle singole leggi d'imposta prevede l'integrabilità dell'accertamento solo sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Dunque, si può tranquillamente ritenere che la modificabilità dei fatti e dei mezzi di prova di un atto potrà essere consentita mediante l'adozione di un ulteriore atto, a condizione che questo abbia i requisiti (sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi) previsti dall'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/1973. E, ovviamente, non siano decorsi i termini di decadenza dell'azione accertatrice.

3. Nuova disciplina dei vizi di notificazione degli atti tributari

Il legislatore della riforma ha rimodulato la disciplina delle conseguenze giuridiche correlate a vizi di notifica degli atti impositivi e, dunque, *in primis* degli atti di accertamento. La nuova disciplina prevede due regimi, uno di nullità insanabile per inesistenza della notifica e, l'altro di nullità sanabile per tutte le altre violazioni di legge che non comportano l'inesistenza della notifica. La nuova disciplina precisa che l'inesistenza degli atti recet-

Termine estratto capitolo

2.

LA REVISIONE DEL PROCEDIMENTO ACCERTATIVO

di Giulia Fimiani e Chiara Carrara

1. Introduzione: le modifiche al procedimento con adesione

L'art. 17 della legge delega per la revisione del sistema tributario (L. n. 111/2023) ha demandato al Governo il compito di revisionare l'attività di accertamento fiscale. Semplificazione del procedimento accertativo, applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio, potenziamento dell'utilizzo di tecnologie digitali, revisione dei termini di decadenza per l'accertamento, intensificazione della partecipazione del contribuente: questi sono alcuni degli obiettivi fissati dalla delega fiscale che l'esecutivo ha avuto il compito di seguire per la riforma del procedimento accertativo.

Anche se non specificatamente contemplato dalla suddetta legge delega, questi criteri direttivi hanno indotto il legislatore delegato ad intervenire sulla disciplina dell'accertamento con adesione. Questo intervento, avvenuto con il D.Lgs. n. 13/2024 pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 21 febbraio 2024, è in linea con l'obiettivo più generale perseguito dal

Governo delegato attraverso la riforma fiscale, e cioè quello di inserire o comunque valorizzare strumenti che incentivano la collaborazione, l'adempimento spontaneo e il leale confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuenti. L'accertamento con adesione è difatti l'istituto con il quale la partecipazione del contribuente diventa il fulcro del procedimento impositivo. Con la procedura di adesione infatti il contribuente, nella fase pre-contenziosa, può giungere alla definizione della pretesa tributaria in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate, beneficiando tra l'altro di uno sconto sulle sanzioni. Dunque, un istituto che si basa proprio sul principio di leale collaborazione tra Fisco e contribuente in tema di accertamento delle imposte.

Questi, quindi, i propositi che hanno portato, con il recente c.d. decreto accertamento, alle modifiche del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 2018 contenente le disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale.

IN EVIDENZA

Come verrà approfondito nel successivo paragrafo § 2, una delle novità apportate dal D.Lgs. n. 13/2024 è l'estensione della disciplina dell'adesione, oltre che all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'I.V.A., anche agli atti di recupero.

1.1. Il coordinamento con l'art. 6-bis dello Statuto del contribuente

Come anticipato, nell'ambito dei criteri direttivi in materia di revisione del procedimento di accertamento, quanto previsto dall'art. 17, comma 1, l. b) della legge delega n. 111/2023 ha reso necessario l'inserimento, all'interno della legislazione tributaria, di una disposizione di principio che preveda l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio (con esclusione dei controlli automatizzati). Il citato art. 17 ha infatti demandato al legislatore delegato l'inserimento di *“una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: 1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo; 2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento; 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente; 4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000”*.

L'esigenza di superare la disarmonia del sistema tributario, all'interno del quale fino a pochi mesi fa non sussisteva un obbligo generale di attivare il contraddittorio con il contribuente al di fuori dei casi specificatamente previsti in rapporto a singole e ben specificate ipotesi, ha portato il legislatore delegato ad attuare quanto previsto dalla legge delega attraverso l'inserimento di una disposizione di carattere generale all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente. L'intenzione, infatti, è stata quella di elevare l'istituto del contraddittorio al rango di principio generale a tutela dei diritti di partecipazione amministrativa del contribuente nell'ambito dell'attuazione del rapporto tributario.

Con l'art. 1, comma 1, lettera e) del D.Lgs. n. 219/2023 è stato quindi introdotto nello Statuto del contribuente il nuovo art. 6-bis con il quale viene disciplinato il principio del con-

traddittorio. Al comma 1 del citato art. 6-bis viene previsto che *“tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo”*. Il comma 2 poi esclude dal contraddittorio preventivo gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

Il comma 3 dell'art. 6-bis disciplina le modalità con le quali questo contraddittorio preventivo deve essere garantito e cioè l'amministrazione finanziaria deve comunicare al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. Prima della scadenza di detto termine, l'Ufficio non potrà adottare l'atto.

La disposizione, poi, specifica che se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

Dunque, per effetto dell'introduzione in via generalizzata dell'obbligo di contraddittorio preventivo, ed in particolare per effetto della previsione dell'invio al contribuente dello schema di provvedimento quale fase indefettibile della sequenza procedimentale prevista infatti a pena di annullabilità dell'atto, il Governo delegato è intervenuto sulla disciplina dell'accertamento con adesione con l'intento di operare un coordinamento con quanto ora previsto dallo Statuto del contribuente, sia in relazione alle tempistiche sia in relazione alle fasi procedurali. E questo perché, come si legge nella Relazione Illustrativa del decreto accertamento, non possono residuare *“ipotesi*

di inviti ad aderire confezionati al di fuori e dopo il suddetto passaggio procedimentale” (quello, cioè, dell’invio dello schema di provvedimento).

Prima di analizzare le varie modifiche apportate, va preliminarmente osservato che, dal combinato disposto delle modifiche apportate da un lato allo Statuto del contribuente e dall’altro all’accertamento con adesione, quel che si ricava è un c.d. doppio binario per il contribuente. Quest’ultimo, in sostanza, avrà due opportunità: o presentare le osservazioni allo schema di provvedimento o presentare istanza per definire l’accertamento con adesione. Scelte che, come vedremo, portano con sé diverse conseguenze.

1.2. Abrogazione dell’art. 5-ter

In ragione del necessario coordinamento con l’introduzione dell’obbligo (tendenzialmente) generalizzato di attivazione del contraddittorio preventivo previsto dal nuovo art. 6-bis dello Statuto dei diritti del contribuente, una prima importante modifica introdotta dal D.Lgs. n. 13/2024 alla disciplina dell’accertamento con adesione è l’abrogazione dell’art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997. Quest’ultima disposizione, introdotta dal D.L. n. 34/2019 (c.d. decreto Crescita) dopo numerose sollecitazioni in tal senso provenienti dalla giurisprudenza di legittimità e dalla Corte costituzionale nella prospettiva di completare l’attuazione del contraddittorio nell’ambito dei procedimenti tributari, prevedeva che l’Amministrazione finanziaria “fuori dai casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l’invito a

comparire di cui all’articolo 5 per l’avvio del procedimento di definizione dell’accertamento”.

Si trattava, quindi, di una disposizione con la quale veniva disciplinato l’obbligo di invito al contraddittorio nell’ambito del procedimento di accertamento con adesione. Disposizione che, come anticipato, si andava ad aggiungere alle singole e ben specificate ipotesi di obbligo di contraddittorio preventivo previste nella legislazione tributaria.

Il citato art. 5-ter aveva inoltre un limitato ambito di applicazione, essendo escluse le ipotesi di accertamento parziale, nonché le ipotesi di avvisi di accertamento conseguenti allo svolgimento di un’attività di verifica fiscale conclusasi con il rilascio di un processo verbale di constatazione. Non solo. L’Ufficio non era tenuto all’invito obbligatorio anche nei casi di particolare urgenza o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione. Peraltro, la disposizione ora abrogata prevedeva che il mancato avvio del contraddittorio da parte dell’Ufficio comportava l’invalidità dell’atto solo se il contribuente dimostrava, in sede processuale, l’esistenza di ragioni che avrebbe potuto far valere in concreto in sede di contraddittorio procedimentale (c.d. prova di resistenza). Insomma, una disposizione non pienamente garante del principio del contraddittorio.

L’introduzione nello Statuto dei diritti del contribuente di un generale obbligo di contraddittorio preventivo, secondo cui gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo, ha comportato quindi il superamento della disciplina settoriale prevista dall’art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997, con conseguente abrogazione della disposizione.

IN EVIDENZA

Quanto previsto dalla legge delega in materia di contraddittorio e la successiva attuazione da parte del Governo delegato sono il risultato del recente monito della Corte costituzionale la quale, con la sentenza n. 47/2023, pur dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale concernente l'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), impugnato, in riferimento all'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui non estende il diritto al contraddittorio endoprocedimentale a tutte le modalità di accertamento in rettifica poste in essere dall'Agenzia delle Entrate, se effettuate tramite verifiche "a tavolino", ha riconosciuto che *"la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale"* invitando il legislatore a porre in essere *"un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata"*.

1.3. Una panoramica dell'accertamento con adesione fino ad oggi

Prima di passare al cuore dell'analisi della presente trattazione, e cioè l'attuale disciplina dell'accertamento con adesione così come modificata dal recente decreto delegato n. 13/2024, vale la pena fare una breve panoramica dell'istituto, fino al funzionamento dello stesso pre-decreto accertamento per poter poi comprendere meglio le modifiche apportate. L'accertamento con adesione, così come conosciuto fino all'entrata in Gazzetta Ufficiale del decreto delegato, fu introdotto con il Decreto Legislativo del 19 giugno 1997, n. 218. Quest'ultimo fu frutto dell'attuazione della L. n. 662/1996 che delegò il governo ad emanare uno o più decreti legislativi finalizzati alla semplificazione e all'ampliamento dell'ambito applicativo dell'accertamento con adesione con conseguente revisione della conciliazione giudiziale.

Si tratta di uno strumento deflativo del contenzioso, in quanto, mediante l'instaurazione di un trasparente contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, si tenta di evitare l'instaurazione di un contenzioso giudiziale, risolvendo così la questione in fase amministrativa.

L'istituto in questione ricopre sicuramente un importante posto nell'ordinamento tributario.

evitando il contenzioso – permette di contrarre notevolmente i giudizi innanzi le Corti di Giustizia Tributaria.

Difatti, proprio nella funzione di prevenzione del contenzioso è stata individuata dalla Corte Costituzionale la ratio sottesa all'istituto (Cort. Cost. n. 452/1998).

Nel corso degli ultimi 20 anni, la disciplina dell'adesione è stata oggetto di diverse modifiche ed integrazioni. Tra le tante, vale la pena ricordare le modifiche apportate dalla L. n. 383/2001 con la quale fu introdotta la possibilità per il contribuente di farsi rappresentare nel corso del procedimento con adesione nelle forme previste dall'art. 63 D.P.R. n. 600/1973; con il D.Lgs. n. 158/2015 fu inserita la previsione secondo cui il contribuente poteva chiedere la deduzione delle perdite dai maggiori importi accertati relative al periodo d'imposta oggetto di accertamento con adesione; con il D.L. n. 112/2008 fu poi inserito l'art. 5-bis al D.Lgs. n. 218/1997 che permetteva l'adesione anche al processo verbale di costatazione, previsione successivamente abrogata nel 2014 e che, come verrà analizzato nel prosieguo, è stata reintrodotta con il recentissimo decreto accertamento; nel 2017 fu poi modificata la riduzione delle sanzioni per le violazioni oggetto di adesione che, in luogo della precedente misura di un quarto, è passata al terzo del minimo. Da ultimo, con

Termine estratto capitolo

3.

LA COOPERAZIONE TRA AMMINISTRAZIONI FISCALI IN AMBITO INTERNAZIONALE, BREVE *EXCURSUS* NORMATIVO

di *Andrea Mifsud*

1. Premessa

È bene iniziare, al fine di inquadrare precisamente la materia e l'ambito di indagine di interesse, da una precisa definizione di cooperazione internazionale in ambito fiscale, facendo riferimento a quanto la dottrina ha elaborato nel corso degli anni.

Con il termine cooperazione fiscale internazionale ci si riferisce ad una specifica attività concordata e coordinata, tra due o più Stati sovrani nel comune obiettivo di rendere effettive le proprie pretese tributarie, fornendo informazioni e mezzi, posto che in base ad un consolidato principio internazionale, è vietato l'esercizio diretto di attività sovrane, di cui quella tributaria è una delle più rilevanti manifestazioni, nel territorio di un altro Stato. (M. UDINA, *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 428 s. Sul principio di territorialità: C. SACCHETTO, *Il principio di territorialità in materia tributaria*, in *Enc. dir.*, XLIV, Milano, 1992, 303 ss.; più in generale, sulla cooperazione fiscale internazionale si veda: C. SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributario dello Stato*, Padova, 1978).

La collaborazione internazionale tra amministrazioni tributarie è diventato uno strumento indispensabile per promuovere l'evoluzione dei diversi ordinamenti tributari e per fornire risposte, soluzioni a problematiche comuni. Uno strumento che incide sui rapporti tra ordinamenti oltre che su quelli tra ordinamenti e contribuenti, travalicando, spesso, i confini degli Stati sovrani. L'efficienza dell'at-

tività delle amministrazioni tributarie nell'attuazione del prelievo tributario relativo alle attività internazionali (spesso globalizzate) dipende in particolar modo dall'efficienza dei mezzi di cooperazione amministrativa. L'evoluzione tecnologica ha contribuito a rendere più efficiente e penetrante la collaborazione tra Stati in ambito tributario e, dall'altro canto, ha visto il proliferare di attività economiche di respiro globale. La stagione del Covid, poi, ha consolidato metodologie di business in maniera quasi totalizzante che non hanno perso la loro fase di crescita e consolidamento anche successivamente alla fine dell'emergenza sanitaria. La globalizzazione dei mercati, unita alla crescente liberalizzazione delle attività economiche, l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari, il commercio elettronico pongono ostacoli all'esercizio della potestà statuali finalizzate ad accertare il corretto ammontare dell'imposte in considerazione del limite alla potestà tributaria degli Stati rappresentato dal principio di territorialità. Anche il principio di territorialità dovrà, relativamente alla formazione del reddito imponibile nei singoli Stati, essere ripensato alla luce dell'evoluzione tecnologica e conseguentemente della realizzazione dei presupposti e dei momenti impositivi. Questi cambiamenti ormai inarrestabili in continuo divenire danno luogo ad un'ampia serie di comportamenti patologici quali la competizione fiscale dannosa, l'indebita sottrazione della materia imponibile da alcuni ordinamenti in favore di altri, la non corretta allocazione dei ricavi e

costi per i soggetti appartenenti ad ordinamenti diversi, causando per gli stati membri dell'UE (e non solo!) importanti perdite di bilancio.

A questo ultimo proposito non è trascurabile il fenomeno dell'allocazione di *branch* operative in paesi a fiscalità privilegiata con la conseguente "fuga" di materia imponibile dal territorio dello Stato (*transfer pricing*).

Non può essere tralasciata, naturalmente, l'evidenza rappresentata dalla permanenza, nel panorama internazionale, dei cc.dd. paradisi fiscali e dei paesi a fiscalità privilegiata ancora molto importante fonte di distrazione di materia imponibile per gli Stati.

La cooperazione fiscale internazionale è divenuta uno tra i più rilevanti fenomeni economico sociali della nostra epoca e tra gli impegni a cui sono più determinati gli Stati. Le sue prime manifestazioni, a parte episodiche manifestazioni anche nel remoto passato, si cominciano a realizzare nel secolo scorso grazie alle iniziative prima della Società delle Nazioni con l'apporto di figure di grande levatura politica e culturale (L. EINAUDI, *La coopération internationale en matière fiscale*, in *Rec. des Cours de l'Académie de droit International de la Haye*, vol. XXV, 16 e 124, 1928) e poi nell'ambito della organizzazione tra gli Stati più avanzati dell'economia occidentale tramite l'organismo OCSE (Organizzazione per la cooperazione e sviluppo economico) e altri similari organismi internazionali sorti in aree diverse del pianeta, ma tutti con specifico riferimento alla materia fiscale e soprattutto intesi a risolvere nella prima fase il problema allora ritenuto più urgente, quello della doppia imposizione internazionale, risolta nell'ambito di convenzioni bilaterali.

La data che convenzionalmente, segna l'inizio in chiave moderna della cooperazione fiscale è da individuarsi nell'ambito del progetto di accordo bilaterale per evitare la doppia imposizione, all'epoca l'unico possibile, elaborato dal Comitato Fiscale dell'OCSE nel 1963, in cui veniva inserita una disposizione limitata allo specifico obiettivo dello scambio di informazioni: quello per la corretta applicazione delle norme convenzionali (cd. *minor infor-*

mation clause). Per contro ciò che contraddistingue la fase più recente della cooperazione fiscale internazionale, ferma l'esigenza di eliminare la doppia imposizione, è la maggior attenzione per l'assetto della cooperazione al fine di contrastare l'evasione/elusione fiscale internazionale (cd. *major information clause*). Da allora lo scambio di informazioni in ambito OCSE si è evoluto secondo le seguenti linee evolutive:

- progressivo sganciamento dall'esclusiva finalità di evitare la doppia imposizione ed acquisizione della parallela funzione di prevenire l'evasione fiscale e l'elusione;
- ampliamento del campo di applicazione sia oggettivo ai tributi di qualsiasi genere o denominazione che soggettivo a tutte le categorie di contribuenti che producono reddito di rilevanza transnazionale;
- adozione di tecniche tecnologicamente sempre più avanzate di trasmissione delle informazioni, in linea con la già citata evoluzione tecnologica;
- attenzione all'attendibilità ed all'utilità delle informazioni scambiate con standard internazionali di trasparenza;
- maggior spazio alla assistenza alla riscossione.

Puntuale applicazione di questi indirizzi si ritrova nell'ultima versione dell'art. 26 prevista nel Modello OCSE pubblicato nel luglio 2010 (si veda C. SACCHETTO, in *Enc. Treccani*). Un'indagine sistematica ed indispensabile, per avere un quadro omogeneo della materia, è quella che concerne le fonti della cooperazione internazionale.

Un contributo fondamentale ha sempre avuto e mantiene in questa materia valore di parametro di riferimento, sia pure con efficacia di *soft law*, il Modello OCSE ed il suo Commentario, nella disciplina contenuta negli artt. 26 e 27, rispettivamente scambio di informazione ed assistenza alla riscossione e nell'art. 25 sulla procedura amichevole. L'obiettivo autonomo della cooperazione come contrasto all'evasione e lo sganciamento dal modello contro le doppie imposizioni, si è avuto come detto, con la fondamentale Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia

fiscale del 25 gennaio 1988 aperta nel 1988 alla sottoscrizione degli Stati (tra cui l'Italia) salutata come l'inizio di "*a new era in international cooperation in administrative tax matters*" su iniziativa congiunta del Consiglio d'Europa e dell'OCSE, *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (cd. "Convenzione MAAT") creando così un potentissimo strumento multilaterale e globale di contrasto all'evasione fiscale internazionale entrata in vigore il 1° aprile 1995 che disciplina la cooperazione internazionale attuata mediante l'assistenza e lo scambio di informazioni sul piano multilaterale. Il 27 maggio 2010 il Consiglio d'Europa e l'OCSE hanno aperto alla firma di un Protocollo modificativo della Convenzione MAAT. La nuova versione della Convenzione MAAT si allinea ai nuovi standard di trasparenza e scambio di informazioni riconosciuti ed accettati a livello internazionale. Rientrano nell'ambito di applicazione della Convenzione lo scambio di informazioni su richiesta, lo scambio di informazioni spontaneo, le verifiche fiscali simultanee, le verifiche fiscali all'estero, l'assistenza per il recupero dei crediti tributari. Ulteriore merito della Convenzione è stato quello di favorire lo scambio d'informazioni bancarie. Inoltre, la nuova convenzione prevede la possibilità di effettuare verifiche fiscali simultanee multilaterali anche attraverso l'invio di agenti delle amministrazioni finanziarie al di fuori dei confini nazionali per condurre controlli tributari e l'assistenza transfrontaliera per la riscossione. La Convenzione consente, altresì, di prestare assistenza non solo per mezzo delle proprie amministrazioni finanziarie, ma anche per mezzo dei propri organi giudiziari, rendendo non più attuale la distinzione dottrinale fra assistenza amministrativa ed assistenza giudiziaria. Risulta di particolare interesse la previsione di cui all'art. 4, comma 2, secondo cui è possibile utilizzare le informazioni ottenute in forza della Convenzione MAAT come prove nei procedimenti penali, salvo la necessaria autorizzazione dello Stato che ha trasmesso le informazioni da rilasciarsi per ogni singola richiesta di utilizzo delle informazioni in tale ambito. A dif-

ferenza del Modello OCSE contro la doppia imposizione, che prevede la facoltà dello scambio spontaneo, il nuovo art. 7 prevede un obbligo di scambiare spontaneamente informazioni.

In ambito comunitario, la disciplina dello scambio di informazioni ha avuto un'evoluzione negli anni fino ad approdare alla direttiva n. 2011/16/UE (DAC 1) del 15 febbraio 2011 che ha abrogato, con effetto dal 1° gennaio 2013, la direttiva n. 77/799/CEE stabilendo le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano tra loro ai fini dello scambio di informazioni fiscali per le Amministrazioni finanziarie. La direttiva è stata recepita nell'ordinamento giuridico interno con il D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29.

Con il regolamento (UE) n. 1286/2013 è stato istituito il programma d'azione Fiscalis 2020. Tra il 2015 e il 2019 la Commissione e gli Stati membri hanno organizzato 11 "gruppi di progetto" Fiscalis per discutere questioni riguardanti specificamente l'attuazione della DAC, i sistemi informatici associati e le modalità per l'utilizzo delle informazioni scambiate. Il lavoro svolto nel periodo 2015-2016 dal gruppo di progetto sull'analisi dei dati ha condotto all'elaborazione di orientamenti della Commissione sulle buone pratiche per l'analisi delle informazioni ricevute nell'ambito delle DAC 1 e DAC 2 in base al rischio. L'obiettivo generale del programma è stato quello di migliorare il corretto funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno rafforzando la cooperazione tra i paesi partecipanti, le loro autorità fiscali e i loro funzionari" (articolo 5, paragrafo 1, del regolamento (UE) n. 1286/2013).

Lo scopo del regolamento è stato quello di sostenere e potenziare la lotta alla frode fiscale, all'evasione fiscale, alla pianificazione fiscale aggressiva e l'attuazione della legislazione dell'UE nel settore della fiscalità. Di seguito, gli obiettivi che sono stati raggiunti dal programma d'azione Fiscalis 2020:

- rafforzamento ed efficientamento dello scambio di informazioni;
- più efficiente cooperazione amministrativa;

– accrescimento della capacità amministrativa dei paesi partecipanti al programma (relazione speciale n. 03/2021 della Corte dei Conti Europea).

Di seguito l'Evoluzione delle Direttive DAC (*Directive Administrative Cooperation*) dal 2011 ad oggi:

DAC		Direttiva del Consiglio		Attuazione
1	15 febbraio 2011	2011/16/UE	Cooperazione amministrativa nel settore fiscale, scambio automatico di informazioni dai periodi d'imposta dal 1° gennaio 2014 (abroga la Direttiva 77/799/CEE)	D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29
2	11 dicembre 2013	regolamento (UE) n. 1286/2013	Istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE	
3	9 dicembre 2014	2014/107/UE recante modifiche alla direttiva 2011/16/UE	Amplia le categorie di reddito oggetto di scambio automatico, obbligo di trasmettere informazioni , per i periodi d'imposta a decorrere dal 1° gennaio 2016, per quanto concerne i Conti Bancari	Normativa italiana di riferimento
4	8 dicembre 2015	2015/2376/UE recante modifiche alla direttiva 2011/16/UE	Estende lo scambio automatico obbligatorio di informazioni ai ruling preventivi transfrontalieri e agli ac-	D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32

Termine estratto capitolo