

mancato di fissare i criteri ai quali i singoli Paesi devono uniformarsi nel disciplinarne gli effetti premiali, onde evitare che questi diventino troppo generosi. E, ad onor del vero, tutto si potrà dire delle norme sull'*emersione, internazionale e domestica*, apprestate dal nostro Legislatore, con la L. 186/2014, salvo che esse costituiscano «*misure di ricompensa o di incoraggiamento alla commissione di illeciti fiscali*», giacché l'impressione, anche degli stessi esperti che hanno riferito nel corso delle audizioni avanti al Senato, è che esse siano state, invece, troppo afflittive.

È lecito prevedere pertanto che l'adesione alla procedura di collaborazione volontaria, proprio perché onerosa ed incerta¹⁵, sarà incentivata soprattutto dal tendenziale ridursi del numero dei Paesi, politicamente ed economicamente affidabili, disposti a garantire l'anonimato ai depositanti.

4.2 Effetti della procedura di collaborazione volontaria: definitività della determinazione dei redditi, nonché della riduzione delle sanzioni e dei termini di decadenza

Se è vero che lo strumento più efficace per contrastare l'evasione *internazionale*, soprattutto nel lungo termine, è rappresentato dalla riduzione dei Paesi che garantiscono il segreto bancario e dall'aumento di quelli che lo aboliscono¹⁶, imboccando seppure gradualmente la via dello scambio d'informazioni tributarie in via amministrativa, è anche vero che i programmi di *disclosure* stanno riscuotendo adesio-

15 Cfr., in particolare, *retro sub 3.4, La posizione del contribuente dopo l'accesso alla procedura. L'alternativa contenziosa.*

16 L'Ocse modificò già nel 2005 l'art. 26 del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni, annullando il segreto bancario, che fu poi messo definitivamente all'indice dal Summit dei Leader dei G-20 tenutosi a Londra, il 2 aprile 2009 presso l'ExCeL Centre, che accolse le conclusioni dei Ministri delle Finanze e dei governatori delle Banche centrali, raggiunte nel corso degli incontri di Horsham del 14 marzo 2009.

ne crescente ed applicazione internazionale diffusa¹⁷. E non soltanto perché favoriscono l'abbandono dei paradisi fiscali ed alimentano il gettito erariale, ma anche perché, se ben congegnati e gestiti, possono favorire il recupero di un corretto clima di affidamento reciproco fra l'Agenzia e molti dei contribuenti più dotati di capacità contributiva, proprio come vuole il «*regime dell'adempimento collaborativo*» varato dal D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, sulla certezza del diritto nei «*rapporti tra Fisco e contribuente*».

La procedura di collaborazione adottata con la L. 186/2014 avrebbe potuto produrre risultati di eccezionale importanza, da tutti i punti di vista, se fosse stata meglio coordinata e non fosse stata condizionata da esigenze inutilmente rigostiche, alimentate dalla preoccupazione di evitare le censure di eccessivo lassismo che avevano colpito le sanatorie valutarie del 2001-2003 e del 2009-2010. In effetti, come afferma il direttore dell'Agenzia, il contribuente dovrà provvedere al «*pagamento integrale di tutte le imposte evase unitamente alle sanzioni ad esse collegate e alle sanzioni relative alle eventuali violazioni degli obblighi sul monitoraggio fiscale, come determinate dall'Amministrazione finanziaria*»¹⁸.

Tenuto conto della situazione nella quale versano attualmente le famiglie soprattutto dei piccoli e medi imprenditori, dei negozianti, e così via, oppressi da una crisi finanziaria ed economica a tal punto grave da apparire irreversibile¹⁹, sarebbe stato saggio incoraggiare una maggiore partecipazione al programma di collaborazione attraverso, ad esempio, una ragionevole dilazione dei termini di pagamento. Tre mesi possono costituire un tempo troppo breve per pagare le imposte e le sanzioni determinate dall'Amministrazione finanziaria, anche perché saranno di ammontare verosimilmente maggiore di quello pre-

17 Cfr. le note che precedono ed il testo ad esse corrispondente.

18 *Provvedimento* del Direttore Prot. n. 2015/13193, del 30 gennaio 2015, pag. 6.

19 E non è un caso che E. Bandettini, Direttore centrale aggiunto accertamento Agenzia delle Entrate, la definisce come «*la peggiore crisi economica, finanziaria e sociale degli ultimi decenni*» (cfr. E. Bandettini, *Ambiti applicativi della v.d. cit., in Voluntary Disclosure, Il punto di vista Svizzero e Italiano, cit., pag. 44*).

visto dal contribuente al momento della presentazione della richiesta di accesso alla procedura. Oppure avrebbe potuto concedersi, quanto meno parzialmente, l'utilizzo della compensazione²⁰, trattandosi pur sempre di un debito dell'erario verso i contribuenti. E qualcosa si sarebbe potuto fare anche in relazione alla determinazione dei redditi provenienti da illeciti soprattutto se penalmente rilevanti. Nell'economia delle prospettive premiali offerte dalla L. 186/2014 assumono pertanto decisiva rilevanza le riduzioni delle sanzioni amministrative e dei termini di decadenza dell'accertamento, nonché le esclusioni delle punibilità penali, costituendo esse, per il contribuente, l'unico risultato immediato ed apprezzabile della propria collaborazione volontaria²¹.

Le norme contenute nell'art. 5-*quater*, co. 1, prima parte del D.L. 167/1990, collegano al perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria internazionale una pluralità eterogenea di risultati, i più importanti dei quali parrebbero favorire soprattutto l'Erario.

- 1) *l'emersione delle attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato.*

È questo l'effetto fondamentale ed immediato, di grande interesse per il Paese. Il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria, fondata sulle dichiarazioni confessorie del contribuente, determina una revisione positiva dei dati storici della «*bilancia dei pagamenti e della posizione patrimoniale sull'estero dell'Italia*»; identifica patrimoni ed attività *estero vestiti*, ma soprattutto corrispondenti titolarità effettive prima occultate, restituendo subito all'erario il gettito fiscale che gli era stato sottratto e che probabilmente gli sarebbe definitivamente sfuggito.

20 Cfr. art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e succ. modif.

21 Nel corso dei lavori preparatori (anno 2014) era stato anche proposto, in considerazione del grave momento vissuto dall'economia italiana, di incoraggiare il materiale rientro dei capitali illecitamente detenuti all'estero, accordando a quelli che fosse stati investiti in attività produttive esercitate nel territorio dello Stato un trattamento fiscale privilegiato. Ma l'emendamento non ebbe il sostegno della maggioranza e fu abbandonato.

2) *«la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi».*

Il contribuente rimedia in ritardo all'obbligo di dichiarazione, svelando i capitali occultati all'estero, fornendo, con le indicazioni previste dalla lettera a), i presupposti per assoggettare al prelievo fiscale i redditi che gli aveva sottratto nei precedenti periodi d'imposta; e riceve innanzi tutto *«la definizione delle sanzioni per le eventuali violazioni di tali obblighi»*. La formula riportata nella rubrica di questo paragrafo può sollevare qualche incertezza, sicché è bene precisare che gli *«obblighi»* sono quelli di *«dichiarazione di cui all'art. 4, 1° comma (del D.L. 167/1990)»*, mentre l'attributo *«eventuali»*, riferito alla parola *«violazioni»* è del tutto fuorviante, ponendosi in contrasto con la stessa formulazione di esordio del comma, che identifica il destinatario della norma con *«l'autore della violazione»* e non con l'autore della eventuale violazione. Ma l'espressione che soprattutto interessa è quella di *«definizione delle sanzioni»*, che vuol dire soprattutto *«definitiva riduzione delle sanzioni»*; giacché l'effetto non è soltanto quello di una riduzione della sanzione, ma è quello della riduzione definitiva di esse, per le stesse ragioni che seguono *sub 3)* ed alle quali si rinvia.

3) *«la definizione dell'accertamento mediante adesione ai contenuti dell'invito al con traddittorio di cui alla lettera b) per le violazioni in materia di imposte sui redditi e relative addizionali, di imposte sostitutive, di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto; nonché per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta».*

L'effetto principale di questa lunga proposizione è racchiuso nel termine *«definizione»*, qui collegato direttamente all'*accertamento*, ma riferito anche alle *«violazioni in materia di imposte»*; mentre nel precedente paragrafo lo era stato soltanto alle *«sanzioni»*. E per interpretarlo in modo appropriato è necessario rilevare che la procedura di collaborazione volontaria evoca solo marginalmente quella dell'accertamento con adesione, disciplinata dal D.Lgs. 218/1997, giacché, di tale decreto, ha esplicitamente richiamato solo alcune norme dell'art. 5, co. 1 e 1-bis (*«invito a comparire»*), ma ha del

tutto ignorato, fra le altre, quelle del quarto comma, dell'art. 2, che prevedono «*l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice*» da parte dell'Agenzia²².

Sarebbe pertanto arbitrario desumere da un singolo richiamo, ad una specifica modalità procedimentale, l'applicabilità alla procedura di *collaborazione volontaria* dell'intera disciplina dell'accertamento con adesione. La definitività degli effetti premiali della procedura, perfezionata con il pagamento delle somme previste dalla lettera b), in relazione beninteso alle attività finanziarie e patrimoniali, ai redditi ed ai maggiori imponibili, agli illeciti, nonché ai corrispondenti periodi d'imposta, che ne hanno formato l'oggetto, è dunque confermata, per un verso, dal reiterato impiego, in relazione alle sanzioni, alle violazioni ed all'accertamento, del termine «*definizione*»; per altro verso dal mancato richiamo delle norme del quarto comma, dell'art. 2, D.Lgs. 218/1997, e di qualsiasi altra norma che possa comunque legittimare la reviviscenza di qualsiasi azione accertatrice dell'Ufficio²³.

Deve pertanto escludersi, per le finalità perseguite dalla collaborazione volontaria soprattutto con la nuova formulazione del comma 5²⁴, ma

22 Secondo l'art. 2, co. 4, D.Lgs. 218/1997, «*la definizione non esclude l'esercizio dell'ulteriore azione accertatrice, in materia di imposte sui redditi e d'imposta sul valore aggiunto:*

- a) *se sopravviene la conoscenza di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire;*
- b) *se la definizione riguarda accertamenti parziali;*
- c) *se la definizione riguarda i redditi derivanti da partecipazione nelle società o nelle associazioni indicate nell'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero in aziende coniugali non gestite in forma societaria;*
- d) *se l'azione accertatrice è esercitata nei confronti delle società o associazioni o dell'azienda coniugale di cui alla lettera c), alle quali partecipa il contribuente nei cui riguardi è intervenuta la definizione».*

23 Cfr. diffusamente *retro*, sub 3.4 *La posizione del contribuente dopo l'accesso alla procedura. L'alternativa contenziosa.*

24 Cfr. *retro* 3.8 «*Durata e conclusione della procedura*».

anche per la dovuta osservanza dei principi della buona fede e dell'affidamento, garantiti dall'art. 10 dello Statuto del contribuente, che, dopo il perfezionamento della procedura, l'Agenzia possa, ad esempio, riconsiderare i maggiori imponibili dichiarati dal contribuente, adducendo di avere acquisto elementi per determinarli in modo diverso da quello indotto dai dati in precedenza ricevuti e quindi rimettere in discussione l'ammontare (già definito) della sanzioni amministrative oppure la punibilità (già esclusa) degli illeciti penali. E ciò anche se l'Agenzia fosse incorsa in errori addebitabili al contribuente, giacché derivati dall'incompletezza e/o dall'erroneità, materiali, degli elementi previsti dalla lettera a), dell'art. 5-quater, co. 1, D.L. 167/1990. D'altronde, mentre il mancato pagamento anche di una sola rata comporta la «sanzione» della perdita di ogni effetto premiale²⁵, nessuna reazione del sistema, neppure sotto forma di riesame, è collegata agli eventuali vizi (incompletezza, erroneità, ecc.) delle indicazioni richieste dalla lettera a), constatati dopo i versamenti delle somme dovute; fatta salva la fattispecie dell'art. 5-septies, la quale è riferita tuttavia al contribuente che «*esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero*».

È però evidente che falsità e menzogne riflettono una preordinazione dolosa che mancherebbe alle ipotesi della incompletezza e dell'erroneità materiali.

E, per le ragioni già esposte²⁶, non sono applicabili alla richiesta di accesso alla procedura di *voluntary disclosure*, neanche alla parte di essa nella quale sono contenute le indicazioni della lettera a), le norme del D.Lgs. 471/1997 e del D.Lgs. 74/2000 che sanzionano le violazioni degli obblighi di dichiarazione²⁷. Non a caso la fattispecie

25 Cfr. Art. 5-quarter, comma 1, lett. b, ultimo periodo, del D.L. 167/1990.

26 Cfr., *retro*, sub 3.4. *La posizione del contribuente dopo l'accesso alla procedura. L'alternativa contenziosa.*

27 Si è già rilevato infatti che la differenza fra richiesta di accesso alla procedura e dichiarazione dei redditi è «semplicemente incolmabile» (3.1); pertanto sarebbe inconcepibile, prima che illegittima in ossequio al principio di legalità previsto dall'art. 25, co. 2, Cost., nonché dall'art. 3, co. 1, D.Lgs. 472/1997, l'applicazione alla «*richiesta di accesso*» delle violazioni previste per la dichiarazione dei redditi.

dell'art. 5-septies, testé richiamata (che punisce con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni il contribuente che «*esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero è punito*»), non ha nulla da spartire con le violazioni amministrative e penali di tali obblighi.

L'estensione della procedura di collaborazione volontaria all'emersione domestica avrebbe dovuto comportare la riscritturazione della originaria proposta²⁸, giacché, nel testo divenuto legge, il coordinamento delle norme contenute nei commi dal 2 al 7, dell'art. 1, L. 186/2014, con quelle del comma 1, dell'art. 1, della stessa legge²⁹, risulta gravemente lacunoso.

Le norme sulla definitività delle sanzioni, delle violazioni e dell'accertamento, contenute ad esempio, nella prima parte dell'art. 5-*quater* non sono ripetute nel comma 2 della L. 186/2014, il quale si limita a richiamare genericamente la «*procedura di collaborazione volontaria prevista dalle disposizioni di cui al comma 1*»; né esse sono riprese (neppur con l'espressione «*in quanto applicabili*») dalla nuova versione del comma 5 (come modificata dal D.L. 153/2015), che si limita a richiamare solo «*i documenti e le informazioni di cui al comma 1, lett. a*»). Ciononostante pare indubbio che le conclusioni tratte in relazione all'*emersione internazionale* debbano valere anche per quella nazionale; e non soltanto perché a quest'ultima si applicano gli stessi effetti premiali previsti per la prima, ma perché una diversa soluzione determinerebbe una disparità di trattamento tanto ingiustificata e incomprensibile quanto illegittima.

In relazione alla definitività di codesti effetti, ancorché conseguiti dal contribuente con il pagamento del dovuto e con l'avvenuto perfezionamento della procedura, l'opinione dell'Amministrazione finanziaria, manifestata prima della riformulazione del comma 4, dell'art.

28 Ossia della proposta originaria risultante dalle due presentate dagli onorevoli Causi e Capezone (cfr., al riguardo, la *Prefazione*).

29 Che poi ha dato vita agli artt. 5-*quater*, 5-*quinquies*, 5-*sexies* e 5-*septies*, D.L. 176/1990.

5-*quater*, ad opera dell'art. 2 del D.L. 153/2015, non parrebbe molto chiara e lineare.

In un primo tempo l'Agenzia, pur non dichiarando apertamente che essi potrebbero essere revocati o comunque caducati, si è limitata ad affermare l'applicabilità delle norme previste dal comma 4, lettera b) dell'articolo 2, dell'accertamento con adesione, il quale prevede «*l'ulteriore azione accertatrice*»³⁰; che potrebbe essere esercitata, sempre ad avviso dell'Agenzia, dal momento che, nella procedura di collaborazione volontaria, la «*definizione*», peraltro realizzata con l'adesione del contribuente a seguito dell'iniziativa dell'ufficio, avrebbe avuto «*natura di accertamento parziale*» proprio «*per le modalità attraverso le quali*» sarebbe stata realizzata³¹. Ed è perfino superfluo rilevare che, ove questa soluzione fosse fondata, gli effetti premiali conseguiti dal contribuente potrebbero essere sempre rimessi in discussione.

L'inapplicabilità delle norme previste dal comma 4, lettera b) dell'art. 2, dell'accertamento con adesione, è stata già diffusamente trattata³², sicché qui sarà sufficiente ribadire che manca del tutto, nella disciplina della emersione internazionale prevista dall'art. 1, lett. b), D.L.

30 Il testo del comma 4, lettera b), dell'art. 2, D.Lgs. 218/1997 è riportato nelle note che precedono.

31 Cfr., *retro*, 3.6 *Posizione del contribuente dopo l'accesso alla procedura. L'alternativa contenziosa*. Con circ. 10/E, 2015 l'Agenzia – giova ricordarlo – ha affermato che «*il perfezionamento della procedura di collaborazione volontaria non è preclusivo dell'ulteriore esercizio dell'azione accertatrice: pertanto, nel caso in cui dopo il perfezionamento, in relazione alle annualità oggetto della medesima procedura, l'Ufficio rilevi ulteriori maggiori imponibili non evidenziati dal contribuente in tale sede, procederà all'esercizio dell'azione accertatrice entro i termini e nel rispetto delle condizioni previste dal comma 4, lettera b) dell'articolo 2 del decreto legislativo n. 218 del 1997, considerato che la definizione, per le modalità attraverso le quali si realizza, ha natura di accertamento parziale. In tal caso, l'Ufficio dovrà graduare la risposta sanzionatoria anche in funzione della gravità della condotta del contribuente e del mancato rispetto da parte di quest'ultimo dello spirito collaborativo sotteso alla procedura di collaborazione volontaria conclusa*» (pag. 58).

32 Cfr., *sub* 3.4, *La posizione del contribuente dopo l'accesso alla procedura. L'alternativa contenziosa*.

167/1990, e di quella nazionale, prevista dal comma 3, lett. b), della L. 186/2014, qualsiasi richiamo di esse. Né può assumersi che questo sia implicito, quanto meno per il fatto che, di tale decreto, è stato ripreso esplicitamente solo l'«*invito a comparire*»; sicché, considerate le profonde diversità fra i due procedimenti, dell'accertamento con adesione e della collaborazione volontaria, mancherebbero tutti i presupposti per estendere al secondo le norme più qualificanti del primo che non fossero state espressamente richiamate³³. Neppure sembra accettabile la soluzione, peraltro immotivata, comunque manifestata prima della riformulazione del comma 5, dell'art. 5-*quater*, ancora una volta ad opera dell'art. 2 del D.L. 153/2015, di attribuire alla procedura di collaborazione volontaria, più esattamente alla sua «*definizione*», la «*natura*» di un accertamento parziale.

Già si potrebbe rilevare che accertamento parziale e collaborazione volontaria sono profondamente diversi proprio per «*natura*»; e non solo per la ordinarietà dell'uno e la straordinarietà dell'altra; o perché l'uno è attivato dall'ufficio, mentre l'altra lo è dal contribuente; o perché l'uno presuppone già un'attività istruttoria, mentre l'altra non

33 Nell'ultima circolare l'Agenzia ritorna sull'argomento, affermando che il Legislatore avrebbe inteso richiamare, non l'intero decreto sull'accertamento con adesione, ma (soltanto) le norme dell'art. 1-bis (peraltro abrogate dall'art. 1, comma 637, lett. c), n. 1.2), della L. 23 dicembre 2014, n. 190. Afferma, infatti, che «*il Legislatore ha inteso richiamare il comma 1-bis dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 218 del 1997 per ricondurre a quanto nello stesso disciplinato le modalità di definizione della procedura di collaborazione, prevedendo invece una diversa e specifica disciplina, rispetto a quella contenuta nel citato articolo 5 attualmente in vigore, con riguardo al pagamento rateale o agli effetti del mancato pagamento. Il legislatore, quindi, non ha operato un mero rinvio alla disciplina del comma 1-bis del citato articolo 5, ma ne ha richiamato la disciplina facendola parte integrante di quella della procedura di collaborazione volontaria*» (Circ. 16 luglio 2015, n. 27, pagg. 46-47). Da rilevare che la disciplina della collaborazione volontaria non differisce soltanto nel pagamento rateale, ma anche, e significativamente, negli effetti sanzionatori. Ed infatti, mentre nella procedura di collaborazione volontaria le sanzioni amministrative sono ridotte alla metà del minimo, nell'accertamento con adesione lo sono di un terzo del minimo; mentre nella prima la punibilità degli illeciti penali è esclusa, nella seconda è mantenuta.

la presuppone affatto, anzi sarebbe esclusa se un'attività istruttoria fosse già iniziata; o perché la seconda presuppone una dichiarazione confessoria che nel primo manca del tutto. Accertamento parziale e collaborazione volontaria sono radicalmente diversi perché perseguono con modalità diverse obbiettivi profondamente diversi resi ancora più evidenti, come più volte rilevato, dalla riformulazione del comma 5, dell'art. 5-*quater*, ad opera dell'art. 2 del D.L. 153/2015. Il primo mira all'immediato recupero del tributo in relazione ad una singola omissione o violazione, riferita ad un solo periodo d'imposta, senza operare un controllo globale della situazione reddituale del soggetto, neppure in relazione a tale periodo³⁴. La seconda, invece, può investire una singola violazione degli obblighi dichiarativi, riferita ad un solo periodo ed a una sola emersione, internazionale o domestica, oppure, come di solito avviene, una pluralità di violazioni dichiarative anche eterogenee riferite ad una pluralità di periodi; ma può anche investire la posizione complessiva, riferita a tutti i periodi accertabili ed all'emersione tanto internazionale che nazionale, di un contribuente che non abbia mai presentato la dichiarazione dei redditi. E le diversità fra i due diventano incolmabili se si considerano origini e prospettive internazionali della procedura di collaborazione volontaria, del tutto mancanti all'accertamento parziale. Ogni possibile assimilazione diventa comunque improponibile con l'attuale riformulazione del comma 4, avendo il legislatore avulso gli «*imponibili, 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*», che formano l'oggetto della procedura di collaborazione volontaria

34 In tal senso cfr. Falsitta, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2009, p. 221; Id., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, Cedam, 2008, pag. 367; D'Amati – Uricchio, *Corso di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2008, pag. 191; Gaffuri, *Diritto tributario: parte generale e parte speciale*, Padova, Cedam, 2009, pag. 141; Tesauro, *Istituzioni di diritto tributario*, Vol. 1, Parte generale, Torino, Utet, 2006t., pag. 239.

da ogni altra vicenda accertativa comunque riferibile al contribuente che accede alla procedura.

In altra occasione l'Agenzia parrebbe dare, invece, alla definitività degli effetti premiali acquisiti dal contribuente con il perfezionamento della procedura una risposta positiva. Ed infatti, trattando della «incompletezza degli elementi forniti dal contribuente»³⁵ e dopo aver affermato il proprio potere di chiedergli «di fornire informazioni (...) e, se necessario, di integrare la produzione documentale», afferma che, laddove «dovessero emergere, dopo il perfezionamento della procedura, ulteriori attività estere o redditi a questi connesse o maggiori imponibili che non sono stati oggetto della procedura, così come l'esistenza di cause di inammissibilità non dichiarate dal contribuente o la falsità della documentazione e delle informazioni dallo stesso fornite, **fatta salva l'efficacia degli atti perfezionatisi nell'ambito della procedura**, si dovrà procedere ad interessare l'Autorità giudiziaria competente per le determinazioni di spettanza».

La parola «efficacia» parrebbe usata, in questo caso, come sinonimo di «definitività», con la conseguenza che i nuovi accertamenti non rimetterebbero in discussione gli effetti premiali già acquisiti con il perfezionamento della procedura, ma aprirebbero una nuova vicenda accertativa, riferita esclusivamente a quanto di nuovo fosse emerso e che sarebbe avulso da quanto fosse stato già definito con il perfezionamento della procedura stessa. A rigore si dovrebbe dire che si tratta di una vicenda del tutto estranea alla stessa procedura di collaborazione, giacché fondata su presupposti e comportamenti diversi, fonti di violazioni distinte, connotate anche da autonomi parametri quantitativi.

35 Cfr. il paragrafo 9.2., *Profili connessi alla incompletezza degli elementi forniti dal contribuente*, trattato alle pagg. 60 e 61 della circ. 13 marzo 2015, n. 10.