

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO ED EUROPEO

Collana diretta da

E. Amatucci, M. Basilavecchia, R. Cordeiro Guerra, L. del Federico, E. della Valle, V. Ficari
M.C. Fregni, A. Giovannini, M. Logozzo, G. Marini, S. Muleo, F. Paparella, L. Salvini, L. Tosi

L'ATTUAZIONE DELLA DAC 6 NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

PROFILI TEORICI E PROSPETTIVE FUTURE

a cura di

Roberto Cordeiro Guerra, Stefano Dorigo, Antonio Viotto



G. Giappichelli Editore – Torino

Sezione Studi ed attualità

IL NUOVO VOLTO DELLA COOPERAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE: IL RUOLO DEI PRIVATI E LA PROBLEMATICAZIONE DELLA TUTELA DEI DIRITTI

di Roberto Cordeiro Guerra, Antonio Viotto, Stefano Dorigo

1. – Il diritto tributario internazionale sta evolvendo in modo tumultuoso. Regole sorte a cavallo della metà dello scorso secolo e pazientemente affinate dalla prassi e dalla disciplina pattizia e domestica per decenni sono diventate, d'un tratto, obsolete. Le ragioni di questa evoluzione sono molteplici. Senza dubbio, un ruolo centrale lo ha rivestito la digitalizzazione dell'economia, con la dematerializzazione del suo oggetto e la sostanziale impossibilità di collocare territorialmente i redditi prodotti attraverso una presenza non più ancorata agli elementi materiali tradizionali. Si è iniziato così ad avvertire l'imporsi di un assetto nel quale pochi operatori, capaci di ramificare la propria struttura in chiave multinazionale grazie proprio all'immaterialità del *business*, realizzano immensi profitti evitando qualsiasi forma di imposizione: e ciò non necessariamente per l'operare di meccanismi di evasione o di elusione creati *ad hoc*, ma in conseguenza dell'applicazione pedissequa delle norme vigenti, le quali, proprio perché create in un contesto ben diverso di economia *brick and mortar*, non sono in grado di operare in modo efficace.

Sono, insomma, le regole a non essere attuali, al punto che una loro applicazione formalistica conduce certi operatori a non scontare la giusta imposizione sui propri profitti perché si tratta di profitti derivanti da fattispecie non contemplate da tali regole.

Questo panorama è stato reso insostenibile dall'avvento della crisi economica globale, a seguito del *crack* di Lehman Brothers nel 2008, e dal suo perdurare pressoché ininterrotto per oltre un decennio, fino ai recenti sbocchi indotti dalla pandemia, prima, e dalla guerra russo-ucraina, poi. Si è, infatti, assistito ad una situazione per certi aspetti inedita, nella quale la crisi ha prosciugato le casse statali, allo stesso tempo imponendo agli Stati medesimi di intervenire sempre più pesante-

mente a sostegno dell'economia, delle imprese e dei ceti meno abbienti al fine di evitare conseguenze anche sociali più radicali.

La maggiore richiesta di risorse pubbliche e l'esiguità del gettito ordinario – reso meno rilevante proprio dalla crisi nonché per l'appunto dalle pratiche delle multinazionali anche digitali – hanno spinto un nutrito gruppo di Stati, guidati in un primo tempo dall'OCSE ma poi anche da organismi politici come il G-20, a porsi il problema del recupero di gettito attraverso la sottoposizione a tassazione di quei soggetti, cui si accennava in precedenza, capaci fino ad oggi di prosperare a danno, sostanzialmente, dei sistemi fiscali nazionali.

Si è, quindi, iniziato a riflettere sull'esigenza di cambiare le regole della fiscalità internazionale, con l'obiettivo di non consentire più che tali soggetti, per l'appunto, possano di fatto sottrarsi all'adempimento dei doveri di contribuzione negli Stati nei quali, pur senza una presenza fisica, essi sono in grado – grazie agli utenti – di realizzare i loro redditi esorbitanti.

I lavori del BEPS, culminati nella firma e nella entrata in vigore (non per l'Italia, ancora) della Convenzione multilaterale, ed i successivi dibattiti sull'introduzione di una *global minimum taxation*, sia a livello internazionale che europeo, sono apparsi il naturale approdo di quella riflessione, aprendo la via per la creazione di regole sostanziali condivise di tassazione delle fattispecie transnazionali. In realtà così non è stato. Senza voler peccare di pessimismo, ciò che sarebbe forse ingiusto rispetto ad un fenomeno evolutivo comunque di portata storica, vi è la sensazione che la comunità internazionale non sia ancora pronta a dotarsi di simili regole.

La Convenzione multilaterale, con il suo apparato di riserve, eccezioni, esclusioni, di fatto consente a ciascuno Stato di graduare la sua partecipazione al nuovo apparato normativo, svuotandone grandemente l'efficacia ed anzi complicando oltremodo la ricostruzione della disciplina applicabile a ciascuna fattispecie concreta. Allo stesso tempo, l'idea di una tassazione minima globale per le imprese, dopo essere parsa a portata di mano a seguito dell'*endorsement* statunitense, appare oggi in affanno, tanto che vi è chi ne sostiene ormai l'imminente tramonto.

Forse è ancora troppo presto perché il diritto tributario internazionale si doti di regole sostanziali nuove e condivise. Probabilmente, e nonostante la pressione degli eventi traumatici di cui si è accennato in precedenza, è una questione di tempo: se si pensa al lungo periodo nel corso del quale le norme tradizionali si sono affermate, appare difficile pensare che – pur in un mondo che viaggia in ogni suo aspetto a velocità vertiginosa – si possano così radicalmente mutare i termini della questione nel giro di una manciata di anni. Del resto, proprio la crisi economica, nella quale siamo ancora immersi, spinge gli Stati a rafforzare la potestà in materia fiscale, trattandosi di tematica decisiva per il dibattito politico ed elettorale interno.

2. – Se si abbandona l'ambito della disciplina sostanziale e ci si volge alla cooperazione fiscale tra gli Stati, il contesto muta radicalmente. E muta, per certi aspetti, in meglio.

Lo scambio di informazioni tra autorità fiscali rappresenta lo strumento principale di cooperazione tra Stati nel contesto del diritto tributario internazionale attuale. Tale espressione designa quel complesso di procedure attraverso le quali viene regolamentata la circolazione di dati, notizie e documenti concernenti la posizione di specifici contribuenti o gruppi di contribuenti tra i diversi organismi ad esse interessati. In realtà, con il termine scambio di informazioni si suole indicare non solo le situazioni nelle quali uno Stato fornisce informazioni di cui sia venuto in qualche modo a conoscenza nell'esercizio delle proprie ordinarie funzioni ad un altro Stato, con il quale i dati raccolti sembrano avere una qualche forma di collegamento: vi si ricomprendono, infatti, anche altre procedure nelle quali manca, in tutto o in parte, la raccolta unilaterale e la messa a disposizione a favore invece di forme concertate e coordinate di indagine e reperimento della informazioni medesime, come nei casi di verifiche simultanee o di partecipazione dei funzionari di uno Stato alle attività di verifica svolte nell'altro Stato dalle competenti autorità locali.

Nel contesto attuale, lo scambio di informazioni manifesta caratteri e funzioni in parte dissonanti rispetto a quelle che lo caratterizzavano nei primi tempi del fenomeno della cooperazione internazionale. Pur essendo uno strumento relativamente recente, esso ha infatti manifestato un progressivo e rapido mutamento che lo ha trasformato da istituto di cooperazione circoscritto al funzionamento delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, nelle quali era previsto, a strumento privilegiato di governo delle scelte di politica fiscale internazionale. In un primo tempo, l'esigenza di disciplinare le modalità dello scambio di informazioni fiscali tra Stati era stata percepita quale reazione nei confronti delle contrarie ragioni che, in precedenza, ne avevano ostacolato l'affermazione. Due, in particolare, erano stati i motivi che, in epoche passate, avevano indotto gli Stati a guardare con scarso interesse alle procedure di cooperazione fiscale internazionale. Uno era legato alla tradizionale concezione della materia tributaria come dominio riservato dello Stato, nel senso che l'accertamento e la riscossione delle imposte dovute si riteneva spettassero allo Stato di residenza e in qualche modo si esaurissero in esso, senza possibilità, da un lato, di estenderne la portata al di fuori dei confini territoriali, dall'altro, di svolgere attività a vantaggio delle analoghe pretese vantate da altri e diversi Stati. L'altro si connetteva, invece, al particolare atteggiarsi dei fattori economici dominanti, i quali collocavano la ricchezza ed il reddito prevalentemente all'interno di ciascun singolo ordinamento, con limitate possibilità di dover ricorrere all'ausilio di altri Stati. Sovranità, territorialità e reciprocità erano, dunque, i tre elementi che caratterizzavano la gran parte dei sistemi fiscali e che concorrevano nel rendere irrilevante lo sviluppo di una autonoma disciplina di mutua assistenza in materia fiscale

tra gli Stati. I primi due (sovranità e territorialità) contribuivano a circoscrivere all'interno dei confini di ciascun singolo Stato tutte le questioni concernenti l'amministrazione e l'attuazione del rapporto tributario; il terzo (reciprocità) ne consolidava gli effetti, di fatto impedendo che il cerchio così delineato potesse spezzarsi a vantaggio di una apertura reciproca tra gli ordinamenti in ambito fiscale.

Tanto che si era andata diffondendo l'opinione che esistesse, nel diritto internazionale, una norma che espressamente vietava ad uno Stato di fornire collaborazione, in materia tributaria, ad un altro Stato, per effetto del principio consuetudinario della eguaglianza sovrana degli Stati che, si sosteneva, sarebbe stato violato nel caso in cui una amministrazione fiscale avesse messo il proprio apparato organizzativo al servizio delle richieste di un'altra nazione.

Il quadro è in parte mutato, a partire dalla seconda metà del secolo scorso, a seguito dello sviluppo delle relazioni commerciali internazionali e della accresciuta mobilità dei fattori produttivi. L'accentuata mobilità degli individui e dei fattori economici e la smaterializzazione della ricchezza, legata non più solo al possesso di beni quanto soprattutto alla detenzione di flussi finanziari liberamente trasferibili in via telematica, hanno reso evidenti i limiti della concezione tradizionale del diritto tributario quale fenomeno interno a ciascun singolo Stato e da questo autonomamente gestibile mediante gli strumenti all'uopo previsti dall'ordinamento nazionale.

Specie nei Paesi più evoluti, e quindi dotati di sistemi fiscali complessi ed onerosi, la tendenza dei contribuenti a sottrarre, più o meno lecitamente, materia imponibile collocandola in Stati a più vantaggiosa fiscalità ha indotto i Governi ad intraprendere forme sempre più serrate di lotta a tali pratiche, inevitabilmente ricorrendo alla collaborazione di altri Stati detentori di informazioni o di beni aggredibili per portare ad esecuzione le pretese erariali. Peraltro, in una prima fase, tale esigenza è stata percepita – e quindi affrontata – nel contesto degli strumenti internazionali bilaterali contro le doppie imposizioni, mediante l'introduzione nel Modello elaborato dall'OCSE di una norma *ad hoc* – l'art. 26 – dedicata allo scambio di informazioni.

L'utilizzo di tale meccanismo di cooperazione era, dunque, circoscritto allo specifico contesto pattizio e ne condivideva la funzione, che era quella di evitare le doppie imposizioni e, allo stesso tempo, le doppie non imposizioni derivanti da un uso distorto del regime convenzionale. Nel tempo, siffatti limiti sono apparsi troppo angusti, ciò che ha indotto una prima estensione dell'utilizzo dello scambio di informazioni. Il progressivo affermarsi dell'idea secondo la quale lo scambio di informazioni è uno strumento fondamentale della cooperazione internazionale in materia fiscale, idoneo cioè non solo a evitare i fenomeni di doppia imposizione ma anche a favorire la lotta all'evasione internazionale, insieme alle difficoltà interpretative che l'iniziale formulazione della norma del Modello OCSE faceva nascere, portarono a rivederne il testo, nel senso di ammettere lo scambio di infor-

mazioni anche per l'attuazione delle normative fiscali nazionali, purché «*relative alle imposte previste dalla Convenzione*».

Infine, anche questo limite è caduto e le autorità competenti degli Stati contraenti possono ora scambiarsi informazioni «*relative alle imposte di qualsiasi genere o denominazione*», cosicché l'acquisizione di autonomia dello scambio di informazioni rispetto all'originaria materia della doppia imposizione può dirsi completata. Si è, in sostanza, progressivamente affermata la concezione secondo la quale lo scambio di informazioni, per quanto regolamentato all'interno di convenzioni contro le doppie imposizioni, manifesta una funzione più ampia, consentendo agli Stati parte di questa di condividere informazioni per scopi ulteriori e diversi rispetto a quelli tipici del singolo strumento pattizio ed anche con riferimento sia a persone che non sono residenti di alcuno degli Stati contraenti, sia imposte ulteriori e diverse rispetto a quelle espressamente contemplate quali oggetto del trattato.

La grave crisi economica mondiale, esplosa come si è detto a partire dal 2008, si è poi incaricata di aggiungere a tale rinnovata tendenza un movente ulteriore a quello di contrastare le pratiche evasive: quello di recuperare, per quanto possibile, gettito alle casse degli Stati sottoposte a tensione in conseguenza, appunto, della situazione di crisi. Così, il tema della cooperazione fiscale internazionale è divenuto centrale nel generale dibattito politico tra gli Stati, sempre più persuasi dell'esigenza di rafforzare le forme di mutua assistenza, senza le quali nessuna nazione, da sola, pare oggi in grado di governare in modo adeguato il proprio sistema fiscale.

Gli eventi globali affermatosi negli ultimi anni hanno, dunque, completato e reso evidente la metamorfosi dello scambio di informazioni, già in parte annunciato nell'evoluzione conosciuta dalla regolamentazione dell'istituto in seno al Modello OCSE. Questo è repentinamente divenuto uno strumento, sebbene sempre di natura fiscale, destinato a realizzare funzioni ben più ampie di governo del sistema economico mondiale, nel senso sia di realizzare una cooperazione stretta tra gli Stati a economia più avanzata, sia di costituire la contropartita imposta alle nazioni sino a tempi recenti meno collaborative per la non applicazione o la rimozione di misure economiche penalizzanti nei loro confronti.

Significativamente, con un approccio in parte diverso rispetto al passato, la stessa definizione di "paradiso fiscale" fa riferimento non più tanto al livello basso o nullo di imposizione ivi previsto, bensì all'opacità dell'ordinamento a causa appunto di una non soddisfacente cooperazione mediante scambio di informazioni. Da qui, allora, l'affermarsi di un approccio multilaterale, ovvero tale da coinvolgere contemporaneamente una pluralità di Stati interessati, mediante sia forum politici (ad es. il G-20 o le principali organizzazioni multilaterali, ONU e OCSE in testa), sia accordi internazionali multilaterali, capaci di disciplinare il fenomeno evitando la frammentazione che il tradizionale impiego delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni aveva in certi casi comportato.

Allo stesso modo, l'esperienza maturata in seno all'Unione europea conferma il completamento di tale metamorfosi, laddove lo scambio di informazioni assume non solo una valenza fiscale, ma anche e soprattutto una dimensione legata al sostegno all'intera impalcatura politica europea, sebbene significativamente con una attenzione inusuale alle problematiche di tutela dei diritti del contribuente che il ricorso a tale strumento inevitabilmente solleva. Lo scambio di informazioni, per effetto di tale variegato prisma di esperienze, cessa dunque anche formalmente di essere solo uno strumento interno al sistema della cooperazione fiscale, per divenire a tutti gli effetti un mezzo autonomo nella disponibilità della comunità internazionale, nel suo complesso e nelle specifiche organizzazioni anche regionali che la compongono, per perseguire i propri obiettivi non necessariamente di tipo tributario.

3. – Il contesto europeo fornisce conferme del quadro che si delinea a livello internazionale. Anche se il diritto UE lascia gli Stati membri liberi di scegliere le modalità di scambio più adatte, tra i tradizionali tre metodi più comunemente impiegati (lo scambio su richiesta, quello spontaneo e quello automatico), si è assistito in pochi anni all'introduzione di una serie di strumenti che hanno grandemente allargato l'uso della tipologia dello scambio automatico, il quale, come noto, presuppone la condivisione tra gli Stati di banche dati, regolarmente aggiornate, dalle quali ciascuna amministrazione finanziaria può attingere liberamente le informazioni di cui necessita: ciò, di regola, attraverso la predisposizione di una piattaforma comune che realizzi un'efficiente conservazione e consultazione dei dati in questione.

Con la Direttiva 2014/107/UE il Consiglio, dopo aver richiamato gli sviluppi manifestatisi in seno all'OCSE ed al G-20 per la più efficace lotta alla frode ed all'evasione fiscale, ha imposto agli Stati membri l'obbligo di procedere allo scambio automatico delle informazioni relative a talune categorie di reddito (redditi da lavoro, compensi per dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita, pensioni e redditi immobiliari) reperite presso gli intermediari finanziari residenti. Il potenziamento dello scambio automatico è proseguito con l'introduzione del c.d. *Country-by-Country Reporting*, avente lo scopo di consentire agli Stati membri di controllare l'attività transfrontaliera di produzione dei redditi da parte delle imprese multinazionali, con l'estensione dello scambio automatico ai *ruling* transfrontalieri e agli accordi preventivi in materia di prezzi di trasferimento (DAC 3), alle informazioni reperite in applicazione della normativa antiriciclaggio (DAC 5) ed infine ai meccanismi transfrontalieri aventi caratteri di sospetto, attribuendo agli operatori privati coinvolti – anche quali professionisti – un obbligo di segnalazione alle autorità competenti.

Lo scambio automatico sta quindi diventando la forma principale di realizzazione della cooperazione fiscale nell'ambito dell'UE: esso, infatti, garantisce l'eli-

minazione del deficit di conoscenza tra gli Stati che finora è stato sfruttato da taluni operatori economici per ottenere indebiti vantaggi fiscali, attribuendo ai privati – dapprima gli istituti finanziari, oggi anche i professionisti e in prospettiva i gestori delle piattaforme digitali (DAC 7) – la funzione di raccogliere le informazioni sulle operazioni coperte dallo scambio automatico e trasmetterle alle proprie autorità fiscali per la successiva messa a disposizione di tutti gli altri Stati membri.

4. – Proprio quest'ultimo profilo, che caratterizza la disciplina oggetto del presente volume, rappresenta il vero e proprio *novum* del diritto europeo rispetto al modello internazionale. In effetti, il sistema delineato dalla Direttiva DAC 6 (Direttiva 822/2018/UE del 25 maggio 2018) impatta sulla questione della cooperazione fiscale tra gli Stati membri, nella misura in cui lo strumento dello scambio automatico di informazioni abbia luogo a valle della raccolta delle informazioni rilevanti da parte di ciascuna amministrazione finanziaria, secondo schemi già collaudati e rispetto ai quali la Direttiva non innova in alcun modo.

Il profilo di novità attiene alle attività di raccolta delle informazioni che poi saranno oggetto di scambio. Si prevede, infatti, che a tal fine soggetti estranei all'amministrazione finanziaria siano gravati dall'obbligo di effettuare una tempestiva segnalazione laddove manifestino una certa posizione qualificata rispetto all'operazione o alla serie di operazioni transfrontaliere e vi sia il fondato sospetto – basato sulla ricorrenza di uno degli *hallmarks* elencati dalla Direttiva – che si sia al cospetto di un non consentito risparmio fiscale.

È vero che l'affidamento a soggetti terzi di compiti di segnalazione di operazioni fiscalmente sospette non è del tutto nuova: già la normativa FATCA aveva previsto siffatti obblighi in capo ad intermediari finanziari, secondo un modello poi ripreso anche nel sistema DAC europeo. Tuttavia, il perimetro dei soggetti obbligati si estende ora a categorie ulteriori rispetto a quella degli intermediari finanziari, riguardando sia i professionisti, che a vario titolo sono intervenuti nell'ideazione o nell'attuazione della pianificazione fiscale transnazionale, sia anche gli stessi contribuenti che se ne sono avvantaggiati.

Il passo avanti, rispetto ai modelli precedenti – peraltro rinvenibili anche al di fuori del contesto fiscale, come ad esempio quello dell'antiriciclaggio – è dunque rilevante. Se poteva essere in qualche modo ragionevole affidare a coloro che si occupano della realizzazione di operazioni di natura finanziaria il dovere di vigilare sulla correttezza delle medesime e, nel caso, di allertare, con apposite informative, le autorità competenti, la scelta di coinvolgere in tali mansioni qualsiasi figura professionale coinvolta nell'operazione e financo il contribuente risponde ad una logica dichiaratamente preventiva e repressiva ad un tempo, volta a garantire che chiunque partecipi, a qualunque titolo, ad una transazione che comporta il rischio di un indebito vantaggio fiscale abbia l'alternativa di non prendervi parte oppure

di denunciarla all'amministrazione finanziaria, a pena – in caso contrario – di severe sanzioni pecuniarie.

Il contesto nel quale si colloca questo regime è, quindi, quello del *whistleblowing* fiscale, conseguenza della crisi globale, della rinnovata lotta all'evasione ed all'elusione internazionale e, purtuttavia, della carenza di risorse pubbliche, ciò che spinge all'arruolamento forzoso di soggetti estranei all'amministrazione in veste di procacciatori di informazioni; e che, tuttavia, ne supera i confini configurando una vera e propria supplenza generalizzata dei privati nello svolgimento di attività di controllo e verifica della regolarità tributaria di specifiche operazioni, nell'impossibilità per le istituzioni pubbliche a ciò preposte di provvedervi tempestivamente.

Ciò, peraltro, sollevando una serie di questioni giuridiche niente affatto irrilevanti, quale la tenuta del segreto professionale e la possibile frizione del regime con il diritto a non autoaccusarsi, rispetto alle quali le soluzioni individuate a livello europeo ed interno appaiono non del tutto tranquillizzanti.

5. – Il volume che qui introduciamo, e di cui siamo i curatori, si occupa di analizzare in dettaglio la disciplina della DAC 6, sia nella sua origine europea sia nel recepimento da parte del legislatore italiano, giungendo a prendere in considerazione le prime esperienze attuative mediate dall'interpretazione datane dall'Agenzie delle Entrate nelle proprie circolari. Si tratta di un'analisi indispensabile, sia per le molte complessità tecniche che ancora caratterizzano, rendendola di non facile applicazione, la disciplina in questione, sia ancor più per le tante – troppe, verrebbe da dire – criticità che emergono da essa.

In effetti, sebbene la scelta del legislatore europeo sia comprensibilmente volta a facilitare i compiti delle amministrazioni finanziarie in un momento storico nel quale il tumultuoso sviluppo dell'economia digitale ha reso ancora più facile, rispetto al passato, l'aggiramento di norme fiscali non più attuali, vi è la sensazione che ancora una volta si intendano privilegiare le ragioni fiscali a discapito di quelle dei privati. Non è solo l'esigenza di tutela del contribuente a venire in considerazione, sebbene gli obblighi di comunicazione gravino anche sul medesimo e pongano quindi un serio interrogativo sulla tenuta del principio *nemo tenetur se detegere*. Il coinvolgimento dei privati che, in veste professionale, partecipino ad un meccanismo transfrontaliero coperto dal regime di *reporting* pone in evidenza le criticità che esso fa sorgere con riferimento ad un altro principio fondamentale dello Stato di diritto, ovvero quello che protegge il legame tra cliente e consulente nel contesto della tutela del segreto professionale.

Vi sono due profili di questo orientamento che maggiormente preoccupano.

Il primo è legato all'origine europea della disciplina: stupisce che i profili di maggior criticità, con riferimento ai principi fondamentali che regolano il rapporto tra amministrazione finanziaria e contribuente, emergano da un atto normativo

europeo, proveniente cioè da quell'ordinamento giuridico che più di ogni altro ha negli ultimi decenni contribuito ad affermare l'importanza di un riequilibrio di tale rapporto sulla base della valorizzazione dei diritti fondamentali del contribuente. Si tratta, evidentemente, di un segno dei tempi, dell'impatto profondo che la crisi economica globale ha prodotto su ogni sistema organizzato favorendo le ragioni pubbliche ritenute, a torto o a ragione, più penalizzate, peraltro secondo un ragionamento contraddittorio in base al quale la tutela dell'Erario, che pure dovrebbe servire a preservare le risorse per garantire i diritti, può realizzarsi comprimendo oltremodo una categoria di quegli stessi diritti (quelli del contribuente). Non resta che confidare nell'equilibrio della Corte di Giustizia dell'UE, la quale ha mostrato nel tempo di non aver timore nel presidiare il tema dei diritti individuali anche nel contesto del rapporto d'imposta e che non a caso, nella prima pronuncia resa in relazione alla DAC 6 (sentenza 8 dicembre 2022, causa C-694/2020) ha espresso ampie perplessità nei confronti di un regime che si pone in evidente contraddizione con l'esigenza di tutela del segreto professionale secondo l'ordinamento europeo.

Il secondo è, invece, domestico e si connette al recepimento che il legislatore italiano ha dato del modello previsto dalla Direttiva. Per quanto manchino ancora evidenze di prassi, sembra potersi dire sin da ora – come anche alcuni dei contributi del volume mettono in luce – che in molti casi la disciplina di recepimento abbia inasprito le criticità originarie, ad esempio ampliando oltremodo i casi nei quali scatta l'obbligo di comunicazione all'amministrazione finanziaria. Siamo quindi al cospetto di un sistema che pone a carico dei privati – ivi compreso il contribuente – una serie di obblighi di comunicazione, certamente idonei a facilitare l'azione degli uffici ma assai poco rispettosa dei diritti delle persone coinvolte. Ciò, tra l'altro, in un contesto, come quello italiano, nel quale tali diritti faticano ad imporsi nel contesto del rapporto tributario, anche a causa di una giurisprudenza talvolta troppo attenta alle ragioni erariali.

L'esperienza storica mostra che l'andamento del rapporto tra fisco e contribuenti ha un andamento sinusoidale: a momenti nei quali l'onda è ai minimi, e con essa anche la tutela dei diritti, seguono inevitabilmente periodi nei quali essa si risollewa, riportando in primo piano le tutele che necessariamente devono essere garantite ai privati nell'attuazione del rapporto d'imposta. Non si deve, quindi, essere particolarmente pessimisti. Certo è che, con il perdurare della crisi globale, molti degli approdi virtuosi raggiunti negli ultimi decenni in tela di riequilibrio della posizione del contribuente rispetto a quella dei soggetti pubblici rischiano di andare perduti. Con la conseguenza che servirà una cresta (per restare nella metafora dell'onda) particolarmente alta e duratura per ricomporre l'assetto ormai spezzato dagli eventi che si sono susseguiti negli ultimi quindici anni nell'economia (e nella società) mondiale.

Il compito degli studiosi è anche quello di sollevare interrogativi e fornire, per quanto possibile, soluzioni ragionevoli. È quello che il presente volume aspira a realizzare, auspicando peraltro che tanto il legislatore, quanto il potere giudiziario – ancor più nel clima di riforma che stiamo vivendo in questi mesi – manifestino la giusta sensibilità nei confronti di temi tanto delicati quanto meritevoli di soluzioni ponderate.

L'EVOLUZIONE DELLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NELL'UE: DALLA DAC 1 ALLA DAC 6 E OLTRE

di *Alessandra Kostner*

SOMMARIO:

1. I primi passi della cooperazione amministrativa nel settore fiscale: la Direttiva 2011/16/UE (DAC 1). – 2. Le modifiche apportate alla DAC 1: dalla DAC 2 alla DAC 4. – 3. Le novità introdotte dalla Direttiva 2016/2258/UE: la DAC 5. – 4. L'approdo alla DAC 6: cenni sulla Direttiva 2018/822/UE ed uno sguardo al futuro.

1. *I primi passi della cooperazione amministrativa nel settore fiscale: la Direttiva 2011/16/UE (DAC 1)*

La Direttiva 2011/16/UE (c.d. DAC 1) del 15 febbraio 2011 ha abrogato la precedente Direttiva 77/799/CEE, fornendo le basi al sistema di cooperazione amministrativa nel settore fiscale. Con le finalità di raggiungere un sistema di tassazione più efficiente ed equo; delineare i rapporti tra i vari Stati membri dell'Unione europea ed attuare un concreto contrasto all'elusione fiscale (e/o abuso del diritto)¹ ed

¹ Cfr., sul tema dell'elusione e/o abuso del diritto in materia fiscale, P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, p. 19 ss.; G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 487 ss.; G. CORASANITI, *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Obbl. e contr.*, 2009, p. 212 ss.; P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, *passim*; G. INGRAO, *Riduzioni sanzionatorie in caso di definizione e confusione sul concetto di "evasione fiscale"*, in *Dial. trib.*, 2011, *passim*; F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 10683; S. LA ROSA, *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, *ivi*, 2012, I, p. 707 ss.; M. NUSSI, *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giur. it.*, 2012, p. 1936; A. GIOVANNINI, *L'abuso del diritto nella legge delega fiscale*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 231 ss.; F. GALLO, *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1329 ss.; A. MARCHESELLI-A. CONTRINO, *Luci ed ombre nella struttura dell'abuso fiscale "riformato"*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 3794 ss.; G. TABET, *Sull'efficacia temporale della nuova disciplina dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 11 ss.; M. BASILAVECCHIA, *L'art 10 bis dello Statuto: the day after*, in *GT-*

all'evasione² transfrontaliera³. Ed, altresì, con l'obiettivo di rendere (più) accessibili le informazioni, ritenute rilevanti ai fini della corretta applicazione delle leggi nazionali dei vari Paesi europei.

Tale Direttiva – attuata, nell'ordinamento domestico, dal D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29⁴ (in vigore dalla data del 1° aprile 2014) – era caratterizzata dalla previsione dello scambio automatico delle informazioni, interpretato alla stregua di uno strumento obbligatorio, in quanto diretto a conseguire risultati di trasparenza e collaborazione tra i vari Stati membri.

A riguardo, è bene evidenziare che – se lo scambio in via automatica dei dati rappresentava (e rappresenta tuttora) una tecnica incisiva ed efficace ai fini dell'acquisizione di elementi utili per il contrasto all'elusione e/o all'evasione fiscale – non v'è dubbio che debbano, al contempo, essere salvaguardate le garanzie dei contribuenti. Tanto nella fase di acquisizione delle informazioni, quanto in

Riv. giur. trib., 2016, p. 5 ss.; G. FRANSONI-F. COLI, *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2016, p. 755 ss.; G. CORASANITI, *Il dibattito sull'abuso del diritto o elusione nell'ordinamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 465 ss.; P. RUSSO, *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 10001 ss.; M. PROCOPIO, *L'abuso del diritto (o elusione d'imposta): una riforma da ripensare*, *ivi*, 2019, p. 1445 ss.; D. CONTE, *Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022, p. 291 ss.; G. ZIZZO, *La clausola generale antiabuso. Tra certezza del diritto ed equità del prelievo*, Pisa, 2022, p. 152 ss.

² Si vedano, in relazione alla tematica dell'evasione fiscale, *ex multis*, R. LUPI, *Evasione fiscale e diversa rilevanza della capacità economica*, in *Rass. trib.*, 2007, p. 1649 ss.; *Id.*, *Definizione dei verbali, sanzioni e teoria dell'evasione*, in *Dial. trib.*, 2009; E. DE MITA, *Solo la semplificazione delle norme tributarie può contrastare l'evasione fiscale*, in *Corr. trib.*, 2011, p. 63 ss.; D. DEOTTO, *L'abuso del diritto non va confuso con l'evasione né con il legittimo risparmio d'imposta*, *ivi*, 2013, p. 951 ss.; D. DAL SANTO-R. LUPI, *Dalla confusione sull'evasione alla confusione sulle sanzioni penali*, in *Dial. trib.*, 2014, p. 643 ss.; A. GIOVANNINI, *Confisca nei reati di evasione e obbligazione d'imposta: unicità dell'oggetto e duplicazione del prelievo*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 2581 ss.; A. CONTRINO, *La trama dei rapporti tra abuso del diritto, evasione fiscale e lecito risparmio d'imposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p. 1407 ss.; D. STEVANATO, *Recupero dell'evasione e riduzione della pressione fiscale: mito o realtà?*, *ivi*, 2017, p. 909 ss.; G. MARINO, *Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, *ivi*, 2020, p. 1347; M. BEGHIN, *La pianificazione fiscale infragruppo scivola sul travestimento del contratto*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2021, p. 45 ss.; D. CONTE, *Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico*, *cit.*, p. 291 ss.

³ Cfr. P. VALENTE, *Elusione Fiscale Internazionale*, Milano, 2014, p. 639 ss.; *Id.*, *Scambio automatico di informazioni: i nuovi obblighi di rendicontazione paese per paese proposti dall'UE*, in *Il Fisco*, 2016, p. 1352 ss.; S. CAPOLUPO, *Scambio di informazioni tra stati e garanzie a tutela dei contribuenti*, *ivi*, 2017, p. 1654 ss.

⁴ Ad esclusione, ai sensi dell'art. 1, comma 5, del D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29, delle materie non rientranti nel campo di applicazione della normativa: contributi previdenziali obbligatori dovuti ad uno Stato membro o ad una ripartizione dello stesso o ad organismi di previdenza sociale di diritto pubblico; imposta sul valore aggiunto, dazi doganali o accise; diritti, quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati da autorità pubbliche; tasse di natura contrattuale, quale corrispettivo per pubblici servizi.

quella, successiva, del relativo utilizzo⁵ all'interno del Paese di appartenenza del contribuente⁶.

In particolare, la DAC 1 disciplinava tre forme di scambio di informazioni: automatica, su richiesta e spontanea.

Per quel che concerne la prima tipologia (*i.e.* scambio di informazioni in via automatica), appare suggestivo l'art. 8 della già richiamata Direttiva (rubricato "*Ambito di applicazione e condizioni dello scambio automatico obbligatorio di informazioni*"), secondo cui l'autorità competente (di uno degli Stati membri) era tenuta a comunicare, automaticamente, all'autorità competente interpellante (di un altro Paese), tutte le informazioni disponibili.

In specie, tale obbligo di comunicazione automatico riguardava i dati attinenti ai soggetti residenti all'interno del territorio degli altri Stati membri, con riferimento ai periodi d'imposta successivi al 2013 (dal 1° gennaio 2014 in poi) ed a determinate categorie di reddito⁷.

Passando alla seconda forma di scambio di informazioni (*i.e.* su richiesta), ai sensi dell'art. 5 della DAC 1 (rubricato "*Procedura che disciplina lo scambio di informazioni su Richiesta*"), per come recepito nell'ordinamento italiano, su istanza dell'autorità competente di uno degli Stati membri, l'autorità interpellata di un diverso Paese era tenuta a trasmettere, al massimo entro sei mesi dal ricevimento della richiesta⁸, le informazioni ed i dati, significativi ai fini dello svolgimento dell'attività di accertamento delle imposte rientranti nella Direttiva, già in possesso o acquisiti a seguito dell'espletamento di un'attività amministrativa. Con la precisazione che l'autorità competente appellata era tenuta a dare, tempestivamente⁹, conferma dell'avvenuta ricezione della richiesta, mediante l'utilizzo di mezzi e formulari elettronici¹⁰, ed era obbligata, altresì, a segnalare la relativa

⁵ Gli unici limiti sono individuati dall'art. 17, commi 3 e 4, della Direttiva, a norma del quale «(...) l'autorità competente di uno Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti. La trasmissione di informazioni può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico».

⁶ Cfr., sul tema, M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, p. 193 ss.

⁷ Ci si riferisce, ai sensi dell'art. 8, comma 1, della Direttiva DAC 1, a redditi da lavoro; compensi per dirigenti; prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e misure analoghe; pensioni; proprietà e redditi immobiliari. Cfr. P. VALENTE, *Scambio automatico di informazioni: i nuovi obblighi di rendicontazione paese per paese proposti dall'UE*, cit., p. 1352 ss.

⁸ Si veda l'art. 7 della Direttiva. Con la precisazione che, ove le informazioni siano già in possesso, il termine era ridotto ad un mese.

⁹ Il termine previsto era di sette giorni lavorativi dal ricevimento della stessa.

¹⁰ Ciò ai sensi del combinato disposto degli artt. 20 e 21 della Direttiva.

(eventuale) incompletezza della pratica e/o la necessità di acquisire ulteriori informazioni¹¹.

I soggetti, tenuti a fornire tali dati, erano individuati nei servizi di collegamento¹² che, ai sensi dell'art. 4 della Direttiva, risultavano – ciascuno nel limite delle proprie competenze – responsabili dello scambio delle informazioni rispetto alle richieste avanzate dall'autorità preposta dell'altro Stato membro.

Infine, la terza tipologia era rappresentata dallo scambio spontaneo di informazioni, disciplinato dall'art. 9 della DAC 1 (rubricato “*Ambito di applicazione e condizioni dello scambio spontaneo di informazioni*” e recepito dall'art. 6 del Decreto attuativo)¹³, a norma del quale l'autorità competente di ogni Paese era tenuta a comunicare le informazioni rilevanti all'autorità preposta di ogni altro Stato membro interessato, in presenza di talune condizioni.

Tale adempimento era ritenuto necessario nell'ipotesi in cui un Paese, sulla base di elementi oggettivi, poteva, concretamente, temere l'avvenuta perdita di gettito fiscale; ove vi erano relazioni d'affari tra contribuenti, facenti parte di diversi Stati membri, tali da poter condurre ad una riduzione d'imposta in uno e/o in entrambi gli Stati. Ancora, quando un contribuente, accedendo ad una riduzione e/o esenzione d'imposta in un Paese, avrebbe dovuto effettuare il pagamento di una maggiore imposta in un altro Stato, nonché se tale riduzione d'imposta poteva derivare da operazioni di gruppi di imprese, aventi ad oggetto trasferimenti non effettivi, ma fittizi, di utili. Infine, nel caso in cui le risultanze dell'istruttoria espletata e, quindi, le informazioni acquisite da uno Stato membro potevano esser utili per un altro Paese, ai fini dello svolgimento della propria attività di accertamento¹⁴.

2. Le modifiche apportate alla DAC 1: dalla DAC 2 alla DAC 4

Al fine di intensificare la lotta alla frode, all'evasione fiscale internazionale ed all'abuso del diritto, su proposta della Commissione europea, il Consiglio dell'Unione ha adottato la Direttiva 2014/107/UE (c.d. DAC 2) del 9 dicembre

¹¹ Il termine previsto era di trenta giorni dalla ricezione della richiesta.

¹² Ai sensi dell'art. 3 del D.Lgs. n. 29/2014, spettava al Direttore Generale delle Finanze nominare l'Ufficio centrale di collegamento e, conseguentemente, i servizi di collegamento ai fini dell'espletamento delle attività di trasmissione di dati ed informazioni.

¹³ L'art. 9 della DAC 1 è stata recepita dall'art. 6 del Decreto attuativo ove, difatti, così si legge «*I servizi di collegamento individuati ai sensi dell'art. 3, comma 2, del presente Decreto, comunicano le informazioni di cui all'art. 1, comma 1, agli altri Stati membri, nei casi di cui all'art. 9 della Direttiva 2011/16/UE*».

¹⁴ Lo stesso art. 9 della normativa comunitaria, al par. 2, stabiliva che lo scambio spontaneo di informazioni poteva riguardare anche, più in generale, le informazioni utili e rilevanti di cui gli Stati erano a conoscenza.

2014, recepita dall'Italia con il D.M. 28 dicembre 2015 (per come successivamente modificato)¹⁵.

La suddetta Direttiva ha esteso sensibilmente l'applicazione dello scambio automatico di informazioni ad ulteriori categorie di reddito quali, a mero titolo esemplificativo, le plusvalenze, i dividendi ed altri redditi finanziari¹⁶, nonché – su impulso della disciplina FATCA introdotta dagli Stati Uniti d'America¹⁷ – ai conti bancari.

In particolare, la DAC 2 ha introdotto, rendendolo operativo, il “*Common Reporting Standard*” (CRS), ossia uno *standard* unico globale di comunicazione di informazioni, sviluppato dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (c.d. OCSE).

Il CRS – relativo alle informazioni inerenti alle attività finanziarie¹⁸ riconducibili ai contribuenti non fiscalmente residenti nello Stato depositario dei dati¹⁹ – stabilisce una rete a livello mondiale che si spinge, quindi, ben oltre i confini europei.

Difatti, l'accordo (che riguarda molteplici Paesi, oltre a quello italiano) prevede che gli Stati si impegnino a raccogliere, su base reciproca ed automatica, informazioni e dati riguardanti i conti (di varia natura giuridica)²⁰.

Successivamente, la Direttiva 2015/2376/UE (DAC 3) dell'8 dicembre 2015 – recepita nell'ordinamento interno dal D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32 (in vigore dal 23 marzo dello stesso anno) – ha esteso lo scambio automatico delle informazioni, e tutte le regole già previste e sinora descritte, agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento ed ai *ruling* preventivi transfrontalieri, ampliandone le relative definizioni²¹⁻²².

¹⁵Tale normativa ha anche recepito la Legge 18 giugno 2015, n. 95, contenente le disposizioni concernenti gli adempimenti delle istituzioni finanziarie italiane, ai fini dell'attuazione dello scambio automatico di informazioni derivanti dall'Accordo del 10 gennaio 2014 siglato tra il Governo della Repubblica italiana ed il Governo degli Stati Uniti d'America.

¹⁶Cfr. P. VALENTE, *Scambio automatico di informazioni: i nuovi obblighi di rendicontazione paese per paese proposti dall'UE*, cit., p. 1352 ss.

¹⁷Cfr. P. BONARELLI, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, in *Fisc. e comm. int.*, 2016, p. 30 ss.

¹⁸Sembra che siano escluse le società quotate ed i conti detenuti da intermediari finanziari.

¹⁹Cfr. P. BONARELLI, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, cit., p. 30 ss.; B. FERRONI, *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6*, in *Il Fisco*, 2019, p. 1 ss.

²⁰Il “*Common Reporting Standard*” prevede che debbano essere trasmessi molteplici dati dei conti quali, ad esempio, gli estremi per l'identificazione (numero o, in assenza, equivalente funzionario), l'intestatario, il codice fiscale e/o la partita IVA, i dati anagrafici del soggetto intestatario, il saldo e/o il valore e la giacenza media annuale del conto. I conti possono presentare diversa natura: può, difatti, anche trattarsi di conti di custodia o conti di deposito.

²¹Cfr. Cfr. P. BONARELLI, *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, cit., p. 30 ss.; B. FERRONI, *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6*, cit., p. 1 ss.

²²Il D.Lgs. n. 32/2017 ha inserito l'art. 1 *quinquies* all'interno dell'art. 5, comma 1, a norma del quale «*Gli accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con paesi terzi sono esclusi dall'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni nel caso in cui l'accordo fiscale*

Nella fattispecie dell'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento²³ rientrano gli accordi per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e quelli per l'applicazione ad un caso concreto di norme, anche di origine convenzionale, concernenti l'attribuzione di utili e perdite alla stabile organizzazione in un altro Stato di un'impresa o di un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, stipulati ai sensi dell'art. 31 *ter*, comma 1, lett. a) e b), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Nella nozione di *ruling* preventivi transfrontalieri²⁴ sono ricompresi, invece, gli accordi preventivi, diversi da quelli aventi ad oggetto i prezzi di trasferimento, stipulati ai sensi dell'art. 31-*ter*, comma 1, del già menzionato D.P.R. n. 600/1973; nonché quelli connessi all'utilizzo dei beni immateriali *ex art.* 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, riguardanti un'operazione transfrontaliera.

Ancora, sono da interpretare alla stregua di *ruling* preventivi transfrontalieri i pareri resi su istanze di interpello – presentate ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a) e c), dello Statuto dei Diritti del contribuente ovvero dell'art. 6, comma 2, del D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, o ancora dell'art. 2 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, o comunque in ossequio ad una normativa emanata in data successiva all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 32/2017 – finalizzati all'interpretazione o all'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera.

La normativa attuativa della DAC 3 ha, altresì, inserito all'art. 2, comma 1, del D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29, la lett. *h-quater*), dedicata alla fattispecie dell'operazione transfrontaliera, definendola come un'operazione (o una serie di operazioni) in cui, alternativamente, non tutte le parti coinvolte risiedono, a fini fiscali, in Italia ovvero risiedono, simultaneamente, in Italia ed in una o più giurisdizioni. O, ancora, interpretandola come una fattispecie in cui una delle parti svolge la propria attività in un'altra giurisdizione, tramite una stabile organizzazione, e

internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, non ne consente la divulgazione a terzi. Tali accordi preventivi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento sono oggetto di scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 9 della direttiva 2011/16/UE, qualora l'accordo fiscale internazionale, in virtù del quale è stato negoziato l'accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, ne consente la divulgazione e l'autorità competente del Paese terzo autorizza la divulgazione delle informazioni. Nel caso in cui gli accordi bilaterali o multilaterali sui prezzi di trasferimento sono esclusi dallo scambio automatico di informazioni a norma del primo periodo, sono scambiate, ai sensi dell'articolo 8-bis, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2011/16/UE, le informazioni di cui al paragrafo 6 del medesimo articolo alle quali si fa riferimento nella richiesta che ha portato all'emanazione di detto accordo bilaterale o multilaterale sui prezzi di trasferimento».

²³ Tale definizione è stata inserita nella lett. *h-ter*) dell'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 29/2014.

²⁴ La suddetta definizione è stata introdotta nella lett. *h-bis*) dell'art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 29/2014.

l'operazione realizzata fa parte dell'attività o costituisce il complesso delle attività della stabile organizzazione. Infine, qualificandola come una o più operazioni transfrontaliere ricomprendenti anche le transazioni effettuate da una persona giuridica che esercita, tramite una stabile organizzazione, la propria attività in un altro Paese.

In seguito, la Direttiva 2016/881/UE (c.d. DAC 4) ha stabilito lo scambio automatico obbligatorio di informazioni tra le autorità fiscali in materia di rendicontazione, Paese per Paese, sulle imprese multinazionali²⁵ (c.d. *Country by Country Reporting*).

L'art. 1, commi 145 e 146, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) – attuativo della summenzionata Direttiva ed attuato dal D.M. 23 febbraio 2017, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 56 dell'8 marzo 2017²⁶ – ha previsto per le società controllanti di un gruppo multinazionale l'obbligo di presentare all'Agenzia delle Entrate una rendicontazione, Paese per Paese, contenente l'ammontare dei ricavi e degli utili o le perdite (al lordo delle imposte sul reddito), le imposte già maturate e pagate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva²⁷. Obblighi, questi ultimi, estesi anche alle società controllate, residenti nel territorio del Paese, allorquando la società controllante fosse residente in uno Stato che non avesse introdotto l'obbligo di presentazione della rendicontazione, Paese per Paese, ovvero non avesse stipulato un accordo con l'Italia, legittimante lo scambio di informazioni, ovvero risultasse inadempiente rispetto al descritto obbligo²⁸.

L'Agenzia delle Entrate era legittimata ad utilizzare le informazioni relative a tale rendicontazione, al fine di individuare eventuali fenomeni di evasione; effettuare analisi di natura economico-statistica e valutare, altresì, la correttezza della determinazione dei prezzi di trasferimento. Anche se l'Amministrazione finanziaria non poteva provvedere, soltanto sulla base di tale elemento, ad effettuare rettifiche dei prezzi pattuiti tra le parti, dovendo necessariamente assicurare lo svolgimento di una piena e completa attività istruttoria.

²⁵ Cfr. P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, p. 257 ss.; A. VOZZA, *La difesa nelle indagini innescate dallo scambio di informazioni previsto dalla DAC 6*, in *Corr. trib.*, 2021, p. 261 ss.; C. GARBARINO-A. RIZZO, *Il Country-by-Country Reporting in ambito UE*, in *Fisc. e comm. int.*, 2022, p. 5 ss.

²⁶ Il "Country by Country Reporting" ha raggiunto una più concreta operatività con l'emanazione, da parte del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, del provvedimento del 28 novembre 2017.

²⁷ Si pensi, a mero titolo esemplificativo, al capitale dichiarato, agli utili non distribuiti tra i soci, alle immobilizzazioni materiali: cfr., sul tema, B. FERRONI, *Implementazione in Italia del Country by Country reporting*, in *Il Fisco*, 2018, p. 51 ss.

²⁸ In caso di omessa presentazione della rendicontazione e/o nell'ipotesi di invio di dati incompleti e/o non veritieri si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 ad euro 50.000, in attuazione di quanto disposto dal D.M. del 23 febbraio 2017.

3. Le novità introdotte dalla Direttiva 2016/2258/UE: la DAC 5

Il Governo italiano, con il D.Lgs. 18 maggio 2018, n. 60 ha recepito la Direttiva 2016/2258/UE (c.d. DAC 5).

La suddetta Direttiva è stata contraddistinta da molteplici novità, recepite nel summenzionato Decreto attuativo²⁹ e di seguito riepilogate.

Innanzitutto, l'art. 1, comma 1, del sopra richiamato Decreto attuativo ha modificato l'art. 3, comma 3, del D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29³⁰, prevedendo per le unità nazionali, finalizzate ad attuare la cooperazione amministrativa nel sistema fiscale, di poter usufruire, in relazione alla titolarità reale ed effettiva di persone giuridiche e *trust*³¹, di informazioni e dati, contenuti nel Registro delle imprese. Ciò mediante l'utilizzo di poteri istruttori riconducibili, per sussunzione, a quelli disciplinati dal D.P.R. n. 600/1973, in tema di accertamento delle imposte sui redditi.

In secondo luogo, l'art. 1, comma 2, del Decreto attuativo ha integrato l'art. 3, comma 3, del D.Lgs. n. 29/2014, mediante l'inserimento del comma 3 *bis*, a norma del quale gli uffici dell'Agenzia delle entrate e gli organi preposti della Guardia di finanza sono stati dotati, ai fini dell'espletamento delle indagini amministrative di cui al comma 3, di poteri di accesso a documenti e dati. Informazioni, queste ultime, acquisite in attuazione dell'obbligo di adeguata verifica della clientela *ex* art. 18 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231 e nel rispetto delle modalità e degli obblighi di cui al combinato disposto degli artt. 19, 31 e 32 della medesima normativa.

Ancora, è stato inserito il comma 3-*ter*, in base al quale – allorché documenti, dati ed informazioni di cui al precedente comma 3 *bis* siano nella disponibilità dei soggetti indicati all'art. 3 del D.Lgs. n. 231/2007, diversi da Banche ed intermediari finanziari – l'Amministrazione finanziaria, Ufficio Cooperazione Internazionale, è legittimata ad avvalersi della Guardia di finanza, previa stipulazione (avvenuta di fatto il 5 luglio 2018³²) di apposita convenzione, ai fini della definizione dei termini e delle modalità di esecuzione, nonché dei livelli dei servizi³³⁻³⁴.

²⁹ Cfr. G. RENELLA, *L'accesso della GdF alle informazioni antiriciclaggio registrate da soggetti diversi dalle banche*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 3417 ss.

³⁰ Si tratta del Decreto attuativo della precedente DAC 1.

³¹ Cfr. art. 21 del D.Lgs. 21 novembre 2007, n. 231.

³² La stipulazione della Convenzione, in ossequio a quanto statuito dall'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 60/2018, è avvenuta in data 5 luglio 2018, ossia entro trenta giorni dall'entrata in vigore del Decreto attuativo (6 giugno 2018).

³³ Cfr., sul punto, G. RENELLA, *L'accesso della GdF alle informazioni antiriciclaggio registrate da soggetti diversi dalle banche*, cit., p. 3417 ss.

³⁴ La Guardia di Finanza ha fornito le necessarie indicazioni operative ai propri comparti, costituenti la struttura, con la Circolare prot. n. 203301 del 9 luglio 2018, emanata dal Comando generale della Guardia di Finanza, II reparto – Ufficio cooperazione internazionale e rapporti con enti collaterali, Sezione imposte dirette e IVA.

Infine, è stato introdotto il comma 3-*quater* che ha previsto come l'accesso, ed il conseguente utilizzo dei documenti, dei dati e delle informazioni sopra richiamati sia consentito nello svolgimento dei controlli, finalizzati alla verifica del corretto adempimento delle procedure previste ai fini fiscali, in attuazione della Legge 18 giugno 2015, n. 95.

È chiaro come – nell'ipotesi in cui emergano concreti indizi di evasione fiscale riguardanti le attività svolte nel territorio domestico – debba essere riconosciuta la possibilità agli organi di controllo di avviare una verifica fiscale nei confronti del soggetto, destinatario del procedimento di controllo.

4. L'approdo alla DAC 6: cenni sulla Direttiva 2018/822/UE ed uno sguardo al futuro

La Direttiva 2018/822/UE (DAC 6)³⁵, recante modifiche alla Direttiva 2011/16/UE, ha trovato attuazione nell'ordinamento italiano mediante l'emanazione del D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100 e del successivo D.M. 17 novembre 2020³⁶.

Nel rispetto delle indicazioni dell'Action 12 del Progetto BEPS, tale Direttiva ha introdotto, in capo agli intermediari³⁷ ed ai contribuenti, nuovi obblighi di co-

³⁵ Come sottolineato dalla Circolare Assonime, Risposta alla procedura di consultazione pubblica indetta dal MEF – Dipartimento delle Finanze, in data 30 luglio 2018, riguardante lo schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2018/822/UE del Consiglio del 25 maggio 2018, relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione (DAC 6), n. 9/2018, p. 10, "la DAC 6 contiene una «regolamentazione "minima" in questo settore, sicché i singoli stati membri UE ben possono estendere l'operatività della disciplina europea, ampliare le ipotesi di comunicazione, prevedere ulteriori fattispecie "sospette" e, più in generale, "fare propri" i fondamentali precetti della direttiva, "adattandoli" cioè alle peculiari caratteristiche della specifica giurisdizione in cui tale disciplina è destinata ad operare».

³⁶ Sul tema della DAC 6, si sono espressi, tra gli altri, G. SELICATO, *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. trib.*, 2019, p. 112 ss.; B. FERRONI, *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6*, in *Il Fisco*, 2019, p. 1 ss.; G. BARONI, *Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 24 febbraio 2020; F. PACELLI-P. PALAZZI, *DAC 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva?*, in *Corr. trib.*, 2020, p. 755 ss.; S. MASSAROTTO, *L'applicazione della DAC 6 ai prodotti e servizi finanziari: gli hallmarks alla ricerca del vantaggio fiscale "indebito"?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 21 settembre 2020; *Id.*, *Il wealth management e l'impatto delle regole della Direttiva DAC 6*, in *Corr. trib.*, 2021, p. 84 ss.; A. VOZZA, *La difesa nelle indagini innescate dallo scambio di informazioni previsto dalla DAC 6*, *ivi*, 2021, p. 261 ss.; R. TORRE-M. LIO-E. MACARIO, *DAC 6: verso i primi adempimenti, in un quadro interpretativo ancora incerto*, in *Il Fisco*, 2021, p. 1 ss.; C. RESNATI, *L'individuazione dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione*, *ivi*, 2021, p. 1249 ss.; E. MACARIO, *I pagamenti transfrontalieri deducibili tra obblighi DAC 6 e transfer pricing*, in *Corr. trib.*, 2022, p. 566 ss.; *Id.*, *DAC 6: i segni distintivi a protezione dell'arm's length principle*, in *Corr. trib.*, *ivi*, p. 683 ss.; D. AVOLIO, *Per Assonime attenzione agli "aggiustamenti di fine anno" del transfer pricing*, in *Il Fisco*, 2022, p. 1 ss.

³⁷ Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 100/2020 per "intermediario" si intendono il "promoter" ed il "service provider".

municazione nei confronti delle Amministrazioni finanziarie in relazione ai meccanismi transfrontalieri (c.d. “*cross-border arrangements*”), ritenuti potenzialmente aggressivi³⁸.

Ciò con un triplice obiettivo: scoraggiare le condotte tese all’organizzazione, alla realizzazione ed alla gestione di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva; raggiungere un significativo livello di trasparenza e cooperazione tra gli Stati, in un’ottica di *compliance* preventiva, ed anticipare la reazione degli ordinamenti interni rispetto a condotte elusive e/o evasive, il cui reale disvalore è da ravvisare, non tanto nell’ottenimento di vantaggi fiscali indebiti, quanto nel carattere opaco delle modalità con cui siffatti vantaggi sono raggiunti³⁹.

Il perimetro oggettivo di applicazione della Direttiva presuppone la sussistenza di un meccanismo transfrontaliero che implica necessariamente il coinvolgimento di più giurisdizioni, di cui almeno una rientrante nell’Unione europea⁴⁰.

Il suddetto perimetro non richiede, invece, la presenza di diversi soggetti giuridici⁴¹ e presuppone, infine, la ravvisabilità di uno o più elementi distintivi (c.d. *hallmarks*), indicati nell’allegato alla medesima Direttiva e definiti come indici di rischio di elusione e/o di evasione fiscale⁴².

Il già citato D.Lgs. n. 100/2020 prevede, altresì, che le comunicazioni effettuate ai sensi della suddetta normativa – in quanto compiute per le finalità *ivi* previste ed in buona fede – non costituiscano una violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni, imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative, e non comportino responsabilità di alcun tipo⁴³.

Interessante è, poi, il sistema delle sanzioni che variano a seconda che si tratti di omessa comunicazione delle informazioni ovvero di incompleta o inesatta trasmissione.

Invero, nel primo caso, trova applicazione la sanzione amministrativa pecuniaria di cui all’art. 10, comma 1, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 aumentata della metà; mentre, nel secondo caso, la medesima sanzione, ma ridotta della metà⁴⁴.

³⁸ L’Agenzia delle Entrate ha fornito i propri chiarimenti dapprima con la Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021 e, più di recente, con la Circolare n. 12/E del 13 maggio 2022.

³⁹ Cfr. M. MARZANO, *The council directive n. 2018/822/UE (so-called dac 6). Objective and subjective scope*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, *passim*.

⁴⁰ Come previsto dall’art. 2, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 100/2020, ci si riferisce a ogni schema, accordo o progetto, riguardante l’Italia e una o più giurisdizioni estere, qualora si verificano almeno una delle condizioni previste dalla stessa norma.

⁴¹ Il meccanismo transfrontaliero è ravvisabile anche, ad esempio, nell’ipotesi di rapporti tra casa madre e stabile organizzazione.

⁴² Cfr. art. 2, comma 1, lett. f), D.Lgs. n. 100/2020.

⁴³ Cfr. art. 3, comma 4, D.Lgs. n. 100/2020.

⁴⁴ Cfr. art. 12, commi 1 e 2, D.Lgs. n. 100/2020.