

Collana fondata da **Gaspare Falsitta** e **Augusto Fantozzi**

DIREZIONE SCIENTIFICA: Loredana Carpentieri, Angelo Contrino, Lorenzo Del Federico, Alessandro Giovannini, Enrico Marella, Franco Paparella, Giuseppe Zizzo

LA RIFORMA FISCALE

I diritti e i procedimenti

Vol. III

Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi

a cura di

Alessandro Giovannini

Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi

L'ordinamento tributario italiano

Fondatori

Gaspare Falsitta e Augusto Fantozzi

Direttori

Loredana Carpentieri, Angelo Contrino, Lorenzo Del Federico, Alessandro Giovannini, Enrico Marellò, Franco Paparella, Giuseppe Zizzo

1. Saggi in ricordo di Augusto Fantozzi
2. STEFANO MARIA RONCO, Forma commerciale e impresa nell'imposizione sui redditi
3. ANGELO CONTRINO, Trust, vincoli di destinazione e sistema tributario. Un itinerario di ricerca
4. La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione Europea, a cura di LORENZO DEL FEDERICO, PASQUALE PISTONE, MAURO TRIVELLIN
5. GIUSEPPE ZIZZO, La clausola generale antiabuso tra certezza del diritto ed equità del prelievo
6. ANTONIO MARINELLO, Sovranità dello Stato e *global minimum tax*
7. STEFANIA R. GIANONCELLI, La definizione dell'accertamento
8. Tributi, economia e diritto nel Metaverso, a cura di PIER LUCA CARDELLA, EUGENIO DELLA VALLE, FRANCO PAPARELLA
9. CONCETTA RICCI, Tributi di scopo, vincoli di destinazione e obblighi di rendicontazione
10. La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. I Diritto internazionale e *cooperative compliance*, a cura di ALESSANDRO GIOVANNINI
11. La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. II I diritti del contribuente, gli adempimenti e la tutela giurisdizionale, a cura di ALESSANDRO GIOVANNINI
12. STEFANO DORIGO, Doveri fiscali e solidarietà transnazionale
13. La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. III Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi, a cura di ALESSANDRO GIOVANNINI

Roberta Alfano, Francesco Borelli, Giacomo Casotto, Giuseppe Corasaniti, Roberto Cordeiro Guerra,
Lorenzo del Federico, Giovanni Flora, Stefania Gianoncelli, Andrea Giovanardi, Alessandro Giovannini,
Giovanni Girelli, Maurizio Logozzo, Valeria Mastroiacovo, Michele Mauro, Gaetano Ragucci,
Gianluca Selicato, Loris Tosi

LA RIFORMA FISCALE I DIRITTI E I PROCEDIMENTI

Vol. III
Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi

a cura di
Alessandro Giovannini


**Pacini
Giuridica**

© Copyright 2024 Pacini Editore Srl

ISBN 978-88-3379-781-6

Realizzazione editoriale



Via A. Gherardesca
56121 Pisa

Responsabile di Redazione

Gloria Giacomelli

Fotolito e Stampa

IGP Industrie Grafiche Pacini

Fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, comma 4, della legge 22 aprile 1941 n. 633 ovvero dall'accordo stipulato tra SIAE, AIE, SNS e CNA, CONFARTIGIANATO, CASA, CLAAI, CONFCOMMERCIO, CONFESERCENTI il 18 dicembre 2000. Le riproduzioni per uso differente da quello personale sopracitato potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata dagli aventi diritto.

Indice

Sezione prima L'accertamento e il concordato

Capitolo I

L'adesione al p.v.c.

Loris Tosi, Giacomo Casotto

1. Il nuovo art. 5- <i>quater</i> del d.lgs. n. 218 del 1997 previsto dal c.d. "Decreto Accertamento" »	3
2. Analogie e differenze con l'abrogato art. 5- <i>bis</i> del d.lgs. n. 218 del 1997»	5
3. La nozione di «errori manifesti» (segue) »	8
4. (Segue) La possibile illegittimità costituzionale dell'art. 5- <i>quater</i> per irragionevolezza. »	11
5. La nuova disciplina dell'adesione al p.v.c. e il principio del contraddittorio anticipato »	12
6. Impugnabilità dell'atto di definizione e del diniego di definizione . . . »	14
7. Rapporti con la disciplina del ravvedimento del p.v.c »	15
8. Conclusioni: interesse erariale, contenimento del contenzioso ed (in) efficacia del sistema sanzionatorio »	16

Capitolo II

Lo schema di atto fra accertamento con adesione
e contraddittorio anticipato

Gaetano Ragucci

1. La sterilizzazione del principio del contraddittorio immerso in una disciplina attuativa antitetica. »	19
---	----

2. Il mutamento di paradigma: lo schema di atto come strumento del c.d. <i>right of fair bearing</i> »	22
3. L'osmosi tra contraddittorio e adesione, esaminata attraverso il confronto con l'invito a comparire per il tentativo di adesione. »	23
4. La stabilità dei contenuti dello schema di atto, e la possibilità di accesso al ravvedimento »	26
5. Cenni alle varianti in tema di adesione. Conclusioni »	27

Capitolo III

Notifiche e comunicazioni digitali

Gianluca Selicato

1. Premessa »	29
2. Riforma del sistema fiscale e digitalizzazione del procedimento tributario, nella prospettiva della modernizzazione, semplificazione e trasparenza del rapporto tra Fisco e contribuente »	30
3. Il domicilio digitale del contribuente nel nuovo sistema dell'accertamento dei redditi e della riscossione, tra efficientamento e semplificazione (su libera iniziativa dell'ufficio) dell'azione amministrativa »	32
4. L'opzione per un dialogo telematico generalizzato ed obbligatorio tra Fisco e contribuente passa dallo Statuto del contribuente. »	35
5. Le notificazioni e comunicazioni al domicilio digitale del contribuente a seguito dell'entrata in vigore del d.lgs. n. 13/2024 »	38
6. Considerazioni conclusive »	40

Capitolo IV

Concordato preventivo: inquadramento sistematico

Alessandro Giovannini

1. La determinazione anticipata del reddito nel concordato preventivo biennale: introduzione normativa e delimitazione dell'indagine »	43
2. Inquadramento sistematico e profili di teoria generale sulla categoria dell'accertamento: l'effetto preclusivo, la fattispecie, l'evento e l'elemento della "storicità". Riferimenti iniziali »	44
3. La struttura giuridica del reddito nell'art. 1 del testo unico delle imposte sui redditi e la "scissione" dei suoi elementi nel concordato »	45

- | | |
|---|----|
| 4. La fattispecie reddituale e la fattispecie a formazione successiva nella teoria dell'accertamento e nel concordato » | 47 |
| 5. L'alternativa qualificatoria del concordato come provvedimento amministrativo. Il modello della norma-potere, lo stato costituzionale e la vendetta dei principi. » | 48 |
| 6. La qualificazione in positivo del concordato: il modello della proposta di contratto, il contratto di "responsabilità sociale" e l'Agenzia delle entrate come <i>munus</i> » | 51 |
| 7. Sintesi sull'inquadramento sistematico del concordato e sulla "non effettività" del reddito. » | 54 |

Capitolo V

Il concordato preventivo: reddito e Costituzione

Alessandro Giovannini

- | | |
|--|----|
| 1. Sulla capacità contributiva e sulla storicità come elemento qualificante dell'effettività del reddito (anche per i redditi fondiari) » | 55 |
| 2. Le dimensioni temporale e materiale della storicità » | 57 |
| 3. Gli interessi bilanciati a garanzia del <i>pactum unionis</i> e il reddito come entità valoriale » | 58 |
| 4. Concordato e Costituzione: la scelta legislativa a confronto con il principio di congruità. » | 59 |
| 5. La scelta legislativa a confronto con i principi di ragionevolezza e proporzionalità: il reddito concordato maggiore di quello effettivo. . . » | 60 |
| 6. La "ragionevole effettività" del reddito concordato maggiore di quello effettivo e la proporzionalità dei sacrifici fra diritti e doveri » | 61 |
| 7. Principi fondamentali, finalità extra-tributarie e "nucleo essenziale" del dovere contributivo e dei diritti sociali: il reddito concordato minore di quello effettivo. » | 63 |
| 8. La trasparenza dei dati, la libertà di scelta consapevole e informata, il contraddittorio endoprocedimentale » | 66 |

Capitolo VI

Il concordato preventivo: soggetti, oggetto e procedimento

Valeria Mastroiacovo

- | | |
|---|----|
| 1. Le novità di un istituto non nuovo » | 69 |
|---|----|

1.1. Quanto vale e quanto costa il concordato preventivo biennale . . »	73
1.2. Il dito e la luna »	75
1.3. Il <i>technological management</i> e la fiscalità di massa »	78
2. I soggetti »	80
3. L'oggetto »	81
4. Il procedimento mancato e la proposta <i>completamente</i> automatizzata. . »	82

Capitolo VII

Il concordato preventivo: effetti e decadenze

Stefania Gianoncelli

1. Il nuovo istituto e la sua evoluzione, dalla legge delega ai decreti attuativi »	91
2. L'ambito applicativo: profili soggettivi e oggettivi. »	93
3. Gli effetti dell'adesione alla proposta concordataria »	97
4. (segue) e il loro venir meno »	99
5. L'elaborazione della proposta concordataria attraverso "processi decisionali completamente automatizzati" »	100
6. (segue): le differenti fasi di individuazione della capacità contributiva prospettica. »	104
7. Brevi osservazioni conclusive »	105

Capitolo VIII

Il riordino degli Isa nell'ambito della riforma fiscale

Andrea Giovanardi

1. Gli Isa prima della riforma fiscale di cui alla legge delega 9 agosto 2023, n. 111, tra premialità e selezione del rischio »	109
2. Gli Isa nella legge delega: dalla prospettiva del «graduato superamento» al potenziamento del ruolo dell'istituto »	115
3. Gli artt. 5, 6 e 7 del d.lgs. 8 gennaio 2024, n. 1: la razionalizzazione e la semplificazione degli Isa »	117
4. La riforma fiscale e lo «smarrimento» del criterio direttivo volto al rafforzamento dei meccanismi di premialità per i contribuenti fiscalmente affidabili »	120

5. Gli Isa quale base per la proposta del concordato preventivo biennale:
verso un nuovo ruolo dello strumento? » 123

Capitolo IX

Lo scambio di informazioni e la cooperazione fra amministrazioni finanziarie

Giuseppe Corasaniti

1. Premessa » 127
2. Disciplina euro-unitaria dello scambio automatico di informazioni
fiscali: presupposti, finalità e tutela del contribuente nell’ambito della
trasparenza fiscale » 131
3. Lo scambio automatico di informazioni fiscali: le direttive UE e il loro
recepimento » 137
4. La direttiva 2021/514/EU: dal potenziamento dello scambio di
informazioni alle verifiche fiscali congiunte nel d.lgs. n. 32 del 2023 e
nel d.lgs. n. 13 del 2024 » 141

Sezione seconda

Le sanzioni penali e i rapporti fra processi

Capitolo X

I nuovi principi del sistema punitivo tributario: proporzionalità e identità del fatto materiale

Alessandro Giovannini

1. Proporzionalità e identità del fatto materiale: il cuore della riforma . . » 149
2. L’origine concettuale della riforma: il realismo giuridico e la retrocessione
del formalismo qualificatorio » 150
3. L’origine normativa della riforma: la disposizione “guida”. » 151
4. La proporzionalità come principio superiore e il *ne bis in idem*: partizione
generale fra principi e regole » 152
5. La proporzionalità “intrinseca” ed “estrinseca” alle misure sanzionatorie
e il *ne bis in idem* come principio derivato e come regola » 153
6. Ancora sul superiore principio di proporzionalità applicato al sistema
punitivo in materia tributaria » 154

7. La specialità come regola del principio di proporzionalità »	156
8. Il divieto del <i>bis in idem</i> come ulteriore e residuale regola applicativa del principio di proporzionalità e la sua estensione agli enti e alle società. . . . »	157

Capitolo XI

I rapporti fra processo penale e processo tributario

Alessandro Giovannini

1. La “stretta connessione sostanziale” e l’integrazione dei procedimenti e dei processi con regole diverse da quelle della specialità e del <i>ne bis in idem</i> »	159
2. La sospensione dell’esecuzione della sanzione amministrativa »	160
3. La sentenza penale d’assoluzione nel processo tributario »	160
4. Sentenza penale e capacità contributiva quale principio generale dell’ordinamento »	162
5. Le prove e il canone della razionalità normativa »	164
6. La sentenza tributaria nel processo penale »	166
7. Le cause di estinzione dei reati, le circostanze attenuanti, la speciale tenuità del fatto e le comunicazioni fra gli uffici del Pubblico Ministero e dell’Agenzia delle entrate. »	166

Capitolo XII

Il nuovo assetto delle cause di non punibilità

Giovanni Flora

1. Uno sguardo d’insieme. »	169
2. Il pagamento del debito tributario (art. 13 d.lgs. n. 74 del 2000). »	171
3. La causa di non punibilità “condizionata” e “precaria” della rateizzazione in corso (nuovi artt. 10- <i>bis</i> e 10- <i>ter</i> , d.lgs. n. 74 del 2000). »	172
4. La causa di non punibilità della indebita compensazione di crediti la cui spettanza risulta obiettivamente controversa (art. 10- <i>quater</i> , co. 2- <i>bis</i> , d.lgs. n. 74 del 2000) »	174
5. Gli omessi versamenti dovuti a cause non imputabili all’autore (art. 13 c. 3- <i>bis</i> d.lgs. n. 74 del 2000) »	175
6. La non punibilità per particolare tenuità del fatto (artt. 131- <i>bis</i> c.p. e 13 c. 3- <i>ter</i> d.lgs. n. 74 del 2000). »	178

Sezione terza

Le sanzioni amministrative

Capitolo XIII

La riforma delle sanzioni amministrative:
profili generali e principi di novità

Lorenzo del Federico

1. Premessa »	183
2. I principi fondamentali per orientarsi nell'interpretazione della novella . . . »	186
3. Il principio di personalità e la riferibilità delle sanzioni al contribuente . . . »	188
4. I principi di proporzionalità e di offensività. »	190
5. L'ampliamento delle cause di non punibilità e l'eccessivo <i>favor</i> per la prassi amministrativa »	192
6. I nuovi criteri edittali e di determinazione della sanzione. »	194
6.1. Segue: le nuove misure edittali per le sanzioni accessorie »	197
7. Il concorso di violazioni e la continuazione. »	197
8. Il ravvedimento operoso. »	201
9. La cessione d'azienda e le operazioni societarie »	202
10. Conclusioni »	203

Capitolo XIV

Il principio di proporzionalità

Roberto Cordeiro Guerra

1. Il principio di proporzionalità: origini e contenuto. »	205
2. L'orientamento della Corte Costituzionale in punto di operatività del principio di proporzionalità rispetto alle sanzioni amministrative afflittive »	206
3. Sanzioni tributarie draconiane e principio di proporzionalità: l'interpretazione adeguatrice della Consulta. »	209
4. Le fonti sovranazionali e la giurisprudenza della Corte di Giustizia sulla diretta applicabilità del principio di proporzionalità in materia sanzionatoria »	211

5. Le principali criticità del precedente sistema di determinazione delle sanzioni tributarie dal punto di vista della proporzionalità »	214
6. Il contenuto della legge delega e le forti aspettative generate dalla relazione illustrativa »	215
7. L'introduzione del principio di proporzionalità nello statuto dei diritti del contribuente e nell'art. 3 del d.lvo n. 472/1997. »	217
8. La revisione delle sanzioni in materia di Imposte dirette, Iva e riscossione tra misura unica proporzionale e circostanze attenuanti ed aggravanti. . »	218
9. Il problema della compatibilità del nuovo regime delle sanzioni proporzionali fisse con il principio di proporzionalità »	220
10. L'attenuazione del carico delle sanzioni: una valutazione da compiere anche alla luce delle nuove previsioni premiali ed agli effetti riflessi sugli istituti deflattivi »	222
11. Cenni al temperamento del cumulo di sanzioni punitive in attuazione del divieto di <i>ne bis in idem</i> »	222
12. Brevi considerazioni finali sull'implementazione del principio di proporzionalità in sede di revisione del sistema sanzionatorio tributario . . »	223

Capitolo XV

Il principio proporzionalità e l'entità delle sanzioni amministrative

Maurizio Logozzo

1. La proporzionalità quale principio direttivo della riforma del sistema sanzionatorio tributario »	225
2. Proporzionalità delle sanzioni e diritto europeo. »	228
3. L'attuazione della legge delega e il concreto atteggiarsi della proporzionalità sanzionatoria »	229
3.1. Sulla proporzionalità "legale" »	229
3.2. La proporzionalità in prospettiva amministrativa». »	230
4. Principio di proporzionalità e adeguamento della sanzione »	232
5. Prime conclusioni allo stato dell'arte. »	233

Capitolo XVI

Gli obbligati in solido nella sanzione amministrativa pecuniaria

Michele Mauro

1. Premessa: gli obiettivi della riforma in tema di responsabilità solidale per la sanzione pecuniaria »	235
2. La responsabilità solidale nel rapporto tributario proprio di società o enti »	236
3. <i>Segue.</i> La responsabilità per la sanzione pecuniaria nel rapporto tributario proprio di persona fisica: l'incoerenza del sistema riformato »	243
4. <i>Segue.</i> La responsabilità sanzionatoria nel caso di ente fittizio o interposto »	245
5. La responsabilità solidale del cessionario d'azienda »	247
6. Conclusioni »	249

Capitolo XVII

La progressione e la continuazione

Roberta Alfano

1. Introduzione »	253
2. Genesi normativa del concorso di illeciti »	257
3. Definizione della sanzione unica, progressione e continuazione nell'interpretazione amministrativa e giurisprudenziale »	262
3.1. Omesso o parziale versamento di tributi erariali »	263
3.2. <i>Segue:</i> omesso o parziale versamento di tributi locali »	265
3.3. Violazioni formali plurime in assenza di tributo e sanzione unica: il mancato rispetto degli obblighi sul monitoraggio fiscale »	267
4. Qualche considerazione conclusiva »	269

Capitolo XVIII

La nuova disciplina sull'indebita compensazione

Giovanni Girelli

1. Premessa »	275
-------------------------	-----

2. L'indebita compensazione <i>ante</i> riforma fiscale. »	276
3. L'indebita compensazione da crediti inesistenti e non spettanti nel "decreto sanzioni" »	281
4. Considerazioni di apprezzamento e di critica sulle nuove definizioni di credito inesistente e non spettante e sul relativo regime sanzionatorio »	283

Capitolo XIX

La nuova entità delle sanzioni amministrative nelle imposte sui redditi e nell'I.V.A.

Francesco Borelli

1. Delimitazione dell'indagine: gli obiettivi della riforma riguardanti il principio di proporzionalità »	291
2. Evoluzione della normativa sul principio di proporzionalità: brevi cenni. »	292
3. Il principio di proporzionalità nella sentenza della Corte costituzionale n. 46 del 2023 »	293
4. La proporzionalità delle sanzioni amministrative come espressione del principio di uguaglianza. »	294
5. Le due diverse accezioni del principio di proporzionalità utilizzate dalla Corte costituzionale »	295
6. L'applicazione diretta del principio di proporzionalità alle sanzioni nell'ordinamento dell'U.E. »	296
7. Le modifiche introdotte dall'articolo 2 del d.lgs. 14 giugno del 2024, n. 87, di riforma al d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 »	298
8. Le violazioni dichiarative nelle imposte sui redditi e I.R.A.P. »	299
8.1. <i>Segue</i> . Le violazioni dichiarative del sostituto d'imposta »	301
8.2. <i>Segue</i> . Le violazioni dichiarative in materia di I.V.A »	303
8.3. <i>Segue</i> . Altre violazioni con riguardo alle dichiarazioni »	305
9. Le violazioni degli obblighi strumentali. »	305
10. Le violazioni relative alle esportazioni. »	306
11. Le violazioni riguardanti i versamenti »	307
12. Le sanzioni accessorie »	307
13. Le funzioni delle sanzioni amministrative: riflessioni conclusive »	309
Autori »	311

Capitolo IX

Lo scambio di informazioni e la cooperazione fra amministrazioni finanziarie

Giuseppe Corasaniti

Sommario: **1.** Premessa. – **2.** Disciplina euro-unitaria dello scambio automatico di informazioni fiscali: presupposti, finalità e tutela del contribuente nell’ambito della trasparenza fiscale. – **3.** Lo scambio automatico di informazioni fiscali: le direttive UE e il loro recepimento. – **4.** La direttiva 2021/514/EU: dal potenziamento dello scambio di informazioni alle verifiche fiscali congiunte nel d.lgs. n. 32 del 2023 e nel d.lgs. n. 13 del 2024.

1. Premessa

Con il termine cooperazione amministrativa in materia tributaria si indica “*l’attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare ai fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione*”¹. La cooperazione tra Amministrazioni finanziarie contempla, quindi, tutti quegli strumenti che possono, in qualche modo, agevolare l’attuazione della pretesa tributaria di uno Stato in relazione a fattispecie con elementi di estraneità². Tale cooperazione fiscale internazionale si manifesta in varie forme: dallo scambio di informazioni utili a determinare la capacità contributiva del soggetto, dall’assistenza nelle verifiche fiscali all’estero, dall’assistenza nella notifica di atti tributari, fino alla mutua assistenza nella riscossione dei tributi all’estero³. Da una ritrosia iniziale degli Stati a favorire la cooperazione fiscale internazionale, giustificata dalla tradizionale “gelosia” di questi rispetto all’esercizio della propria potestà tributaria, si è giunti, a causa dell’evoluzione degli scambi e, soprattutto, della globalizzazione, ad estendere ed implementare la collaborazione fiscale internazionale, con una duplice

¹ Cfr. M. UDINA., *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, 428.

² La cooperazione internazionale è configurata come “attività posta in essere dagli Stati al fine di raggiungere scopi di natura tributaria di un altro Stato ed esplicatesi attraverso strumenti di natura amministrativa o giurisdizionale”. Cfr. C. SACCHETTO, *Tutela all’estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, 209; ID., *Cooperazione fiscale internazionale [dir. trib.]*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2016.

³ Si consenta il rinvio a G. CORASANITI, *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corr. trib.*, 2015, 1361. Più in generale P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 709 ss. e M.C. PIERRO, *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. fin. sc. fin.*, 2017, 449 ss.

finalità: *i*) eliminare i rischi di doppia tassazione sulla medesima fattispecie, favorendo così la rimozione degli ostacoli al commercio transfrontaliero; e, al contempo *ii*) contrastare in modo più efficace le condotte evasive o, più genericamente, elusive, volte a dislocare la ricchezza in Stati a più bassa fiscalità, confidando negli ostacoli che lo Stato di residenza avrebbe incontrato nel venirne a conoscenza e pervenendo, di fatto, a una c.d. doppia non-imposizione. Tale duplice finalità della cooperazione si è tradotta in una serie di interventi mirati, soprattutto da parte dell'OCSE⁴, dell'Unione Europea⁵ e anche del Consiglio d'Europa⁶. Il progressivo diffondersi di strumenti normativi finalizzati alla cooperazione in ambito fiscale ha contribuito in maniera vigorosa a mettere in crisi l'atteggiamento "non collaborativo" degli Stati, *in primis* quello degli Stati tradizionalmente definiti "paradisi fiscali", ma anche quello degli Stati c.d. a fiscalità ordinaria, che, però prevedono "regimi fiscali preferenziali" in grado di attrarre gli investitori e creare, così, una concorrenza fiscale "dannosa". Nel panorama internazionale, storicamente le principali fonti normative dello scambio di informazioni sono rinvenibili nei trattati di diritto internazionale stipulati fra due o più Stati. La questione della cooperazione amministrativa tra Stati nella materia fiscale si è posta, innanzitutto, a partire dal secondo dopoguerra nei dibattiti sviluppatasi in seno all'OCSE. È così che, sin dalla sua prima versione, il Modello OCSE ha previsto una disposizione dedicata a regolamentare, appunto, lo scambio di informazioni. L'attuale versione dell'art. 26 del Modello OCSE di

⁴ L'OCSE ha predisposto nel 2002 il primo Modello di convenzione sullo scambio di informazioni in materia tributaria, corredato da uno specifico Commentario con portata interpretativa delle varie disposizioni. La caratteristica peculiare di un *Tax Information Exchange Agreement (TIEA)* è la possibilità per gli Stati Contraenti di scambiarsi tutte le informazioni utili alla corretta determinazione della responsabilità fiscale dei propri contribuenti, a prescindere da una vigente convenzione contro le doppie imposizioni. La *ratio* sottesa al *TIEA* è la medesima di quella dell'art. 26 del Modello OCSE, prevedendosi l'obbligo degli Stati Contraenti di scambiarsi le informazioni che integrino i requisiti della "prevedibile rilevanza" nell'altro ordinamento.

⁵ La direttiva 2011/16/UE ha sostituito la direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette. Sugli importanti adeguamenti apportati alle norme concernenti la cooperazione amministrativa nel settore fiscale, in particolare per quanto riguarda lo scambio di informazioni tra Stati membri, allo scopo di accrescere l'efficienza e l'efficacia dello scambio transfrontaliero di informazioni, si rinvia agli ulteriori approfondimenti nel testo del presente contributo.

⁶ La Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia tributaria (c.d. Convenzione MAAT) è stata promossa congiuntamente dal Consiglio d'Europa e dall'OCSE ed è stata aperta alla firma il 25 gennaio 1988. L'Italia ha firmato il 31 gennaio 2006 ed ha contestualmente depositato lo strumento di ratifica nonché alcune dichiarazioni e riserve. La Convenzione è stata poi modificata con il Protocollo del 31 marzo 2010 per allinearla allo standard internazionale sullo scambio di informazioni su richiesta e per aprirla a tutti i paesi. Essa si applica alle imposte dirette e indirette, ai tributi erariali e locali, alle accise ed ai contributi locali. Ne restano esclusi solo i dazi doganali. La Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa contiene clausole in materia di scambio di informazioni, di verifiche simultanee, di assistenza alla riscossione e di notifica di documenti. In essa sono raccolte altresì specifiche disposizioni in materia di riservatezza delle informazioni e di tutela del contribuente. La particolarità dello strumento è dovuta propria alla sua natura multilaterale.

convenzione contro la doppia imposizione e la relativa formulazione prevede che “*Le autorità degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni prevedibilmente rilevanti... relative alle imposte di qualsiasi genere... nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione*”. È evidente come la norma inquadri la collaborazione tra gli Stati come un esercizio di “reciprocità informativa”. La regola fondamentale sullo scambio bilaterale di informazioni è, quindi, concentrata sul concetto di “prevedibile rilevanza”, il quale dovrebbe essere interpretato nella maniera più ampia possibile. Ma il Commentario specifica che la norma non permette agli Stati Contraenti di intraprendere “*fishing expeditions*”, espressione colorita che si riferisce alle richieste generalizzate di informazioni non riguardanti uno o più contribuenti preventivamente identificati e basate sul mero sospetto di un’evasione fiscale internazionale. La reciprocità che informa interamente lo spirito della norma in parola viene ribadita ed ulteriormente enfatizzata al comma terzo dell’art. 26 nel quale, in sostanza, si esplicita che non potranno essere richieste informazioni: *i*) per il cui reperimento si debba procedere in deroga alla propria legislazione e/o prassi amministrativa; *ii*) che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione; *iii*) che potrebbero rivelare segreti commerciali e/o industriali o in contrasto con l’ordine pubblico. I primi due limiti all’obbligo di scambiare le informazioni hanno un duplice scopo essendo diretti ad evitare che: *a*) lo Stato richiesto debba andare contro la sua legislazione e la sua prassi amministrativa nel mettere le informazioni a disposizione dell’altro Stato contraente; *b*) lo Stato richiedente possa vedere accresciuti i poteri di cui ordinariamente dispone e quindi non può avvantaggiarsi del sistema informativo dello Stato richiesto, qualora sia più ampio del proprio. In ordine alla modalità di scambio di informazioni, il Commentario indica tre tipologie, la scelta delle quali è rimessa alla discrezionalità degli Stati Contraenti: *i*) su richiesta, che si ha quando uno Stato chiede la trasmissione di informazioni relative a uno specifico contribuente; *ii*) spontaneo, che si verifica quando, in assenza di una richiesta, uno Stato trasmetta informazioni ritenute di particolare interesse per l’altro Stato; *iii*) automatico, il quale concerne una o più categorie reddituali che hanno la fonte nell’altro Stato e che sono trasmesse in maniera automatica in base a un precedente accordo-quadro fra gli Stati Contraenti. Un corollario fondamentale della cooperazione internazionale nell’accertamento delle imposte consiste nel divieto di utilizzare le informazioni ottenute per mezzo dell’art. 26 per scopi estranei alla materia fiscale. Le informazioni potranno essere comunicate esclusivamente alle persone e alle autorità compresi i tribunali e gli organi amministrativi, incaricate dell’accertamento, della riscossione coattiva, dell’applicazione o citazione in giudizio o decisione di ricorso relativi alle imposte per le quali le informazioni sono state scambiate, e non potranno essere comunicate a persone diverse dall’interessato o da suoi rappresentanti.

Attualmente lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale fra le amministrazioni degli Stati membri dell’Unione Europea costituisce il più importante strumento di contrasto all’evasione e all’elusione fiscali transfrontalieri, nonché alle strategie di pianificazione fiscale aggressiva con cui le imprese possono trasferire gli utili in Paesi a minore imposizione fiscale producendo effetti sulla base imponibile di altri Stati membri. Negli ultimi anni si è sensibilmente intensificato l’interesse su talune iniziative – sviluppate sia in ambito OCSE sia in ambito UE, riguardanti lo scambio automatico di informazioni, basato su accordi che consentono di inviare e ricevere elevate quantità di dati e

informazioni a scadenze prefissate – precipuamente orientate alla definitiva affermazione del concetto di “trasparenza fiscale” quale paradigma opposto e contrario al concetto (per molti anni condiviso a livello internazionale) di “riservatezza fiscale”.

Più nello specifico, a seguito dello slancio politico creato dal progetto “*Base erosion and profit shifting*” dell’OCSE, il legislatore dell’UE, negli ultimi anni, ha compiuto notevoli passi diretti all’armonizzazione della tassazione del reddito (delle società) e alla creazione di rilevanti *minimum standards*, obiettivi, questi ultimi, raggiunti nelle “*Anti-Tax Avoidance Directives*” (i.e., direttiva 2016/1164/UE e direttiva 2017/952/UE, c.d. “ATAD 1 e ATAD 2”), le quali, in buona sostanza, rappresentano la trasposizione sotto forma di “*hard law*” della “*soft law*” di matrice OCSE. Oltre alle disposizioni contenute nelle due direttive ATAD, gli Stati membri dell’UE hanno adottato, sulla base degli articoli 113 e 115 del TFUE, una serie di modifiche alla direttiva UE 2011/16/UE (*Directive on Administrative Cooperation*, c.d. “DAC 1”) in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, destinate a fornire, alle novità giuridiche sostanziali apportate dalle citate direttive ATAD 1 e ATAD 2, un adeguato impianto procedurale, composto da norme in grado di facilitare la raccolta delle informazioni necessarie a prevenire forme di evasione/elusione transfrontaliere. A questo scopo, l’ambito applicativo della DAC è stato modificato – o, meglio, ampliato – sette volte negli ultimi anni⁷. Le ragioni che hanno legittimato il legislatore euro-unitario ad intervenire in più occasioni sono rintracciabili nella circostanza che per gli Stati membri risulta sempre più difficile proteggere le basi imponibili nazionali dall’erosione poiché le strutture di pianificazione fiscale hanno subito un’evoluzione diventando particolarmente sofisticate e spesso traggono vantaggio dall’accresciuta mobilità di capitali e di persone nel mercato interno. Tali strutture consistono generalmente in meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti. Questo determina spesso riduzioni considerevoli del gettito fiscale degli Stati membri e impedisce loro di applicare politiche fiscali favorevoli alla crescita. Per queste ragioni, la Commissione UE è stata chiamata a intraprendere

⁷ Tali modifiche hanno comportato: *i*) l’introduzione, con riferimento alle informazioni sui conti finanziari all’interno dell’Unione, dello *standard* comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard* - «CRS») elaborato dall’OCSE (direttiva 2014/107/UE, c.d. “DAC 2”); *ii*) l’introduzione dell’obbligo di scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri (direttiva 2015/2376/UE, c.d. “DAC 3”); *iii*) l’introduzione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali (direttiva 2016/881/UE, c.d. “DAC 4”); *iv*) l’introduzione dell’obbligo per gli Stati membri di fornire alle autorità fiscali l’accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie ai sensi della direttiva 2015/849/UE del Parlamento europeo e del Consiglio (direttiva 2016/2258/UE, c.d. “DAC 5”); *v*) l’introduzione dell’obbligo di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili ai fini di pianificazione fiscale aggressiva (direttiva 2018/822/UE, c.d. “DAC 6”); *vi*) l’introduzione dell’obbligo dello scambio di informazioni in capo ai gestori di piattaforme digitali (direttiva 2021/514/UE, c.d. “DAC 7”); *vii*), da ultimo, l’introduzione dell’obbligo di scambio di informazioni per gli intermediari che intervengono nelle transazioni in crypto-attività (direttiva 2023/2223/UE, c.d. “DAC 8”).

nuove iniziative sulla comunicazione obbligatoria di informazioni sui meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva in linea con l'azione 12 del piano BEPS dell'OCSE, (iniziative) che hanno portato alla pubblicazione della DAC 6 e, da ultimo, della DAC 7 e DAC 8.

La DAC 6, in particolare, ha rappresentato certamente una novità rispetto ai precedenti interventi del legislatore euro-unitario in materia di scambio automatico di informazioni fiscali in quanto, per la prima volta, è stato introdotto un sistema di acquisizione delle informazioni che ruota «su una prima valutazione prognostica, da parte dello stesso soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, dell'astratta pericolosità fiscale della sua condotta e della sua idoneità a neutralizzare gli obblighi di scambio di informazioni»⁸.

Ciò premesso, le recenti novità in tema di scambio automatico di informazioni fiscali, tutte fondate sull'esigenza di delineare un quadro fiscale sempre più fondato sul paradigma della "trasparenza fiscale", sollevano un qualche profilo di criticità, soprattutto con riferimento alla posizione dei contribuenti coinvolti nelle procedure di scambio automatico.

2. Disciplina euro-unitaria dello scambio automatico di informazioni fiscali: presupposti, finalità e tutela del contribuente nell'ambito della trasparenza fiscale

Come anticipato in premessa, tutte le recenti normative adottate sia a livello internazionale sia a livello euro-unitario in materia di scambio automatico di informazioni fiscali si prefiggono l'obiettivo di implementare la trasparenza fiscale e quindi di impedire l'evasione/elusione fiscale transfrontaliera. Si tratta, quindi, di comprendere cosa debba intendersi per "trasparenza fiscale". In termini assolutamente generali, il concetto di "trasparenza fiscale", sebbene sia venuto *in auge* recentemente a livello internazionale, quale presupposto e obiettivo delle diverse normative varate in materia di scambio internazionale di informazioni fiscali, rievoca innanzitutto il fondamento del rapporto che intercorre (*rectius*, che dovrebbe intercorrere) tra l'Amministrazione finanziaria di uno Stato ed i contribuenti ivi residenti, i quali, in buona sostanza, forniscono tutte le informazioni utili per consentire la corretta quantificazione della materia imponibile e, conseguentemente, la riscossione dei tributi dovuti. In realtà, la "trasparenza fiscale" rappresenta un concetto dai contorni ambigui, idoneo a rievocare più e distinti significati⁹.

⁸ Cfr. G. SELICATO, *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. trib.*, 2019, 112 ss.; G. BARONI, *Scambio automatico di informazioni: si può ancora parlare di "sana" tax compliance?*, in *Riv. dir. trib. – suppl. online*, 29 aprile 2019; F. SAPONARO, *Scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'UE: stato dell'arte e tendenze evolutive*, in *Riv. ital. dir. pubb. Com.*, 2020, n. 5, 551 ss.

⁹ Sul concetto di "trasparenza fiscale" si v. J. HEY, *The notion and the concept of tax transparency*, *General Report*, EATLP Annual Congress 7-9 June 2018, Online Books IBFD (2019), 3; J.P. OWENS, *Tax Transparency: The "Full Monty"*, *Bull. Int. Tax.*, 2014, 512; A. TURINA, *"Visible, Though Not Visible in*

Da un punto di vista strettamente letterale, il concetto di “trasparenza fiscale” può essere inteso nell’accezione di consentire a qualcuno di “guardare oltre” le informazioni che in prima battuta vengono spontaneamente fornite, così come può essere riferito a tutti quei casi di strutture societarie “trasparenti” in opposizione a quelle strutture da considerare invece “opache”. Secondo un’altra lettura, il concetto di “trasparenza fiscale” è inteso in relazione all’accessibilità di talune informazioni e, più in particolare, in riferimento alla idoneità di queste ultime di circolare ed essere liberamente fruibili da parte di tutti coloro che manifestino un interesse rispetto alle decisioni, e alla relativa esecuzione, basate sulle predette informazioni. In ragione di quanto detto, pare evidente come il concetto di “trasparenza fiscale” assuma un rilievo fondamentale sia con riferimento alla posizione dei contribuenti sia con riferimento alla posizione delle Amministrazioni finanziarie: un contribuente pienamente “trasparente” è colui che non nasconde alcun fatto fiscalmente rilevante all’Amministrazione finanziaria e, viceversa, un’Amministrazione finanziaria pienamente “trasparente” è quell’ente che consente al contribuente di accedere alle informazioni da questa detenute per consentirgli di meglio orientare la propria condotta nel pieno rispetto degli obblighi previsti dalla legge.

Alla luce di questa premessa di carattere generale, risulta agevole comprendere le motivazioni della stretta interrelazione che intercorre tra il concetto di “trasparenza fiscale” e le procedure di scambio automatico di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie di diversi Stati: in primo luogo, il procedimento di raccolta e scambio delle informazioni deve essere trasparente nei confronti dei contribuenti coinvolti, nel senso di essere percepito da questi ultimi quale strumento necessario per la corretta applicazione delle norme tributarie; in secondo luogo, le procedure *de quibus* perseguono proprio l’obiettivo della “trasparenza fiscale”, da intendersi, questa volta, quale esigenza per le Amministrazioni finanziarie di accrescere la propria conoscenza delle nuove strutture transfrontaliere utilizzate dai contribuenti per scopi evasivi/elusivi, al fine di approntare puntuali politiche e norme di reazione¹⁰. In quest’ultima prospettiva devono essere inquadrati gli sforzi – profusi tanto a livello internazionale quanto a livello euro-unitario – di implementare con maggiore forza precise normative volte a regolamentare lo scambio automatico di informazioni fiscali fra Stati, le quali, a ben vedere, hanno lo scopo principale di fungere da deterrente rispetto ai comportamenti fraudolenti potenzialmente attuabili dai contribuenti. A livello internazionale, la quasi totalità degli Stati ha, ad oggi, implementato puntuali discipline volte a favorire la trasparenza fiscale¹¹. A

Itself”: *Transparency at the Crossroads of International Financial Regulation and International Taxation*, *World Tax J.*, 2016, sec. 2.2. Con particolare riferimento al concetto di “trasparenza fiscale” nella prospettiva italiana, si v. P. SELICATO, *National Report – Italy*, *Tax Transparency*, EATLP Annual Congress 7-9 June 2018, Online Books IBFD (2019), 649-681.

¹⁰ Cfr. L.E. SCHOUERI – M.C. BARBOSA, *Transparency: From Tax Secrecy to the Simplicity and Reliability of the Tax System*, *British Tax Rev.*, 2013, 677.

¹¹ Al riguardo può farsi riferimento alla lista dei Paesi non collaborativi ai fini fiscali periodicamente aggiornata dal Consiglio dell’Unione europea, che assume a riferimento gli impegni e le concrete modifiche adottate dai vari ordinamenti internazionali ai fini di una adeguata trasparenza fiscale secon-

seguito dell'approvazione, nel 2010, da parte del Congresso degli Stati Uniti, del "*Foreign Account Tax Compliance Act*" (comunemente denominato FATCA), si è infatti sviluppata una spinta politica per l'adozione di uno *standard* globale di scambio di informazioni. Tuttavia, la reale svolta che ha ampliato sensibilmente il campo d'azione della trasparenza fiscale è stata la conclusione di accordi bilaterali tra gli Stati Uniti d'America e vari altri Paesi (inclusi tutti gli Stati membri dell'Unione Europea) sullo scambio automatico d'informazioni, finalizzati ad applicare tale normativa. In particolare, la necessità di superare gli ostacoli giuridici connessi all'applicazione della normativa FATCA e di rendere lo scambio di informazioni reciproco, ha condotto dal febbraio 2012 i Paesi del "G5" (Francia, Germania, Regno Unito, Spagna e Italia) ad avviare trattative con il governo statunitense per l'elaborazione di un modello di accordo intergovernativo (*Intergovernmental Agreement* – IGA 1) da utilizzare per la futura conclusione di accordi bilaterali con il governo USA. Tale modello prevede l'invio da parte delle istituzioni finanziarie dei dati relativi ai conti finanziari alle Autorità dei Paesi in cui le istituzioni finanziarie sono localizzate, che provvedono, a loro volta, a trasmetterli all'Autorità statunitense.

Nel contesto internazionale il modello di accordo intergovernativo ha, inoltre, ispirato l'elaborazione, nell'ambito dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), di uno *standard* comune per lo scambio automatico di informazioni (*Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters*), che prevede l'obbligo, in capo alle Amministrazioni finanziarie degli Stati aderenti, di scambiarsi automaticamente i dati relativi ai conti finanziari detenuti da soggetti non residenti ad esse trasmessi dalle istituzioni finanziarie (banche, fondi comuni, assicurazioni, trust, fondazioni ecc.) localizzate nel loro territorio. Lo *Standard* si compone di: *i*) un modello di accordo intergovernativo che definisce le norme che regolano lo scambio stesso; - regole comuni che disciplinano le procedure per l'adempimento degli obblighi di adeguata verifica e di comunicazione (*Common Reporting Standard* – CRS); *ii*) un Commentario, contenente i principali chiarimenti interpretativi; *iii*) e, infine, di regole tecniche per la trasmissione delle informazioni.

A livello euro-unitario, si è disposta l'attuazione del "*Common Reporting Standard*" tra i Paesi membri dell'Unione Europea con l'adozione della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 (c.d. "DAC 2"), con la quale è stato ampliato l'ambito di applicazione della direttiva 2011/16/UE. Com'è noto, la direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, prevedeva già lo scambio automatico obbligatorio di informazioni tra gli Stati membri per talune categorie di reddito, principalmente di natura non finanziaria, detenute dai contribuenti in Stati membri diversi dal loro Stato di residenza. Essa stabiliva, inoltre, un approccio graduale volto a rafforzare lo scambio automatico di informazioni estendendolo progressivamente a nuove categorie reddituali ed eliminando la condizione che subordina lo scambio di informazioni alla loro disponibilità. Caratteristica principale

do gli *standard* comunitari. All'ultimo aggiornamento, datato 22 febbraio 2024, risultano non collaborativi: Samoa americane, Anguilla, Dominica, Figi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychelles, Trinidad e Tobago, Isole Vergini degli Stati Uniti e Vanuatu.

della nuova direttiva 2014/107/UE è quella di incorporare, con pochi adattamenti, il CRS nella legislazione europea con effetti dal 1° gennaio 2016 e primo scambio delle informazioni a decorrere dal 2017¹². In altre parole, la Direttiva 2014/107/UE ha il pregio di aver recepito un unico *standard* globale (*id est*, il CRS), riducendo al minimo i costi e gli oneri amministrativi per gli intermediari finanziari chiamati ad attuarlo, garantendo allo stesso tempo il rispetto della *privacy* dei contribuenti in conformità alle direttive europee in materia. Conseguenza della Direttiva 2014/107/UE è che dal 1° gennaio 2016 il *set* di informazioni fiscali di natura finanziaria oggetto di scambio tra i Paesi UE è decisamente molto più ampio e dettagliato di quanto prevedeva, in precedenza, la Direttiva 2003/48/CE sulla tassazione dei redditi da risparmio. Ciò posto, e prima di passare alla disamina dei contenuti delle direttive euro-unitarie in tema di scambio automatico di informazioni fiscali, un ultimo aspetto deve essere messo in luce e cioè la stretta correlazione esistente fra il concetto di “trasparenza fiscale” e il concetto di “digitalizzazione”. È indubbio il fatto che la digitalizzazione ha significativamente influito nella rapida affermazione della “trasparenza fiscale” perseguita dalle discipline in tema di scambio automatico di informazioni: le Amministrazioni fiscali, attraverso una massiva digitalizzazione delle procedure di scambio automatico, hanno ormai accesso, in tempi velocissimi, ad una rilevante mole di dati riguardanti la sfera dei contribuenti “oggetto di scambio”.

La repentina digitalizzazione delle procedure di scambio automatico, se da un lato produce quale effetto positivo la tempestiva interazione tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati coinvolti in siffatte procedure, porta invero con sé una serie di problematiche di primario rilievo, prima fra tutte quella relativa alla corretta tutela della *privacy* dei contribuenti coinvolti, le cui informazioni, allo stato, rischiano di essere scambiate pur non avendo alcuna rilevanza ai fini fiscali. Tali problematiche devono indurre a riflettere circa l'improcrastinabilità di un intervento normativo a livello euro-unitario idoneo ad un coordinamento fra le discipline volte ad incentivare la “trasparenza fiscale”, le modalità di espletamento di tali procedure e i diritti dei soggetti coinvolti alla protezione dei propri dati personali: pare evidente, difatti, come non sia possibile sacrificare sull'altare della tempestività dell'accesso alle informazioni, dovuta ad una significativa digitalizzazione delle procedure sottostanti, il diritto dei contribuenti ad esserne coinvolti solo

¹² Per quanto riguarda la legislazione nazionale, per rendere operativi gli impegni internazionali, l'Italia ha approvato la legge 18 giugno 2015, n. 95, che oltre a ratificare l'Accordo tra il Governo degli Stati Uniti d'America e il Governo della Repubblica italiana finalizzato a migliorare la *compliance* fiscale internazionale e ad applicare la normativa FATCA, ha altresì introdotto le disposizioni concernenti gli adempimenti cui sono tenute le istituzioni finanziarie italiane ai fini dell'attuazione dello scambio automatico di informazioni derivante da altri Accordi e intese tecniche conclusi dall'Italia con i Governi di Paesi esteri secondo lo *standard* OCSE, nonché dalla direttiva 2014/107/UE. In attuazione delle predette disposizioni, con particolare riferimento alla normativa FATCA, è stato predisposto il D.M. 6 agosto 2015, pubblicato nella G.U. del 13 agosto 2015, n. 187. Per quanto concerne, invece, la normativa CRS, è stato emanato il D.M. 28 dicembre 2015, pubblicato nella G.U. del 31 dicembre 2015, n. 303, con il quale vengono attuate la legge 18 giugno 2015, n. 95, e la direttiva 2014/107/UE.

con stretto riferimento ad eventuali notizie o fatti fiscalmente rilevanti¹³. La pluralità di interessi coinvolti nella procedura – quali quello alla acquisizione delle informazioni ai fini della corretta applicazione della normativa fiscale, alla loro riservatezza, all'esigenza di non alterare la concorrenza nel mercato internazionale, al diritto di difesa dei contribuenti – dovrebbe pertanto suggerire, nel breve termine, l'elaborazione in sede euro-unitaria e internazionale, di *standard* comuni che individuino le fasi procedurali in cui concentrare le verifiche sulle modalità di assunzione delle informazioni già nella fase di raccolta delle medesime, salvaguardando l'interesse alla speditezza delle procedure e, nel contempo, il diritto alla protezione dei dati personali¹⁴. Si tratta di una tematica, quella della tutela dei dati personali dei contribuenti le cui informazioni siano oggetto di scambio fra amministrazioni finanziarie di Stati membri, affrontata anche dalla giurisprudenza sovranazionale, ma con esiti contraddittori: ad esempio, nel caso *Sabou*¹⁵ la Corte di giustizia UE ha negato l'esistenza di diritti immediatamente tutelabili durante la procedura di scambio di informazioni, mentre, nel caso *Berlioz*¹⁶, ha addirittura sancito l'obbligo di un doppio sindacato – da parte del giudice interno dello Stato richiedente e da parte delle autorità fiscali dello Stato richiesto – in punto di “proporzionalità” e di effettiva pertinenza delle informazioni richieste rispetto all'obiettivo di contrasto all'e-

¹³ L'improcrastinabilità di un intervento sul punto è stata condivisa dall'*European Data Protection Board*, che, in data 25 febbraio 2019, ha segnalato la necessità per i singoli Stati di procedere alla valutazione della conformità degli accordi intergovernativi sottoscritti in adesione al FATCA al GDPR.

¹⁴ Cfr. A. Contrino, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e “protezione dei dati personali”: quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in *Riv. dir. trib. – suppl. online*, 29 maggio 2019.

¹⁵ Corte di Giustizia UE, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou*, con commento di J.M. CALDERÓN CARRERO – A. QUINTAS SEARA, *The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures*, in *Bull. for Int. Tax.*, 2014, 498 ss.

¹⁶ Corte di Giustizia UE, 16 maggio 2017, causa C-682/15, *Berlioz*, con commento di S. Dorigo, *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia*, in *Tax News*, 2018; P. MASTELLONE, *Una nuova alba per i diritti fondamentali del contribuente europeo: alcuni spunti sistematici a margine della sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2017, 591 ss. La questione sottoposta al vaglio della CGUE riguardava – in particolare – un fondo di investimento del Lussemburgo, al quale le autorità fiscali lussemburghesi – sulla base di una richiesta di informazioni provenienti dalla Francia – avevano imposto di fornire una serie di indicazioni al fine di consentire a queste ultime di verificare la corretta applicazione della normativa europea concernente la tassazione dei dividendi tra società madri e società figlie. A fronte del rifiuto della *Berlioz* di fornire parte delle informazioni, reputate non “prevedibilmente rilevanti” ai fini della soluzione della questione da parte delle autorità richiedenti, erano state imposte sanzioni, previste dalla legislazione lussemburghese. Il principio enunciato dalla Grande Sezione è significativo, dal momento che riconosce come un soggetto che sia in qualche modo coinvolto in una vicenda concernente una procedura di scambio di informazioni ha diritto a vedere tutelata la propria posizione soggettiva, a prescindere dal fatto che tale procedura avvenga tra le autorità fiscali di due Stati. La sentenza *Berlioz*, dunque, supera nettamente i limiti posti dalla precedente sentenza *Sabou*, affermando che il contribuente può legittimamente accedere, almeno in parte, al fascicolo della procedura di scambio di informazioni, senza che possano essergli opposte ragioni attinenti alla tutela dei rapporti diplomatici tra gli Stati.

vasione fiscale. A partire infatti da quest'ultimo caso, la Corte di giustizia ha iniziato un percorso giurisprudenziale di progressivo riconoscimento dei diritti di difesa che possono essere esercitati nel contesto delle procedure di scambio di informazioni¹⁷. Tuttavia, nella giurisprudenza della CGUE, non si rinviene ancora l'esplicito riconoscimento dei c.d. *participation rights* a favore dei contribuenti oggetto delle indagini: la CGUE, infatti, non si è finora pronunciata né sui *notification rights* (diritto di conoscere l'avvenuta richiesta d'informazioni) né sui *consultation rights* (diritto di essere ascoltato prima della trasmissione delle informazioni). Dal canto suo, la Corte EDU ha mostrato un atteggiamento più "garantista" rispetto alla posizione dei contribuenti coinvolti in procedure di scambio automatico di informazioni, sancendo, in diverse occasioni¹⁸, la possibilità per i contribuenti coinvolti di adire il giudice nazionale ogniqualvolta ritenessero di aver subito una lesione della propria sfera personale a seguito di una procedura di scambio automatico. Che il tema dell'esatto temperamento tra obiettivi di "trasparenza fiscale" e protezione dei dati personali¹⁹ dei contribuenti coinvolti in procedure di scambio automatico di informazioni sia particolarmente attuale è testimoniato dal vibrante dibattito dottrinale esistente sul punto: da un lato, infatti, vi è chi²⁰ sostiene l'esigenza di tutelare i diritti dei contribuenti invocando il carattere della riservatezza, quantomeno con riferimento a tutte quelle informazioni non aventi rilievo ai fini fiscali; dall'altro lato, invece, vi è chi²¹, pur riconoscendo la necessità di una minima tutela dei c.d. "*personal data*", giunge ad attribuire maggior peso ai possibili benefici, in termini di proficua idoneità alla riscossione delle imposte, derivanti da una "*disclosure policy*" senza alcuna limitazione.

Intanto, da un punto di vista nazionale, l'Agenzia delle entrate, per consentire l'effettiva fruibilità agli Uffici periferici dei flussi di informazioni provenienti dalle procedure di scambio automatico, ha sviluppato un apposito sistema informatizzato denominato INDACO (Informazioni dall'Estero per Contribuenti Nazionali), una sorta di *repository*

¹⁷ In tale ultimo senso, si è pronunciata ancor più di recente la Corte di giustizia nella sentenza del 25 novembre 2021, causa C - 437/19, *État luxembourgeois*.

¹⁸ Cfr. Corte EDU, 22 dicembre 2015, ref. 28601/11, *G.S.B.*; Id., 16 giugno 2015, ref. 75292/10, *Othymia Investments BV*; Id., 7 luglio 2015, ref. 28005/12, *MN & Others*; Id., 1° dicembre 2015, ref. 69436/10, *Brito Ferrinbo*.

¹⁹ L'introduzione del "*Regolamento Generale sulla Protezione dei Dati*" (Regolamento UE 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016 - "GDPR") esplica effetti anche in materia fiscale, come dimostra l'applicazione fattane dal Garante della Privacy italiano, con i provvedimenti del 15 dicembre 2018 e del 20 dicembre 2018, in tema di "fatturazione elettronica".

²⁰ J. BLANK, *In Defense of Individual Tax Privacy*, *Emory Law Journal*, 2011, 265-348; P. BAKER - P. PISTONE, *General Report*, in *The Practical protection of taxpayers' fundamental rights*, vol. 100B, sec. 3, IFA 2015; K. BLAUFUS, *The Effect of Tax Privacy on Tax Compliance - An Experimental Investigation*, *European Accounting Review*, 2017, 561-580.

²¹ P. SCHWARTZ, *The Future of Tax Privacy*, *Natl. Tax Journal*, 2008, 897; M.E. Kornhauser, *Doing the Full Monty: Will Publicizing Tax Information Increase Compliance?*, *Can. J. of Law and Jurisprudence*, 2005, 101; J.J. THORNDIKE, *The Thorndike Challenge*, *Tax Notes*, 691; R.S. AVI-YONAH - A. SIMAN, *The 1 Percent Solution: Corporate Tax Returns Should Be Public (and How to Get There)*, *Tax Notes Intl.*, 2014, 627.

nel quale confluiscono tutti i dati scambiati in via automatica, validati anagraficamente, che, in un secondo momento, vengono “filtrati” al fine di escludere tutte quelle posizioni di contribuenti non tenuti all’adempimento dichiarativo o per le quali le irregolarità riscontrate assumono carattere meramente formale²².

3. Lo scambio automatico di informazioni fiscali: le direttive UE ed il loro recepimento

Negli ultimi anni le direttive dell’Unione europea hanno avuto il pregio di ampliare notevolmente le forme di scambio di informazioni automatizzato²³. Si tratta, a questo punto, di illustrare, seppur sinteticamente, i contenuti delle singole direttive in tema di scambio automatico di informazioni²⁴.

La direttiva 2011/16/UE (c.d. “DAC 1”) è intervenuta nella materia della cooperazione amministrativa nel settore fiscale, abrogando la direttiva 77/799/CE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi. La citata direttiva, recepita in Italia con d.lgs. 4 marzo 2014, n. 29, disciplina lo scambio automatico obbligatorio di informazioni tra gli Stati (a decorrere dal periodo d’imposta 2014) per determinati elementi reddituali (come i redditi di lavoro dipendente, compensi per dirigenti, prodotti assicurativi sulla vita, pensioni, proprietà e redditi immobiliari), in relazione ai quali scatta l’obbligo di comunicazione delle “informazioni disponibili”²⁵ ex art. 5, d.lgs. n. 29 del 2014, se riguardanti soggetti residenti in un altro Stato membro. Al di fuori dei casi di scambio obbligatorio di informazioni, è stata prevista, ai sensi dell’art. 9, DAC 1, la possibilità di uno scambio spontaneo nelle ipotesi, ad esempio, in cui sussistano fondati motivi per ritenere esistente una perdita di gettito fiscale in un altro Stato membro, ovvero un contribuente ottenga in uno Stato membro una riduzione o un esonero d’imposta, che dovrebbe comportare un aumento d’imposta o un assoggettamento a imposta in altro Stato membro, oppure ancora nell’ipotesi in cui le relazioni d’affari fra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente di altro Stato membro siano svolte attraverso uno o più Paesi, in modo tale da comportare una diminuzione di imposta nell’uno o nell’altro Stato o in entram-

²² Cfr. Agenzia delle Entrate, circolare n. 19/E dell’8 agosto 2019, par. 2.5.2.

²³ Cfr. E. TORRI, *Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l’Italia e i Paesi dell’Unione Europea*, Corte dei conti - Deliberazione 1° aprile 2019, n. 6/2019/G, par. 2.1.

²⁴ Cfr. L. STAROLA, *Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale*, in *Corr. trib.*, 2018, 2280 ss.; T. DI TANNO, *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in *Rass. trib.*, 2015, 665 ss. Per una disamina della tematica dello scambio automatico di informazioni nella prospettiva della c.d. “tax compliance”, si v. G. RAGUCCI, *Alternative dispute resolution e amministrazione finanziaria*, in *Riv. fin. sc. fin.*, 2018, 208 ss.

²⁵ Per “informazioni disponibili” si intendono quelle “contenute negli archivi fiscali dello Stato membro”, ex art. 3, par. 9, DAC 1; per l’effetto, in presenza del presupposto della disponibilità, lo Stato membro non può rifiutarne l’invio, salvo che lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti (art. 17, par. 3, DAC 1).

bi. Con la direttiva 2014/107/UE (“DAC 2”), recepita in Italia con l. 18 giugno 2015, n. 95, e attuata con D.M. del 28 dicembre 2015, è stata modificata la DAC 1 con riguardo allo scambio obbligatorio di informazioni, al fine di ricomprendere nel suo ambito di applicazione le informazioni sui conti finanziari detenuti da persone fisiche e soggetti diversi dalle persone fisiche, contenenti l’identificazione del conto, il relativo saldo e gli eventuali redditi sullo stesso accreditati²⁶. In particolare, si è previsto che gli intermediari finanziari italiani – tra gli altri, le banche, Poste Italiane S.p.A., le società di gestione accentrata di strumenti finanziari, le società di intermediazione mobiliare, le società di gestione del risparmio, gli organismi di investimento collettivo del risparmio – debbano raccogliere e trasmettere (automaticamente, in formato elettronico e con periodicità annuale) all’Agenzia delle entrate le informazioni relative ad ogni conto finanziario intrattenuto presso una giurisdizione partner e intestato a persone fisiche o entità (quali, ad esempio, società, fondazioni, trust), di cui una o più persone fisiche risultino “titolari effettivi” ai sensi delle disposizioni antiriciclaggio (c.d. *look-through approach*), nonché a beneficiari di contratti di assicurazione sulla vita a contenuto finanziario²⁷. La direttiva 2015/2376/UE dell’8 dicembre 2015 (“DAC 3”), recepita in Italia con il d.lgs. 15 marzo 2017, n. 32, ha ulteriormente modificato la DAC 1 per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali, inserendo una definizione puntuale di *ruling* preventivo transfrontaliero (già previsto dalla DAC 1 nell’ambito dello scambio spontaneo di informazioni) e di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento (c.d. “APA”)²⁸.

I *ruling* interessati riguardano gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, gli accordi preventivi inerenti all’utilizzo di *software* coperti da *copyright*, da brevetti industriali, da marchi, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, aventi ad oggetto una operazione transfrontaliera. Sono ricompresi tra i *ruling* preventivi transfrontalieri, rilevanti ai fini dello scambio automatico, anche i pareri resi su istanze di interpello aventi ad oggetto l’interpretazione o l’applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di una operazione transfrontaliera. Nell’ordinamento italiano, gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento riguar-

²⁶ Cfr. art. 8, par. 3-bis, DAC 1, introdotto dalla DAC 2.

²⁷ Con i provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle Entrate n. 125650 del 4 luglio 2017 e n. 87316 del 24 aprile 2018 sono state definite le modalità e i termini in materia di trasmissione da parte delle istituzioni finanziarie italiane.

²⁸ Come sottolineato da E. TORRI, *Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l’Italia e i Paesi dell’Unione Europea*, cit., par. 2.2.3., l’estensione dell’obbligo di fornire automaticamente informazioni anche in materia di *ruling* preventivi transfrontalieri (*cross-border tax rulings*) e di accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (*advance pricing arrangements*) nasce dalla consapevolezza che lo scambio spontaneo si è dimostrato inefficace nell’ambito delle politiche di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva, vista la discrezionalità dello stato membro di decidere l’attivazione dello scambio e la frequente assenza di reciprocità; attraverso tali accordi preventivi si possono invero realizzare consistenti rinunce alla tassazione da parte di uno Stato, attraverso meccanismi di reciproche concessioni, che possono travalicare i limiti del potere discrezionale amministrativo, generando disparità di trattamento fiscale, erosione della base imponibile negli stati membri, distorsioni alla concorrenza.

dano: gli accordi per la preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'articolo 110, co. 7, T.U. delle imposte sui redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 ("Tuir"), e gli accordi 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 un ente residente ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente, stipulati ai sensi dell'art. 31-ter, co. 1, lett. a) e b), del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

La direttiva 2016/881/UE ("DAC 4"), attuata in Italia con D.M. 23 febbraio 2017, modificando l'ambito applicativo della DAC 1, ha incluso nel novero dello scambio di informazioni obbligatorio le informazioni provenienti dal *Country-by-Country Reporting*²⁹.

I dati scambiati sono i ricavi, gli utili (o le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e le imposte sul reddito maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di addetti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti, per quanto riguarda ogni giurisdizione in cui opera il gruppo multinazionale, nonché l'identità di ogni società del gruppo, con l'indicazione della natura della principale o delle principali attività commerciali.

La direttiva 2016/2258/UE ("DAC 5"), recepita in Italia con il d.lgs. 18 maggio n. 60, modificando ancora una volta lo spettro applicativo della DAC 1, prevede che per garantire che le "autorità fiscali siano maggiormente in grado di assolvere i loro obblighi" in relazione allo *standard* globale per lo scambio automatico di informazioni fiscali e "di lottare più efficacemente contro l'evasione fiscale e la frode fiscale", è "necessario garantire che le autorità fiscali siano in grado di accedere alle informazioni AML, alle procedure, ai documenti e ai meccanismi antiriciclaggio". Alla luce dell'utilità che le informazioni in materia di riciclaggio possono avere per le autorità fiscali, la DAC 5 persegue l'obiettivo di consentire tanto alla Guardia di Finanza quanto all'Agenzia delle Entrate l'accesso ai dati e alle informazioni raccolti e conservati in conformità delle procedure antiriciclaggio, acquisiti a norma della direttiva 2015/849/UE (c.d. "IV Direttiva Anti-Riciclaggio")³⁰, recepita in Italia con il d.lgs. 25 maggio 2017, n. 90. In particolare, si fa riferimento ai dati e alle informazioni sulla titolarità effettiva di persone giuridiche e trust contenuti in apposita sezione dei registro delle imprese, disciplinato dall'art. 21, d.lgs. n. 231 del 2007, come modificato dal d.lgs. n. 90 del 2017, nonché ai dati e alle informazioni acquisiti in assolvimento degli obblighi di adeguata verifica della clientela, di cui agli articoli 18 e 19 del d.lgs. n. 231 del 2007 conservati dai soggetti tenuti a detto obbligo ai sensi dell'articolo 31, e secondo le modalità di cui all'articolo 32 dello stesso decreto. Le nuove disposizioni si applicano alle richieste di accesso alle informazioni for-

²⁹ L'art. 1 commi 145 e 146 della legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (Leggi di Stabilità 2016) ha previsto per le società residenti in Italia controllanti di gruppi multinazionali, l'obbligo annuale di trasmettere all'Agenzia delle entrate una rendicontazione paese per paese che riporti l'ammontare dei ricavi e gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva.

³⁰ Modificata dalla direttiva 2018/843/UE del 30 maggio 2018 (c.d. "V Direttiva Anti-Riciclaggio"), recepita in Italia con il d.lgs. 4 ottobre 2019, n. 125.

multate dalla Guardia di Finanza e dall'Agenzia delle entrate a decorrere dal 1° gennaio 2018 (ovvero la data tassativamente prevista dalla DAC 5).

In data 5 giugno 2018 è stata pubblicata la direttiva 2018/822/UE (“DAC 6”), recepita nel nostro ordinamento dal decreto legislativo n. 100 del 30 luglio 2020 e dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 17 novembre 2020, con la quale, al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle autorità fiscali per reagire alla pianificazione fiscale aggressiva, è stata ulteriormente modificata la DAC 1³¹, imponendo agli intermediari di informare le suddette autorità in merito a taluni meccanismi transfrontalieri – di cui siano a conoscenza, che siano in loro possesso o di cui abbiano il controllo – potenzialmente attuabili ai fini di pianificazione fiscale aggressiva. Come sottolineato dalla Commissione europea³², l'obiettivo della DAC 6 è quello di elaborare un dispositivo che eserciti un effetto deterrente, ovvero un dispositivo che dissuada gli intermediari dall'elaborazione e commercializzazione di meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva³³. In particolare, le previsioni contenute nella DAC 6 sono state particolarmente innovative nell'ambito della disciplina euro-unitaria, in quanto gli obblighi di notifica delle informazioni hanno interessato non solo quei soggetti tradizionalmente individuati dalle direttive precedenti (tra cui le società fiduciarie, le SIM, le SGR, gli organismi di investimento collettivo, i trust a determinate condizioni e qualunque altra istituzione finanziaria italiana che presenti i requisiti di cui alle lettere f), g), h), i) dell'art. 1, co. 1, del D.M. 28 dicembre 2015) ma anche i “consulenti” del contribuente o lo stesso contribuente, i quali, in definitiva, finiscono per assumere il «ruolo di veri e propri ausiliari del Fisco (...)» con l'onere del sostenimento di costi e adempimenti «tipici di una funzione di controllo fino ad oggi assolta in via esclusiva dalle Autorità fiscali»³⁴.

La direttiva 2021/514/EU (“DAC 7”), invece, contiene nuove disposizioni finalizzate a rafforzare la cooperazione amministrativa nel settore fiscale in relazione alle sfide poste dall'economia digitale. Oltre all'estensione della cooperazione amministrativa al settore dell'economia digitale, la sopracitata direttiva interviene altresì sulla definizione di “prevedibile pertinenza” fiscale delle informazioni. In particolare, al fine di dimostrare la prevedibile pertinenza delle informazioni richieste, l'Autorità richiedente deve fornire

³¹ Per quanto concerne alcuni profili di criticità ancora non risolti afferenti al sistema automatico di scambio di informazioni, si v. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 321 ss.

³² Commissione UE, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance*, 18 marzo 2015, COM (2015) 136 final.

³³ Per un inquadramento dei presupposti e delle finalità perseguite dalla DAC 6, si v. il contributo di F. PITRONE, *Considerazioni preliminari in materia di scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri potenzialmente aggressivi: tra Azione 12 dell'OCSE, DAC 6 e schema di decreto legislativo italiano*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2019, n. 40, 11 ss.; G. BARBAGELATA, *Mandatory Disclosure Rules: definizione di intermediario e relativi obblighi, Novità fiscali*, 2019, 246 ss. Si consenta il rinvio anche a G. CORASANITI, *Scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie europee e DAC 6. La “nuova frontiera” del contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva transfrontaliera*, in *Strumenti finanziari e fiscalità*, 2021, n. 50, 11 ss.

³⁴ G. SELICATO, *op. ult. cit.*, 121.

all'Autorità interpellata adeguate informazioni di supporto sulla finalità "fiscale" della richiesta, nonché una descrizione delle informazioni richieste ai fini della applicazione della sua legislazione nazionale. Di grande rilevanza, inoltre, è l'inserimento, ad opera della DAC 7 nella DAC 1, di una sezione II-*bis* relativa alle verifiche congiunte, disciplinate precisamente dall'art. 12-*bis* e definite come «un'indagine amministrativa condotta congiuntamente dalle Autorità competenti di due o più Stati membri e collegata a una o più persone di interesse comune o complementare per le Autorità competenti di tali Stati membri».

La direttiva 2023/2226/EU (c.d. "DAC 8"), infine, è stata posta in consultazione l'8 dicembre 2022 ed è stata adottata dal Consiglio dell'Unione europea il 18 ottobre 2023. La direttiva, che dovrà essere recepita dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2025, prevede l'obbligo per gli intermediari che intervengono nelle transazioni in cripto-attività di comunicare le informazioni relative alle operazioni, nazionali e transfrontaliere, realizzate dagli utenti residenti nel territorio europeo. La DAC 8 ha quindi recepito le *model rules* contenute nel CARF (*Crypto Asset Reporting Framework*), al fine di adeguare la regolamentazione del sistema di scambio di informazioni alla diffusione di nuovi strumenti digitali di investimento e pagamento³⁵.

4. La direttiva 2021/514/EU: dal potenziamento dello scambio di informazioni alle verifiche fiscali congiunte nel d.lgs n. 32 del 2023 e nel d.lgs. n. 13 del 2024

In data 21 marzo 2021 è stata adottata la direttiva 2021/514/EU (c.d. "DAC 7")³⁶, che – come anticipato – al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle autorità fiscali per individuare e affrontare le forme di frode, evasione ed elusione fiscali - ha ulteriormente modificato la DAC 1, imponendo obblighi di comunicazione in capo ai gestori di piattaforme digitali. Nonostante la DAC 1 sia stata modificata più volte al fine di rafforzare i mezzi a disposizione delle diverse Amministrazioni finanziarie per reagire a fenomeni di elusione ed evasione fiscali, si è avvertita l'esigenza, tradottasi poi nella formulazione della DAC 7 (e da ultimo, anche della DAC 8), di rafforzare alcuni aspetti specifici del quadro normativo esistente. Le ragioni di questo nuovo e ulteriore intervento da parte del legislatore euro-unitario sono rintracciabili nella difficile sfida posta dalla crescente economia delle piattaforme digitali, che muove attorno ad un contesto in cui l'applicazione delle norme fiscali e l'adempimento dei relativi obblighi risulta segnatamente complesso. Conseguentemente, al fine di rafforzare la lotta alla frode e all'evasione, nonché di assicurare il corretto funzionamento del mercato unico, la direttiva in discorso ha introdotto l'obbligo, in capo ai gestori delle piattaforme digitali, di

³⁵ Per un approfondimento, si v. M. PIERRO, *Il TUIR alla prova delle cripto-attività: indicazioni europee e il discutibile intervento della prassi*, in *Rass. trib.*, 2023, 855 ss.

³⁶ Per un approfondimento si rinvia a S.A. STEVENS – J.T. VAN WAMELEN, *The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms*, in *EC Tax Review*, 2021, 1, 24 ss.

comunicare alle Amministrazioni finanziarie europee l'ammontare dei ricavi realizzati dai venditori attivi sui loro portali: trattasi – in particolare – di proventi derivanti da operazioni di vendita di beni e di servizi personali, di noleggio di qualsiasi mezzo di trasporto e di locazione di immobili³⁷.

La DAC 7, inoltre, ha il pregio di aver introdotto anche modifiche ulteriori rispetto a quelle legate agli aspetti fiscali della digitalizzazione dell'economia, aventi l'obiettivo di migliorare le altre forme di cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali.

Come anticipato, infatti, di grande rilevanza è l'inserimento, ad opera della DAC 7 nella DAC 1, di una sezione II-*bis* relativa alle verifiche congiunte (c.d. "*joint audits*"), disciplinate precisamente dall'art. 12-*bis* e definite come «un'indagine amministrativa condotta congiuntamente dalle Autorità competenti di due o più Stati membri e collegata a una o più persone di interesse comune o complementare per le Autorità competenti di tali Stati membri». Trattasi di una nuova ed autonoma tipologia di controllo che va ad arricchire il quadro normativo esistente in materia di cooperazione amministrativa tra Autorità fiscali³⁸. L'autonomia delle verifiche congiunte rispetto alle altre modalità di cooperazione emerge – in particolare – dalla collocazione della relativa disciplina in uno specifico articolo della DAC 1, per l'appunto l'art. 12-*bis* – che segue sistematicamente le disposizioni relative alle verifiche all'estero (*ex* art. 11) ed alle verifiche simultanee (*ex* art. 12). Detta autonomia, in realtà, emerge anche dal considerando 25 della stessa DAC 7, dal quale si evince chiaramente come le verifiche congiunte costituiscano «uno strumento aggiuntivo per la cooperazione amministrativa tra Stati membri nel settore fiscale, ad integrazione del quadro esistente che disciplina la presenza di funzionari di un altro Stato membro negli uffici amministrativi, la partecipazione alle indagini amministrative e i controlli simultanei».

A livello interno, invece, l'autonomia dei *joint audits* rispetto alle altre modalità di cooperazione amministrativa trova riscontro nel d.lgs. n. 32 del 2023³⁹, con il quale è stato introdotto nel d.p.r. n. 600 del 1973 l'art. 31-*bis*.1, dedicato esclusivamente alle verifiche congiunte. Si segnala, tuttavia, che, per effetto delle più recenti modifiche apportate dal d.lgs. n. 13 del 2024⁴⁰, la disciplina relativa alle verifiche congiunte è ora racchiusa nel nuovo art. 31-*bis*.4 del d.p.r. n. 600 del 1973. Invero, l'art. 3 del d.lgs. n. 13 del 2024

³⁷ Art. 8-*bis quater* della direttiva 2011/16/UE.

³⁸ Cfr. C. SCIANCALEPORE, *Profili sostanziali e procedurali dei "joins audit" nel diritto sovranazionale e domestico*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, p. 1057 ss.

³⁹ D.lgs. 1° marzo 2023, n. 32, attuativo della direttiva (UE) 2021/514 del Consiglio del 22 marzo 2021, recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale.

⁴⁰ D.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13, attuativo della l. n. 111 del 2023 e recante disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale (pubblicato in G.U. n. 43 del 21 febbraio 2024). In particolare, l'art. 3 del d.lgs. n. 13 del 2024 ha apportato modifiche alla disciplina concernente la cooperazione tra le amministrazioni nazionali ed estere che effettuano attività di controllo. La nuova disciplina racchiusa negli artt. 31-*bis* a 31-*bis*.4 è entrata in vigore a decorrere dal 22 febbraio 2024.

ha modificato gli artt. 31-*bis* e 31-*bis*.1, la cui nuova disciplina è, oggi, contenuta in più disposizioni e, nello specifico, negli artt. da 31-*bis* a 31-*bis*.4 del d.p.r. n. 600 del 1973⁴¹.

A ben vedere, la principale novità si rinviene nell'articolo 31-*bis*, comma 1, secondo cui l'Amministrazione finanziaria può provvedere a scambiare informazioni – al fine di assicurare il corretto accertamento delle imposte “di qualsiasi tipo” – non solo, come nel testo previgente, con le altre autorità competenti degli Stati membri dell'Unione europea, ma anche con le giurisdizioni terze con le quali è in vigore un trattato che prevede lo scambio di informazioni. Conseguentemente la disciplina applicabile per tali scambi è quella contenuta non solo nella normativa europea, ma anche nei trattati internazionali di riferimento. Nel comma 4 dell'articolo 31-*bis* – che riproduce l'omologo previgente – resta precisato che la trasmissione delle informazioni può essere rifiutata quando l'autorità competente dello Stato membro richiedente non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni. Inoltre, si prevede esplicitamente che le disposizioni dettate dall'articolo 31-*bis* in materia di scambio di informazioni su richiesta si applichino, in quanto compatibili, anche alle altre forme di scambio di cooperazione amministrativa. I nuovi articoli da 31-*bis*.1 a 31-*bis*.4 regolano, invece, gli strumenti di collaborazione amministrativa avanzata ossia, principalmente: la presenza di funzionari esteri negli uffici dell'amministrazione finanziaria italiana (nuovo articolo 31-*bis*.2 del d.p.r. n. 600 del 1973, che recepisce l'articolo 11 della direttiva 2011/16/UE); i controlli simultanei (nuovo articolo 31-*bis*.3 del d.p.r. n. 600 del 1973, che riproduce l'articolo 12 della direttiva 2011/16/UE); infine, le verifiche congiunte (nuovo articolo 31-*bis*.4 del d.p.r. n. 600 del 1973, che recepisce l'articolo 12-*bis* della più volte citata direttiva 2011/16/UE). L'articolo 31-*bis*.1, in particolare, prevede che l'Amministrazione finanziaria, in attuazione del principio di economicità dell'azione amministrativa, si avvalga di forme di cooperazione amministrativa avanzata con le amministrazioni estere, anche al fine di «minimizzare gli impatti nei confronti dei contribuenti e delle loro attività economiche». La norma si riferisce solo alle forme di cooperazione amministrativa avanzata, ma l'auspicio è che il minor danno possibile per i contribuenti sia arrecato anche in relazione ad ogni altra forma di scambio di informazioni. Il nuovo articolo 31-*bis*.2 riguarda, invece, la presenza di funzionari di altri Stati membri o di giurisdizioni terze nel territorio dello Stato. Rispetto alla disciplina previgente in materia (racchiusa nell'articolo 31-*bis*, comma 7) si segnala l'introduzione del riferimento alle giurisdizioni terze ed ai relativi trattati (bilaterali o multilaterali) applicabili.

Riguardo alle condizioni e al procedimento dell'indagine amministrativa, è altresì prevista la possibilità, da parte di funzionari esteri, di chiedere dati ed informazioni ai soggetti sottoposti al controllo e di esaminare la relativa documentazione prodotta. Come nel testo previgente, inoltre, si prevede che tale possibilità sia esperita a condizione di reciprocità e previo accordo tra l'autorità richiedente e l'autorità interpellata. Per quanto concerne i controlli simultanei, il nuovo articolo 31-*bis*.3 reca disposizioni

⁴¹ Per un primo commento, si v. M. PIAZZA, *Scambio di informazioni fiscali anche fuori dai confini della Ue*, in *Sole 24 ore*, 28 gennaio 2024.

analoghe a quanto già previsto dai vecchi commi ottavo, nono, decimo e undicesimo del previgente articolo 31-*bis*. Invero, il citato art. 31-*bis*.3 prevede che, quando la situazione di uno o più soggetti di imposta presenti un interesse comune o complementare con altri Stati membri, l'amministrazione finanziaria può decidere di procedere anche a controlli simultanei con le amministrazioni finanziarie degli altri Stati membri, ciascuno nel proprio territorio, allo scopo di scambiare le informazioni così ottenute quando tali controlli appaiano più efficaci di un controllo eseguito da un solo Stato membro. Ogni amministrazione finanziaria individuerà, autonomamente, i soggetti d'imposta su cui proporre un controllo simultaneo, informando le autorità competenti degli altri Stati membri interessati ed indicando i motivi e il termine entro cui gli stessi controlli saranno effettuati.

Tali disposizioni – e questa è la novità introdotta – troveranno applicazione anche nel caso di controlli simultanei effettuati con giurisdizioni terze, in applicazione di un trattato bilaterale o multilaterale che lo consenta. Come anticipato, infine, il nuovo articolo 31-*bis*.4 riprende, in materia di verifiche congiunte, quanto già previsto dall'articolo 31-*bis*.1 previgente. In particolare, ai sensi della citata disposizione, le Amministrazioni finanziarie di Stati membri differenti possono decidere di procedere con indagini amministrative affidate congiuntamente alle rispettive autorità competenti, nel caso in cui riscontrino un interesse comune o complementare su uno o più soggetti d'imposta. In altri termini, le Autorità fiscali nazionali possono raccogliere, in sede di verifica congiunta, i dati e le notizie pertinenti all'attività di accertamento, senza dover procedere allo scambio di informazioni, come, invece, accade nell'ambito delle verifiche condotte all'estero o in quelle simultanee, disciplinate dagli artt. 31-*bis*.2 e 31-*bis*.3 del d.p.r. n. 600 del 1973. Nell'ambito delle verifiche congiunte, infatti, la verifica nei confronti dei contribuenti è unica ed è effettuata congiuntamente dalle Autorità degli Stati interessati, con evidenti effetti positivi in termini di economia procedimentale e di prevenzione a fenomeni di doppia imposizione: la cooperazione amministrativa ed il coordinamento delle azioni di verifica dovrebbe consentire, infatti, di pervenire ad una ripartizione della materia impositiva antecedentemente all'emissione del provvedimento di accertamento e, quindi, già nella fase istruttoria. Quanto alla disciplina applicabile dai funzionari esteri partecipanti alla verifica congiunta, la Direttiva – ma anche il comma 3 del nuovo art. 31-*bis*.4 – prevede che si deve osservare la legislazione dello Stato membro in cui si svolgono tali attività di verifica congiunta; tuttavia, si precisa altresì che i funzionari, oltre ad osservare la legislazione dello Stato membro in cui si svolge l'attività istruttoria, non debbano eccedere «l'ambito di applicazione dei poteri loro conferiti a norma della legislazione del proprio Stato membro». In altre parole, i funzionari sono chiamati ad applicare, nonché a rispettare due diverse normative, ovvero quella dello Stato membro ospitante e quella del proprio Stato di appartenenza, con tutte le conseguenze che potrebbero scaturire dall'intreccio di due (o più) legislazioni differenti⁴². Pur presentando notevoli effetti positivi, quindi, tale nuova tipologia di controllo presta il fianco a talune

⁴² Sul tema cfr. N. ČIČIĆ-ŠAIN – J. ENGLISH, *Joint Audits: Applicable Law and Taxpayer Rights*, in *World Tax Journal*, 2018, vol. 10 (no. 4), 585-631.

riflessioni, anche con riguardo al noto tema della tutela dei diritti del contribuente, il quale – nel vigore della disciplina della DAC 7 – resterebbe ancora destinatario di una tutela esclusivamente differita⁴³. È auspicabile, pertanto, che gli Stati membri, nell'applicare la normativa *de qua*, tengano conto della necessaria esigenza di contemperare l'interesse di evitare situazioni di illegittima imposizione con quello di garantire una corretta acquisizione delle informazioni ed un'efficace tutela contro lo scambio di informazioni acquisite *contra legem*.

⁴³ Cfr. F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 473 ss.; P. MASTELLONE, *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 349 ss.; C. LA VAIVA, *La tutela del contribuente nelle procedure di mutua assistenza amministrativa alla luce del sistema multilivello di protezione dei diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2014, 373 ss.