

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

FONDATA DA
VICTOR UCKMAR

DIRETTORE RESPONSABILE
PROF. ANDREA AMATUCCI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

CONDIRETTORI

PROF. FABRIZIO AMATUCCI

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI
DI NAPOLI FEDERICO II

PROF. PASQUALE PISTONE

UNIVERSITÀ DI SALERNO E WU
DI VIENNA

www.edicolaprofessionale.com/DPTI

 Wolters Kluwer

CEDAM

SOMMARIO 4/2021

DOTTRINA

- ANDREA AMATUCCI, *L'urgenza della destinazione dei fondi europei e nazionali per la costruzione di opere pubbliche per il Mezzogiorno* 1451
- PAOLO ARGINELLI, *Spunti ricostruttivi in tema di qualificazione giuridica e rinvio formale al diritto interno nelle Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni. Riflessioni, in chiave comparativa, sulle soluzioni adottate nel diritto internazionale privato e nelle Convenzioni di diritto materiale uniforme* 1461
- PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE, *La DAC 6 e gli obblighi di comunicazione delle operazioni di pianificazione fiscale internazionale aggressiva: l'ispirazione americana e il nuovo ruolo dei professionisti* 1522
- GIANMARIA ALBERTO – CARLO FAVALORO – LUCA SCARANO, *Brexit e scambio di informazioni: dalla disapplicazione delle Direttive DAC alle soluzioni offerte dagli standard internazionali* 1544
- MARIA PIA NASTRI, *La recente proposta di modifica alla disciplina dell'autotutela tributaria e la tutela del contribuente nel prisma dell'interpretazione eurounitaria* 1588
- MARIA GRAZIA ORTOLEVA, *I principi unionali del regime speciale dell'iva in agricoltura e la loro valorizzazione nell'ordinamento nazionale* 1623
- MICHELL PRZEPIORKA, *The role of foreign court decisions in the interpretation of tax treaties in the brazilian judicial practice* 1656

RUBRICHE

- GIUSEPPE CORASANITI, *Convenzioni internazionali* 1690
- MARIA GIUSEPPINA VALENTE – FRANCO ROCCATAGLIATA, *Fiscalità dell'Unione europea* 1701
- DANIELE MANDELLI, *Internet* 1717

| | |
|--|------|
| MICHAEL ZAVALETA – MANUEL JEREZ – CARLA ANGELERO – ALEJANDRO ALAMARZA, <i>Fiscalità sudamericana</i> | 1721 |
| GIOACCHINO GALIZIA, <i>Rassegna della Corte di Giustizia</i> | 1731 |

Sentenze della Corte di Giustizia europea

| | |
|---|------|
| Sentenze del 16 settembre 2021, cause, C-337/19, <i>Commissione Vs. Regno del Belgio e altri</i> | 1731 |
| Sentenza del 16 settembre 2021, causa, C-21/20, <i>Balgarska Natsionalna televizija Vs. Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate (NAP), Bulgaria</i> | 1732 |
| Sentenza del 9 settembre 2021, causa, C-855/19, <i>G. Sp. Z.o.o Vs. Direttore dell'amministrazione tributaria di Bydgoszczy, Polonia</i> | 1733 |
| Sentenza del 9 settembre 2021, causa, C-100/20, <i>XY Vs. Ufficio dogane centrale B, Germania</i> | 1733 |
| Sentenza del 9 settembre 2021, causa C-294/20, <i>GE Auto Service Leasing GmbH Vs. Tribunale economico amministrativo centrale, Spagna</i> | 1734 |
| Sentenza del 9 settembre 2021, causa C-406/20, <i>Phantasialanda Vs. Ufficio delle imposte di Brühl, Germania</i> | 1735 |
| Sentenza del 9 settembre 2021, causa C-449/20, <i>Real Vida Seguros SA Vs. Autorità tributaria e doganale, Portogallo</i> | 1736 |
| Sentenza del 2 settembre 2021, causa C-169/20, <i>Commissione Vs. Repubblica portoghese</i> | 1736 |
| Sentenza del 15 luglio 2021, causa, C-241/20, <i>Bj Vs. Stato belga</i> | 1737 |
| Sentenza dell'8 luglio 2021, causa C-695/19, <i>Rádio Popular – Electrodomésticos SA Vs. Autorità tributaria e doganale, Portogallo</i> | 1739 |
| Sentenza del 1° luglio 2021, causa, C-521/19, <i>CB Vs. Tribunale economico amministrativo regionale della Galizia, Spagna</i> | 1740 |

COMMENTO ALLE SENTENZE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

| | |
|--|------|
| FRANCESCO CANNAS, <i>L'istituto della stabile organizzazione ai fini iva e la rilevanza della sua dotazione di "mezzi umani (e tecnici)".</i> | 1741 |
| STEFANO DORIGO, <i>La rilevanza interpretativa del Commentario al Modello Ocse per le Sezioni Unite: è tempo di mutare approccio?.</i> | 1758 |
| SILVIA MARINONI, <i>Automatismo sanzionatorio e principio di proporzionalità in materia di iva</i> | 1776 |
| FRANCESCO MONTANARI, <i>L'autonoma qualificazione ai fini iva del contratto di sale and lease back nel prisma delle categorie del diritto europeo</i> | 1792 |
| RAFFAELE PETRUZZI – RAFFAELE IERVOLINO, <i>Il caso Tetra Pak: l'inizio di una nuova era nei controlli fiscali relativi ai prezzi di trasferimento?</i> | 1811 |
| ANDREA PURPURA, <i>Omesso versamento iva e responsabilità in solido: alcune considerazioni a margine di una recente (e non del tutto convincente) sentenza della CGUE</i> | 1829 |
| NICOLA SARTORI, <i>Note sull'esenzione delle vincite presso le case da gioco</i> | 1862 |
| LUISA SCARCELLA, <i>Obbligazioni doganali pregresse all'entrata in vigore del C.D.U.: i profili intertemporali al vaglio della Corte di giustizia</i> | 1878 |
| FEDERICO SERGIO, <i>Aiuti di Stato nel mondo del calcio spagnolo: la verifica tramite valutazione ex ante e la "deformalizzazione" dell'onere probatorio</i> | 1899 |
| MARIA ROSARIA VIVIANO, <i>La tutela dei diritti fondamentali nell'accertamento delle imposte dirette: l'irricevibilità/incompatibilità da parte della Corte di Giustizia</i> | 1916 |
| INDICE ANNUALE 2021 | 1963 |
| Manifesto editoriale per Diritto e Pratica Tributaria Internazionale | 1969 |
| Editorial guidelines for Diritto e Pratica Tributaria Internazionale | 1971 |
| Manifesto editorial de Diritto e Pratica Tributaria Internazionale | 1973 |

I contributi pubblicati nella sezione "Dottrina" e le note a sentenza sono stati sottoposti con esito positivo alla revisione anonima da parte di un professore ordinario di diritto tributario.

LA DAC 6 E GLI OBBLIGHI DI COMUNICAZIONE DELLE OPERAZIONI DI PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE AGGRESSIVA: L'ISPIRAZIONE AMERICANA E IL NUOVO RUOLO DEI PROFESSIONISTI

Abstract: *This article analyses the duties of disclosure imposed through the implementation of the EU Directive 822/2018 and their relation to the professional privilege of intermediaries and professionals rendering their services in preparing or executing mechanisms of international aggressive tax planning.*

Abstract: L'articolo analizza la disciplina degli obblighi di comunicazione introdotti nel nostro ordinamento con il recepimento della direttiva DAC 6 in relazione alle operazioni di pianificazione fiscale internazionale aggressiva e il rapporto di questi obblighi con le disposizioni di tutela del segreto professionale posto in capo a intermediari e professionisti coinvolti nella predisposizione o nella attuazione del meccanismo.

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. I meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – 3. L'ispirazione del sistema statunitense di comunicazione delle operazioni di pianificazione fiscale aggressiva (anche domestica) – 4. La crepa nel segreto professionale e le questioni pregiudiziali rimesse alla Corte di giustizia dal Consiglio di Stato francese e dalla Corte costituzionale belga per l'ipotizzata violazione del diritto primario UE da parte della DAC 6 – 4.1. Le questioni pregiudiziali pendenti innanzi alla Corte di giustizia UE – 4.2. Le prospettive dei giudizi pendenti innanzi alla Corte di giustizia – 5. Conclusioni.

1. - *Introduzione*

Non essendo obiettivamente ipotizzabile, e probabilmente nemmeno desiderabile, soffocare la concorrenza fiscale tra stati nell'attrazione di basi imponibili e non riuscendosi quindi ad eliminare⁽¹⁾ le differenze tra i diversi ordinamenti che sono il brodo di coltura degli arbitraggi fiscali internazionali, l'impegno delle organizzazioni internazionali come G20, OCSE e UE si è concentrato negli ultimi anni sul miglioramento della cooperazione amministrativa, sia nel senso di incrementare l'assistenza nella riscossione delle imposte altrui, sia soprattutto nel senso di aumentare e rendere più utilizzabile lo scambio di informazioni. Entrambi gli strumenti sono impiegati nel contrasto all'evasione fiscale internazionale – che attraverso l'impiego di società senza sostanza e intermediari disinteressati all'origine dei fondi ha prosperato e trovato porti sicuri anche nei

⁽¹⁾ A ridurre si v. per esempio il progetto BEPS, Action 2, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*.

Paesi più sviluppati e per altri versi alleati – e alla pianificazione fiscale aggressiva, che come accennato sfrutta le differenze nei diversi ordinamenti per estrarre altrimenti indebiti vantaggi tributari. La spinta iniziale alle ultime riforme può senz'altro ricondursi alla decisione degli Stati Uniti d'America di mettere fine alle opacità operative di alcuni intermediari finanziari esteri che raccoglievano e custodivano capitali sottratti alla tassazione negli USA e, al tempo stesso beneficiavano del loro enorme mercato finanziario. Il sistema FATCA ha messo questi intermediari di fronte al dilemma se mantenere tali opacità, rinunciando però all'operatività negli USA, o piegarsi e consegnare i dati dei loro clienti statunitensi⁽²⁾. La scelta, favorita dall'emersione della maggior parte dei clienti attraverso il programma di *voluntary disclosure* lanciato negli USA e dalle sanzioni applicate dalla magistratura americana nei confronti di alcune delle banche elvetiche più importanti, è stata appunto per l'adesione al FATCA da parte di questi Paesi e oggi, a diversi anni dalla sua introduzione⁽³⁾, la rete degli stati aderenti è piuttosto ampia, anche se incompleta e nonostante non siano mancate fortissime critiche al sistema, sia per l'assenza di reciprocità nello scambio dei dati da parte degli americani, sia per i costi di adempimento, che sono addossati agli intermediari e alle amministrazioni estere. Il FATCA è comunque stata la scintilla che ha indotto l'OCSE⁽⁴⁾ a perseguire l'obiettivo dello scambio automatico di informazioni su scala globale e questo, con la cocente esclusione degli USA stessi, è senz'altro stato uno dei progressi più importanti nella lotta all'evasione fiscale internazionale.

Dopo lo scambio di informazioni automatico promosso dall'OCSE e recepito ormai su scala globale⁽⁵⁾, il passo successivo, compiuto con l'ap-

(2) Già prima del FATCA gli Stati Uniti d'America avevano implementato (sezione 1441 del codice tributario americano) il cd. *qualified intermediary (QI) program*, che tuttavia si era rivelato inadatto a contrastare l'evasione fiscale internazionale di molti contribuenti americani, che nonostante esso si erano affidati a banche estere che pure erano qualificate come QI.

(3) L'Italia ha dato avvio al FATCA dal 1° luglio 2014.

(4) V. l'*Action Plan 12* del progetto BEPS, pubblicato nel dicembre 2015, e le relative *Mandatory Disclosure Rules* e *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures* che la Direttiva UE stessa richiama al considerando n. 13, secondo il quale “[...] *gli Stati membri potrebbero avvalersi dei lavori dell'OCSE e, più specificamente, dei suoi modelli di norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni per far fronte ai meccanismi di elusione del CRS e alle strutture offshore opache, e dei relativi commenti, quale fonte illustrativa o interpretativa, al fine di assicurare un'applicazione coerente in tutti gli Stati membri, nella misura in cui tali testi sono allineati alle disposizioni del diritto dell'Unione*”.

(5) Sotto la fortissima pressione internazionale hanno ormai aderito allo scambio auto-

provazione della direttiva UE 2018/822 ha proseguito in questo solco, accentuando ancor più il ruolo degli intermediari, sempre più coinvolti nel contrasto all'evasione e all'elusione fiscale internazionale. Il concetto di base della DAC 6, infatti, risiede nel nuovo ruolo che si affida agli intermediari finanziari e a quelli professionali, imponendogli di comunicare alle amministrazioni i meccanismi che comportino il rischio di perdite di gettito attraverso arbitraggi fiscali internazionali od ostacolino le attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, per esempio nascondendo l'identità dei titolari di attività finanziarie e patrimoniali estere e frustrando gli scambi di informazioni tra le amministrazioni tributarie. Il paradigma non è più, non solo più, quello del Fisco che verifica *ex post*, perché si sposta in avanti la frontiera, chiedendo agli intermediari e ai contribuenti stessi di alimentare un database che contenga gli schemi di pianificazione più pericolosi, in modo che le amministrazioni possano reagire tempestivamente, vuoi con verifiche più rapide e mirate, vuoi con la richiesta al legislatore di colmare le lacune su cui poggiano questi schemi. L'effetto più immediato del meccanismo pare quindi essere una inaudita deterrenza nei confronti dei contribuenti più aggressivi e sugli intermediari finanziari e professionali (6).

2. - I meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione

Le operazioni da segnalare sono gli schemi, i progetti o gli accordi "transfrontalieri" con rilevanza tributaria che coinvolgono dunque due o più stati membri UE, o uno stato UE e uno stato terzo e che presentino uno degli indici di rischio (i cd. *hallmark*) individuati nella direttiva.

La prima condizione richiesta è che il meccanismo sia transfrontaliero. Occorre quindi che si verifichi almeno una delle seguenti circostanze: non tutti i partecipanti al meccanismo – intesi come contribuenti e come intermediari (7) – sono residenti nello stesso Paese ma almeno uno di questi è

matico delle informazioni fiscali molti paesi, inclusi quelli che un tempo si qualificavano come stati *black list* per via della impenetrabilità dei loro archivi finanziari.

(6) Per una critica di questa impostazione repressiva della DAC 6 v. D.W. Blum-A. Langer, *At a Crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU Primary Law*, in *European Taxation*, 2021/6 (part I) e 2021/7 (part II); Piran-Sartori, *DAC 6 Implementation in Italy in Practice: A Further Complication of an Already Burdensome Regime?*, in *European Taxation*, 2021, 6.

(7) Nel caso di intermediari che non siano promotori ma semplici prestatori di servizi, generalmente di consulenza, nell'ambito del meccanismo transfrontaliero interessato l'obbligo di comunicazione sussiste solo ove sia integrato lo standard di conoscenza: v. circolare 2/E, cit., pp. 19 ss. e, in questa stessa pubblicazione, il contributo di Bissoli. Lo standard di conoscenza, peraltro, non si considera integrato – di per sé e salva la prova dell'effettiva

residente o presenta un collegamento con l'Italia⁽⁸⁾. Il meccanismo si considera transfrontaliero anche quando riguardi o vi partecipi un contribuente con doppia o multipla residenza, o quando interessi o vi partecipi come intermediario la stabile organizzazione italiana di un soggetto non residente o quella estera di un contribuente residente in Italia. Evidente quindi il coinvolgimento negli obblighi di comunicazione, tra gli altri, delle banche d'affari, degli studi di consulenza e degli studi professionali internazionali che abbiano una stabile organizzazione italiana che si qualifichi come promotore o come prestatore di servizi nell'ambito di un meccanismo transfrontaliero soggetto a comunicazione. La circolare precisa peraltro che gli obblighi di comunicazione sussistono anche in capo alle stabili organizzazioni estere di intermediari italiani (banche, studi professionali ecc.), chiudendo quindi il varco a ipotetiche delocalizzazioni mirate ad aggirare la DAC 6⁽⁹⁾. Rientrano nel perimetro dei meccanismi transfrontalieri interessati anche i cd. *internal dealing* tra una stabile organizzazione a la sua casa madre e le situazioni in cui un partecipante sia residente in uno stato ma, pur senza disporre di una stabile organizzazione, svolga la sua attività (anche) in un altro paese. Come accennato, infine, si considera transfrontaliero anche uno schema, progetto o accordo che possa frustrare il corretto dispiegarsi dello scambio automatico di informazioni tra autorità fiscali di paesi diversi o che comporti l'utilizzo di strutture di proprietà opache, che non consentano la corretta individuazione del titolare effettivo (*hallmark D*).

Oltre ad essere transfrontaliero, il meccanismo soggetto a comunicazione deve presentare almeno uno degli indici di rischio/elementi distintivi individuati dalla DAC 6 (allegato IV della direttiva)⁽¹⁰⁾. Rinviando ai singoli contributi che si occupano degli elementi distintivi per un'analisi di dettaglio, possiamo tuttavia ricordare che quelli della categoria A sono

consapevolezza dell'intermediario o del fatto che questi avesse un ragionevole motivo per concludere che l'operazione, pur di routine, si inseriva nell'ambito di un meccanismo soggetto a comunicazione – per le operazioni bancarie e finanziarie di routine; v. per maggiori dettagli il contributo di Bissoli in questa pubblicazione e la circolare 2/E cit., 21-23.

(8) V. circolare 2/E del 10 febbraio 2021, portante i “*Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – decreto legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva ‘DAC 6’)*”, 28, ove anche la non chiarissima definizione dei singoli concetti di schema, progetto e accordo, riferiti in ogni caso a diversi gradi di complessità del meccanismo transfrontaliero.

(9) V. circ. 2/E del 2021, cit., 32.

(10) Nella disciplina di recepimento v. l'art. 5 del d.lgs. n. 100 del 2020 e il relativo allegato 1. V. inoltre il d.m. 17 novembre 2020, in particolare all'art. 8 per quanto concerne alcune specificazioni degli elementi distintivi.

“generici” e ricorrono laddove si verifichi una di queste ipotesi: 1. il meccanismo preveda impegni di riservatezza nei confronti di altri intermediari o delle autorità fiscali rispetto alle modalità per cui potrebbe produrre un vantaggio fiscale; l’intermediario sia remunerato in proporzione al vantaggio fiscale conseguito dal contribuente, o a condizione che tale vantaggio sia effettivamente ottenuto; il meccanismo fiscale sia standardizzato, e quindi potenzialmente commerciabile nei confronti di una platea indistinta di destinatari⁽¹¹⁾.

Gli altri indici di rischio, appartenenti alle categorie B, C, D ed E sono invece “specifici” e assumono rilevanza perché ritenuti pericolosi a causa degli effetti che possono produrre. Esemplicando, per la categoria B degli elementi distintivi rilevano: 1. i meccanismi che prevedano l’acquisizione di società con perdite pregresse da poter utilizzare dopo aver interrotto l’attività d’impresa, anche trasferendole ad altre entità o in altre giurisdizioni o accelerandone l’utilizzo; 2. quelli che consentano di convertire elementi di reddito in capitale o liberalità categorie reddituali tassate più lievemente o addirittura esenti da imposizione; 3. operazioni circolari che si risolvono in un «carosello» di fondi («*roundtripping*»), in particolare tramite il coinvolgimento di entità interposte che non svolgono nessun’altra funzione commerciale primaria o di operazioni che si compensano o si annullano reciprocamente o che presentano altre caratteristiche simili.

Per la categoria C degli elementi distintivi si può far riferimento ai fenomeni di arbitraggio fiscale internazionale, in cui le differenze tra un ordinamento e l’altro possono portare a situazioni di asimmetrico trattamento tributario di un medesimo componente reddituale, come tipicamente accade in presenza di strumenti finanziari ibridi o veicoli societari trasparenti, ma anche ai mismatch nelle regole di determinazione della residenza fiscale, che se da un lato possono portare a doppie imposizioni, dall’altro possono anche creare le condizioni per salti di imposta e affrancamenti di valore non tassati. Lo stesso vale per la moltiplicazione dei rimedi contro le doppie imposizioni o delle deduzioni per ammortamento di un bene in più giurisdizioni o, infine, per i meccanismi che riguardino trasferimenti di attivi per cui, nelle diverse giurisdizioni interessate, vi sia

⁽¹¹⁾ In caso di meccanismi commerciabili, gli intermediari devono presentare all’Agenzia delle entrate, ogni tre mesi, una relazione periodica con cui aggiornano le informazioni di cui all’articolo 6, comma 1, lettere a), d), g) e h), diventate disponibili dopo la comunicazione di cui al comma 1 o dopo la presentazione dell’ultima relazione. La prima relazione periodica è stata presentata dagli intermediari all’Agenzia delle entrate entro il 30 aprile 2021.

una differenza significativa nell'importo considerato dovuto come contropartita.

Dell'*hallmark* D si è già detto, mentre l'*hallmark* E concerne il *transfer pricing* e, come prevedibile, è quello che all'avvio della disciplina ha comportato il maggior numero di segnalazioni alle autorità. In particolare, l'*hallmark* E concerne: 1. i meccanismi che comportino il ricorso a *safe harbour* "unilaterali", che si distacchino quindi dalle linee guida OCSE; 2. I meccanismi che comportino il trasferimento dei cd. *hard to value intangible*, vale a dire quei beni immateriali o diritti su beni immateriali per i quali al momento del trasferimento tra imprese associate non esistano affidabili transazioni comparabili e al momento della definizione dell'accordo sia difficile effettuare proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito, o per i quali le assunzioni utilizzate nella valutazione siano altamente incerte; 3. i meccanismi che comportino il trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività, se la previsione annuale degli utili del cedente o dei cedenti al lordo di interessi e imposte (EBIT), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, sia inferiore al 50 per cento della previsione annuale degli EBIT del cedente in mancanza di trasferimento.

Gli elementi distintivi A, B, C ed E assumono rilevanza soltanto se suscettibili di portare a una riduzione delle imposte, cui si applica la direttiva 2011/16/UE, dovute da un contribuente in un Paese dell'Unione europea o in altre giurisdizioni estere con le quali è in vigore uno specifico accordo per lo scambio delle informazioni di cui all'art. 6, comma 1, del decreto legislativo di recepimento. Quanto ai meccanismi che interessino uno stato UE e uno stato terzo, la circolare 2/E del 10 febbraio 2021 rileva che non sussistono, allo stato attuale, Paesi terzi con i quali sia stato sottoscritto un accordo specifico per lo scambio dei dati "DAC 6", sicché, ove rilevante, la riduzione delle imposte va verificata soltanto in riferimento all'Italia o altri Paesi UE⁽¹²⁾. Laddove, per contro, la riduzione delle imposte riguardi l'Italia, il meccanismo dovrà essere comunicato anche laddove il partecipante risieda in un Paese *extra* UE; naturalmente, in queste circostanze la comunicazione dovrà essere inoltrata dai contribuenti o intermediari che, ai sensi dell'art. 2 del decreto di recepimento, abbiano un collegamento sufficiente con l'Italia. Va quindi specificato che la DAC 6 non riguarda l'iva, i dazi doganali, le accise e nemmeno i contributi per la sicurezza sociale obbligatoria⁽¹³⁾. La riduzione di imposta può essere

(12) V. circolare 2/E, cit., 36-37.

(13) Circ. 2/E cit., 36, per la quale rilevano invece a titolo esemplificativo l'irpef, l'ires,

potenziale, identificandosi in un vantaggio fiscale che ci si attende possa derivare dall'applicazione del meccanismo rispetto a quanto avverrebbe in sua assenza. La riduzione va considerata tenendo presenti tutte le circostanze del caso, inclusa la disponibilità di perdite pregresse o crediti di imposta da portare in compensazione, l'adesione al regime di consolidato fiscale. La circolare fornisce quindi un'elencazione di fattispecie che potrebbe comportare una riduzione di imposta rilevante ai fini della soggezione del meccanismo agli obblighi di comunicazione. In particolare, l'Agenzia richiama l'attenzione sui meccanismi che possano portare a riduzioni della base imponibile o delle imposte dovute, alla fruizione di crediti di imposta per tributi esteri, alla percezione di rimborsi di imposta, al differimento del pagamento di imposta o, ancora, all'esenzione o alla riduzione delle ritenute alla fonte altrimenti applicabili. A questo riguardo, peraltro, l'Agenzia delle Entrate ha assunto una posizione intransigente riguardo alle disposizioni domestiche che già di per sé scongiurino in concreto la sussistenza di riduzioni delle imposte, come è per esempio il caso della disciplina CFC⁽¹⁴⁾ o di quelle che sterilizzano le fattispecie ibride. Secondo l'Agenzia, infatti, occorre comunicare anche quei meccanismi la cui rilevanza tributaria sarebbe sterilizzata dalle suddette disposizioni. Il motivo di questa impostazione dell'Agenzia risale al fatto che nel momento in cui sorge l'obbligo di comunicazione le disposizioni di tutela previste dall'ordinamento non hanno ancora trovato concreta applicazione, essendo questa prevista in sede di dichiarazione, e quindi l'anno successivo rispetto alla messa a disposizione del meccanismo o alla sua attuazione. Si mira quindi, nello spirito della DAC 6, a garantire un flusso di informazioni a vantaggio dell'Amministrazione preventiva e il più completo possibile, per essere quindi in grado di intercettare agevolmente tutte le possibili violazioni che un contribuente potrebbe compiere "dimenticandosi" di applicare le disposizioni domestiche di tutela. È evidente, per contro, il gravame che in questo modo si addossa ai professionisti che assistano il contribuente in una di queste ipotesi.

La potenziale riduzione di imposta non è invece richiesta, ovviamente, per quanto concerne l'*hallmark D*, che riguarda come detto lo scambio automatico di informazioni e l'individuazione della titolarità effettiva di beni e redditi.

e relative addizionali, l'irap, le ritenute a titolo d'imposta ed imposta sostitutiva, le imposte locali e le altre imposte indirette (imposta di registro, bollo ed ipotecarie e catastali, di successione e di donazione), ivafe e ivie, e per quanto riguarda gli altri Stati le imposte equivalenti.

⁽¹⁴⁾ V. circ. 2/E cit., 35, 36.

Oltre alle condizioni già descritte, i meccanismi che rientrano negli *hallmark* A, B, C.1.b.1, C.1.c, C.1.d sono soggetti alla comunicazione solo laddove ricorra l'ulteriore requisito del vantaggio fiscale principale (cd. *Main Benefit Test*), vale a dire quando il vantaggio fiscale sia preminente rispetto alle altre utilità del meccanismo. La circolare specifica inoltre che per far sorgere l'obbligo di comunicazione in Italia il vantaggio fiscale principale deve realizzarsi in Italia⁽¹⁵⁾; in altre parole, se il vantaggio fiscale si realizza in una diversa giurisdizione, purché appartenente all'UE⁽¹⁶⁾, è in quella giurisdizione, e non in Italia, che sorgeranno gli obblighi di comunicazione, anche laddove uno dei partecipanti fosse italiano. La necessaria misurabilità del vantaggio fiscale che deve appunto qualificarsi come "principale" richiede che esso sia oggettivamente misurabile, pur se ipotetico, in quanto la sua misurazione si deve svolgere *ex ante*, secondo un criterio di ragionevole attendibilità e tenendo ovviamente in considerazione anche le imposte dovute all'estero. Sicché, a fronte di una deduzione riconosciuta in Italia, dovranno considerarsi, nella misurazione dell'ipotetico vantaggio fiscale, le imposte dovute all'estero in relazione al medesimo flusso reddituale.

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 100 del 2020, gli intermediari coinvolti⁽¹⁷⁾ nel meccanismo sono tenuti all'obbligo di comunicazione qualora ricorra almeno una delle seguenti condizioni: 1. siano residenti ai fini fiscali nel territorio dello Stato; 2. abbiano una stabile organizzazione nel territorio dello Stato tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione; 3. siano costituiti, disciplinati o regolamentati secondo la legge dello Stato; 4. siano iscritti a un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza nel territorio dello Stato.

Quanto ai contribuenti, invece, sorge l'obbligo di comunicazione in capo a quello che si ritrovi una delle seguenti condizioni: 1. è residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato; 2. dispone di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato che beneficia del meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione; 3. non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e percepisce redditi o genera utili prodotti nel territorio

⁽¹⁵⁾ Circ. 2/E, cit., 39.

⁽¹⁶⁾ È dunque chiaro che la DAC 6 mira alla tutela della base imponibile degli Stati UE, mentre non rilevano ai suoi fini le erosioni di base imponibile che si realizzano in Stati *extra* UE (privi di accordi che replichino il regime della DAC 6).

⁽¹⁷⁾ Sul livello minimo di coinvolgimento che comporta l'insorgere dell'obbligo di comunicazione v. il capitolo redatto da Bissoli.

dello Stato; 4. non soddisfa le condizioni di cui ai punti precedenti e svolge la propria attività nel territorio dello Stato.

3. - *L'ispirazione del sistema statunitense di comunicazione delle operazioni di pianificazione fiscale aggressiva (anche domestica)*

Chi conosca un poco il sistema tributario statunitense non fatterà a rintracciare, sempre in quell'ordinamento, anche il modello di riferimento cui si è ispirato il legislatore comunitario con la DAC 6. Verrebbe anzi da chiedersi come mai, laddove il sistema statunitense è in piedi da più di vent'anni, l'UE ci sia arrivata solo oggi, ma la risposta va probabilmente ricondotta ai diversi interessi di alcuni stati membri, non sempre allineati agli altri quando si tratta di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale.

Come si accennava, l'ispirazione al sistema americano è evidente, già a partire dalla considerazione comune secondo cui gli intermediari possono giocare un ruolo fondamentale nel contrasto alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva, ben resa dallo *statement* secondo cui "At the heart of every abusive tax shelter is a tax lawyer or accountant" (18), che in qualche modo risuona anche nel considerando n. 5 della Direttiva 822/2018, secondo il quale "È necessario ricordare come taluni intermediari finanziari e altri fornitori di consulenza finanziaria sembrano aver aiutato attivamente i loro clienti a nascondere denaro offshore", pur dovendosi ricordare che non tutti i meccanismi che dovranno essere oggetto di comunicazione per la DAC 6 potranno, solo per questo, considerarsi abusivi o addirittura in violazione della legge (19).

Come nella DAC 6, anche negli USA gli obblighi di comunicazione degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva sono posti in capo ai contribuenti (20) e ai loro consulenti (21). Sempre con evidenti analogie a

(18) V. Caplin, *The Tax Lawyer's Role in the Way the American Tax System Works*, in *Virginia Tax Rev.*, 2005, rhyjdy 24, 976.

(19) Per contro, peraltro, il silenzio dell'Amministrazione finanziaria circa un meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione non implica l'accettazione della validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo (art. 5, comma 3, d.lgs. n. 100 del 2020).

(20) V. Treasury Reg. § 1.6011-4 e il *form 8886* che deve essere trasmesso (*Reportable Transaction Disclosure Statement*). Si noti inoltre che nel primo anno in cui il contribuente beneficia del meccanismo di pianificazione deve trasmettere una specifica comunicazione al *Office of Tax Shelter Analysis* - Treas. Reg. § 1.6011-4(e)(1) -.

(21) 26 USC § 6111 (*disclosure of reportable transactions*). Per i consulenti soggetti all'obbligo di comunicazione è richiesta la compilazione del *form 8918 Material Advisor Disclosure Statement*. I consulenti sono poi tenuti a mantenere traccia dell'attività resa e dei dettagli dell'operazione secondo le disposizioni del *Code of Federal Regulations*: 26 CFR § 301.6112-1.

quanto poi introdotto in UE con la DAC 6, le transazioni che devono essere riportate all'IRS sono quelle individuate dall'IRS come "*listed transactions*", quelle per cui sia previsto dal consulente e a carico del contribuente un obbligo di riservatezza – ovviamente dietro il pagamento di un corrispettivo minimo per la consulenza resa⁽²²⁾ –, quelle per cui la remunerazione del consulente sia legata ai benefici fiscali conseguiti dal contribuente (*refundable or contingent fees*), le cd. *loss transactions*⁽²³⁾ e le *transactions of interest*⁽²⁴⁾, sempre come previamente identificate dall'IRS.

A differenza della DAC 6, peraltro, il sistema americano concerne tutte le operazioni di pianificazione fiscale aggressiva, e non solo quelle di natura transfrontaliera. È ben vero che alcuni stati UE (Polonia e Portogallo) hanno già esteso, in via autonoma, l'applicazione degli obblighi DAC 6 anche alle operazioni domestiche⁽²⁵⁾ e non è quindi escluso che, una volta rodato il meccanismo, anche in Italia esso sia esteso alle operazioni meramente domestiche ma in odore di abuso. Anche gli intermediari interessati dalle regole americane sono quelli che *provide[s] any material aid, assistance, or advice with respect to organizing, managing, promoting, selling, implementing, insuring, or carrying out any reportable transaction, and (ii) who directly or indirectly derive[s] gross income in excess of the threshold amount*⁽²⁶⁾. E come in UE anche negli USA le operazioni oggetto di segnalazione ricevono un numero identificativo e vanno a comporre un *database* a disposizione delle attività di verifica dell'IRS. Anche negli USA, nel caso in cui nell'operazione siano coinvolti più consulenti, è possibile designarne uno solo ai fini del *reporting*. Le sanzioni americane per la mancata comunicazione spaziano dai 5.000 sino ai 200.000 dollari o, in caso l'importo sia più elevato, sino alla metà del compenso percepito dal consulente.

Evidenziate le analogie con il sistema di *disclosure* americano, va tuttavia ricordato che il meccanismo UE dovrà fare i conti con alcune difficoltà di contesto, prima fra tutte quella di operare in un "sistema" composto da 27 ordinamenti tributari differenti, nei quali già l'implementa-

⁽²²⁾ § 1.6011-4(b)(3)(iii) per la determinazione della soglia minima di compenso, che è di 50.000 dollari nel caso in cui il contribuente sia una persona fisica e 250.000 dollari negli altri casi.

⁽²³⁾ § 1.6011-4(b)(5) per la definizione di *loss transaction*.

⁽²⁴⁾ § 1.6011-4(b)(6).

⁽²⁵⁾ V. AA.VV., *European Union – How Do You Do IT? MDR in Different EU Member States*, in *European Taxation*, 2021, 9. Il Portogallo, peraltro, aveva già introdotto obblighi di comunicazione analoghi sin dal 2008, pur ottenendo pochissime trasmissioni di dati.

⁽²⁶⁾ 26 USC § 6111.

zione della direttiva non è stata del tutto omogenea⁽²⁷⁾ e le interpretazioni degli istituti fondamentali della direttiva potrebbero quindi divergere a seconda dello stato interessato.

4. - *La crepa nel segreto professionale e le questioni pregiudiziali rimesse alla Corte di giustizia dal Consiglio di Stato francese e dalla Corte costituzionale belga per l'ipotizzata violazione del diritto primario UE da parte della DAC 6*

Ai sensi dell'art. 6 della l. 247/2012 (Disciplina dell'ordinamento della professionale forense), «L'avvocato è tenuto verso terzi, nell'interesse della parte assistita, alla rigorosa osservanza del segreto professionale e del massimo riserbo sui fatti e sulle circostanze apprese nell'attività di rappresentanza e assistenza in giudizio, nonché nello svolgimento dell'attività di consulenza legale e di assistenza stragiudiziale» e analoga previsione si ritrova nel codice deontologico (art. 13).

Secondo il comma 3 dell'art. 6 citato, «L'avvocato, i suoi collaboratori e i dipendenti non possono essere obbligati a deporre nei procedimenti e nei giudizi di qualunque specie su ciò di cui siano venuti a conoscenza nell'esercizio della professione o dell'attività di collaborazione o in virtù del rapporto di dipendenza, salvi i casi previsti dalla legge».

Secondo l'articolo 28 del Codice deontologico forense «1. È dovere, oltre che diritto, primario e fondamentale dell'avvocato mantenere il segreto e il massimo riserbo sull'attività prestata e su tutte le informazioni che gli siano fornite dal cliente e dalla parte assistita, nonché su quelle delle quali sia venuto a conoscenza in dipendenza del mandato. 2. L'obbligo del segreto va osservato anche quando il mandato sia stato adempiuto,

comunque concluso, rinunciato o non accettato. [...] 4. È consentito all'avvocato derogare ai doveri di cui sopra qualora la divulgazione di quanto appreso sia necessaria: a) per lo svolgimento dell'attività di difesa; b) per impedire la commissione di un reato di particolare gravità; c) per allegare circostanze di fatto in una controversia tra avvocato e cliente o parte assistita; d) nell'ambito di una procedura disciplinare. In ogni caso la divulgazione dovrà essere limitata a quanto strettamente necessario per il fine tutelato. 5. La violazione dei doveri di cui ai commi precedenti comporta l'applicazione

(27) Per una ricognizione dell'implementazione nei diversi paesi UE v. Casi-Eberhard, Chen, Orlic, Spengel, *One Directive, Several Transpositions: A Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC 6*, in *World Tax Journal*, 2021/1; AA.VV., Andrzejewska-Czernek (ed.), *How Do You Do It? MDR in Different EU Member States*, in *European Taxation*, 2021/9.

della sanzione disciplinare della censura e, nei casi in cui la violazione attenga al segreto professionale, l'applicazione della sospensione dall'esercizio dell'attività professionale da uno a tre anni".

Limitandoci alle figure che più sovente intervengono nella pianificazione fiscale internazionale, disposizioni analoghe valgono per i commercialisti (art. 5, d.lgs. n. 139 del 2005, e art. 10 del Codice deontologico).

Avvocati, notai e commercialisti non possono essere obbligati a deporre su quanto conosciuto in ragione del mandato (art. 200 c.p.p. e 249 c.p.c.).

Come chiarito anche dalle Corti internazionali⁽²⁸⁾, il segreto professionale mira a tutelare l'interesse del cliente ad affidarsi liberamente a un professionista, senza il timore che le informazioni ostese per il miglior espletamento del mandato siano poi impiegate in altri contesti e per altri fini. Per questo l'art. 622 c.p. punisce "*chiunque, avendo avuto notizia di un segreto in virtù del proprio stato, ufficio, della propria professione o arte, lo rivela senza giusta causa o lo utilizza a proprio o altrui profitto, se dal fatto può derivare nocumento*". Allo stesso tempo, il segreto professionale tutela anche l'interesse del professionista a tutelare la sua attività, e a questo riguardo l'art. 200 c.p.c. garantisce ai professionisti ivi indicati la facoltà di astenersi dal testimoniare "*su quanto hanno conosciuto per ragione del proprio ministero, ufficio o professione, salvi i casi in cui hanno l'obbligo di riferirne all'autorità giudiziaria*". La stessa Corte costituzionale italiana⁽²⁹⁾ ha ancorato il segreto professionale al diritto di difesa

⁽²⁸⁾ Corte di giustizia, 26 giugno 2007, *Ordre des barreaux francophones et germanophone*, C-305/05, secondo la quale "*L'avvocato non sarebbe in grado di svolgere adeguatamente il suo incarico di consulenza, di difesa e di rappresentanza del suo cliente, e quest'ultimo sarebbe, di conseguenza, privato dei diritti attribuitigli dall'art. 6, della CEDU, se l'avvocato stesso, nell'ambito di un procedimento giudiziario o della sua preparazione, fosse tenuto a collaborare con i pubblici poteri trasmettendo loro informazioni ottenute durante le consulenze giuridiche che hanno avuto luogo nell'ambito di un tale procedimento*"; CEDU, 24 luglio 2008, *André*, secondo cui il segreto professionale è un corollario del diritto di non incriminarsi. Ancora di recente la CEDU, nella sentenza 17 dicembre 2020, 459/18, *Saber v. Norvegia*, ha ricordato che "[...] è chiaramente nell'interesse generale che chiunque voglia consultare un avvocato sia libero di farlo in condizioni che favoriscano una discussione piena e disinibita e che è per questo motivo che il rapporto avvocato-cliente è, in linea di principio, privilegiato. La Corte non ha limitato tale considerazione alle sole questioni relative al contenzioso pendente e ha sottolineato che, sia nell'ambito dell'assistenza per un contenzioso civile o penale, sia nell'ambito della richiesta di una consulenza legale, le persone che consultano un avvocato possono ragionevolmente aspettarsi che la loro comunicazione sia privata e confidenziale (si veda, ad esempio, *Altay c. Turchia* (n. 2), n. 11236/06, §§ 49-51, 9 aprile 2019, e i riferimenti ivi contenuti)".

⁽²⁹⁾ Sentenza n. 87 del 8 aprile 1997, che ricorda anche come "*L'esenzione dal dovere di testimoniare non è, dunque, diretta ad assicurare una condizione di privilegio personale a chi esercita una determinata professione. Essa è, invece, destinata a garantire la piena esplicazione*

protetto dall'art. 24 della Costituzione e spiegato che esso soddisfa la "esigenza di assicurare una difesa tecnica, basata sulla conoscenza di fatti e situazioni, non condizionata dalla obbligatoria trasferibilità di tale conoscenza nel giudizio, attraverso la testimonianza di chi professionalmente svolge una tipica attività difensiva". Evidente dunque la necessità di bilanciamento che si pone tra la tutela del segreto professionale e altri interessi meritevoli di tutela che con essa di trovino in contrasto, nel caso deciso dalla Consulta nel 1997 l'obbligo di testimonianza. Ed è altresì evidente, già in base ai dati normativi, ma anche scorrendo le decisioni appena citate, il diverso grado di cedevolezza del segreto a seconda delle specifiche attività professionali coinvolte. Esiste infatti un nucleo essenziale, consistente nel segreto difensivo, che più difficilmente potrà cedere il passo nell'ambito di un giudizio di bilanciamento rispetto a quello concernente altre attività professionali⁽³⁰⁾. Di qui per esempio, anche nel campo tributario, l'esclusione della derogabilità del segreto difensivo (art. 103 c.p.p.), pure a fronte di un'autorizzazione del Pubblico ministero⁽³¹⁾. Analogamente, nell'ambito della disciplina antiriciclaggio, l'esclusione dell'obbligo di comunicazione delle operazioni sospette da parte del professionista incaricato di compiti difensivi, o comunque strettamente connessi all'esercizio del diritto di difesa, com'è la disamina della posizione giuridica del cliente⁽³²⁾. Evidente, invece, l'inapplicabilità del segreto professionale quando il professionista stesso sia oggetto di indagine o accertamento in riferimento a condotte proprie, con l'ovvio limite della proporzionalità delle verifiche, che non possono estendersi ad atti, fatti e documenti irrilevanti, o comunque ottenibili in altro modo (senza quindi interferire nei rapporti con la clientela)⁽³³⁾.

del diritto di difesa, consentendo che ad un difensore tecnico possano, senza alcuna remora, essere resi noti fatti e circostanze la cui conoscenza è necessaria o utile per l'esercizio di un efficace ministero difensivo.". V. anche Corte costituzionale, sentenza 229 del 19 giugno 1998, relativa all'illegittimità del sequestro probatorio degli appunti difensivi di un detenuto.

⁽³⁰⁾ V. E. Marelo, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. Trib.*, 2011, 280.

⁽³¹⁾ V. art. 52, comma 3, d.p.r. n. 633/1972. V. Viotto, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002; G. Vanz, *Poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012; G. Fransoni, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale*, in *Rass. Trib.*, 2019, 484; L. Salvini, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, 28.

⁽³²⁾ Art. 35, d.lgs. n. 231 del 2007.

⁽³³⁾ V. di nuovo E. Marelo, *op. cit.*, par. 2.3 e, in questa stessa pubblicazione, F. Consulich, *Societas tenetur se detegere? Luci e ombre penalistiche dopo l'introduzione del d.lgs. 100 del 2020*.

Uno dei temi più delicati della DAC 6 e del suo recepimento nei diversi paesi UE è dunque quello del segreto professionale. La logica delle *mandatory disclosure rules*, infatti, picchia precisamente sul rapporto tra il contribuente e i suoi consulenti, sia finanziari sia professionali e le informazioni oggetto degli obblighi di comunicazione, così preziose per il contrasto alle operazioni di pianificazione fiscale aggressiva, sono evidentemente sensibili e spesso addirittura coperte dal segreto professionale. Il par. 5 dell'art. 8 *bis ter* della Direttiva lasciava agli Stati membri un ampio spazio di manovra nel bilanciamento tra gli obblighi di comunicazione e la tutela del segreto professionale.

A questo riguardo, analogamente a quanto previsto in materia di anticiclaggio, il decreto di recepimento ha previsto che gli intermediari siano esonerati dall'obbligo di comunicazione per le informazioni che ricevono dai propri clienti, o che ottengono nel corso dell'esame della posizione giuridica dei medesimi o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza dei clienti stessi nell'ambito di un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intenderlo o evitarlo, ove tali informazioni siano ricevute o ottenute prima, durante o dopo il procedimento stesso. Si conferma quindi l'impenetrabilità, nella disciplina italiana di recepimento della DAC 6, del segreto difensivo, quanto meno in linea generale (v. *infra*).

Al di fuori del nucleo del segreto difensivo, come chiariscono le istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate, non rilevano proprio ai fini degli obblighi di comunicazione le consulenze o i servizi che un professionista renda in relazione a meccanismi *già attuati*, a patto che attraverso di essi non si apportino modifiche o miglioramenti del meccanismo stesso. Per i meccanismi già attuati non assumono quindi rilevanza la mera interpretazione delle norme fiscali interessate dal meccanismo, la ricognizione del meccanismo in occasione della revisione contabile, l'invio delle dichiarazioni fiscali, l'assistenza durante le verifiche fiscali o nell'ambito di un contenzioso. Non rilevano quindi i pareri resi da un professionista riguardo ai rischi che un meccanismo già attuato può comportare, le consulenze o le istanze di interpello aventi ad oggetto i profili di adempimento rispetto alla disciplina in commento, l'assistenza resa ai fini della predisposizione della documentazione del *transfer pricing* o le istanze relative a *mutual agreement procedure* o procedimenti di *ruling* internazionale/accordi preventivi per le imprese con attività internazionali. Tutte queste attività, tuttavia, devono svolgersi dopo la completa attuazione del meccanismo, perché diversamente rientrerebbero invece nel campo di applicazione della direttiva e comporterebbero conseguentemente l'obbligo di comunicazio-

ne in capo ad ogni partecipante, a meno che questi non possa invocare il segreto professionale o un altro esonero⁽³⁴⁾, nel quale caso, comunque, l'intermediario è tenuto "a informare ogni altro intermediario coinvolto nel meccanismo di cui abbia conoscenza o, in assenza di quest'ultimo, il contribuente «circa la sussistenza dell'obbligo a loro carico di comunicazione del meccanismo transfrontaliero» (articolo 3, comma 6, d.lgs. 100/2020) entro il termine previsto dall'articolo 2, comma 4, del decreto ministeriale"⁽³⁵⁾. E, come detto, il segreto professionale è riconosciuto per le informazioni ricevute dal cliente, o ottenute dal medesimo:

nel corso dell'esame della sua posizione giuridica, oppure

con riferimento ad attività di difesa e/o rappresentanza in un procedimento innanzi ad una autorità giudiziaria o, infine,

sulla eventualità di intentare o evitare un procedimento innanzi a una autorità giudiziaria⁽³⁶⁾.

In altre parole, il professionista che renda un parere *pro veritate / tax opinion* sulla legittimità o sulla abusività di un dato meccanismo prima che ad esso sia data attuazione sarà tenuto ad effettuare la comunicazione "DAC 6", anche laddove il meccanismo sia stato ideato dal contribuente stesso o da un altro intermediario e al professionista non si chiedi di suggerire miglioramenti o modifiche di sorta e senza che egli sia per forza al corrente della successiva effettiva attuazione del meccanismo stesso. L'unica eccezione alla regola della comunicazione, a parte i casi più estremi del coinvolgimento diretto dello stesso intermediario in fattispecie di rilevanza penale (ove vige l'esonero basato sul *nemo tenetur se detegere*⁽³⁷⁾) o della dimostrata comunicazione da parte di altro intermediario, è la sussistenza del segreto professionale, limitato alle informazioni ottenute nelle fattispecie di cui si è detto⁽³⁸⁾. E quando, come appunto potrà accadere di frequente nel caso dei pareri *pro veritate*, ricorrano i requisiti per poter invocare il segreto professionale, l'intermediario sarà comunque

⁽³⁴⁾ V. art. 3, comma 4, d.lgs. n. 100/2020.

⁽³⁵⁾ Circ. 2/E, cit., 52.

⁽³⁶⁾ La circolare ricorda poi che "A tutela dell'intermediario, l'ultimo periodo del comma 4, dell'articolo 3 del decreto legislativo, prevede una clausola di salvaguardia da responsabilità per eventuali violazioni del segreto professionale secondo la quale le comunicazioni effettuate dagli intermediari, se poste in essere per le finalità previste dalla norma e in buona fede, «non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazione di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo»".

⁽³⁷⁾ Fattispecie in relazione alla quale potrebbe essere problematica, in concreto, l'applicazione dell'art. 3, comma 6, del decreto legislativo di recepimento, che impone comunque di comunicare il proprio esonero agli altri partecipanti coinvolti nel meccanismo.

⁽³⁸⁾ Circolare 2/E, cit., pp. 50-51.

tenuto a informare gli altri partecipanti, e in primo luogo gli altri intermediari coinvolti, con i quali non ricorre il suo rapporto professionale, affinché siano resi edotti del suo esonero e provvedano quindi alla comunicazione.

A questo riguardo occorre sottolineare due aspetti.

In primo luogo, i confini del segreto professionale garantito dalla disciplina di recepimento sono limitati alla figura dell'intermediario "prestatore di servizi", escludendo quindi il promotore del meccanismo, che non potrebbe quindi mai invocare l'esonero, e anche il prestatore di servizi che partecipi al meccanismo per migliorarlo o contribuire alla sua esecuzione⁽³⁹⁾. Trattasi in questo caso di una limitazione che, da un lato, può dirsi ragionevole alla luce degli scopi della direttiva, che vuole incidere sulla pianificazione fiscale aggressiva; dall'altro, non si può non rilevare che i meccanismi oggetto della DAC 6 non sono sovrapponibili a fenomeni di evasione o frode fiscale e in molti casi si tratterà di operazioni perfettamente legittime in tutti i Paesi interessati, per quanto comportanti riduzioni, anche rilevanti, del gettito tributario. È chiaro qui in tutta la sua portata l'effetto di deterrenza che la DAC 6 vuole esercitare nei confronti dei fiscalisti più spavaldi⁽⁴⁰⁾ e, forse, anche nei confronti degli stati che più sovente ricorrono a incentivi fiscali di varia natura per attrarre dall'estero attività e basi imponibili. L'incisività della DAC 6 è insomma evidente, se solo si pensa che, nell'ordinamento italiano, il codice deontologico forense (art. 28) non obbliga l'avvocato a denunciare il suo cliente nemmeno quando questi gli rappresenti propositi criminosi di particolare gravità, essendo in tal caso il dilemma rimesso alla coscienza del professionista. Se dunque un avvocato non è mai obbligato a denunciare il suo cliente, nemmeno in presenza di propositi criminosi di particolare gravità, si può legittimamente dubitare della proporzionalità di un obbligo di comunicazione al cospetto di meccanismi di pianificazione fiscale che, come detto,

⁽³⁹⁾ Non sono coperti dal segreto professionale gli intermediari prestatori di servizi che intervengano prima della completa attuazione del meccanismo in relazione al suo miglioramento o alla sua esecuzione, non potendosi far rientrare il loro operato nell'ambito del mero esame della posizione giuridica o nelle valutazioni sull'opportunità di intentare o evitare un procedimento innanzi a una autorità giudiziaria, né, tantomeno, in quello della difesa o rappresentanza in giudizio. In sostanza, resta fuori dal segreto professionale la consulenza "partecipativa".

⁽⁴⁰⁾ In linea con quanto indicato dal settimo considerando della direttiva, secondo cui "È riconosciuto che la comunicazione di informazioni sui meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva avrebbe una migliore possibilità di raggiungere l'effetto deterrente previsto se le informazioni pertinenti raggiungessero le autorità fiscali in una fase precoce, ossia prima che tali meccanismi siano effettivamente attuati".

possono anche essere legittimi. Certamente meritevole di valorizzazione, a questo riguardo, è la distinzione tra il segreto difensivo e quello professionale più generalmente inteso, laddove il primo trova in effetti anche una disciplina normativa più rigorosa già all'interno del d.lgs. n. 100 del 2020 stesso (art. 3, comma 4) e il secondo può assumere minor peso, nel bilanciamento di valori, quando il professionista partecipi attivamente al meccanismo. Come evidenziato dal Consiglio di Stato francese, non vi sono peraltro precedenti specifici nelle giurisdizioni della Corte EDU e della Corte di giustizia, anche se i principi enunciati dalla prima nel caso *Michaud c. Francia* e dalla seconda nel caso *C-305/05* sono preziosi e probabilmente significativi anche nella materia in esame (v. *infra*).

In secondo luogo, è evidente che l'obbligo posto – già dalla direttiva – in capo all'intermediario che invochi il segreto professionale di informare del suo esonero soggetti terzi rispetto al rapporto professionale instaurato con il cliente vada a minare proprio quel canale di confidenzialità esclusiva che il segreto vorrebbe tutelare e questo è tanto più discutibile – in gergo comunitario, meno “proporzionato” – laddove gli altri intermediari coinvolti, oltre al contribuente, sarebbero comunque tenuti a effettuare la comunicazione, anche in assenza dell'informativa proveniente dall'intermediario esonerato.

La soluzione italiana è comunque analoga a quella di altri Paesi UE.

Nel paragrafo E2 delle istruzioni francesi⁽⁴¹⁾, infatti, si legge che “*Un intermédiaire prestataire de services est engagé par un intermédiaire concepteur pour fournir un conseil sur un dispositif transfrontière à déclarer. Dans ce cas, la déclaration de l'intermédiaire prestataire de services soumis au secret professionnel n'est souscrite qu'avec l'accord de son client, qui est l'intermédiaire concepteur. En cas de refus de l'intermédiaire concepteur, c'est à ce dernier qu'incombera l'obligation déclarative*”. La comunicazione dell'intermediario coperta dal segreto professionale potrà essere trasmessa alle autorità soltanto con il consenso del cliente. In assenza di questo consenso, l'intermediario esonerato dovrà informare gli altri partecipanti coinvolti e l'obbligo di comunicazione si sposterà in capo agli altri intermediari coinvolti o, in loro assenza, al cliente stesso, esonerando il professionista da ogni profilo di responsabilità per la mancata comunicazione.

La Spagna ha optato per l'imposizione dell'obbligo di comunicazione per tutti i servizi di consulenza legati al miglioramento o all'implementa-

⁽⁴¹⁾ V. BOI-CF-CPF-30-40-10-20, disponibili in https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12275-PGP.html/identifiant%3DBOI-CF-CPF-30-40-10-20-20210721#2%C2%B0_Secret_professionnel_0143.

zione del meccanismo, e garantendo invece il segreto professionale per le valutazioni professionali inerenti alla legittimità del meccanismo transfrontaliero. Analogamente all'Italia, anche la Spagna pone dunque la linea di demarcazione sull'oggetto della prestazione professionale, escludendo l'esonero per segreto professionale nel caso di consulenza "partecipativa", e non meramente valutativa rispetto ai profili di legittimità del meccanismo al perimetro degli adempimenti conseguenti.

Come in Francia e in Italia, peraltro, anche in Spagna l'intermediario che invochi il segreto professionale è tenuto a informare gli altri intermediari coinvolti, o in loro assenza il contribuente, circa il suo esonero. Né, d'altra parte, era possibile per gli stati UE adottare soluzioni diverse, visto che sul punto è chiaro e preciso il disposto dell'art. 8 *bis-ter*, par. 5, della direttiva.

In tutti e tre questi paesi, come in altri stati UE, dunque, anche laddove si ritenga operativo il segreto professionale, l'intermediario è comunque tenuto a segnalare il suo esonero agli altri intermediari coinvolti, e questo collide evidentemente con le disposizioni di tutela del rapporto fiduciario tra cliente e professionista, visto che rientra nel campo di applicazione del segreto professionale anche il mero fatto di aver prestato una consulenza a un determinato cliente o essere stato interpellato dallo stesso⁽⁴²⁾.

4.1. - *Le questioni pregiudiziali pendenti innanzi alla Corte di giustizia UE*

A quest'ultimo riguardo, alcuni sviluppi potrebbero giungere dalla Corte di giustizia, presso la quale sono state sollevate due questioni di rinvio pregiudiziale da parte della Corte costituzionale belga e del Consiglio di Stato francese, entrambe occasionate da ricorsi presentati dagli ordini forensi e altre associazioni di avvocati belgi e francesi.

Secondo la Corte costituzionale belga, in particolare, è dubbio che l'obbligo di comunicare il proprio esonero agli altri intermediari coinvolti in un meccanismo transfrontaliero soggetto alla DAC 6 rispetti gli articoli 6 e 8 della CEDU e gli artt. 7, 8, 20, 21, 47, 48, 49 e 51 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Ciò perché la misura non sarebbe proporzionata all'esigenza imperativa di interesse generale che si intende perseguire con la DAC 6, visto che il sacrificio del segreto professionale si realizzerebbe anche laddove non strettamente necessario. Il segreto professionale riguarda infatti anche il mero fatto che un determinato cliente si sia rivolto a un determinato professionista (nel caso di specie

(42) V. gli artt. 13 e 28 del Codice deontologico forense (nonché le disposizioni analoghe dei codici disciplinari delle altre professioni ordinistiche).

un avvocato): nel caso in cui il meccanismo veda la partecipazione di altri intermediari, tuttavia, non ricevendo l'attestazione di avvenuta comunicazione da parte del professionista esonerato e a prescindere dal fatto che sappiano del suo coinvolgimento, questi sono già di per sé tenuti ad effettuare la comunicazione alle autorità tributarie prevista dalla DAC 6.

Anche secondo il Consiglio di Stato francese si pone una questione di bilanciamento tra l'obiettivo perseguito dalla DAC 6 e i diritti fondamentali garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e dalla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo. Si dubita infatti che gli obiettivi perseguiti dalla DAC 6 possano giustificare un contemperamento del segreto professionale, tutelato dagli artt. 7 e 47 della Carta dei Diritti fondamentali dell'UE e dagli artt. 6 e 8 della Carta europea dei Diritti dell'Uomo, anche in riferimento al diritto alla segretezza della corrispondenza vantato dal cliente e al rispetto della sua vita privata.

In particolare, il Consiglio di Stato francese individua l'obiettivo della DAC 6 non tanto nella lotta alla frode e all'evasione o all'abuso tributari⁽⁴³⁾ – che in effetti sono diverse dalla pianificazione fiscale aggressiva – quanto piuttosto nella “sorveglianza”, nel monitoraggio, di questi meccanismi e rileva che la Corte di giustizia, non si è mai espressa sulla meritevolezza di un simile obiettivo ai fini del giudizio di proporzionalità che tutte le misure che limitano un diritto fondamentale devono superare. Come noto, infatti, ogni misura che limiti la fruizione di un diritto fondamentale può considerarsi compatibile con il diritto primario dell'UE soltanto laddove sia necessaria al perseguimento di interessi generali e sia proporzionata rispetto allo scopo, senza quindi comportare limitazioni superflue. In assenza di un precedente specifico della Corte di giustizia, pertanto, il Consiglio di Stato ha sollevato la questione pregiudiziale ai sensi dell'art. 267, comma 1, lett. B), del Trattato sul funzionamento dell'UE, che come noto concerne la legittimità degli atti dell'UE rispetto al diritto primario della stessa.

4.2. - *Le prospettive dei giudizi pendenti innanzi alla Corte di giustizia*

Si pone, dunque, un tema di compatibilità della DAC 6 stessa con le superiori disposizioni del diritto primario UE che tutelano il segreto pro-

⁽⁴³⁾ Il cui contrasto è senza dubbio considerato dalla Corte di giustizia un motivo imperativo di interesse generale v. le sentenze *Part Service*, 21 febbraio 2008, C-425/06; *Cussens*, 22 novembre 2017, C-251/16; 1° aprile 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd*, C-80/12.

fessionale, individuate come detto negli art. 7 e 47 della Carta dei Diritti fondamentali dell'UE e 6 e 8 della CEDU. La questione che si presenta innanzi alla Corte di giustizia verte sul bilanciamento dei contrapposti interessi: da un lato, la tutela del segreto professionale, garantita dalle disposizioni di diritto primario dell'UE e della CEDU che abbiamo richiamato. Dall'altro il contrasto all'opacità delle strutture proprietarie e all'erosione delle basi imponibili dei Paesi UE attuate con la pianificazione fiscale internazionale aggressiva. Se è vero che questa è ben distinta dall'evasione e dalla frode fiscale, non può però concludersi che il suo contrasto non possa considerarsi uno degli obiettivi delle istituzioni comunitarie. Esse nascono in fondo, particolarmente nel settore della fiscalità diretta, con l'obiettivo di coordinare le politiche dei Paesi membri per scongiurare alterazioni della concorrenza e consentire il regolare funzionamento del mercato. È evidente invece che schemi di pianificazione aggressiva internazionale, tanto più se standardizzati, possano compromettere questi interessi, falsando la concorrenza a beneficio di quei paesi e quelle imprese che riescono "vincitori" in questo gioco di "beggar thy neighbor". L'impressione è quindi che la valutazione della Corte di giustizia dovrà risolversi nell'apprezzare il bilanciamento di questi contrapposti interessi tracciato dalla direttiva e dunque – visto che come detto questa rimette ai diversi stati un ampio margine di manovra – è possibile che gli esiti possano essere diversi da stato a stato e da *hallmark* a *hallmark*.

Comunque legittima, tuttavia, sembrerebbe l'esclusione del segreto professionale nel caso di partecipazione attiva del professionista al meccanismo transfrontaliero soggetto a comunicazione. È vero che mancano su questo precedenti di giurisprudenza, ed è vero che il precedente della Corte di giustizia C-305/05 così come la sentenza CEDU *Michaud c. Francia* concernevano fattispecie più gravi, legate al sospetto di riciclaggio di denaro e non alla sorveglianza di operazioni "meramente" dannose dal punto di vista tributario. Ma, da un lato, la partecipazione attiva al meccanismo da parte del professionista esula dal nucleo del segreto difensivo, ed è quindi già per questo più cedevole rispetto ai contrapposti interessi di carattere generale perseguiti dal legislatore UE e, dall'altro, come detto è indubbio l'interesse generale perseguito dalla DAC 6: tanto più laddove il professionista promotore o comunque "partecipante attivo" e il suo cliente non siano autonomamente perseguibili, perché non si è in presenza della violazione di alcuna disposizione, si potrebbe ritenere prevalente l'interesse dell'UE e dei paesi membri a intercettare i meccanismi più insidiosi per le loro basi imponibili. Meccanismi insidiosi anche e tanto più perché legittimi, e tuttavia meritevoli di un pronto intervento, per esempio sotto forma di armonizzazione a livello unionale. Sembra quindi che, nel solco

dei due precedenti appena citati, anche in questa occasione la Corte di giustizia potrebbe confermare la legittimità del contemperamento del segreto professionale, alla luce del fatto che “[...] *le secret professionnel des avocats a une grande importance tant pour l’avocat et son client que pour le bon fonctionnement de la justice. Il s’agit à n’en pas douter de l’un des principes fondamentaux sur lesquels repose l’organisation de la justice dans une société démocratique. Il n’est cependant pas intangible, et la Cour a déjà eu l’occasion de juger qu’il peut notamment devoir s’effacer devant le droit à la liberté d’expression de l’avocat (Mor c. France, no 28198/09, 15 décembre 2011). Il convient en outre de mettre son importance en balance avec celle que revêt pour les Etats membres la lutte contre le blanchiment de capitaux issus d’activités illicites, susceptible de servir à financer des activités criminelles notamment dans le domaine du trafic de stupéfiants ou du terrorisme international (Grifhorst c. France, no 28336/02, § 93, 26 février 2009)*” (44).

In definitiva è vero, come detto, che la disciplina antiriciclaggio mira al contrasto di reati particolarmente gravi, laddove nel caso della DAC 6 i meccanismi interessati non dovrebbero invece assurgere a reato, ma anch’essa, come la DAC 6, ha una funzione preventiva e le limitazioni al segreto professionale, con la tutela del nucleo duro del segreto difensivo richiamata anche dalla appena citata sentenza Michaud (45), potrebbero quindi considerarsi proporzionate rispetto alle finalità di tutela della base imponibile “unionale”.

Al contrario, potrebbe ritenersi non proporzionata la disciplina di recepimento nella misura in cui imponga a un professionista che intervenga prima della completa attuazione del meccanismo e possa invocare il segreto professionale ai sensi dell’art. 3 del d.lgs. n. 100 del 2020 di informare del suo esonero gli altri partecipanti, così violando il rapporto bilaterale di confidenzialità con il suo cliente. Soprattutto laddove siano coinvolti altri professionisti, infatti, si potrebbe considerare sufficiente la loro già prevista soggezione all’obbligo di comunicazione, senza quindi costringere il professionista che possa invocare l’esonero a informarli.

5. - Conclusioni

Se è vero che l’Italia ha sinora recepito la direttiva limitandone il campo di applicazione alle sole operazioni transfrontaliere, è anche vero che altri partner europei hanno invece generalizzato il meccanismo e non è quindi escluso che dopo un primo rodaggio anche da noi si estendano gli

(44) Corte Edu, *Michaud c. Francia*, cit., par. 123.

(45) V. in particolare i parr. 127 e 128.

obblighi di segnalazione anche alle operazioni domestiche. Ad avvocati, notai, commercialisti e consulenti che assistono i contribuenti nei loro rapporti con il Fisco si ricorda quindi che fanno parte di una società e sono prima di tutto membri della comunità e che il loro ruolo deve svolgersi nell'ambito di regole condivise e nell'ottica di una legittima dialettica, a volte anche aspra, con l'ente impositore, ma senza sotterfugi o abusi. Ai professionisti si chiede quindi di portare il loro contributo nel miglioramento del sistema fiscale, in particolare per quel che concerne il coordinamento con quello di altri paesi, nell'ottica della riduzione dei fenomeni di arbitraggio fiscale internazionale e di opacità delle strutture proprietarie.

Nel contesto attuale, di sostanziale e prolungata tregua fiscale, nella quale le attività di riscossione forzata sono state a lungo sospese, gli accertamenti diradati e l'attenzione dell'apparato statale è stata più dedicata al dare che al riscuotere, potrà forse suonare stonato parlare di una chiamata alle armi dei professionisti nella lotta alla pianificazione fiscale aggressiva. Tuttavia, le tregue hanno sempre una fine e seppure questa fine coincidesse con una nuova "pace" fiscale, è inevitabile che nel giro di uno o due anni dalla fine della pandemia i numeri che tutto comandano facciano sentire il loro peso e che ripartano quindi verifiche e accertamenti. I nodi, prima o poi, verranno al pettine per tutti e, come detto, le limitazioni al segreto professionale imposte dalla DAC 6, al netto dell'obbligo di informativa nei confronti degli altri intermediari coinvolti già oggetto delle questioni di rinvio pregiudiziale in Corte di giustizia, non sembrano ingiustificate.

Nell'anno del settecentesimo anniversario della morte di Dante, insomma, è giusto che i contribuenti e i loro professionisti ricordino le sue parole, tenendo a freno l'ingegno, "perché non corra che virtù nol guidi".

PAOLO DE' CAPITANI DI VIMERCATE