



Università
Ca' Foscari
Venezia

Corso di Laurea magistrale
in

Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

Lo scambio di informazioni fiscali transfrontaliero

Relatore

Ch. Prof. Antonio Viotto

Correlatore

Ch. Prof. Bagarotto Ernesto Marco

Laureanda

Beatrice Ferrante

Matricola 852224

Anno Accademico

2018 / 2019

*“Il mondo che abbiamo creato è il prodotto del
nostro pensiero e dunque non può cambiare se prima non
modifichiamo il nostro modo di pensare.”*

Albert Einstein

INDICE

Introduzione	1
1. Cooperazione internazionale in materia fiscale	4
1.1 Le fonti internazionali nella cooperazione ed i suoi principi	4
1.2 Lo scambio di informazioni nella storia e le sue finalità.....	10
1.3 Le tipologie di scambio di informazioni	20
1.4 Gli strumenti per lo scambio di informazioni fiscali	23
1.4.1 <i>L'art. 26 del Modello OCSE</i>	23
1.4.2 <i>La convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale</i>	36
1.4.3 <i>Il Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters</i>	51
1.5 Lo scambio di informazioni nelle convenzioni stipulate dall'Italia	59
2. Cooperazione comunitaria in materia fiscale	64
2.1 Cenni storici ed inquadramento delle fonti giuridiche per lo scambio di informazioni comunitario	64
2.2 Lo scambio di informazioni dalle imposte dirette all'ampliamento dell'ambito oggettivo.....	72
2.2.1 <i>La direttiva 77/799/CEE e le sue modifiche</i>	72
2.2.2 <i>La direttiva 2011/16/UE</i>	77
2.2.3 <i>Le DAC modificanti la direttiva 2011/16/UE</i>	85
2.2.4 <i>Le relazioni della Commissione Europea sull'applicazione delle DAC</i>	94
2.3 Lo scambio di informazioni nell'Imposta sul Valore Aggiunto	97
2.3.1 <i>Le prime disposizioni nel regolamento CEE n. 218/92</i>	97
2.3.2 <i>Il passaggio ad un regolamento unificato CE n. 1798/2003</i>	101
2.3.3 <i>Il regolamento UE n. 904/2010</i>	105
2.4 <i>Fiscalis 2020 e prospettive future dal 2021</i>	114

3. La tutela del contribuente nello scambio di informazioni	118
3.1 Le basi giuridiche e gli strumenti di tutela del contribuente nello scambio di informazioni.....	118
3.2 Le tutele indirette nelle disposizioni internazionali e comunitarie sullo scambio di informazioni.....	125
3.3 La tutela del contribuente nelle sentenze della Corte di Giustizia.....	131
3.4 La tutela del contribuente nelle situazioni patologiche	140
3.4.1 <i>I casi patologici dello scambio di informazioni</i>	140
3.4.2 <i>Gli orientamenti interpretativi delle giurisdizioni sui casi patologici.....</i>	143
4. Lo scambio di informazioni nel progetto BEPS e la <i>Mandatory Disclosure</i>	153
4.1 Lo scambio di informazioni nel progetto BEPS.....	153
4.1.1 <i>Action 5: Scambio di informazioni sui tax ruling.....</i>	156
4.1.2 <i>Action 13: Country by Country Reporting</i>	161
4.1.3 <i>Action 12: Mandatory Disclosure.....</i>	164
4.2 La <i>Mandatory Disclosure</i> per schemi elusivi della legislazione CRS e per le strutture <i>offshore</i> opache	172
4.3 La <i>Mandatory Disclosure</i> nella DAC 6.....	178
Conclusioni	189
Bibliografia	193
Sitografia	200

INTRODUZIONE

Questo lavoro si propone l'obiettivo di esplorare il mondo fiscale dal punto di vista della cooperazione tra gli Stati, più precisamente con riguardo allo scambio delle informazioni fiscali transnazionale.

Inizialmente i sistemi erano fortemente improntati sul principio di territorialità e non si mostravano interessati alle fattispecie che si verificavano al di fuori del proprio territorio. Infatti, molto spesso, gli Stati invocavano un principio di non collaborazione perché la pretesa tributaria e quella punitiva erano da sempre considerate le massime espressioni della sovranità. Al giorno d'oggi la globalizzazione ha rivoluzionato gli schemi: i capitali, i servizi, le organizzazioni ed i lavoratori si mobilitano più facilmente, soprattutto favoriti dalle tecnologie ormai implementate in tutti gli ambiti. Ben presto la cooperazione è divenuta necessaria poiché la forte interdipendenza delle attività economiche, sociali e culturali ha influito sul cambiamento delle nostre giurisdizioni e, se da un lato la globalizzazione è considerata positiva, d'altro canto può rivelarsi negativa e può portare ingenti perdite di gettito a causa della mobilità dei fattori.

Nacquero e possono presentarsi tutt'ora quattro tipi di problemi che incidono negativamente sull'economia e sul gettito fiscale dello Stato. Un primo problema riguarda la doppia imposizione che si verifica quando i soggetti hanno relazioni transfrontaliere e producono redditi in vari Paesi, nel momento in cui gli ordinamenti degli Stati considerano legittima la propria pretesa verso uno stesso reddito. Ciò può realizzarsi quando uno Stato applica il principio della *World Wide Taxation* per i residenti, mentre un altro rileva l'imposizione secondo il principio di tassazione territoriale, provocando così una doppia imposizione. Senza alcuna disciplina comune, si frena la volontà dei soggetti ad instaurare rapporti economici transfrontalieri. Un secondo problema è quello della concorrenza fiscale scorretta tra gli Stati poiché possono attrarre le aziende ed i capitali nei loro Paesi grazie alla loro politica fiscale più favorevole, soprattutto per quanto riguarda i cosiddetti "paradisi fiscali". Un terzo problema riguarda la diffusione dell'*e-commerce*, che può sfuggire alla tassazione per causa di lacune normative che non prevedono ancora la disciplina di simili forme di commercio. Un quarto problema correlato alla competizione fiscale, di cui si parlerà

maggiormente in questo lavoro, è quello dell'elusione ed evasione fiscale favoriti dal deficit informativo degli Stati. Il primo è un fenomeno che prevede l'aggiramento normativo da parte di un soggetto con il fine di non essere soggetto a tassazione, pur rimanendo all'interno della legalità; diversamente l'evasione fiscale è illegale. Si pensi come sia possibile sfuggire alla tassazione solamente per il fatto in cui non vi sia uno scambio di informazioni tale da rilevare un reddito in uno Stato estero. Questo impedimento, oltre a produrre delle distorsioni economiche in ragione di equità, produce anche delle ingenti perdite fiscali che, in situazioni di crisi, possono rivelarsi fatali.

Questi ostacoli sono stati combattuti per molto tempo e la globalizzazione, mutando gli aspetti e le prospettive, amplia i benefici per lo sviluppo economico, ma provoca anche nuovi problemi fiscali che le istituzioni devono costantemente monitorare per affrontarli ed adattarsi.

Nei vari capitoli verrà ripercorsa la cooperazione posta in atto a livello internazionale ed a livello comunitario, identificando per ognuno di essi tutte le fonti a cui lo scambio di informazioni si appoggia. Si vedrà come gli Stati partirono da fonti perlopiù bilaterali idonee ad eliminare la doppia imposizioni, arrivando poi a promuovere accordi multilaterali più adatti ad affrontare in autonomia le problematiche di evasione ed elusione tramite lo scambio di informazioni. Gli Stati perciò, per risolvere i problemi fiscali, tendevano ad appoggiarsi ad organizzazioni operanti a livello superiore rispetto allo Stato per creare una cooperazione. Le organizzazioni sovranazionali¹, come l'Unione Europea, e quelle internazionali² come l'OCSE (Organizzazione sulla

¹ Sono unioni tra Stati, con un ordinamento sovraordinato rispetto a quello dei singoli partecipanti diversamente dalle semplici organizzazioni internazionali. In queste tipologie di organizzazioni una parte della sovranità nazionale per alcune materie o decisioni particolari è ceduta all'organizzazione stessa e gli stati sono obbligati a rispettare le sue decisioni.

² Sono enti intergovernativi creati da accordi giuridici tra stati aderenti, così come indica l'art. 2 lett. i della Convenzione di Vienna sul Diritto dei Trattati del 1969, che sottostanno al diritto internazionale. Le organizzazioni solitamente vengono istituite dagli stati poiché la maggior parte di essi rileva un problema che deve essere risolto e costantemente monitorato. Un'organizzazione internazionale di rilevante importanza nel passato è stata la Società delle Nazioni, la quale pose le basi per l'istituzione dell'ONU e successivamente dell'OCSE (BONANTE L., *Organizzazioni internazionali*, in Enc. Giur. Treccani, 2006).

Cooperazione e lo Sviluppo Economico) e l'ONU (Organizzazione delle Nazioni Unite) che più interessano il tema, sono le principali autrici di questi argomenti.

Alla base di tutti i problemi, l'unica soluzione è quella di cooperare e collaborare perché sussiste un interesse reciproco da parte degli Stati di eliminare i problemi che ostacolano il benessere della propria giurisdizione ed economia.

Anche i contribuenti si trovano ad avere il medesimo interesse degli Stati, ovvero quello di combattere la doppia imposizione ed evitare iniquità. Ma ciò che preme tutelare al contribuente è che lo scambio di informazioni rispetti la riservatezza del soggetto stesso, un vincolo che può limitare la cooperazione. Il terzo capitolo, infatti, verrà dedicato alla tutela del contribuente che si introduce nello scambio di informazioni, tenendo in considerazione le sentenze della Corte di Giustizia in questo campo.

Infine, un capitolo di ulteriore approfondimento sullo scambio di informazioni del progetto BEPS, rientrante nell'obiettivo della trasparenza. Particolare attenzione merita la *Mandatory Disclosure*, uno scambio di informazioni che può obbligare gli intermediari a comunicare gli schemi elusivi.

CAPITOLO 1

COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE

1.1 Le fonti internazionali nella cooperazione ed i suoi principi

Le organizzazioni sono di fondamentale importanza per la cooperazione internazionale, costituite ed adattate ai mutamenti globali. Le organizzazioni internazionali sottostanno al diritto internazionale e per promuovere le loro decisioni si servono delle fonti di tale diritto, tra le quali si trovano anche dei principi base utili per comprendere al meglio la necessità di una maggiore cooperazione tra Stati. Le fonti del diritto internazionale sono indicate dall'art. 38³ dello statuto della Corte di Giustizia Internazionale⁴ (CIG) e sono definite in quattro tipologie elencate in ordine gerarchico. Come condiviso dalla dottrina⁵, la prima tipologia di fonti sono i trattati internazionali intesi sia come trattati veri e propri, sia come convenzioni, protocolli, statuti, patti, accordi, purché conclusi tra Stati in forma scritta, come dispone la Convenzione di Vienna⁶ all'art. 2. Al secondo posto della gerarchia rileva la consuetudine internazionale, costituita da un elemento materiale cioè la ripetizione costante di un comportamento da parte della collettività internazionale (*diurnitas*) e da un elemento psicologico, ovvero la percezione dell'obbligatorietà di tale comportamento (*opinio iuris ac necessitatis*). Vi sono in seguito i principi generali del

³ Testo reperibile nel sito della Corte Internazionale di Giustizia (CIG): <https://www.icj-cij.org/en/basic-documents>. Art. 38 statuto CIG: "1. *The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply:*

- a. *international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states;*
- b. *international custom, as evidence of a general practice accepted as law;*
- c. *the general principles of law recognized by civilized nations;*

subject to the provisions of Article 59, judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for the determination of rules of law."

⁴ La Corte Internazionale di Giustizia è inquadrata nel sistema delle Nazioni Unite, di cui i giudici sono eletti dall'Assemblea Generale e dal Consiglio di sicurezza delle Nazioni Unite. Essa opera in base ad un proprio statuto, dove solamente gli Stati possono essere parti delle procedure davanti alla Corte (RONZITTI N., *Introduzione al diritto internazionale*, Quarta edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2013).

⁵ RONZITTI N., *Introduzione al diritto internazionale*, Quarta edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2013, cap.8, p.161 ss. Si veda anche SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016, cap.1, p.3 ss.

⁶ Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, 23 maggio 1969.

diritto riconosciuto dalle nazioni civili⁷, detti residuali che vanno ad integrare le altre fonti. Infine, l'ultima fonte menzionata è la giurisprudenza e la dottrina, comprendenti le risoluzioni della CGI che non sono vincolanti tra le parti in causa, che possono essere utilizzate come mezzi sussidiari alle fonti. Quest'ultima fonte è compresa anche nel il cosiddetto *soft law* nel quale possono rientrare anche tutte quegli atti e principi che hanno relazioni internazionali, ma che non fanno parte delle fonti elencate dalla CGI. Ne sono un esempio il Modello OCSE ed il suo Commentario⁸.

Per alcune fonti è possibile esplicitarne le relative considerazioni fiscali. Una consuetudine rilevante per quanto riguarda la cooperazione, la quale è doveroso citare, è la sovranità territoriale. Tale consuetudine è un limite che ha influito molto sul tema dell'evasione fiscale, ma che ha difeso il potere impositivo di cui tanto lo Stato è geloso. La consuetudine rileva che ogni Stato ha il diritto di esercitare la propria potestà nel suo territorio ma non ha il potere di esercitarla in altri territori senza eventuali autorizzazioni⁹. Perciò l'Amministrazione finanziaria non può porre in essere atti coercitivi con il fine di esercitare una pretesa tributaria nel territorio di un altro Stato a meno che non vi sia una autorizzazione, altrimenti dovrebbe rispondere di un'attività illecita in ambito internazionale¹⁰. Inoltre allo Stato è vietato l'esercizio diretto della sua potestà impositiva come l'accertamento e la riscossione, nel territorio di un altro Stato. Considerando tale limite, l'Amministrazione non può procedere ad effettuare verifiche all'estero, non può raccogliere dati o richiedere informazioni, nemmeno su mandato di agenti esterni privati, non può effettuare riscossioni di tributi, ma neanche procedere alla notifica di atti tributari all'estero. Si può capire quindi come possa essere considerevolmente d'ostacolo per lo Stato non poter effettuare alcuna operazione all'estero concernente la materia tributaria.

⁷ Ne sono un esempio i principi *arm's length*, *world wide taxation*, *ne bis in idem*.

⁸ SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016, cap.1 p.10.

⁹ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Cedam – Padova, 2018, cap.1, p.2.

¹⁰ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006.

Per quanto riguarda i principi citati nelle fonti, di notevole importanza per gli effetti che produce sul piano fiscale è il principio della territorialità, la quale si distingue in materiale e formale. La territorialità formale sta a significare che lo Stato può imporre la propria potestà legislativa sul proprio territorio in modo esclusivo, ma non in modo assoluto sul territorio altrui, questo è uno dei problemi che possono impedire la cooperazione fiscale internazionale collegata con la consuetudine della sovranità territoriale. La territorialità materiale, invece, è più ampia e sta ad indicare che la potestà potrebbe essere applicata a fattori di estraneità salvo i limiti di diritto internazionale¹¹. La potestà legislativa di uno Stato è limitata solo dall'esistenza di norme internazionali generali, nell'ambito tributario questo tipo di norme è raro, per cui vi sono pochi limiti alla territorialità materiale quindi lo Stato può imporre delle previsioni di carattere tributario anche a fattispecie contenenti elementi di extraterritorialità¹². L'attività amministrativa tributaria invece può essere esercitata solo nel territorio dello Stato, infatti non può essere esercitata nel territorio altrui a meno che non vi sia una autorizzazione. Per tali motivi gli Stati devono cercare di concludere accordi al fine di riuscire a collaborare più efficacemente. Gli Stati a questo punto si trovano nell'impossibilità materiale di impedire il compimento di pratiche elusive o evasive¹³. Secondo la dottrina¹⁴, la cooperazione fiscale potrebbe porre le sue basi sulle fattispecie con elementi di estraneità, collocandosi nella territorialità materiale. Considerando che la sovranità tributaria sia ragionevole qualora vi siano dei presupposti oggettivi o soggettivi con una fattispecie dove sarà inevitabile la collaborazione di un altro Stato per verificare, accertare o riscuotere un'obbligazione tributaria all'estero.

¹¹ SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., cap.1, p.5 ss.

¹² Un superamento al limite della territorialità è dato dal principio della *World Wide Taxation*, che viene applicato quando vi è una relazione tra il soggetto e lo Stato di appartenenza (ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007).

¹³ PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, cit.

¹⁴ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap.8, p.250 ss.

La consuetudine internazionale ed i principi vincolano tutti gli Stati che fanno parte della comunità internazionale, mentre le convenzioni vincolano solamente gli Stati aderenti¹⁵.

La cooperazione fiscale internazionale è l'unico mezzo utile per contrastare allo stesso modo l'evasione e l'elusione fiscale e per evitare la doppia imposizione¹⁶. Le fonti gerarchiche di rilevante importanza per quanto riguarda la materia della cooperazione fiscale sono i trattati, perché la maggior parte della disciplina si rifà a questi strumenti e alle convenzioni. I trattati internazionali mirano ad eliminare la doppia imposizione giuridica nelle convenzioni contro la doppia imposizione, mentre l'Unione Europea si occupa di eliminare la doppia imposizione economica. Con i trattati internazionali oltre ad eliminare la doppia imposizione si cerca di aggirare il suo problema opposto, ovvero l'evasione fiscale, promuovendo lo scambio di informazioni tra le amministrazioni degli Stati e una più intensa collaborazione¹⁷.

I trattati e le convenzioni sono l'unico strumento che si può utilizzare per creare dei patti giuridicamente vincolanti per gli Stati. Le convenzioni infatti sono l'unica via che hanno gli Stati per creare una regola valida in campo internazionale¹⁸, dato il non significativo numero di fonti internazionali in materia tributaria. In questo modo i trattati potrebbero salvaguardare la sovranità territoriale dello Stato e l'esigenza di aprirsi in un mercato sempre più globale, eliminando i problemi di doppia imposizione¹⁹.

¹⁵ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., cap.1, p.2.

¹⁶ Il problema fondamentale è quello della doppia imposizione, che può presentarsi in doppia imposizione internazionale giuridica o economica. La doppia imposizione internazionale giuridica sta ad indicare che un certo reddito o patrimonio è sottoposto a tassazione due volte in capo allo stesso soggetto; mentre la doppia imposizione economica indica che un certo reddito o patrimonio è tassato da due Stati diversi in capo due soggetti diversi.

¹⁷ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., cap.2, p.23 ss.

¹⁸ Tratto da SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit. Si veda cap.1, p.6, nota n. 7 Dixon M., *Textbook on international law*, Londra, 1992.

¹⁹ SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit.

La cooperazione fiscale internazionale²⁰, deriva dalla volontà di due o più Stati di assistersi reciprocamente per rendere effettive le proprie potestà tributarie, poiché altrimenti, secondo il principio di territorialità, sarebbe impossibile attuarle.

Alcune teorie sanciscono un principio di non collaborazione²¹ (o *revenue rule*) ponendo alla base il principio di territorialità, ciò farebbe pensare all'esistenza di una norma internazionale che definisca l'obbligo di non cooperazione tra gli Stati. I principi internazionali universalmente riconosciuti non fanno riferimento alla collaborazione fiscale, anzi la comunità si fonda su dei principi opposti di competitività ed indipendenza che più si avvicinano ad un principio di non collaborazione²². Per altri questo principio deriva solamente dal fatto che non esiste un vero e proprio obbligo di cooperazione definito come regola internazionale²³. Inoltre, il principio di territorialità non è un limite a tale materia poiché, salvo altri limiti di diritto interno o internazionale, lo Stato è libero di regolare i fatti in capo a soggetti ovunque essi si verificano²⁴.

Nel passato gli Stati dimostravano maggiore perplessità e diffidenza sul tema della cooperazione, soprattutto per quanto riguarda le pretese tributarie straniere. Per questo motivo, aggrappandosi al principio di non collaborazione, gli Stati tendevano ad impedire le buone riuscite di accordi unilaterali per la cooperazione nel proprio territorio. Producendo in questo modo un vero e proprio rifiuto verso qualsiasi scambio di informazione, accertamento e riscossione straniero. A sostenere questo principio di non collaborazione si possono trovare varie giustificazioni, una delle quali è la sovranità territoriale tanto invocata. Le disposizioni tributarie sono fonte della pretesa tributaria di uno Stato nel proprio territorio e, come molti sostenevano, non potevano trovare applicazione nei territori soggetti alla sovranità di altri Paesi, pena il rischio di sovrapposizione e contrasti tra norme nazionali e straniere. Come sostiene la consuetudine internazionale, se l'attività di uno Stato in un altro è considerata illegale,

²⁰ BARASSI M., *La normativa vigente*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2009, n. 1-2, p.105 ss.

²¹ Detto anche principio della non esazione quando riguarda la fase di cooperazione per la riscossione (MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)* cit.).

²² ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, cap.2, p.26 ss.

²³ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., cap.4, p.88.

²⁴ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, cit.

così potevano essere considerate illegali gli accordi che cercavano di derogare in merito. Anche la natura politica delle leggi tributarie e il loro accostamento alle norme penali poteva essere un'ulteriore giustificazione al principio di non collaborazione. La ricostruzione che avvicina il proprio tributo alla pena è espressione della politica di un certo ordinamento e lo Stato sopravvive grazie a queste due materie. Perciò l'applicazione di tali normative doveva essere limitata solamente all'interno dei confini territoriali dello Stato. Questo principio, però, oramai è rimasto applicabile solamente per quelle fattispecie dove non è attuabile uno strumento convenzionale che impone la cooperazione tra le amministrazioni degli Stati. Inoltre grazie al lavoro di sensibilizzazione effettuato dall'OCSE tale principio ormai è stato superato²⁵.

La cooperazione può essere definita per livelli, partendo da un livello più basso fino ad arrivare ad una cooperazione più forte²⁶. Il livello più basso è rappresentato dallo scambio di informazioni fiscali, di cui si tratterà in seguito. Questo scambio è un livello di cooperazione meno invasivo rispetto agli altri e quindi anche il più utilizzato dagli Stati. Un livello più alto di collaborazione viene identificato nella possibilità che i funzionari delle amministrazioni di uno Stato possano, su autorizzazione, seguire le indagini svolte dall'Autorità amministrativa di un altro Stato, sono comprese in questo livello le verifiche fiscali all'estero. Quest'ultima è una collaborazione più invasiva rispetto allo scambio di informazioni poiché si autorizza un soggetto di uno Stato terzo a presenziare nelle indagini di un altro Stato. In questo livello, inoltre, possono rientrare anche le notifiche degli atti tributari a soggetti residenti in un altro Stato. Queste forme di collaborazione sono adottate in base ad accordi ed atti internazionali riguardanti la mutua assistenza amministrativa. L'ultima forma di cooperazione e la più invasiva è quella in materia di riscossione dei tributi all'estero. È una forma di cooperazione molto forte poiché, come facilmente rilevabile, la stessa contrasta frontalmente con la consuetudine della sovranità territoriale. In tal caso uno Stato è autorizzato ad applicare la propria potestà impositiva nel territorio di un altro Stato. Essa può essere considerata invasiva e ha avuto difficoltà ad attuarsi perché lo Stato

²⁵ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir.Prat.Trib.*, 2013, n. 4, p.791 ss.

²⁶ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., cap.4, p.89 ss.

nel quale vengono effettuate tali riscossioni, si vede perdere le sue aspettative di incasso di tributi all'interno della sua giurisdizione.

Lo scambio di informazioni è previsto nelle convenzioni internazionali, negli accordi finalizzati alla prevenzione, ricerca e repressione delle infrazioni doganali e nella Convenzione di Strasburgo. Il secondo livello di cooperazione è previsto sempre dalla Convenzione di Strasburgo e negli accordi finalizzati alla prevenzione, ricerca e repressione delle infrazioni doganali. Sempre a questo livello, per quanto riguarda più specificamente la notifica degli atti tributari, la cooperazione è prevista dalla Convenzione di Strasburgo, da altre convenzioni contro la doppia imposizione, da accordi finalizzati alla prevenzione, ricerca e repressione delle infrazioni doganali: per quanto riguarda l'Italia la previsione è da ricercarsi nella Convenzione con la Germania del 1938 sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria e nell'accordo con l'Austria per la notifica dei pubblici tributi del 10 luglio 1954.

L'ultima e più invasiva forma di cooperazione trova fonte nella Convenzione di Strasburgo, nella Convenzione con la Germania del 1938 sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria e in alcune convenzioni contro le doppie imposizioni²⁷.

1.2 Lo scambio di informazioni nella storia e le sue finalità

Dopo aver definito in modo analitico la cooperazione ed aver identificato il suo posizionamento nelle fonti internazionali, si può definire più nel dettaglio il posizionamento del livello più basso di cooperazione, ovvero lo scambio di informazioni fiscali.

Non vi sono delle fonti internazionali, come già indicato, che inducono gli Stati a collaborare, questo è stato uno dei problemi per cui la disciplina, per attuarsi, ha richiesto molto tempo ed ha avuto notevoli cambiamenti. Un altro problema che ha influito nella difficoltà di attuazione è la materia di riferimento, sempre pronta a mutare in qualsiasi circostanza e condizionata da diversi fattori come la politica, economia, finanza, società ecc.

²⁷ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Cedam – Padova, 2018.

Essendo inesistente un principio internazionale di collaborazione, la cooperazione ha iniziato a svilupparsi tramite accordi tra gli Stati²⁸. Già alla prima metà dell'800 erano state stipulate le prime convenzioni²⁹ per regolare lo scambio di informazioni e documenti per assicurare la riscossione delle imposte. Dopo il termine della prima guerra mondiale, però, la cooperazione iniziò ad intensificarsi. Un contributo molto importante per l'attuale livello nella materia della cooperazione fiscale è dovuto alla Società delle Nazioni³⁰, la quale tramite un comitato di esperti studiò la doppia imposizione e l'evasione fiscale internazionale³¹. La Società delle Nazioni emanò, infatti, dei trattati di natura fiscale nel 1928, con il fine di risolvere il problema della doppia imposizione ma non concluse il suo lavoro³². Inoltre, la doppia imposizione era stata riscontrata e definita anche nel Rapporto Neumark del 1962, il quale riteneva necessaria una stretta collaborazione tra le amministrazioni fiscali nazionali³³.

Ciò che non è stato concluso dalla Società delle Nazioni, è stato proseguito dall'OCSE che, come già citato nell'introduzione, è un'organizzazione molto importante per lo scambio di informazioni. Ad oggi gli Stati membri dell'OCSE, che vanno dal Nord al Sud America, dall'Europa ed Asia-Pacifico³⁴, sono 36. All'interno dell'OCSE, che si sostituì alla Società delle Nazioni, venne istituito un Comitato per gli Affari Fiscali il quale

²⁸ BARASSI M., *La normativa vigente*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2009, n. 1-2, p.105 ss.

²⁹ Come la convenzione tra Belgio e Francia nel 1843 e la convenzione tra Olanda e Lussemburgo nel 1845, indicati anche da Persano in PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006.

³⁰ Detta anche Lega delle Nazioni, costituita dopo la prima guerra mondiale. Essa si preoccupava di sostenere i propositi di pace tra gli stati firmatari che si trovavano sparsi in tutto il mondo; ma questa pace non durò a lungo poiché l'organizzazione non fu in grado di affrontare la crisi degli anni trenta e perciò si sciolse a causa dello scoppio della seconda guerra mondiale.

³¹ In PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006, cap.1, p.28.

³² SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016, cap.1 p.7.

³³ ROCCATAGLIA in UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam – Padova, 1999, cap.XXII, p.684.

³⁴ Gli Stati membri possono essere osservati nel sito dell'OCSE:

<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>. L'Italia è entrata a farne parte il 29 marzo 1962 ratificando la Convenzione OCSE. Si vuole precisare che anche la Commissione Europea partecipa al lavoro effettuato dall'OCSE, così come disposto dal Protocollo supplementare n. 1 della Convenzione OCSE del 14 Dicembre 1960.

elaborò nel 1963 un progetto di accordo bilaterale per evitare la doppia imposizione³⁵, riguardante il reddito ed il capitale³⁶. Dopo alcune modifiche l'OCSE pubblicò nel 1977 un modello sul quale gli Stati potevano basarsi per istituire le convenzioni, denominato *Model Tax Convention on Income and on Capital*³⁷. Le convenzioni contro le doppie imposizioni proliferarono nel periodo post bellico e ad oggi si rifanno ai modelli messi a disposizione dalle organizzazioni internazionali, come il Modello dell'OCSE e dell'ONU³⁸. L'ONU ha introdotto un modello di convenzione contro le doppie imposizioni ispirato al Modello OCSE puntando, però, l'attenzione verso i Paesi in via di sviluppo e valorizzando il criterio della produzione del reddito. Nel 1968 è stato posto in essere un gruppo di esperti sui trattati tra Paesi sviluppati e Paesi in via di sviluppo, il quale emanò il Modello con linee guida nel 1979 e venne successivamente pubblicato nel 1980 dall'ONU.

Nelle convenzioni contro le doppie imposizioni l'OCSE volle promuovere, con l'art. 26, l'attuazione di uno scambio di informazioni, mentre all'art. 25 introdusse la procedura amichevole tra Stati, qualora vi fossero delle controversie tra di essi. Per quanto riguarda l'assistenza alla riscossione, già a metà degli anni '80 l'OCSE aveva elaborato una bozza di convenzione multilaterale e successivamente nel 2003 è stato introdotto l'art. 27 avente ad oggi oggetto propriamente la tematica in esame³⁹.

³⁵ Un modello di Convenzione Fiscale su base nazionale era già stato redatto dalla Società delle Nazioni negli anni '20, dove vigeva l'organizzazione OECE (Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica) istituita nel 1948, successivamente ristrutturata in OCSE nel 1961 (INCARNATO G., *Fiscalità Internazionale - I sistemi antielusione tra gli Stati dell'Unione Europea*, 2016). Il comitato fiscale dell'OECE è stato in seguito trasformato in Comitato per gli Affari Fiscali.

³⁶ SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale [dir. trib.]*, in Enc. Giur. Treccani, 2016, cap.1. Si veda anche TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., cap.2, p.23 ss e PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.1, p.29.

³⁷ Modello di convenzione bilaterale contro la doppia imposizione concernente il reddito e il patrimonio. Questo modello è annualmente revisionato, per evitare di istituire un nuovo modello dopo raccolte di osservazioni rischiando che divenisse obsoleto (PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.1, p.29).

³⁸ Esistono anche altri modelli istituiti da Paesi che esprimono esigenze territoriali particolari come per i Paesi sudamericani che elaborarono il Modello Andino nel 1971 adottato appunto dagli Stati membri del Patto Andino (SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit. Cap.1 p.7).

³⁹ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit. e SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, cit., cap.1.

Lo scambio di informazioni nel tempo ha subito un'espansione, infatti agli inizi si limitava a costituire uno scambio di informazioni solo per l'attuazione dei trattati, mentre nelle più recenti convenzioni è utilizzato anche per contrastare fenomeni negativi che si manifestano entro i confini degli Stati contraenti⁴⁰.

Piano piano l'obiettivo di contrasto all'evasione fiscale si è distaccato dalla questione della doppia imposizione ed ha avuto un suo ruolo più importante ed autonomo. Questo grazie alla Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale del 25 gennaio 1988, in inglese *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*⁴¹, detta appunto Convenzione MAAT o di Strasburgo⁴².

Quest'ultima convenzione consente di superare la bilateralità che hanno come profilo di rigidità le convenzioni bilaterali, aprendosi in un modo più dinamico e multilaterale. Infatti, soprattutto nei casi in cui vi sono operazioni transnazionali che coinvolgono più Paesi, il ricorso ad accordi bilaterali per combattere l'evasione fiscale è inadeguato e può essere oltrepassato solo predisponendo accordi che vincolino tutti gli Stati⁴³.

Altri accordi multilaterali di particolare rilievo per Paesi che tra loro hanno un forte legame territoriale sono il Patto Andino tra gli Stati del Sudamerica, istituito nel 1971, ed il *Nord Treaty* tra gli Stati scandinavi, che è una convenzione sulla mutua assistenza del 1972⁴⁴. Diversamente, rispetto a questi trattati, la Convenzione MAAT non è stata creata per degli Stati con un forte legame territoriale, ma ad essa possono Stati anche molto lontani tra loro.

L'OCSE, oltre ad avere relazioni strette con i suoi Stati membri, ha instaurato molteplici rapporti anche con altre organizzazioni⁴⁵ e con Stati non membri, al punto che il

⁴⁰ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit.

⁴¹ Reperibile nel sito dell'OCSE sia in forma originale, sia nella nuova convenzione modificata dal protocollo del 2010 in OECD E CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal Protocollo 2010*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

⁴² SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, cit., cap.1.

⁴³ PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni.*, cit., cap.3, p.83 ss.

⁴⁴ Per ulteriori informazioni cfr. PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni.*, cit., in nota 19, cap.1, p.23 e cap.3, p.87 ss.

⁴⁵ Organizzazione Internazionale del lavoro (ILO), Organizzazione delle Nazioni Unite per l'alimentazione e l'Agricoltura (FAO), Fondo Monetario Internazionale (IMF), Banca Mondiale, Agenzia Internazionale per l'Energia Atomica (IAEA) ed altri organismi delle Nazioni Unite.

Modello OCSE è di fondamentale importanza non solo per gli Stati, ma anche per i Forum ed i Gruppi quali G8⁴⁶ e G20⁴⁷, che intendono affrontare problemi di natura fiscale⁴⁸ divenendo un modello la cui validità è riconosciuta a livello nazionale.

L'OCSE, insieme al G20, ha comportato uno sviluppo senza precedenti⁴⁹ con il progetto di trasparenza fiscale globale (*Global Tax Transparency*) che coordina globalmente tutte le attività di cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie e che ha rappresentato il presupposto necessario per il successivo progetto contro l'erosione fiscale ed il trasferimento degli utili all'estero, il cosiddetto progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

L'OCSE, congiuntamente al G20, è in prima linea verso la lotta all'evasione fiscale, dimostrandosi sempre meno tollerante verso i paradisi fiscali. Quest'ultimi sono, infatti, considerati parte delle cause della crisi finanziaria globale del 2008 poiché hanno provocato una eccessiva competizione fiscale dannosa, definita dall'OCSE nel suo rapporto *harmful tax competition* del 1998. Questo rapporto è stato il vero punto di partenza per il progetto di trasparenza che, per risolvere la problematica ha indotto ad una cooperazione fiscale, su base mondiale, eliminandone gli ostacoli rilevati tra cui il segreto bancario e l'assenza di accordi di scambio di informazioni⁵⁰.

Nel corso del tempo, l'OCSE si è accorto di quanto importante fosse avere delle relazioni con gli Stati non membri, sono stati perciò costituiti dalla Commissione dell'OCSE più di 15 Global Forum⁵¹, ovvero gruppi per affrontare delle questioni

⁴⁶ Il G8 è un gruppo formato da otto governi: Canada, Francia, Regno Unito, Russia, Stati Uniti d'America, Giappone, Germania e Italia al quale partecipano anche i rappresentanti dell'Unione Europea. Venne tenuto dal 1997 al 2014, quando la Russia non partecipò più fino a dichiarare di voler uscire dal gruppo nel 2018 trasformando il gruppo in G7.

⁴⁷ Il G20 allo stesso modo del G8 è un gruppo al quale partecipano i ministri delle finanze ed i governatori delle banche centrali. I Paesi che ne fanno parte sono i membri del G8 (cfr. supra nota 46), Cina, Brasile, India, Australia, Messico, Corea del Sud, Indonesia, Turchia, Arabia Saudita, Argentina, Sudafrica ed Unione Europea. Dal 2008 l'incontro, detto vertice, venne per la prima volta sostenuto anche dai capi di stato.

⁴⁸ SACCHETTO, *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit.

⁴⁹ PISTONE, *Diritto internazionale tributario*, Giappichelli Editore – Torino, 2017, cap.3, p.30 ss.

⁵⁰ PISTONE, *op. ult. cit.*

⁵¹ Informazioni reperite nel sito dell'OCSE: <http://www.oecd.org/global-relations/globalforums/>. I Global Forum esistenti ad oggi sono Global Forum sull'agricoltura, sulle biotecnologie, sulla concorrenza, sullo sviluppo, sulla sicurezza digitale per la prosperità istituito nel 2018, sull'ambiente, sulla gestione del

transfrontaliere rilevanti che hanno bisogno di una soluzione globale. Il Global Forum più importante, per le tematiche oggetto di questo lavoro, è il *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*⁵². Questo gruppo è la continuazione di un Global Forum fondato nel 2000 che affrontava la *tax compliance* per le giurisdizioni non collaborative. Nel settembre del 2009, grazie alla richiesta del G20 di attuare gli *standard*, il gruppo è stato riorganizzato. Ad oggi fanno parte di questo gruppo 154 membri ed è il primo organo internazionale che assicura l'implementazione degli *standard* di trasparenza e dello scambio di informazioni in materia fiscale.

Durante la crisi economica che ha colpito l'economia di tutto il mondo, il G20 ha svolto un ruolo decisivo nel vertice tenutosi a Londra, nell'aprile 2009 tra i capi di Stato del gruppo, nonché nel corso del vertice tenutosi a Pittsburgh il 24 e 25 settembre 2009. In questi incontri il G20 si pose a favore di una lotta estrema contro l'evasione fiscale internazionale^{53 54}.

Il mancato coordinamento tra i sistemi tributari consente ai contribuenti a distogliere parte del reddito alla tassazione, localizzando le attività produttive in altre giurisdizioni al fine di ridurre l'onere tributario globale⁵⁵. I paradisi fiscali sono stati considerati tali non più solo in base alla pressione fiscale del proprio ordinamento, ma anche in base ad un criterio di analisi riguardo la disponibilità dello Stato a cooperare ed a scambiare informazioni, perché a causa delle normative vigenti poco trasparenti consentivano a capitali stranieri esteri di avere delle agevolazioni e di conseguenza li attiravano fortemente⁵⁶.

debito pubblico, sulla produttività, sull'Amministrazione pubblica, sui comportamenti aziendali responsabili, sulle statistiche del turismo, sul commercio, sull'imposta sul valore aggiunto ed infine il Global Forum sulla trasparenza e lo scambio di informazioni in materia fiscale, il quale è governato da regole differenti rispetto agli altri forum.

⁵² <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

⁵³ La politica adottata contro l'evasione fiscale può essere esaminata più nel dettaglio in OECD, *Overview of the OECD's work on International tax evasion*, 16 aprile, 2012.

⁵⁴ SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, cit., cap.3.

⁵⁵ PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit.

⁵⁶ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir.Prat.Trib.*, 2013, n. 4, p.797.

L'evasione fiscale è considerata, inoltre, strettamente connessa al riciclaggio di denaro, definite in dottrina⁵⁷ facce della stessa medaglia che portano all'occultamento di denaro. Infatti i paradisi fiscali erano aggrappati al cosiddetto segreto bancario visto come principale ostacolo alla cooperazione⁵⁸. Oltre al fine di sfuggire alla tassazione, i paradisi fiscali che garantivano un segreto bancario consentivano il passaggio delle risorse atte a finanziare le organizzazioni terroristiche. Per questi gravi motivi il G20, insieme all'OCSE, cercò soluzioni atte a eliminare il segreto bancario in modo che non potesse più esser invocato come scusa per la non collaborazione. In parallelo a questo fatto, decisero di istituire un nuovo *standard* di scambio di informazioni al quale tutti i Paesi dovevano aderire. Lo *standard* prevedeva il raggiungimento di almeno dodici trattati per lo scambio di informazioni con gli altri Paesi e una verifica successiva⁵⁹ da parte dell'OCSE attuata in processi di revisione. Questi processi esaminano gli aspetti legali e normativi dello scambio nella prima fase e lo scambio di informazioni nella pratica nella seconda fase. Per fare una valutazione dei Paesi in termini di attuazione dello *standard*, furono create tre liste e vennero suddivisi in base alla loro effettiva trasparenza e collaborazione. La *black list* nella quale erano ricompresi gli Stati che non collaborativi in ambito tributario, la *grey list* contenente gli Stati che si pronunciavano ad adottare gli *standard* di trasparenza ma non li avevano ancora adottati definitivamente ed infine la *white list* contenente gli Stati che avevano implementato gli *standard* di trasparenza e che avevano iniziato a cooperare stipulando almeno 12 accordi internazionali⁶⁰.

Dal momento in cui vennero create le liste e visto appunto il problema della concorrenza tra gli Stati, gli accordi per la collaborazione si diffusero velocemente ed erano istituiti sulla base del *Model Agreement on Exchange of Information on Tax*

⁵⁷ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap.8, p.256 ss.

⁵⁸ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p.797.

⁵⁹ Vedi infra *peer review* per lo scambio di informazioni su richiesta (EOIR), cfr. nota 66.

⁶⁰ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., cap.8 p.258 ss. Cfr. MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., n. 4, nota 23.

*Matters*⁶¹ del 2002 di cui il Global Forum ne è l'artefice, i cosiddetti accordi TIEAs (*Tax Information Exchange Agreements*).

Gli Stati, quindi, per uscire dalla *black list* e per non incorrere in pesanti sanzioni, cercavano di sottoscrivere accordi di scambio, infatti i TIEAs dal 2000 al 2013 sono passati da 1 a 518, con i loro picchi di accordi annuali di circa 200 TIEAs nel 2009 e nel 2010⁶².

Alcuni Stati pur avendo posto in essere 12 accordi, come indicato dagli *standard*, e vedersi aggiudicato lo status di *white list*, potevano creare un ulteriore problema a causa di una lacuna della disposizione. Il problema persisteva, infatti, quando gli Stati che contraevano gli accordi erano entrambi dei Paesi inseriti nella *black list*, escludendo in questo modo i membri del G20. In questi casi il tentato scambio di informazioni e di cooperazione con i Paesi a fiscalità ordinaria era inutile e non poteva escludere casi di evasione fiscale. Un ulteriore problema si presentava quando le amministrazioni di Paesi poco rigidi ed organizzati nelle norme fiscali, dovevano fornire informazioni dettagliate a Paesi richiedenti perché le informazioni in tal caso non erano presenti oppure erano insufficienti.

In seguito anche altri modelli per la competizione fiscale dannosa tra Stati sono stati sviluppati, da parte degli Stati Uniti è stato introdotto, nel 2010, il modello FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). Gli Stati Uniti hanno deciso di seguire una propria politica per lo scambio di informazioni, in particolare finanziarie.

La storia ripercorsa dallo scambio di informazioni fiscali fino ad oggi potrebbe essere suddivisa in due capitoli. La cooperazione iniziale si era basata su fonti complesse e diverse tra loro, come gli accordi bilaterali che disciplinano differentemente la cooperazione in ogni accordo. La seconda parte di storia dello scambio di informazioni ha avuto inizio quando l'OCSE dichiarò necessaria un'uniformità ed omogeneità dello scambio adottando gli *standard* internazionali, accolti anche dall'Unione Europea con

⁶¹ OECD, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, Parigi, 2002. Presente anche in un *handbook* in seconda edizione dell'OCSE del 2018: OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters - Implementation Handbook - Second Edition*, OECD Publishing – Parigi, 2018.

⁶² CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., cap.8 p.258 ss.

una direttiva⁶³ proponente il primo programma di scambio automatico di informazioni. In merito, nel 2010, è stato approvato un protocollo di modifica della Convenzione MAAT con il fine di adeguarla ai nuovi *standard* internazionali e agli altri modelli di scambio di informazioni.

L'OCSE ed il G20, in coerenza con quanto necessario, ebbero l'interesse di porre in essere uno *standard* globale per l'*Automatic Exchange Of Information* (AEOI). Così il 13 febbraio 2014 l'OCSE pubblicò lo *Standard of Automatic Exchange of Financial Account Information*⁶⁴ suddiviso in due parti, il *Model Competent Authority Agreement* (MCAA) e il *Common Reporting Standard* (CRS). Nel giugno 2014 il CRS è stato approvato dall'OCSE, munito del suo Commentario e successivamente approvato nel settembre 2014 dal G20. Il CRS definisce lo *standard* di trasparenza e dello scambio di informazioni, che diverrà appunto quello mondiale. Il 29 ottobre 2014 invece è stata approvata la seconda parte dello *standard* da 61 giurisdizioni, ovvero il MCAA tratto sulla base dell'art. 6 della convenzione MAAT, che si vedrà in seguito. Il MCAA è un documento che stabilisce come deve essere effettuato lo scambio di informazioni finanziarie in materia fiscale, evitando di concludere diversi accordi bilaterali per la procedura⁶⁵. Nel 2015 è stata pubblicata la prima edizione di una guida pratica del CRS per l'Amministrazione e per le Istituzioni finanziarie.

Ad oggi il Global Forum effettua dei processi di revisione detti *peer review*⁶⁶, tramite i quali garantisce l'effettivo scambio di informazioni e l'effettiva implementazione degli *standard* di trasparenza. Questo processo di revisione è condotto sull'abilità degli Stati partecipanti di cooperare adottando gli *standard* richiesti sullo scambio di informazioni. Uno scambio di informazioni efficace deve garantire che le informazioni

⁶³ Direttiva sulla tassazione dei redditi da risparmio 2003/48/CE, che si vedrà in seguito nel capitolo 2.

⁶⁴ Reperibile nel sito dell'OCSE. È stata pubblicata una recente edizione: OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters - Second Edition*, OECD Publishing – Parigi, 2017.

⁶⁵ Così come indicato nel sito dell'OCSE: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>.

⁶⁶ Denominato dal Global Forum *peer review process*, descritto dettagliatamente nel sito dell'OCSE: <http://www.oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/peer-review/>. Tutte le revisioni effettuate possono essere visionate nel portale: <http://eoi-tax.org/> adottato su iniziativa del Global Forum.

siano disponibili, che vi sia un accesso alle informazioni da parte delle amministrazioni e che vi sia un effettivo scambio.

Rispetto allo scambio di informazioni su richiesta, (*EOIR-Exchange Of Information on Request*) il primo processo di revisione è iniziato nel 2010, subito dopo emanati gli *standard* dal G20 e dall'OCSE e si è concluso nel 2016. Nel primo processo si susseguirono due fasi: la prima fase consisteva nell'esaminare il quadro giuridico e normativo, mentre la seconda fase riguardava l'implementazione di tale quadro. Dopo aver concluso le fasi⁶⁷ gli Stati ricevettero delle classificazioni. Per gli Stati che non avessero una classificazione ideale, era stato proposto ad un ulteriore processo di revisione chiamato *Fast-Track*. Il secondo processo di revisione, invece, è stato lanciato nel 2016 e modificato a seconda del cambiamento internazionale in materia fiscale. Questo secondo processo ha prodotto alcuni report già nel 2017 e sarà indicativamente concluso nel 2021. Il fine di questi processi di revisione permette l'identificazione delle aree di debolezza e permette di includere nei report raccomandazioni che consentano il miglioramento delle giurisdizioni.

Oltre all'evasione fiscale si era citata anche l'altra causa distorsiva per l'economia, ovvero l'elusione fiscale, quando i soggetti pur rimanendo nell'ambito della legalità aggirano le norme lacunose per sfuggire alla tassazione. La causa di questo fenomeno è il modo in cui i sistemi tributari interagiscono tra di loro creando degli spazi lacunosi per vantaggi indebiti, i quali non potevano essere risolti né unilateralmente, né bilateralmente⁶⁸. Essendo anche questo un problema grave da risolvere che va a sommarsi all'evasione, l'OCSE decise insieme al G20 di affrontarlo, istituendo nel 2013 il progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) che consiste in 15 linee guida per incrementare la trasparenza e lo scambio di informazioni. Più precisamente il progetto BEPS cerca di contrastare la pianificazione fiscale aggressiva che consiste nello spostamento dei profitti verso Paesi a bassa fiscalità o nulla da parte di imprese multinazionali. Questo progetto come indicato nel sito dell'OCSE⁶⁹, è di notevole

⁶⁷ Per alcune giurisdizioni le fasi sono state unificate e si sono valutate insieme.

⁶⁸ PISTONE, *Diritto internazionale tributario*, Giappichelli Editore – Torino, 2017, cap. 3, p. 33.

⁶⁹ Parte generale: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm> e parte dedicata alle singole azioni implementate dall'OCSE: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>.

importanza anche per i Paesi in via di sviluppo che dipendono fortemente dall'imposta sul reddito delle società di imprese multinazionali situate in quegli Stati.

1.3 Le tipologie di scambio di informazioni

Prima di procedere all'analisi delle singole fonti che adottano lo scambio di informazione è necessario stabilire quali siano le tipologie di scambio di informazioni. Le tipologie di scambio che verranno delineate nelle fonti internazionali e comunitarie sono suddivise in tre classificazioni: lo scambio di informazioni su richiesta, lo scambio di informazioni automatico e lo scambio di informazioni spontaneo.

Nel 2006 il Comitato degli Affari Fiscali (CFA) ha approvato un manuale sullo scambio di informazioni che identifica le tre tipologie di scambio a cui si farà appunto riferimento⁷⁰.

Lo scambio di informazioni su richiesta avviene quando uno Stato, detto richiedente, consulta un altro Stato, identificato come interpellato, perché necessita di informazioni fiscali, di uno specifico contribuente, utili per applicare una propria disciplina. Le richieste vengono effettuate quando vi sono in corso degli accertamenti o indagini posti in essere per rilevare una posizione fiscale di un contribuente. Cinque sono i passaggi che devono essere effettuati per concludere uno scambio di informazioni su richiesta secondo l'OCSE⁷¹.

Le fasi sono le seguenti:

- I. la preparazione e l'invio della richiesta da parte dello Stato richiedente;
- II. la ricezione della richiesta da parte dello Stato interpellato ed il suo controllo;
- III. la raccolta delle informazioni richieste;
- IV. la risposta alla richiesta;
- V. il *feedback*.

⁷⁰ Si veda nel sito dell'OCSE la sezione dei manuali per lo scambio di informazioni: www.oecd.org/ctp/eoi/manual ai nn. 1-2-3.

⁷¹ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1 on exchange of information on request*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2006. Approfondimento in VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, pp. 4 ss.

La prima fase⁷² identifica delle sotto fasi che deve osservare lo Stato richiedente. Innanzitutto, lo Stato deve utilizzare tutti i mezzi possibili per recuperare in autonomia le informazioni, al fine di evitare il sostenimento di un onere di ricerche inutili allo Stato interpellato. Un'altra caratteristica che deve essere considerata è la forma in cui è presentata la richiesta, che il più delle volte deve essere una forma scritta, oltre al suo contenuto e alla lingua che in ogni disposizione sono specificatamente dettagliati. Inoltre, la procedura di invio della richiesta deve rispettare i canali ufficiali posti in essere tra gli Stati.

La seconda fase⁷³ viene svolta dallo Stato interpellato che deve verificare la conformità della richiesta, ovvero identificare se essa sia valida e completa, individuando eventuali motivi di rifiuto. Qualora l'Autorità amministrativa definisce la richiesta invalida o incompleta deve notificarlo alla Autorità richiedente, d'altro canto, se la richiesta è corretta si passerà alla fase successiva nella quale si provvede alla raccolta delle informazioni. Nella terza fase⁷⁴ una definizione della tempistica influisce positivamente nel successo dello scambio. Le informazioni ricercate possono essere già a disposizione dell'Amministrazione fiscale oppure possono essere ottenute tramite indagini fiscali.

La quarta fase⁷⁵ prevede la condivisione delle informazioni con l'Autorità richiedente. In questo procedimento la risposta dovrà essere completa e chiara, potendo stabilire anche protezioni particolari alle informazioni e limiti al loro utilizzo.

Lo scambio di informazioni potrebbe concludere il suo corso nel momento in cui le informazioni entrano in possesso dell'Autorità richiedente, ma l'OCSE ha previsto una quinta fase riguardante il *feedback*⁷⁶. Un riscontro tempestivo, regolare e completo permette un miglioramento costante delle qualità dello scambio, incentiva l'utilizzo di questo strumento ed è utile per verificarne l'utilità delle informazioni scambiate.

⁷² OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p. 2 parr. 2-10.

⁷³ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p. 5 parr. 11-15.

⁷⁴ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p. 6 parr. 16-18.

⁷⁵ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p. 6 parr. 19-21.

⁷⁶ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p. 8 parr. 22-23.

Lo scambio spontaneo di informazioni⁷⁷ rispetto allo scambio su richiesta, non ripercorre le fasi dell'elaborazione e dell'invio della domanda, ma procede direttamente con l'invio delle informazioni prevedibilmente rilevanti per lo Stato contraente. In tal caso lo Stato viene a conoscenza di determinate informazioni e spontaneamente decide di condividerle con un altro Stato. Probabilmente, inviando costantemente informazioni rilevanti agli altri Stati, si aumenta la possibilità di ricevere informazioni in cambio. Nelle fonti, come si vedrà in seguito, vengono indicati i casi in cui è opportuno ricorrere a questa tipologia di scambio, ma l'OCSE nel report ne definisce comunque le circostanze. Lo scambio spontaneo dovrebbe essere utilizzato nel momento in cui: si presume che l'altro Stato subisca una perdita erariale, il contribuente ha relazioni con Stati attraverso più Paesi, si presume vi sia una riduzione di imposta tramite trasferimenti fittizi di utili all'estero, vi sono probabilità di schemi elusivi⁷⁸. Anche in questa tipologia l'invio delle informazioni dovrà detenere certi dati per rendere la comunicazione completa e chiara⁷⁹. Inoltre, si considera utile la richiesta di un *feedback* da trasmettere all'Autorità che ha inviato le informazioni per migliorare le qualità degli scambi futuri⁸⁰.

Infine, l'ultima tipologia riguarda lo scambio di informazioni automatico definito anche *routine exchange*⁸¹. Lo scambio automatico prevede uno scambio sistematico e periodico delle informazioni perché ha ad oggetto un pacchetto di dati raccolti durante un periodo di tempo, a scadenze predeterminate. Per definire una struttura di base per lo scambio automatico l'OCSE, nel 2001, aveva emanato anche un modello di *Memorandum of Understanding*⁸² utile agli Stati che volessero adottare accordi contenenti lo scambio automatico. Questa tipologia viene utilizzata per scambiare informazioni di categorie di reddito come dividendi, interessi, royalties, salari, ecc., o

⁷⁷ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2 on spontaneous exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2006.

⁷⁸ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2*, cit., p. 3 par. 3 e VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, pp. 30.

⁷⁹ Per un ulteriore approfondimento si veda OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2*, cit., p. 4.

⁸⁰ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2*, cit., p. 5 parr. 4-5.

⁸¹ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 3 on automatic (or routine) exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2012.

⁸² OECD, *Reccomandation of the Council on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for tax purposes*, C(2001)28/Final, 21 ottobre 2002.

altre informazioni⁸³ precisamente identificate prima di dare attuazione allo scambio⁸⁴. Il modello all'art. 4 propone anche l'uso di un formato elettronico che includa il *Tax Identification Number* (TIN) dei soggetti a cui si fa riferimento⁸⁵. A sua volta conclusa la procedura di scambio, anche in questo caso si richiede che venga imposto un riscontro da parte dello Stato ricevente per verificare l'andamento dello scambio e per migliorarne la qualità.

Lo scambio di informazioni su richiesta sembrerebbe il più efficace in termini di qualità di informazioni, perché si richiedono delle informazioni specifiche riguardo un determinato contribuente. Risulta però essere meno efficiente in termini di tempo perché non avendo delle scadenze predeterminate, il processo da porre in essere risulta essere molto lungo, spesso oltre i termini per porre in essere degli accertamenti verso il contribuente. Questo problema è risolto, invece, dallo scambio automatico, il quale si sofferma sulle categorie di informazioni principali e scambia automaticamente, a scadenze periodiche, le informazioni eliminando la problematica del tempo. In questa tipologia di scambio, perciò, si stabiliscono preventivamente le categorie di reddito, risultando essere anche flessibile nel caso in cui gli Stati richiedessero uno scambio di categorie differenti nel tempo. Una combinazione delle tre tipologie, quindi, permette di avere uno scambio di informazioni ottimo se correttamente implementato.

1.4 Gli strumenti per lo scambio di informazioni fiscali

1.4.1 L'art. 26 del Modello OCSE

Inizialmente lo scambio di informazioni fiscali, come è stato descritto nel paragrafo 1.2, era previsto soprattutto in accordi bilaterali tra Stati. L'OCSE ha introdotto nel 1977 un modello contro la doppia imposizione che prevedeva al suo interno uno scambio di informazioni tra gli Stati firmatari. L'evasione fiscale in questo caso è combattuta come

⁸³ Quali il cambiamento della residenza fiscale, gli atti riguardanti gli immobili, i rimborsi IVA, ecc.

⁸⁴ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 3*, p. 3, par. 1, definita anche dal *Memorandum of Understanding* all'art. 2.

⁸⁵ Nel 1981 l'OCSE aveva progettato un modello cartaceo per lo scambio automatico per introdurre una standardizzazione delle procedure. Successivamente nel 1992 è stato progettato lo *Standard Magnetic Format* (OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 3*, p. 5, par.5).

secondo fine rispetto all'obiettivo considerato più importante della doppia imposizione.

Questo modello di convenzione, che è ancora in vigore dopo aver subito varie modifiche, è costituito da 31 articoli e suddiviso in sette capitoli di seguito riportati: lo scopo della convenzione, le definizioni, la tassazione sui redditi, la tassazione sui capitali, il metodo di eliminazione della doppia tassazione, le disposizioni speciali ed infine le disposizioni finali. Lo scambio di informazioni viene collocato nel capitolo delle disposizioni speciali e più precisamente nell'art. 26⁸⁶. Le modifiche più rilevanti riguardano l'estensione della parte oggettiva e soggettiva a cui si riferisce la convenzione, l'ampliamento del motivo per cui debbano essere scambiate le informazioni, la definizione dei limiti per evitare le richieste speculative degli Stati ed, al contempo, evitando i rifiuti immotivati. Tutto ciò cercando di apporre dei confini per garantire la riservatezza delle informazioni.

Volendo collocare temporalmente i momenti fondamentali per la modifica dell'articolo, possiamo rilevare due tempi: il 2005 ed il 2012. L'elemento propulsore delle modifiche è stato la definizione degli *standard* da parte del *Global Forum* del 2002 che ha modificato gran parte dell'articolo nel Modello del 2005.

Gli *standard* che il protocollo ha esteso alla Convenzione sono⁸⁷:

- lo scambio di informazioni su richiesta qualora siano prevedibilmente rilevanti;
- la disponibilità ed il potere di ottenere le informazioni affidabili;
- l'eliminazione del segreto bancario tra i motivi per cui debba essere rifiutato lo scambio di informazioni;
- il rispetto dei diritti del contribuente;

⁸⁶ Il modello di convenzione contro la doppia imposizione dell'OCSE ha subito varie modifiche, per questo quando si tratterà di un articolo della stessa oppure del Commentario, in assenza di ulteriori specificazioni si farà riferimento all'articolo aggiornato reperito nel testo della sua decima versione: OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing – Parigi, 2017. Inoltre le modifiche subite dall'art. 26 nel 2012 possono essere meglio comprese nel testo disposto dall'OCSE: OECD, *Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, 17 luglio, 2012. Quando si citerà il Commentario senza ulteriori specificazioni si fa riferimento al Commentario dell'art. 26 del Modello OCSE.

⁸⁷ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, cap. 1, p. 33.

- la riservatezza delle informazioni scambiate.

Il momento successivo è rappresentato dall'approvazione, il 17 luglio 2012, del "Update to the Article 26"⁸⁸ che modifica l'art. 26 ed il suo Commentario per attribuire maggiore efficienza allo scambio⁸⁹.

Lo scopo principale di questo articolo, nel progetto del 1963, era quello di scambiare le informazioni solo per il fine della corretta applicazione delle norme convenzionali relative alle imposte della convenzione stessa⁹⁰. Questo articolo è stato definito, infatti, *minor information clause*⁹¹ poiché consentiva uno scambio di informazioni generico⁹² e rivolto solo all'eliminazione della doppia imposizione.

Così l'OCSE, rivedendo il Modello, nel 1977 modificò l'articolo nel quale prevede che lo scambio di informazioni non è rivolto solamente all'applicazione delle norme convenzionali, ma anche all'applicazione della legislazione interna relativa ad imposte previste dalla convenzione stessa. Il Commentario OCSE dell'art. 26 al par. 1, allo stesso modo, sostiene che con la crescente internazionalizzazione dell'economia, gli Stati hanno un maggior bisogno di cooperare scambiandosi reciproche informazioni, anche se tali non servono per applicare le norme convenzionali⁹³. Questo comma non è mai stato modificato⁹⁴, perciò deduce come l'intento di arrivare ad una cooperazione era già da tempo compreso.

⁸⁸ OECD, *Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, 17 luglio 2012.

⁸⁹ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., cap. 1, p. 34.

⁹⁰ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap.8, p. 265.

⁹¹ Cfr. SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016, cap. 1 e CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., cap. 8, p. 265.

⁹² Riferendosi al Modello OCSE del 1992, il Commentario dell'art. 26 al par. 4 indica che la bozza del 1963 lasciava spazio ad interpretazioni divergenti, per questo l'articolo è stato riformulato.

⁹³ Le traduzioni degli articoli del modello OCSE sono libere.

⁹⁴ Si sono esaminate le convenzioni dagli anni 1992 al 2017 per verificare eventuali modifiche apportate, reperibili nel sito dell'OCSE: <http://www.oecd.org>.

Dal 2005 il par. 1 dell'art. 26 è stato modificato apponendo alle informazioni richieste un aggettivo da “*necessary*” a “*foreseeably relevant*”⁹⁵, volendo definire il confine di ciò che poteva essere effettivamente richiesto. La differenza tra le due diciture è utile per comprendere che gli Stati non possono più porre in essere le cosiddette “*fishing expeditions*”⁹⁶ ovvero le richieste di informazioni generalizzate che non sono rilevanti per gli affari fiscali di un contribuente. Qualora vi sia un eventuale dubbio se le richieste siano o meno delle *fishing expeditions*, lo Stato fornitore non è obbligato a scambiare informazioni⁹⁷.

Nel 2012 è stato aggiunto anche ulteriore materiale in merito ad una richiesta “*foreseeably relevant*”. Per capire se una richiesta è prevedibilmente rilevante, le autorità dello Stato fornitore dovrebbero visionare il contenuto della richiesta ed identificare le circostanze che hanno portato lo Stato a porre una simile domanda. Qualora le circostanze non siano chiare, potrebbero richiedere ulteriori spiegazioni e, se lo Stato richiedente fornisse dettagliate spiegazioni, lo Stato fornitore non potrebbe più rifiutare la richiesta.

Il Modello OCSE del 2014 ha aggiunto spiegazioni anche sulle “*fishing expedition*”, nel par. 5.1 del Commentario, indicando che qualora manchino le generalità del contribuente in esame, ma le informazioni contenute nella richiesta siano sufficienti per identificare il contribuente⁹⁸, non significa che si è necessariamente in ambito di richieste speculative. Per quanto riguarda la specificità della richiesta, bisogna ricollegare il tutto con quanto stabilito al par. 3 lett. a) e b) dell'art. 26, ovvero che lo Stato fornitore possa adottare misure amministrative che siano conformi alla sua legge

⁹⁵ Tradotto come “prevedibile rilevanza” in VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit. Alle volte tradotto nelle convenzioni anche come “verosimilmente rilevante”. In relazione a quanto disposto dal TIEA nel 2002, come si vedrà al par. 1.4.3.

⁹⁶ Tradotto come “spedizioni di pesca” in VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit. o “battute di pesca” in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit. Quest'ultimo vuole proporre un esempio per chiarirne il concetto di *fishing expeditions* che vengono rilevate soprattutto in materia finanziaria: richieste di trasmissione di tutti i conti correnti in Stato B presso tutte le banche relative a tutti i contribuenti residenti nello Stato A.

⁹⁷ Par. 5 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

⁹⁸ Il par. 5.2 fa riferimento alle indagini riguardanti gruppi di contribuenti, qualora non indicate le generalità sarà più difficile identificare i contribuenti e le richieste potrebbero essere considerate più probabilmente *fishing expedition*.

per recuperare le informazioni richieste e che le informazioni richieste siano ottenibili per legge dallo Stato fornitore.

Per allargare l'ambito oggettivo⁹⁹, nel 2005 l'OCSE decise di aggiungere alla previsione in esame anche una disciplina sullo scambio di informazioni relative ad imposte di ogni genere o denominazione¹⁰⁰. Infatti il Commentario al par. 2 tiene presente che lo scambio di informazioni non è disposto solo per gli articoli 1¹⁰¹ e 2¹⁰² della suddetta convenzione, ma consente anche lo scambio di informazioni inerenti a soggetti non residenti ed a imposte non rientranti nella convenzione. Si vuole però precisare che nel Modello OCSE del 1963 le informazioni potevano riferirsi solo ai residenti di uno Stato contraente¹⁰³. Dal 1977¹⁰⁴ era contemplato, invece, che la convenzione non fosse limitata dall'art. 1 e perciò si consentiva lo scambio di informazioni anche per i non residenti di entrambi gli Stati, ampliando in questo modo la parte soggettiva. Nel 1977 però non era ammesso lo scambio di informazioni per le altre imposte non indicate nella convenzione, cosa che è stata invece superata con l'articolo del 2005 meglio formato. Ad oggi, infatti, lo scambio non ha più solo il fine dell'eliminazione della doppia imposizione, ma cerca di prendere una posizione più autonoma ed importante, infatti la clausola è definita dalla dottrina¹⁰⁵ *major information clause*.

Le informazioni richieste oltre ad avere ad oggetto le informazioni specifiche del contribuente sotto esame, possono includere anche informazioni riguardanti l'Amministrazione fiscale in tema di elusione o evasione, come indicato dal par. 5.4¹⁰⁶.

⁹⁹ Così definito da MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., cap. 8, p. 265 ss.

¹⁰⁰ Gli stati liberamente possono limitare lo scambio delle informazioni anche alle sole imposte facenti parte della convenzione così come cita il Commentario al par. 10.1. Inoltre qualora vi siano trattati o accordi esistenti tra gli stati che dispongano precisamente riguardo una determinata materia come quella dei dazi doganali, tale materia non è soggettata alla suddetta Convenzione (par. 5.4).

¹⁰¹ All'art. 1 vengono esplicitati i soggetti ai quali fa riferimento la convenzione, ovvero ai residenti.

¹⁰² All'art. 2 vengono definite le imposte a cui si applica la convenzione, ovvero alle imposte sul reddito e sul patrimonio e anche ad imposte che hanno il medesimo fine applicate dopo la firma della convenzione.

¹⁰³ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, cap. 4, p. 97 ss.

¹⁰⁴ Cfr. Commentario dell'art. 26 par. 2 delle Convenzioni dal 1992 al 2003.

¹⁰⁵ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., cap. 8, p. 266.

¹⁰⁶ Dal 2014, in precedenza 5.1, così come il successivo paragrafo 5.4 era già disposto nei modelli OCSE dal 2005 ma figurava come par. 5.2.

Il par. 9 del Commentario definisce, inoltre, tre metodi per lo scambio di informazioni che sono già stati esaminati al par. 1.2. Le tipologie di scambio sono lo scambio di informazioni su richiesta, lo scambio di informazioni automatico e lo scambio di informazioni spontaneo. L'art. 26 del Modello OCSE propone lo scambio su richiesta, cioè lo scambio che avviene quando uno Stato contraente richiede delle informazioni ad un altro Stato, in tal caso lo Stato richiedente deve aver utilizzato tutti i mezzi a disposizione per ottenere le informazioni prima di effettuare la richiesta¹⁰⁷. Anche lo scambio automatico è menzionato in tale paragrafo, chiarendo che una parte, per alcune categorie di informazioni, si propone di trasmettere sistematicamente le informazioni all'altra parte ma vi deve essere una disposizione bilaterale *ad hoc*¹⁰⁸. Il terzo metodo di scambio indicato dal par. 9 è lo scambio di informazioni spontaneo, posto in atto quando una parte suppone di aver acquisito delle informazioni che possano essere rilevanti per la controparte ed effettua spontaneamente questo scambio.

A scelta gli Stati possono decidere quale metodo utilizzare, oppure combinandoli tra loro, e possono attuare altre tecniche di scambio di informazioni, come le verifiche simultanee, le verifiche fiscali all'estero¹⁰⁹ e lo scambio di informazioni nell'ambito di settori industriali. Le verifiche simultanee si presentano come delle indagini effettuate tra due o più Stati ognuno sul proprio territorio che riguardano informazioni fiscali di uno o più contribuenti per il quale hanno interessi correlati nell'ottica di scambiare successivamente le informazioni. La verifica fiscale all'estero consente la possibilità di inviare un rappresentante di una propria Autorità ad effettuare delle indagini all'estero su autorizzazione dello Stato in cui verrà effettuata l'indagine, dove alle indagini possono partecipare anche le autorità di quest'ultimo. Infine, per quanto riguarda lo scambio di informazioni del settore industriale si fa riferimento ad uno scambio di informazioni fiscali dell'intero settore economico e non di specifici contribuenti¹¹⁰.

¹⁰⁷ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., cap. 1, p. 16 ss.

¹⁰⁸ VALENTE P., *Op. ult. cit.*

¹⁰⁹ Tema affrontato in: *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, convenzione MAAT all'art. 9.

¹¹⁰ Par. 9.1 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

In alcuni casi potrebbe essere che gli Stati richiedano precisamente di ricevere le informazioni in un formato particolare, perciò lo Stato contraente dovrebbe mettere in pratica quanto richiesto. In tali circostanze si deve sottostare sempre ai limiti dell'art. 26 par. 3, poiché se questo formato non è consentito dalla legge allora non sarà possibile adempiere alla richiesta e lo Stato fornitore non sarà obbligato ad inviare nel modello richiesto le informazioni¹¹¹. Oltre al modello, gli Stati potrebbero prevedere anche dei termini precisi entro i quali le informazioni dovrebbero essere rese disponibili. In mancanza di alcuna previsione, le informazioni devono essere scambiate nel più breve tempo possibile. Il par. 10.4 del Commentario indica uno *standard* che potrebbe essere aggiunto all'art. 26 al par. 6, il quale prevede dei termini di fornitura delle informazioni. Ovvero se le autorità possiedono già le informazioni richieste, lo Stato fornitore dovrebbe inviare le informazioni entro due mesi dal ricevimento della richiesta. Invece, se le autorità non fruiscono delle informazioni, lo Stato fornitore ha tempo sei mesi per provvedere alla richiesta. Gli Stati potrebbero scegliere anche termini diversi, il paragrafo cita che, nel caso si vada oltre la scadenza e le informazioni vengano scambiate come disposto, non vi possono essere obiezioni ricollegate al ritardo¹¹².

Le disposizioni sopra delineate devono essere seguite rispettando i diritti e le libertà fondamentali dell'uomo, in particolare la privacy con riguardo ai dati personali¹¹³. L'art. 26 al par. 2 delinea l'importanza di mantenere segrete le informazioni ricevute secondo la sua normativa nazionale. Il Commentario al par. 11 dichiara che lo scambio e la cooperazione possono avvenire solo se è assicurata la riservatezza di qualsiasi tipologia di informazione. La riservatezza però, oltre alle informazioni scambiate, si riferisce anche alla lettera di richiesta di informazioni dello Stato richiedente. Si precisa per tanto che lo Stato fornitore per adempiere alla richiesta può divulgare le informazioni minime indispensabili contenute nella lettera di richiesta. Se la legge dello Stato fornitore prevede la possibilità di divulgazione anche della lettera stessa, questa può essere interamente divulgata affinché non venga disposto diversamente dallo Stato richiedente, pena sanzioni applicate dalla normativa dello Stato in cui vengono

¹¹¹ Par. 10.2 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

¹¹² Par. 10.6 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

¹¹³ Par. 10 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

violate le normative. D'altro canto anche lo Stato richiedente dovrà rispettare la segretezza delle informazioni ricevute.

Sempre in tema di riservatezza il Modello OCSE del 1963 indicava che le informazioni potevano essere rivelate solo alle persone o autorità incaricate all'accertamento o alla riscossione. Dal 1977 invece, anche altri soggetti come quelli incaricati alle procedure, ricorsi o procedimenti possono conoscerle¹¹⁴. Ad oggi il par. 12 indica che i soggetti che possono ricevere ed elaborare tali informazioni, secondo l'art. 26 par. 2, sono le persone o le autorità competenti interessate agli accertamenti e alla riscossione, al rispetto dei procedimenti penali e alla determinazione dei ricorsi. Ciò sta a significare che le informazioni possono essere indirizzate al contribuente, al suo delegato ma non ad altre persone oltre a quelle menzionate. Secondo il par. 12.1 del Modello nella versione del 2003 le autorità di vigilanza non sono ricomprese nei soggetti del par. 2, pur riconoscendo che gli Stati nelle proprie convenzioni possano includerli. Infatti dal 2005 viene capovolto il paragrafo, indicando, con la dicitura "*oversight of the above*" aggiunta al par. 2 dell'art. 26, l'inclusione nella divulgazione delle informazioni anche degli organi di controllo, comprese le autorità che controllano l'Amministrazione fiscale e le altre Autorità preposte all'applicazione delle leggi nell'ambito dell'amministrazione generale, potendo però nelle convenzioni escluderle. Le informazioni, inoltre, possono essere divulgate anche nelle sedute pubbliche in tribunale e nelle sentenze giudiziarie, da tale momento queste informazioni possono essere citate in altre decisioni. Non per questo, però, le autorità possono divulgare ulteriori informazioni ricevute oltre a quelle menzionate. Gli Stati possono opporsi a questa pratica consentita dalla convenzione disponendo una clausola nella stessa¹¹⁵. Il par. 12.2 del Commentario rammenta che gli Stati contraenti non possano divulgare le informazioni ad un Paese terzo per dare avvio al cosiddetto scambio triangolare, perché in contrasto con la segretezza, se non espressamente consentito dalla convenzione¹¹⁶.

¹¹⁴ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, cit., cap. 4, p. 131 ss.

¹¹⁵ Par. 13 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

¹¹⁶ PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap. 2, p. 53 ss.

Il Commentario vuole chiarire, per di più, se al contribuente debba essere notificato l'eventuale scambio delle sue informazioni, infatti al par. 14.1 si considera che il contribuente possa cooperare con le amministrazioni facilitando lo scambio, però non dovrebbe fare in modo di impedirlo o ritardarlo. Si considera che lo Stato contraente, qualora sia obbligato alla notifica al contribuente secondo la sua legge nazionale, debba informarlo sulla procedura; in caso contrario dovrebbe farlo qualora le informazioni richieste siano urgenti e l'unico modo per recuperarle nel minor tempo è quello di far collaborare il contribuente.

L'art. 26 nel 2012 è stato modificato ulteriormente, infatti al par. 2 vengono aggiunte alcune disposizioni. Le informazioni ottenute dallo Stato contraente possono essere utilizzate per altri scopi oltre al fine iniziale per cui si richiedevano, purché l'utilizzo sia consentito dalla legislazione di entrambi gli Stati e purché le autorità competenti dello Stato fornitore ne consentano il suo utilizzo¹¹⁷. In tal caso, qualora lo Stato richiedente voglia utilizzare le informazioni per un secondo fine, deve comunicarlo allo Stato fornitore¹¹⁸. Questa aggiunta è molto importante perché consente di divulgare le informazioni per motivi differenti da quelli prettamente fiscali-tributari, per esempio per combattere il riciclaggio, la corruzione ed il finanziamento del terrorismo.

Al par. 3 dell'art. 26 vengono imposti alcuni divieti, lo Stato fornitore potrebbe decidere di non scambiare le informazioni con lo Stato richiedente se esso non riesce a reperire le informazioni richieste perché facendolo andrebbe contro la sua legislazione interna (lett. a) oppure se le informazioni non sono nel suo corso normale di amministrazione (lett. b). Perciò lo Stato contraente non può avvantaggiarsi degli ampi poteri dello Stato richiedente e può rifiutarsi di fornire le informazioni, portando l'articolo ad una carenza di reciprocità¹¹⁹. La reciprocità sta ad indicare il principio

¹¹⁷ Tale disposizione era già presente nel Commentario al par. 12.3 dal 2005 ed è stata trasposta nell'articolo vero e proprio.

¹¹⁸ Par. 12.3 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

¹¹⁹ Par. 15 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE. La reciprocità è un principio generale del diritto internazionale, dove diritti ed obblighi sono in correlazione e portano ad un equilibrio tra gli stati (SELICATO P., *Il modello di Convenzione OCSE in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2004, n. 1, p. 20). La reciprocità si può trovare nei trattati e convenzioni, come in questo caso anche nell'art. 26 par. 3 del

secondo il quale uno Stato fornisce delle informazioni che in una situazione uguale si aspetta di ricevere dall'altro Stato¹²⁰. Inoltre, la reciprocità è proposta dalla Convenzione di Vienna del 1969, quando dispone¹²¹ che, qualora uno Stato contraente in un trattato non adempia agli obblighi, l'altro Stato può sospendere o estinguere gli effetti del trattato per inadempienza¹²². Il Commentario al par. 15 si preoccupa di ciò chiarendo che il principio di reciprocità deve essere concepito in una misura più ampia e pragmatica, poiché gli Stati hanno delle procedure diverse e potrebbe capitare che uno Stato abbia poteri più ampi rispetto ad un altro. Anche il par. 15.1 vuole precisare che le sanzioni per inadempimento non valgono nel momento in cui uno Stato contraente possieda una procedura specifica per ottenere delle informazioni e si vede obbligato a rifiutare, per prassi nazionale, alla richiesta dell'altro Stato. Sempre il medesimo paragrafo interviene provvedendo al principio di reciprocità nel caso in cui uno Stato deroghi alle sue norme nazionali per fornire informazioni allo Stato contraente, in tal caso questo Stato, secondo il principio, può ottenere le stesse informazioni dall'altro Stato¹²³.

Sempre a riguardo il secondo limite proposto dall'art. 26 par. 3 lett. b), si ritiene che le informazioni possano essere ottenute se già in possesso da parte dell'Amministrazione dello Stato fornitore, oppure se sono ottenute nella sua normale attività di accertamento, comprendendo anche indagini speciali purché le autorità le pongano in essere per propri scopi¹²⁴. Nel 1963 era escluso l'obbligo di porre in essere attività investigative al solo fine di soddisfare richieste di altri Stati¹²⁵. Ad oggi, il par. 4 dell'art. 26 chiarisce che le informazioni possono essere scambiate anche qualora lo Stato fornitore non necessiti delle informazioni ai propri fini fiscali. Infatti, il par. 16.1¹²⁶, per

modello OCSE che prevede una reciprocità di diritti ed obblighi degli stati dando vita ad una regola comune nello scambio di informazioni.

¹²⁰ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., cap. 8, p. 272.

¹²¹ Negli artt. 60-62.

¹²² SELICATO P., *Il modello di Convenzione OCSE in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2004, n. 1, p. 21.

¹²³ Si precisa che fino al 2003 le disposizioni del Commentario prevedevano solo che lo Stato non poteva beneficiare dei più ampi poteri dell'altro Stato per ottenere informazioni e non vi era disposto nulla in merito al principio di reciprocità, infatti i sotto paragrafi del par. 15 non esistevano.

¹²⁴ Par. 16 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

¹²⁵ PERSANO, *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni.*, cit., cap. 2, p. 58.

¹²⁶ Introdotta nel 2012.

quanto riguarda i limiti suddetti, indica che lo Stato contraente non può rifiutarsi nelle ipotesi previste ai parr. 4 e 5 dello stesso articolo. Quest'ultimo riguarda il caso in cui le banche o altri istituti finanziari¹²⁷ detengono delle informazioni che sono richieste dallo Stato contraente, ritenendo che lo Stato fornitore non possa rifiutare la richiesta afferrandosi a tali motivi.

Con l'art. 26 antecedente al 2005, privo dei paragrafi 4 e 5, scambiarsi le informazioni risultava molto difficile perché gli Stati avevano ampie motivazioni di rifiuto, soprattutto se avevano procedure di ottenimento di informazioni diverse. Dal 2005 vennero introdotti i paragrafi che limitavano il rifiuto degli Stati, ampliando la possibilità di avere uno scambio più efficace.

Un altro limite, fissato dall'art. 26 par. 3 lett. c), indica che lo Stato contraente non può fornire informazioni che andrebbero contro i segreti professionali, industriali o commerciali, o fornire informazioni che sono contrarie all'ordine pubblico. Il par. 19 del Commentario dichiara che non dovrebbe essere inteso troppo ampiamente il segreto suddetto, altrimenti il limite allo scambio sarebbe troppo grande. Allo Stato fornitore è data una certa discrezionalità per rifiutare di fornire informazioni sul contribuente in merito alla segretezza, però lo Stato contraente dovrebbe verificare se gli interessi del contribuente possano giustificare la non collaborazione. Gli Stati, per ridefinire i confini di tale limite, potrebbe aggiungere alla lett. c) dell'art. 26 ulteriori dettagli. Nel caso in cui lo Stato accetti di scambiare le informazioni, il contribuente non può contestare un'infrazione delle regole di segretezza. Il par. 19.1 indica che il limite debba essere confrontato con le norme relative alla segretezza del par. 2 dell'art. 26. Ciò sta ad affermare che data l'imposizione della segretezza delle pratiche al par. 2, garantendo che le informazioni non possano essere utilizzate per altri scopi, lo Stato potrebbe decidere di fornire le informazioni quando constata che il contribuente non subisca conseguenze negative. Tali segreti, se rivelati, potrebbero comportare gravi danni per il soggetto, come dissesti finanziari, ma l'eventuale riscossione di imposte non può essere considerata un danno grave. Nello scambio di informazioni i problemi di segretezza non sono diffusi¹²⁸, proprio perché non sono

¹²⁷ Oppure mandatari, persone che agiscono per conto di un'agenzia in qualità di agente o fiduciario.

¹²⁸ Par. 19.2 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

ricompresi tra i segreti commerciali i libri ed i registri¹²⁹ e le informazioni finanziarie, come si desume dal par. 5 dell'art. 26.

Sempre rimanendo nel campo del segreto professionale, per quanto riguarda le comunicazioni intercorse tra gli avvocati ed i loro clienti, il Commentario al par. 19.3 indica che uno Stato potrebbe rifiutarsi di scambiare simili informazioni solo per quelle in cui gli avvocati o altri rappresentanti legali agiscono nelle loro funzioni¹³⁰. Il par. 19.4 ammette, inoltre, che gli Stati contraenti possano aggiungere un ulteriore limite al par. 3, indicando che gli Stati non possano ottenere informazioni che rivelino confidenze tra il cliente ed il suo rappresentante legale sempre se queste informazioni sono state utilizzate a scopo di consulenza ed utilizzo in processi legali.

Infine è previsto, sempre alla lett. c), il divieto di divulgazione di informazioni che sono contrarie all'ordine pubblico, anche se raramente presenti. Ad esempio nel caso l'indagine fiscale abbia come fondamento persecuzioni politiche, razziali o religiose, oppure se le informazioni richieste costituiscono un segreto di stato per cui la sua divulgazione sarebbe contraria agli interessi vitali dello Stato fornitore.

Dal 2002, quando sono stati creati i TIEAs e gli *standard* di trasparenza, l'OCSE ha dovuto riadattare l'art. 26 ed il suo Commentario, così come indicato dal par. 3 del Commentario stesso. Dal Modello OCSE del 2005, infatti, sono stati aggiunti due paragrafi all'art. 26 i quali hanno ad oggetto la messa in pratica dello scambio di informazioni da parte degli Stati. Il Commentario al par. 4, come già menzionato, indica che uno Stato contraente a cui sono state richieste delle informazioni, non può rifiutarsi di scambiare informazioni perché non sono utili per la sua legislazione interna in materia fiscale. Infatti, il par. 19.7 ribadisce che lo Stato debba utilizzare le proprie procedure di raccolta di informazioni¹³¹ quali leggi, procedimenti amministrativi o

¹²⁹ In rari casi dai libri contabili potrebbe essere desunta una formula segreta utilizzata nella produzione dei prodotti, oppure nelle informazioni finanziaria si potrebbe trovare una richiesta di prestito per un brevetto o una formula segreta. In tali casi, seppur rari, i dettagli dovrebbero essere eliminati dalle informazioni scambiate (Par. 19.2 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE).

¹³⁰ Ciò non viene applicato alle documentazioni consegnate agli avvocati o rappresentanti legali per sfuggire allo scambio di informazioni.

¹³¹ Definite come "*information gathering measures*".

giudiziari, anche se lo scopo è solo quello di scambiarle con lo Stato contraente¹³². Alcuni Paesi, però, potrebbero pretendere di mettere per iscritto questo concetto, potendo perciò modificare il par. 4 dell'art. 26 indicando che ogni Stato contraente adotti misure necessarie per ottenere le informazioni per lo scambio di informazioni a prescindere che lo Stato fornitore abbia o meno un interesse verso tali informazioni¹³³.

L'art. 26 al par. 5, invece, garantisce che le motivazioni iscritte nel par. 3 dell'art. 26 non siano utilizzate per impedire lo scambio perché le informazioni sono detenute da banche o altri istituti finanziari¹³⁴. Neppure una legge nazionale che disponga che le informazioni bancarie sono un segreto professionale può impedire lo scambio di informazioni¹³⁵. Prima del 2005, in assenza di tale disposizione, gli Stati potevano far rientrare, all'interno del par. 3 sotto la posizione segreto professionale, il segreto bancario producendo così un rifiuto di scambio di informazioni¹³⁶. Una convenzione d'esempio¹³⁷, è quella tra Italia e Svizzera nella quale all'art. 27 del 1976¹³⁸ si prevedeva: «*non potranno essere scambiate informazioni suscettibili di rivelare segreti commerciali, bancari, industriali o professionali o metodi commerciali*» annullando il beneficio che poteva avere lo scambio di informazioni. È stata in seguito modificata nel 2016 eliminando tale dicitura ed incorporando il par. 5.

Potrebbe, comunque, esserci il caso in cui vi sia un rifiuto dello Stato a scambiare delle informazioni detenute dai soggetti di cui par. 5, ma il rifiuto deve essere basato su una motivazione esterna alla detenzione delle informazioni. Un esempio citato dal par. 19.14 nel Commentario indica che un rappresentante legale che agisce in qualità di agente per conto di un'agenzia, potrebbe avere delle comunicazioni riservate

¹³² In questo paragrafo si fa riferimento anche al periodo di conservazione dei documenti stabilito dallo Stato, indicando che qualora il periodo fosse già trascorso lo Stato potrebbe rifiutare lo scambio di informazioni, ma comunque dovrebbe garantire un periodo di conservazione dei documenti non inferiore a 5 anni.

¹³³ Par. 19.9 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

¹³⁴ Paragrafo aggiunto in accordo con quanto indicato in OECD, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, 2000 e nei TIEAs.

¹³⁵ Par. 19.12 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

¹³⁶ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., cap. 8, p. 273.

¹³⁷ CORDEIRO GUERRA R., *op. ult. cit.*

¹³⁸ Convenzione del 9 marzo 1976, ratificata con la legge del 23 dicembre 1978 n. 943 reperibili nel sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze: <http://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/>

invocando il segreto professionale e producendo per questi motivi un rifiuto di scambio di tali informazioni¹³⁹.

I parr. 4 e 5 dell'art. 26, pur essendo aggiunti successivamente, vanno ad estendersi anche alle convenzioni precedenti, perciò le convenzioni stipulate con i vecchi modelli devono attenersi anche a queste nuove disposizioni di cui non si è mai fatto riferimento prima¹⁴⁰.

A livello di cooperazione sempre nel sesto capitolo delle disposizioni speciali del Modello OCSE, oltre allo scambio di informazioni, è presente anche la procedura amichevole all'art. 25 e l'assistenza in materia di riscossione delle imposte all'art. 27. Il Commentario dell'art. 26 al par. 3, inizialmente, nel 1992 non prevedeva la relazione tra lo scambio di informazioni e l'assistenza alla riscossione, ma relazionava quest'ultima con la convenzione MAAT del 1988¹⁴¹ puntualizzando che potevano esserci anche altre convenzioni bilaterali¹⁴² e in tal caso si doveva far riferimento a queste. Dal 2003 invece viene indicato che la questione dell'assistenza amministrativa si affida all'art. 27, pur non comprendendo la sostanziale relazione tra i due articoli. Nella convenzione OCSE del 2014 si definiscono chiaramente i confini che prima del 2012 non erano chiari. Il par. 3 del Commentario oggi in vigore indica che gli scambi di informazioni pur rientranti nella riscossione devono essere riferiti all'art. 26, così anche per la procedura amichevole a cui prima non si faceva nessun riferimento. Infatti, al par. 5 del Commentario dell'art. 27 si fa riferimento proprio all'art. 26 per lo scambio di informazione in materia, garantendo la riservatezza delle informazioni nell'assistenza alla riscossione.

1.4.2 La convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale

La cooperazione amministrativa ha iniziato ad avere un ruolo più autonomo ed importante con la Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in

¹³⁹ Altri esempi di applicazione del par. 5 art. 26 possono essere letti al par. 19.15 del relativo Commentario.

¹⁴⁰ Parr. 19.6 e 19.10 del Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

¹⁴¹ Nelle Convenzioni del 1998 e 2000 si rifà alla Convenzione del 1995.

¹⁴² Che si rifacevano al modello di mutua assistenza amministrativa in recupero del credito fiscale (*Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims*) del 1979, oppure ad altri accordi istituiti tra gli stati.

materia fiscale¹⁴³. Questa convenzione è stata sviluppata dall'OCSE insieme al Consiglio d'Europa a Strasburgo nel 1988, per questo è detta anche Convenzione di Strasburgo o MAAT, ed è entrata in vigore nel 1995. Ad oggi hanno aderito alla Convenzione 129¹⁴⁴ giurisdizioni comprendendo i Paesi del G20, del BRICS¹⁴⁵ e dell'OCSE con un numero sempre più crescente di Paesi in via di sviluppo.

La convenzione è formata da sei capitoli: l'ambito di applicazione, le definizioni generali, le forme di assistenza, le disposizioni comuni a tutte le forme di assistenza, le disposizioni speciali e le disposizioni finali, munita di Commentario sin dal Modello del 1988. Tale Convenzione è stata modificata nel 2010 con l'adozione nel 31 marzo di un protocollo emendativo entrato in vigore il 1 giugno 2011, per allinearla agli *standard* sulla trasparenza fiscale e sullo scambio di informazioni adottati dal *Global Forum* come già indicati ai paragrafi precedenti. Due sono state le modifiche fondamentali¹⁴⁶: l'adeguamento alle disposizioni internazionali sul segreto bancario e sull'obbligo allo scambio di informazioni a prescindere dall'esistenza di un interesse dello Stato interpellato e l'estensione della Convenzione ai Paesi che non sono membri dell'OCSE e del Consiglio d'Europa¹⁴⁷. Il Commentario della convenzione, indicato come testo del rapporto esplicativo, è stato modificato sulla base del Commentario dell'art. 26 del Modello OCSE 2008¹⁴⁸.

Il 1988 ha segnato un grande passo avanti sotto l'aspetto della multilateralità, perché ormai si era compreso come non fosse pienamente efficace il bilateralismo e unilateralismo, ed è lo strumento più completo disponibile in questa materia. Infatti, come cita il par. 2 del Commentario, questo strumento non si limita, come nelle

¹⁴³ La convenzione a cui si farà riferimento, qualora non ne venga specificato altro, è: OECD AND COUNCIL OF EUROPE, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, OECD Publishing – Parigi, 2011. Tradotta in lingua italiana: OECD E CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal Protocollo 2010*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

¹⁴⁴ <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm>, aggiornato a giugno 2019.

¹⁴⁵ Si riferisce al Brasile, Russia, India, Cina, Sudafrica.

¹⁴⁶ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, cap. 3, p. 132.

¹⁴⁷ Inserita dal nuovo par. 5 dell'art. 28 Convenzione MAAT.

¹⁴⁸ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap. 8.

convenzioni bilaterali, ad affrontare alcune tipologie di cooperazione ed in modo difforme rispetto ogni convenzione, ma cerca di includere in essa tutte le possibile forme di assistenza osservandone ogni suo lato con omogeneità. Le convenzioni bilaterali non consentono uno scambio triangolare o plurilaterale con altri Stati che potrebbero essere collegati in materia di elusione evasione o frode internazionale e avrebbero interesse ad acquisire informazioni¹⁴⁹. Grazie alla multilateralità della convenzione sulla mutua assistenza, invece, sarebbe possibile realizzare la cooperazione tra più Paesi consentendo uno scambio di informazioni tra tutti gli Stati contraenti di volta in volta in suddetti casi¹⁵⁰.

Oltre all'obiettivo della lotta contro l'evasione fiscale, la convenzione dispone anche il suo utilizzo per combattere la corruzione ed il riciclaggio. La convenzione cerca di promuovere la cooperazione internazionale pur rispettando i diritti fondamentali dei contribuenti¹⁵¹.

Una novità che ha introdotto il protocollo modificativo è quella indicata al par. 5 del Commentario che amplia la parte soggettiva, ovvero gli Stati che possono aderire a tale convenzione oltre a quelli membri dell'OCSE e del Consiglio d'Europa sono anche i non membri. Anche in questa convenzione, così come nell'art. 26 del Modello OCSE, l'assistenza fornita da una parte è rivolta alle altre parti anche se il soggetto o qualsiasi altra persona interessata non è residente, o non ha nazionalità in tale Stato, così come nella sua formula originaria del 1988, definendo il cosiddetto *ratione personarum*¹⁵². Ampia è anche la parte oggettiva, ovvero le imposte a cui si riferisce la convenzione. Infatti vengono menzionate tutte le categorie di imposte facendo eccezione ai dazi doganali, dazi all'importazione e all'esportazione all'art. 1 par. 2 e dal par. 25 del Commentario. La convenzione quindi può essere applicata alle forme di imposizione coattiva che figurano nella *Revenue Statistics*¹⁵³ dell'OCSE. Le imposte nell'art. 2 sono

¹⁴⁹ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006, cap. 3, p. 83 ss.

¹⁵⁰ PERSANO F., *op. ult. cit.*

¹⁵¹ Par. 1 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁵² PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., 2006, cap. 3, p. 88.

¹⁵³ In questa pubblicazione annuale, disposta dal 1965 configurano i dati sulle entrate pubbliche, definendo quali entrate possano essere considerate imposte, comparandole tra le imposizioni dei vari

raggruppate in categorie, conformemente alla classificazione dell'OCSE, questo perché alcuni Stati potrebbero non prevedere delle tipologie di imposte, o potrebbero non voler prestare assistenza per alcune categorie, consentendogli di porre delle riserve all'articolo in merito. Obbligatorie per gli Stati e quindi impossibilitati ad apporre riserva sono le imposte della categoria a). Gli Stati perciò devono indicare in quali categorie figurano le proprie imposte prima di adottare la convenzione, in base alla funzione che assolvono tali imposte¹⁵⁴.

Dopo il preambolo che sintetizza tutti i motivi, in parte già delineati, che hanno portato all'adozione della convenzione, l'art. 1 ed il par. 12 del Commentario dispongono l'oggetto della convenzione. L'assistenza amministrativa fa riferimento a tutte le attività di reciproca assistenza in materia fiscale effettuate da parte delle autorità pubbliche e giudiziarie¹⁵⁵. L'assistenza amministrativa fiscale tra gli Stati a cui fa riferimento include lo scambio di informazioni, nel quale sono contenute le verifiche simultanee e le verifiche fiscali all'estero, la riscossione dei crediti tributari, con annessi i provvedimenti cautelari, e la notifica dei documenti. Gli Stati contraenti, possono decidere di apporre riserva per quanto riguarda la materia di riscossione e notificazione, applicando solo le disposizioni riguardanti lo scambio di informazioni¹⁵⁶. A differenza dell'art. 26 che proponeva vari modelli di cooperazione per lo scambio di informazioni, la convenzione propone questi modelli per tutte le fasi del processo di imposizione, ovvero l'accertamento, la verifica, la riscossione, il recupero e le misure esecutive. Qualora lo Stato non fosse in grado di adottare una delle forme di cooperazione indicate dalla convenzione, deve apporre una riserva nella stessa¹⁵⁷. Lo Stato che fornisce assistenza però utilizzerà i poteri che ne derivano in base alle sue disposizioni legislative per l'ottenimento delle informazioni¹⁵⁸.

stati. Il testo può essere reperito nel sito dell'OCSE: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>, l'ultima pubblicazione è datata 2018.

¹⁵⁴ Parr. 27-30 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁵⁵ Par. 9 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁵⁶ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., 2006, cap. 3, p. 91.

¹⁵⁷ Par. 16 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁵⁸ Par. 20 Commentario Convenzione MAAT.

Il par. 11 del Commentario indica che queste forme di assistenza sono soggette a dei limiti atti a tutelare i diritti del contribuente indicando delle possibilità da parte degli Stati di rifiuto di assistenza.

Come stabilito dal par. 15 del Commentario, nella maggior parte dei casi vi saranno delle cooperazioni effettuate in base alla richiesta degli Stati, non escludendo però che ci possano essere delle cooperazioni soprattutto in materia di scambio di informazioni che siano spontanee o addirittura automatiche.

Dopo aver delineato la materia della convenzione, possiamo spostarci nel capitolo tre, sezione uno, sullo scambio di informazioni. Lo scambio di informazioni, cita il Commentario al par. 49, è la forma più attuale di cooperazione, poiché tramite questa possono essere reperite informazioni che consentono la corretta applicazione delle leggi nazionali. L'art. 4 prevede le disposizioni generali nel quale, al par. 1, indica che le parti si scambiano tutte le informazioni che siano prevedibilmente rilevanti per l'Amministrazione o per l'applicazione delle leggi nazionali, riguardo le imposte oggetto della convenzione. Anche in questo caso come nell'art. 26 viene adottato l'aggettivo "*foreseeably relevant*", già dal Modello del 1988, pur essendo confinata ancora alle finalità della convenzione stessa, dal 2010 invece estese anche all'accertamento e alla riscossione¹⁵⁹. Nella convenzione originale, si prevedeva al par. 50 del Commentario che le informazioni non potevano essere scambiate se non fossero rilevanti ai fini fiscali. Ad oggi questo paragrafo è stato modificato, introducendo anche in esso il concetto di "*fishing expeditions*" già definito precedentemente. Ciò consente un campo più vasto di scambio di informazioni per contrastare l'obiettivo di elusione ed evasione, evitando le richieste generali. Le informazioni che possono essere scambiate non fanno riferimento solamente ai contribuenti, ma possono essere anche informazioni riguardanti l'Amministrazione fiscale, le tecniche di analisi dei rischi e le forme di elusione o evasione fiscale, come previsto anche dall'art. 26 del modello OCSE¹⁶⁰.

¹⁵⁹ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap. 8, p. 280.

¹⁶⁰ Par. 54 Commentario Convenzione MAAT.

Anche in questa convenzione, come nell'art. 26 del Modello OCSE, vengono definiti i metodi di scambio di informazioni che sono lo scambio su richiesta, lo scambio automatico, lo scambio spontaneo, la verifica fiscale simultanea e la verifica fiscale all'estero, dove per ogni metodo è dedicato un proprio articolo¹⁶¹. Si precisa inoltre che tali metodi non sono assoluti, ovvero le parti possono proporre altre tipologie di scambio qualora la legislazione nazionale lo consenta¹⁶².

Il par. 54 del Commentario prevede anche le forme di scambio accettabili per gli Stati, che possono essere contatti diretti, conversazioni telefoniche, posta elettronica protetta, non è stata definita invece dall'art. 26 del Modello OCSE. Per quanto riguarda la notifica delle informazioni oggetto di scambio si fa riferimento al par. 2¹⁶³ dell'art. 4, dove si indica che «*le autorità possono informare il residente o nazionale prima di trasmettere le informazioni che lo riguardano*». I successivi articoli di questa sezione mirano a chiarire le tipologie di scambio che saranno oggetto di analisi più approfondita in un altro capitolo di questa tesi.

L'art. 5 propone lo scambio di informazioni su richiesta come già visto nell'art. 26 del Modello OCSE, lo scambio è effettuato tra un soggetto richiedente che propone una domanda e uno Stato interpellato il quale deve fornire le informazioni. Le domande vengono spesso eseguite perché lo Stato richiedente sospetta che il contribuente abbia fornito informazioni inesatte o abbia nascosto una parte di esse¹⁶⁴. In tal caso la parte che fornisce le informazioni deve reperirle se già in possesso, oppure porre in essere tutti i mezzi di cui dispone per ottenerle¹⁶⁵.

All'art. 6 viene esplicitato il metodo dello scambio automatico, il quale prevede una procedura di scambio sistematica per alcune tipologie di informazioni. Data la capacità di scambio automatica, le informazioni non riguardano specifici casi ma sono formate da ingenti quantità di informazioni riguardo una specifica categoria poiché periodicamente ottenute da parte dello Stato fornitore. Gli Stati per attuare tale accordo devono stabilire preliminarmente quali sono le informazioni da scambiare e

¹⁶¹ Par. 51 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁶² Par. 53 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁶³ Originariamente era prevista al par. 3.

¹⁶⁴ Par. 57 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁶⁵ Parr. 60-61 Commentario Convenzione MAAT.

quali sono le procedure da attivare per la trasmissione, al fine di essere efficienti nello scambio¹⁶⁶. Al par. 62 del commentario si sottolinea che lo scambio automatico consente di migliorare l'adesione spontanea da parte dei contribuenti agli obblighi fiscali al fine di evitare le frodi, poiché sarebbero comunque scoperte. Ovviamente lo scambio di informazioni automatico è uno dei metodi che consente l'utilizzo di formati *standard*, per questo si beneficia di alcuni vantaggi, uno dei quali è evitare il ricorso ad interpretazioni molteplici. Grazie all'uniformità, lo scambio sarà più efficace e veloce poiché si ridurrà il carico di lavoro sia allo Stato richiedente, sia allo Stato interpellato. Globalmente se tutti gli Stati aderissero a tale procedura i vantaggi sarebbero rilevanti. Proprio per questi motivi il Comitato sugli Affari Fiscali dell'OCSE ha predisposto dei formulari *standard* per lo scambio automatico¹⁶⁷.

Lo scambio spontaneo viene delineato dall'art. 7 ed indica che una parte comunica, senza aver ricevuto alcuna richiesta, ad un'altra parte le informazioni che ritiene possano essere rilevanti per quest'ultima. Tale articolo precisa quali sono le circostanze in cui devono essere scambiate spontaneamente le informazioni come nel Modello TIEA all'art. 5B aggiunto nel 2015, a differenza del Commentario dell'art. 26 del Modello OCSE che non indica i casi¹⁶⁸.

Il par. 67 del Commentario indica che molto spesso lo scambio spontaneo risulta più efficace dello scambio automatico perché le informazioni derivano da quelle raccolte da un funzionario del fisco prelevate nel corso di una verifica o indagine. Pur dimostrandosi però non efficace al fine della lotta contro le frodi globale, ma solo di un unico individuo.

L'art. 8 e l'art. 9 individuano gli altri metodi al di fuori di quelli individuati da tutte le fonti, ovvero le verifiche fiscali simultanee e le verifiche fiscali all'estero. Le verifiche fiscali simultanee, individuate dall'art. 8, sono delle indagini effettuate da più parti, dove ciascuna parte esamina sul proprio territorio la situazione fiscale di uno o più soggetti con interessi collegati al fine di scambiare tali informazioni. I soggetti che hanno interessi comuni o congiunti, come spiega il par. 78 del Commentario, possono

¹⁶⁶ Par. 64 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁶⁷ Par. 66 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁶⁸ Si veda nel paragrafo 1.4.3 i casi esposti dall'art. 5B del modello TIEA.

essere singoli soggetti che risiedono in uno Stato ed esercitano attività in altri Stati per mezzo di stabili organizzazioni o meno, oppure più soggetti che siano collegati tra loro ma residenti in più parti o ancora soggetti che non siano collegati tra loro ma che abbiano stretti legami commerciali. Questo metodo è utilizzato quando vi sono sospetti di elusione o evasione fiscale, perché considerato strumento molto efficace per controllarli e combatterli. Le autorità potrebbero, inoltre, costituire accordi per facilitare l'utilizzo di tale strumento¹⁶⁹. Secondo il par. 73 del Commentario questo strumento è utile nel momento in cui vi siano transazioni tra imprese partecipate tra loro soprattutto in materia di *transfer pricing*¹⁷⁰, ma anche per eliminare la doppia imposizione e individuare accordi sulla pianificazione fiscale aggressiva. Una volta individuato il caso da sottoporre a verifica simultanea, una parte informa le altre autorità della verifica e le parti possono decidere se aderire qualora abbiano interessi comuni o congiunti rispetto alla situazione interessata¹⁷¹.

Per quanto riguarda, invece, le verifiche fiscali all'estero, l'art. 9 consente alle Autorità dello Stato richiedente di assistere a verifiche fiscali nello Stato interpellato su autorizzazione di quest'ultimo. Secondo il par. 83 del Commentario questa tipologia di assistenza e cooperazione può essere adottata per quei casi in cui le informazioni da ottenere debbano essere immediate¹⁷² e non vi è sia il tempo per attendere le tempistiche ordinarie dello scambio di informazioni. In questo caso, il funzionario dello Stato richiedente sarà autorizzato a presenziare durante una verifica fiscale effettuata dall'altro Stato al fine di rilevare quante più informazioni possibili. Lo Stato interpellato

¹⁶⁹ Par. 72 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁷⁰ I prezzi di trasferimento sono i prezzi applicati in relazioni commerciali poste in essere tra imprese appartenenti allo stesso gruppo, ma fiscalmente residenti in stati diversi spesso utilizzati con il fine di spostare la base imponibile da un Paese all'altro. L'OCSE è intervenuto indicando che tali prezzi debbano essere aggiustati secondo il principio *arm's length*, ovvero il principio di libera concorrenza. Tale principio è esposto nell'art. 9 della Convenzione fiscale dell'OCSE la quale indica che qualora le imprese siano convenute in relazioni diverse da quelle che sarebbero convenute due o più aziende indipendenti, gli utili che sarebbero convenuti nella relazione tra due imprese indipendenti possono essere inclusi negli utili della relazione delle imprese in oggetto e tassati. (OECD, *Le linee Guida dell'OCSE sui Prezzi di Trasferimento per le Imprese Multinazionali e le Amministrazioni Fiscali*, OECD –Publishing Parigi, Luglio 2017).

¹⁷¹ Parr. 75 e 76 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁷² Il paragrafo fa riferimento a quei casi di contrasto all'evasione in materia di "*international hiring out of labour*" ovvero il reclutamento di lavoratori di altri stati attraverso intermediari per periodi inferiori a 183 giorni.

a sua discrezionalità può scegliere se autorizzare o meno la presenza del funzionario estero e indicando se possa ricoprire un ruolo attivo o solo passivo, poiché per alcuni Stati è considerato anche una violazione del principio di sovranità territoriale¹⁷³. Qualora la presenza sia autorizzata, lo Stato interpellato deve notificare allo Stato richiedente la data, il luogo, l'Autorità incaricata e le procedure stabilite per lo svolgimento della verifica. Inoltre, tutte le decisioni in merito alla verifica devono essere prese in base a ciò che indica lo Stato interpellato¹⁷⁴. Si chiarisce che la richiesta di assistenza in una verifica fiscale all'estero debba essere presentata conformemente alla richiesta di scambio di informazioni su richiesta a norma dell'art. 5 e debba essere fatta solo qualora la presenza del funzionario alla verifica estera consenta di risolvere un caso interno di carattere fiscale nel Paese richiedente¹⁷⁵.

Le altre sezioni del capitolo terzo riguardano l'assistenza al recupero e la notifica dei documenti che non verranno trattate in questa tesi. Nel capitolo quarto però, in comune a queste forme di assistenza, vi sono delle disposizioni che riguardano anche lo scambio di informazioni. L'art. 18 elenca le informazioni che lo Stato richiedente deve fornire nella sua richiesta. La richiesta¹⁷⁶ deve indicare l'Autorità¹⁷⁷ che effettua la domanda, le generalità del soggetto a cui si riferisce la domanda, che può essere singolo oppure un gruppo di contribuenti, la forma nel quale lo Stato richiedente vuole ricevere le informazioni ed, infine, se la richiesta è conforme alla legislazione dello Stato richiedente. Qualora lo Stato richiedente venga a conoscenza di ogni altra informazione utile, questa deve essere notificata allo Stato interpellato¹⁷⁸ proprio in ottica di maggior collaborazione e cooperazione. Per quanto riguarda il soggetto, il par. 167 del Commentario indica che può essere lo stesso contribuente o un gruppo di contribuenti a cui fa riferimento la domanda, oppure il promotore di schemi elusivi o altri intermediari che sono coinvolti. L'art. 26 del Modello OCSE si presenta meno dettagliato, poiché consentiva anche l'assenza di specifiche indicazioni qualora

¹⁷³ Par. 85 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁷⁴ Par. 94 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁷⁵ Parr. 87 e 89 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁷⁶ In questo caso si fa riferimento alla richiesta per l'assistenza dello scambio di informazioni e non vengono delineate le disposizioni in materia di notifica e riscossione.

¹⁷⁷ Definito dall'art. 3 lett. d della convenzione MAAT.

¹⁷⁸ Definito dall'art. 3 lett. a della convenzione MAAT.

l'identificazione del soggetto fosse attuabile, però entrambi vietano le richieste speculative.

Qualora nella domanda lo Stato richiedente abbia specificato una modalità con cui ricevere le informazioni, lo Stato richiedente deve provvedere, secondo tale forma, per uno scambio efficace. Se non viene specificato nulla sulla modalità, o lo Stato interpellato sia impossibilitato a fornire le informazioni nel modo richiesto, quest'ultimo può fornire le informazioni secondo la sua forma desiderata¹⁷⁹.

Per quanto riguarda l'ultima disposizione che deve essere contenuta nella richiesta, ovvero che sia conforme alla legislazione dello Stato richiedente, viene indicata per evitare che lo Stato richiedente si impossessi dei poteri più ampi dello Stato interpellato. Infatti, qualora questa disposizione non si verifichi, lo Stato interpellato non è tenuto a fornire le informazioni¹⁸⁰.

L'art. 19 nella versione del 1988 indicava la possibilità di rifiuto della richiesta di assistenza da parte dello Stato interpellato, qualora lo Stato richiedente non avesse fatto il possibile per reperire le informazioni con i propri mezzi. Già nel Commentario al par. 177 del modello originario, si auspicava che se utilizzato in maniera errata tale articolo ridurrebbe l'obbligo di assistenza e quindi verrebbe meno l'obiettivo della convenzione, per questo tale articolo è stato eliminato con il protocollo del 2010.

Anche in questa convenzione vengono stabiliti i termini e le modalità di risposta nell'art. 20. Qualora l'assistenza sia accettata o venga rigettata, lo Stato interpellato deve darne comunicazione nel più breve tempo possibile allo Stato richiedente. Se lo Stato interpellato ha accettato la richiesta e le informazioni non sono reperibili in breve termine, esso deve comunicarne comunque l'avvio delle indagini allo Stato richiedente. Se invece la richiesta è respinta, lo Stato interpellato deve fornire motivazioni, anche non dettagliate, al fine di consentire una seconda richiesta qualora non sia stata accettata per meri requisiti formali¹⁸¹.

¹⁷⁹ Par. 168 e 177 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁸⁰ Par. 172 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁸¹ Par. 174 e 176 Commentario Convenzione MAAT.

Lo scambio di informazioni può influire sui diritti dei contribuenti, per questo l'art. 21 tutela i soggetti e pone dei limiti all'assistenza. La convenzione, infatti, oltre a raggiungere lo scopo della mutua assistenza in materia fiscale, deve dare garanzie ai contribuenti e allo Stato interpellato¹⁸². Il par. 2 dell'articolo in questione assomiglia molto al par. 3 dell'art. 26 del Modello OCSE, dove anch'esso si propone di collocare dei limiti. Si precisa al par. 181 del Commentario che le tutele del contribuente e le prassi amministrative non devono essere il motivo per cui lo Stato ponga in essere un rifiuto di scambio di informazioni, per la semplice ragione che le informazioni sono detenute da banche o istituti finanziari oppure non interessano il soggetto ai fini fiscali. Il par. 2 dell'art. 21 indica quali sono i limiti alle misure poste in essere per il recupero delle informazioni dando così una ulteriore garanzia al contribuente. Infatti stabilisce che gli Stati contraenti non sono obbligati ad adottare dei provvedimenti che siano in contrasto con la loro legislazione o pratica amministrativa¹⁸³ (lett. a) ed inoltre qualora lo Stato richiedente non possa fornire a sua volta le informazioni che ha richiesto secondo la sua giurisdizione e prassi, in tal caso lo Stato interpellato può rifiutare (lett. b). Questa regola è importante oltre che per il principio di reciprocità tra gli Stati, anche per il contribuente perché non permette allo Stato richiedente di disporre dei più ampi poteri dello Stato interpellato o viceversa¹⁸⁴. Nel normale corso di amministrazione degli Stati si intendono anche le procedure speciali a condizione che siano delle indagini che lo Stato pone in essere se dovesse recuperare tali informazioni per suo conto¹⁸⁵.

Un altro limite riguarda l'ordine pubblico, ovvero gli Stati non sono obbligati ad adottare misure che siano contrarie all'ordine pubblico, come visto anche nell'art. 26 del Modello OCSE (lett. c). Per esempio indagini motivate da persecuzioni razziali o religiose. Si fa riferimento anche ai segreti per i quali si vada contro gli interessi vitali dello Stato interpellato¹⁸⁶.

¹⁸² Par. 178 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁸³ Al par. 2 lett. a) della Convenzione MAAT viene indicata la stessa frase dell'art. 26 par. 3 lett. a Modello OCSE.

¹⁸⁴ Par. 183 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁸⁵ Par. 188 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁸⁶ Par. 196 Commentario Convenzione MAAT.

Un terzo limite viene proposto dalla lett. d ed è quello presente all'art. 26 del Modello OCSE in quanto non consente agli Stati di rivelare informazioni su segreti commerciali, industriali, professionali o processi commerciali. Anche in questa convenzione l'articolo prevede che, se gli interessi del contribuente giustificano il segreto da mantenere come dalla divulgazione ne derivi un grave danno, lo Stato potrebbe anche rinunciare a scambiare le informazioni, però un'interpretazione troppo ampia del termine segretezza comporterebbe un indebolimento dello scambio. Il contribuente una volta rivelate le informazioni non può invocare una violazione delle regole sulla segretezza¹⁸⁷. Difficilmente nei libri e registri e nelle informazioni bancarie possono essere contenuti segreti commerciali o professionali, ma se fossero contenuti dovrebbero essere eliminati dai documenti scambiati.

Anche in questa convenzione vengono menzionate le relazioni tra il contribuente ed il suo avvocato o rappresentante legale. La questione della riservatezza è giudicata solo nello Stato in cui è stata sollevata ed inoltre fa riferimento solo alle relazioni intercorse tra il cliente ed il rappresentante legale in qualità di consulente e non di altri titoli¹⁸⁸.

Il limite indicato dalla lett. e definisce che lo Stato interpellato non è obbligato a fornire informazioni quando l'imposizione dello Stato richiedente sia contraria ai principi di tassazione ammessi, o alle clausole della convenzione per evitare la doppia imposizione, oppure altre convenzioni concluse con lo Stato richiedente. Si fa riferimento a clausole specifiche della convenzione contro le doppie imposizioni perché, come indicato dal par. 198 del Commentario, l'assistenza allo scambio di informazioni è concessa qualora venga posta in essere una doppia imposizione non menzionata dalla convenzione. Questo limite è indubbiamente implicito nell'art. 26 del Modello OCSE poiché contenuto nella stessa convenzione contro la doppia imposizione.

Lo Stato interpellato, secondo il limite della lett. f, non è obbligato a dare assistenza ad uno Stato richiedente se le informazioni che vengono utilizzate siano idonee ad applicare delle disposizioni che discriminano fiscalmente i suoi contribuenti nazionali

¹⁸⁷ Parr. 192-194 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁸⁸ Par. 195 Commentario Convenzione MAAT.

rispetto ai contribuenti dello Stato richiedente, dove tali contribuenti siano in una situazione identica per cui non si fa riferimento alla diversa residenza¹⁸⁹.

Il limite alla lett. g riguarda la possibilità di non concedere assistenza agli Stati richiedenti che non abbiano adottato tutte le misure disponibili per evitare la domanda. Anche questo limite deve essere applicato ragionevolmente altrimenti renderebbe inefficace lo scambio, perciò lo Stato interpellato potrà rifiutare solo se crede che lo Stato possieda ancora mezzi per reperire da solo le informazioni¹⁹⁰. Lo Stato richiedente potrebbe dimostrare che ponendo in essere le sue ricerche comporterebbe ad esso difficoltà sproporzionate ed inutili, risultando logico richiedere le informazioni ad un altro Stato¹⁹¹.

L'ultimo limite proposto dalla lett. h riguarda la riscossione non inerente l'argomento principale di questa tesi.

Il par. 3 dell'art. 21 coglie gli stessi punti del par. 4 dell'art. 26 del Modello OCSE. Esso dispone che lo Stato interpellato non possa rifiutare di fornire le informazioni richieste perché non siano rilevanti per i suoi scopi fiscali interni. Questo paragrafo è stato aggiunto nel 2010, come indica il par. 207 del Commentario, e si rifà al par. 4 dell'art. 26 del Modello OCSE. Si indica che pur non essendo precedentemente messa per iscritto, questa interpretazione era consolidata nella prassi.

Il par. 4 dell'art. 21, aggiunto sempre nel 2010, si rifà alla stessa disposizione contenuta nel par. 5 dell'art. 26 del Modello OCSE in materia di informazioni finanziarie. Si dispone che gli Stati non possono rifiutare di fornire informazioni solo perché siano esse detenute da banche, istituti finanziari o agenti fiduciari, cosa che avrebbero potuto fare riconducendoli ad un segreto professionale o bancario. Come nell'art. 26 del Modello OCSE, anche qui si sottolinea che la precedente versione, pur non facendo riferimento alle informazioni bancarie, non autorizzava il rifiuto di scambio di

¹⁸⁹ Par. 200 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁹⁰ Par. 201 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁹¹ Par. 202 Commentario Convenzione MAAT.

informazioni finanziarie¹⁹². Il rifiuto dovrebbe basarsi su altre motivazioni e non sul fatto che siano detenute da istituti finanziari o bancari.

L'art. 22 della convenzione enuncia l'obbligo di confidenzialità, ovvero le disposizioni in merito al trattamento delle informazioni oggetto di scambio. Le informazioni, sia nel momento della richiesta e sia nel momento della risposta, devono essere trattate come segrete sia dallo Stato richiedente, sia dallo Stato interpellato al fine di proteggere i dati personali. Infatti lo scambio avviene come nel Modello OCSE solo quando ci si assicura che le informazioni siano al sicuro. L'art. 22, pur essendo una disposizione simile all'art. 26 del Modello OCSE, tutela maggiormente le informazioni¹⁹³. Nel 2010 è stato deciso infatti di chiarire che coloro che ricevono le informazioni devono trattarle secondo le disposizioni del proprio Paese, ma anche secondo la legislazione del Paese fornitore, se ne deriva una maggiore tutela.

Le informazioni possono essere rivelate ad autorità competenti in materia di riscossione, accertamento, per procedure penali relative alle imposte o per decisioni su ricorsi sempre attinenti a tali imposte, comprese le autorità addette alla sorveglianza¹⁹⁴. Considerando che possono essere rivelate a tali autorità, anche il contribuente o i suoi rappresentanti possono essere informati. In questa convenzione potrebbe essere che le autorità competenti siano diverse perché le imposte contemplate in questa convenzione sono molte di più rispetto alla convenzione contro la doppia imposizione. In questo caso gli enti che sono competenti a tali imposte menzionate sono comunque sottoposte alla disposizione di segretezza¹⁹⁵. Anche per questa convenzione è consentito divulgare le informazioni del contribuente in udienze pubbliche e giudizi¹⁹⁶.

Il par. 180 del Commentario riflette sulla notifica dello scambio di informazioni al contribuente oggetto di indagine, precisando che è un aspetto importante per quanto riguarda i diritti del contribuente e potrebbe evitare ad inceppare in errori e facilitare

¹⁹² Anche questo fa riferimento ad OECD, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, 2000.

¹⁹³ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., 2006, cap. 3, p. 108.

¹⁹⁴ Art. 21 par. 2 Convenzione MAAT.

¹⁹⁵ Par. 218 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁹⁶ Par. 221 Commentario Convenzione MAAT.

lo scambio. Però tale notifica non deve compromettere l'effettività dello scambio e nemmeno ritardarla o impedirli.

Qualora uno Stato abbia apposto riserva, ovvero abbia dichiarato la sua mancata assistenza per una tipologia di imposta ai sensi dell'art. 30 par. 1 lett. a, ogni altra parte non può utilizzare l'informazione ricevuta riguardo l'imposta con riserva. Anche la parte che formula la riserva su un'imposta non può utilizzare le informazioni ottenute riguardo tale imposta¹⁹⁷.

Il par. 4 dell'articolo in questione segnala che le informazioni ricevute possono essere utilizzate per altri fini rispetto a quelli indicati dal par. 2, se è consentito dalla legislazione dello Stato appellante e se le autorità di quest'ultimo ne autorizzano l'uso¹⁹⁸. Gli altri fini menzionati nel Commentario sono la lotta contro il riciclaggio, la corruzione ed il finanziamento del terrorismo. Utilizzando le informazioni ad altri scopi gli Stati potrebbero violare la privacy del contribuente ed essere in contrasto con la Convenzione sulla protezione delle persone rispetto il trattamento automatizzato dei dati a carattere personale¹⁹⁹, ma rispettando le due condizioni sopra descritte ciò non perviene²⁰⁰.

Per quanto riguarda gli scambi triangolari o plurilaterali, le informazioni possono essere inviate ad altre parti solo se vi è autorizzazione dello Stato interpellato.

L'art. 23 è dedicato alle procedure di contestazione del contribuente nei confronti delle attività di riscossione o notifica. Si indica, infatti, che il contribuente possa avviare dei procedimenti contro uno Stato che ha adottato una misura a suo parere non idonea da parte dello Stato interpellato o richiedente²⁰¹.

¹⁹⁷ Art. 22 par. 3 Convenzione MAAT.

¹⁹⁸ Parr. 222 e 225 Commentario Convenzione MAAT.

¹⁹⁹ CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione sulla protezione delle persone rispetto al trattamento automatizzato di dati a carattere personale*, Serie dei Trattati Europei n.108, Strasburgo, 28 gennaio 1981.

²⁰⁰ Par. 226 Commentario Convenzione MAAT.

²⁰¹ Par. 228 Commentario Convenzione MAAT.

1.4.3 Il Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters

Il *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*²⁰² è un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale istituito nel 2002, ed è stato sviluppato dal *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information*²⁰³ detto anche “*The Working Group*”²⁰⁴.

Lo scopo di questo modello, anche se non vincolante, è di promuovere la cooperazione in materia fiscale attraverso lo scambio di informazioni tramite uno strumento multilaterale. L'accordo non è uno strumento multilaterale tradizionale, ma pone le basi per un'integrazione tra più accordi bilaterali, come viene indicato al par. 5 del Modello TIEA. Infatti, una parte contraente dell'accordo multilaterale è vincolata solo verso le parti per le quali esso accetta di essere legato, specificandolo durante la ratifica. Oltre a questo, è presente anche un modello per la conclusione di accordi bilaterali sullo scambio di informazioni e serve per coloro che non sono ancora in possesso di una convenzione contro le doppie imposizioni oppure la possiedono ma risulta inefficace²⁰⁵. Il Modello TIEA ha anch'esso un Commentario che provvede a darne una spiegazione corretta per ogni articolo.

Comparando il Modello TIEA con l'art. 26 del Modello OCSE, risulta che il Modello TIEA sia più complesso e dettagliato sulla disciplina dello scambio, mentre l'art. 26 è più semplice da attuare. Inoltre, il Modello TIEA viene sottoscritto al fine di cooperare scambiandosi informazioni ed il messaggio di cooperazione diventa molto forte rispetto alla convenzione contro le doppie imposizioni dove gli Stati possono anche non avere questo fine²⁰⁶.

Questo accordo è un modello di base per l'adozione dei cosiddetti TIEAs, ovvero *Tax Information Exchange Agreements*, i quali proliferarono dal momento in cui l'OCSE ed

²⁰²In assenza di ulteriori specificazioni si utilizza come riferimento OECD, *Agreement on exchange of information on tax matters*, Parigi, 2002, reperibile nel sito dell'OCSE, in seguito “Modello TIEA”.

²⁰³ Così come enunciato nel sito dell'OCSE alla pagina dedicata ai TIEAs: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

²⁰⁴ Consiste nei rappresentanti degli Stati membri dell'OCSE e dei delegati di Aruba, Bermuda, Bahrain, Isole Cayman, Cipro, Isola di Man, Malta, Mauritius, Antille Olandesi, Seychelles e San Marino.

²⁰⁵ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, cap. 2, p. 55 ss.

²⁰⁶ VALENTE P., *op. ult. cit.*

il G20, decisi a combattere la concorrenza fiscale dannosa²⁰⁷, imposero agli Stati di accumulare degli accordi sullo scambio di informazioni al fine di essere inclusi nella lista come Paesi con elevata trasparenza (*white list*).

Anche questo modello, come le precedenti convenzioni, ha subito delle modifiche, precisamente con il protocollo del 2015²⁰⁸ applicato dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'OCSE. Questo protocollo è stato aggiunto per ampliare lo scambio di informazioni già esistente nel Modello TIEA come scambio su richiesta, aggiungendo ad esso anche lo scambio di informazioni automatico e spontaneo che prima di questa modifica non erano previsti.

L'art. 1 del Modello TIEA definisce lo scopo dell'accordo e l'ambito di applicazione, indicando che le parti contraenti devono fornire assistenza attraverso lo scambio di informazioni laddove queste siano prevedibilmente rilevanti per la determinazione, valutazione, riscossione, recupero, indagini di imposte riguardanti l'accordo. Il termine *foreseeably relevant* introdotto in questo accordo ha modificato anche l'art. 26 del Modello OCSE. Il Commentario al par. 2 chiarisce che non sono ammesse anche in questo caso le *fishing expedition*, sebbene si voglia promuovere uno scambio di informazioni più ampio.

È disposto all'art. 1 che lo scambio deve rispettare i diritti dei contribuenti e, quindi, che vi possa essere una conoscenza dei fatti da parte del contribuente solo qualora non ne derivi un ritardo o un impedimento allo scambio.

L'art. 2 indica che lo Stato interpellato può rifiutare di rispondere ad una richiesta di informazioni qualora queste non siano detenute o non siano sotto il controllo di autorità sotto la sua giurisdizione. Anche in questo articolo si fa riferimento alla parte soggettiva, indicando che la residenza e la nazionalità non sono un limite a cui sottostare, sia per quanto riguarda il contribuente, sia per quanto riguarda l'Autorità che è in possesso delle informazioni. Le autorità a cui si fa riferimento sono tutte le

²⁰⁷ Nella relazione "*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*" del 1998 dell'OCSE emerge chiaramente una mancanza di scambio di informazioni efficace (Modello TIEA, par. 3).

²⁰⁸ Per il quale si fa riferimento al protocollo modificativo in OECD, *Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

autorità governative, mentre il termine controllo o possesso sono interpretati in senso ampio.

All'art. 3 si trova la parte oggettiva, ovvero l'elenco delle imposte e dei tributi cui fa riferimento l'accordo per i quali si attua lo scambio di informazioni. Questo articolo prevede per l'accordo multilaterale le imposte sul reddito o sugli utili, le imposte sul capitale, le imposte sulla ricchezza netta, sulla successione, sulla donazione potendo aggiungere anche le imposte indirette. Secondo il par. 11 del Commentario, l'accordo si applica automaticamente anche alle imposte identiche a quelle menzionate nel par. 2 dell'articolo, ovvero quelle sostitutive a quelle esistenti, mentre per le imposte simili, solo se le autorità lo autorizzano. Per l'accordo bilaterale si lascia la scelta agli Stati contraenti.

Lo scambio di informazioni su richiesta viene introdotto dall'art. 5 e dispone che vengano effettuati gli scambi per gli scopi definiti dall'art. 1. In questo articolo viene inoltre chiarito che lo scambio di informazioni è solo su richiesta e non riguarda lo scambio automatico e spontaneo²⁰⁹. Infatti, lo scambio automatico e spontaneo sono Stati introdotti successivamente con il protocollo modificativo del 2015.

Qualora le questioni fiscali abbiano rilevanze, oltre che amministrative, anche penali, le informazioni devono essere scambiate indipendentemente dal motivo dell'indagine dello Stato appellante²¹⁰. Qualora lo Stato richiesto sia in possesso di insufficienti informazioni per soddisfare la richiesta, dovrebbe utilizzare tutte le misure idonee²¹¹ per l'ottenimento delle informazioni per assolvere il suo obbligo di assistenza. Il par. 43 del Commentario sottolinea che lo Stato richiedente debba porre in essere misure di raccolta di informazioni anche se non ne avesse bisogno per i suoi scopi fiscali, in congruenza con l'art. 26 par. 4 ed il par. 3 dell'art. 21 della Convenzione MAAT.

L'Autorità richiedente, inoltre, potrebbe rilevare il bisogno di ricevere informazioni in uno specifico formato, come deposizioni di testimoni o copie autenticate di documenti originali, per soddisfare i suoi requisiti probatori. La parte fornitrice può rifiutarsi solo

²⁰⁹ Par. 39 Commentario Modello TIEA.

²¹⁰ Par. 40 Commentario Modello TIEA.

²¹¹ Definite dall'art. 4 par. 1 lett. l come "*information gathering measures*" ovvero legislazioni, procedure amministrative o giudiziarie.

se il formato richiesto non è consentito dalla sua giurisdizione, potendo comunque scambiare le informazioni contenute nei documenti in altri modelli²¹².

Il par. 4 dell'articolo in questione, indica che le parti, sempre negli scopi indicati dall'art. 1, possano richiedere informazioni detenute da banche, altre istituzioni o interposti ed informazioni riguardanti la proprietà²¹³. La motivazione di rifiuto non potrà invocare il segreto bancario, in conformità con le disposizioni dell'art. 26 par. 5 del Modello OCSE e par. 4 dell'art. 21 della Convenzione MAAT²¹⁴.

L'art. 5 elenca le informazioni che devono essere denotate nella richiesta di informazioni dal soggetto richiedente per evitare le *fishing expedition*, ovvero l'identità del soggetto a cui si riferisce la richiesta (a), la natura e la forma delle informazioni richieste (b), lo scopo per il quale si richiedono le informazioni (c), i motivi per ritenere che lo Stato appellante sia in possesso o controlli le informazioni di tale soggetto²¹⁵ (d), l'indicazione precisa dell'Autorità o del soggetto che possiede le informazioni (e), una dichiarazione sulla conformità della richiesta in base alla legge e alle pratiche amministrative (f) ed infine una dichiarazione di aver perseguito tutti i mezzi per ottenere le informazioni tranne quelli che causano difficoltà sproporzionate (g). La dichiarazione, che deve essere posta sulla conformità della richiesta in base alla legge e alle pratiche amministrative, indica che deve essere conforme alla legislazione dello Stato richiedente e che esso potrebbe ottenerle se fosse di sua competenza²¹⁶. Per quanto riguarda l'ultima disposizione dell'elenco, una richiesta è effettuata quando per la parte richiedente non è conveniente adottare i suoi mezzi per ottenere le informazioni, ritenendo più agevolato il recupero delle informazioni dalla parte appellante²¹⁷. È molto importante per la parte appellante ricevere quante più informazioni possibili per facilitare lo scambio e questa disposizione risulta dettagliata come nella Convenzione MAAT. In congruenza con la Convenzione MAAT, inoltre,

²¹² Par. 44 Commentario Modello TIEA.

²¹³ Per approfondimento sullo scambio di informazioni riguardanti la proprietà si veda parr. 50-56 del Commentario del Modello TIEA.

²¹⁴ Sempre con riferimento al documento OECD, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, 2000.

²¹⁵ Alcuni esempi possono essere visionati ai parr. 59-60 del Commentario Modello TIEA.

²¹⁶ Par. 62 Commentario Modello TIEA.

²¹⁷ Par. 63 Commentario Modello TIEA.

vengono disposte le tempistiche, all'art. 5 par. 5, indicando che la parte fornitrice deve trasmettere le informazioni il più presto possibile. Ciò implica che lo Stato appellato deve confermare di aver ricevuto una richiesta di informazioni e notificare eventuali carenze entro 60 giorni ed, inoltre, se non è in grado di ottenere le informazioni, deve, entro 90 giorni dal ricevimento della richiesta, informare la parte richiedente indicandone i motivi.

Il protocollo del 2015 ha introdotto altri due articoli a seguito, l'art. 5A riguardante lo scambio automatico e l'art. 5B riguardante lo scambio spontaneo. Le parti potrebbero decidere di inserire nel proprio accordo anche una sola tipologia tra le due. Per quanto riguarda lo scambio automatico, si indica che possono essere scambiate le informazioni per gli scopi delineati all'art. 1. Per quanto riguarda, invece, lo scambio di informazioni spontaneo, si indica che la parte contraente deve fornire spontaneamente le informazioni all'altra parte in alcune circostanze dettagliatamente indicate, nei casi in cui: una parte suppone che la controparte possa avere una perdita d'imposta in mancanza di scambio di informazioni, un soggetto ottiene riduzioni o esenzioni di imposta da una parte contraente che dovrebbe comportare un aumento di imposta dall'altra parte, i rapporti commerciali tra due soggetti passivi in due diversi Paesi, in cui tale scambio condotto in un altro Paese gli possa comportare un risparmio di imposta, una parte suppone che vi siano degli scambi di utili in un gruppo di imprese che ne derivi un risparmio di imposta, le informazioni trasmesse ad una parte siano rilevanti anche ai fini fiscali per un'altra controparte. Le parti inoltre potrebbero decidere di estendere la portata dello scambio spontaneo a casi diversi da quelli indicati al par. 1 dell'art. 5B. Un altro articolo che può essere scelto, al posto del suddetto sullo scambio di informazioni spontaneo, indica che le autorità di una parte possono trasmettere spontaneamente all'altra parte le informazioni qualora siano considerate prevedibilmente rilevanti per la realizzazione delle finalità dell'art. 1. Questo articolo non indica precisamente le circostanze ma rimane generico. Dal momento in cui vengono introdotti gli articoli 5A e 5B, il Modello TIEA dovrebbe essere opportunamente modificato per avere una coerenza complessiva. I soggetti che

vogliono attivare uno scambio automatico, devono indicare le procedure che lo caratterizzano quindi i metodi di trasmissione, i tempi e gli aspetti tecnici²¹⁸.

L'art. 6 introduce le verifiche fiscali all'estero, un'ulteriore tipologia di cooperazione oltre allo scambio di informazioni. In tal caso una parte consente alle autorità di un'altra parte contraente di entrare nel proprio territorio per effettuare delle indagini su alcuni soggetti, indicando il luogo e la data della riunione. L'indagine consiste nell'esaminare documenti ed interrogare persone, con autorizzazione della parte appellante durante una verifica fiscale dello Stato interpellato, la quale può anche stabilire la presenza di un suo rappresentante durante l'indagine. In questo caso per la parte appellante è un beneficio poiché non sarebbe necessario l'impiego del proprio tempo e risorse per ottenere le informazioni²¹⁹. Una simile richiesta di cooperazione dovrà essere dettagliatamente motivata alla parte contraente²²⁰.

Qualora la richiesta venga accolta, secondo il par. 3 dell'art. 6, l'Autorità che deve svolgere le indagini deve notificare il prima possibile il luogo e la data della riunione, l'Autorità che seguirà l'esame ed il procedimento.

La parte appellata può, a norma dell'art. 7, rifiutare di scambiare delle informazioni con la parte richiedente nelle circostanze indicate dal medesimo articolo. Alcune disposizioni rispecchiano l'art. 26 par. 3 del Modello OCSE, altre l'art. 21 della Convenzione MAAT. Infatti una parte non è tenuta a fornire informazioni se non è in grado di ottenerle in base alla propria legge, così come una parte richiedente non ha il diritto di ottenere informazioni se essa stessa non potrebbe fornire in circostanze analoghe, secondo il principio di reciprocità. Si evita in questo modo, come nelle fonti degli altri paragrafi, di godere del più ampio potere legislativo della controparte. L'art. 5 par. 5 lett. f indica l'obbligatorietà di emettere una dichiarazione sulla conformità della richiesta in base alla legge e alle pratiche amministrative del proprio Stato, perciò tale dichiarazione contenente indicazioni precise dovrebbe bastare per stabilire che

²¹⁸ OECD, *Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

²¹⁹ Par. 66 Commentario Modello TIEA.

²²⁰ Par. 68 Commentario Modello TIEA.

non sussistono motivi di un rifiuto²²¹. La parte contraente non è obbligata a fornire le informazioni nemmeno quando la richiesta non sia conforme alle disposizioni dell'accordo. Qualora siano soddisfatti i requisiti per un rifiuto, lo Stato non è obbligato a rifiutare, ma sta al sua discrezionalità valutando attentamente gli interessi della parte richiedente²²².

Il par. 2 dell'art. 7 rispecchia la questione della segretezza dell'art. 26 par. 3 lett. c dell'OCSE e dell'art. 21 par. 2 della Convenzione MAAT. Infatti, l'accordo non obbliga uno Stato a fornire informazioni che siano segreti commerciali, industriali, professionali o processi commerciali. Questa disposizione viene menzionata seppure i segreti siano raramente contenuti nelle informazioni richieste, come nelle informazioni finanziarie o libri contabili²²³. Ma, se vi fosse il caso in cui questi segreti fossero inclusi nelle informazioni richieste, allora lo Stato potrebbe rifiutarsi. Si dichiara ulteriormente che questo paragrafo prevalga su leggi o prassi nazionali, perché si vuole evitare che il segreto bancario sia un motivo di rifiuto allo scambio di informazioni. L'art. 5 par. 4 lett. a sostiene che se le informazioni siano detenute da banche o interposti non può porle alla base di un motivo di rifiuto²²⁴. In merito al segreto professionale si fa riferimento alle relazioni che intercorrono tra l'avvocato ed il suo cliente già menzionate dal Commentario del Modello OCSE e della Convenzione MAAT, ma in tal caso rientranti specificamente nell'art. 7 par. 3. Le informazioni che derivano dalla comunicazione tra l'avvocato, o il rappresentante legale, ed il suo cliente non possono essere scambiate se riguardano informazioni ottenute allo scopo di fornire consulenza o al fine del loro uso in procedimenti legali. Il Commentario a riguardo si dilunga molto sulla questione e presenta vari paragrafi. Si precisano i termini definiti dall'articolo tra i quali la comunicazione confidenziale, intesa come la comunicazione che il cliente si aspetti rimanga segreta. Si precisa che la comunicazione sia ricoperta da privilegio solamente se il soggetto agisce nelle vesti di avvocato o rappresentante legale. Le informazioni devono essere utilizzate a scopo di consulenza e non si fa riferimento a

²²¹ Par. 76 Commentario Modello TIEA.

²²² Par. 71 Commentario Modello TIEA.

²²³ Par. 80 Commentario Modello TIEA.

²²⁴ Par. 82 Commentario Modello TIEA.

quelle informazioni o documenti che vengono consegnati all'avvocato solamente con l'obiettivo di essere protetti²²⁵.

Sempre in merito al diniego di scambio, una parte può rifiutare di scambiare le informazioni qualora siano contrarie all'ordine pubblico, facendo riferimento agli interessi vitali dello Stato oppure, più raramente, quando vi sia uno scopo collegato a persecuzioni razziali o politiche²²⁶. Anche in questo accordo viene incluso il motivo di rifiuto in base al quale le informazioni vengano utilizzate dalla controparte per applicare delle leggi che discriminino il cittadino della parte appellante²²⁷.

Un ulteriore motivo per cui non può essere rifiutata una richiesta è dettata dal par. 5 dell'art. 7, ovvero una parte non può richiamare il principio di interesse fiscale nazionale al fine di rifiutare la richiesta di informazioni²²⁸.

L'art. 8 sancisce l'obbligo di confidenzialità, come nell'art. 22 della Convenzione MAAT e nel par. 2 art. 26 del Modello OCSE. Si indica che le informazioni oggetto di scambio, sia del richiedente, sia dell'appellante, devono essere trattate con riservatezza e possono essere quindi divulgate solo a competenti autorità. A loro volta le autorità possono utilizzarle solo per fini indicati dall'accordo all'art. 1 per tutelare gli interessi del contribuente. Le informazioni, inoltre, possono essere divulgate in pubbliche udienze o in decisioni giudiziarie.

Anche in questo articolo si fa riferimento alla notifica al contribuente o delegato che è vista non come un obbligo ma come una facoltà poiché, per alcune informazioni, la parte richiedente può ritenere legittima la mancata comunicazione al contribuente²²⁹.

Per quanto riguarda lo scambio triangolare, si fa riferimento nel par. 97 del Commentario alle informazioni che possono essere divulgate a terzi solo se vi è il consenso scritto della parte fornitrice. Qualora uno Stato contraente decida di scambiare le informazioni contenenti un segreto di cui all'art. 7 par. 2, deve essere

²²⁵ Parr. 84-90 Commentario Modello TIEA.

²²⁶ Art. 7 par. 4 Commentario Modello TIEA.

²²⁷ Par. 93 Commentario Modello TIEA.

²²⁸ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., cap. 2, p. 55 ss.

²²⁹ Par. 96 Commentario Modello TIEA.

sicuro che le informazioni siano trattate secondo l'obbligo di confidenzialità di tale articolo²³⁰.

1.5 Lo scambio di informazioni nelle convenzioni stipulate dall'Italia

In questo paragrafo verranno analizzate le convenzioni internazionali stipulate dall'Italia, con un approfondimento sulle condizioni proposte dall'art. 26 del Modello OCSE²³¹.

In tema di accordi di scambio di informazioni stipulati dall'Italia, le Convenzioni contro le doppie imposizioni sono le più numerose, si contano ben 96 convenzioni con Stati di tutto il mondo. Le prime convenzioni sono entrate in vigore nel 1973, mentre le più recenti sono del 2017. L'anno in cui sono entrate in vigore più convenzioni, come si può osservare nella figura 1.1, è il 1983 nel quale si contano 9 convenzioni, a seguire gli anni 1990 e 2011 per un totale di 5 convenzioni.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni, prima di entrare in vigore, devono essere ratificate da parte del Parlamento e successivamente gli Stati devono procedere allo scambio degli strumenti di ratifica. Come si evince da quanto descritto dal Ministero dell'Economia e delle Finanze²³², per dare attuazione agli accordi tra Stati, sono stipulati anche ulteriori accordi di natura amministrativa sullo scambio di informazioni. Nella Convenzione contro le doppie imposizioni del Modello OCSE è previsto lo scambio di informazioni all'art. 26²³³. Risulta utile effettuare un confronto tra l'articolo aggiornato disposto dal Modello OCSE e quello disposto dalle Convenzioni ratificate dall'Italia per verificare eventuali differenze.

²³⁰ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., cap. 2, p. 62 ss.

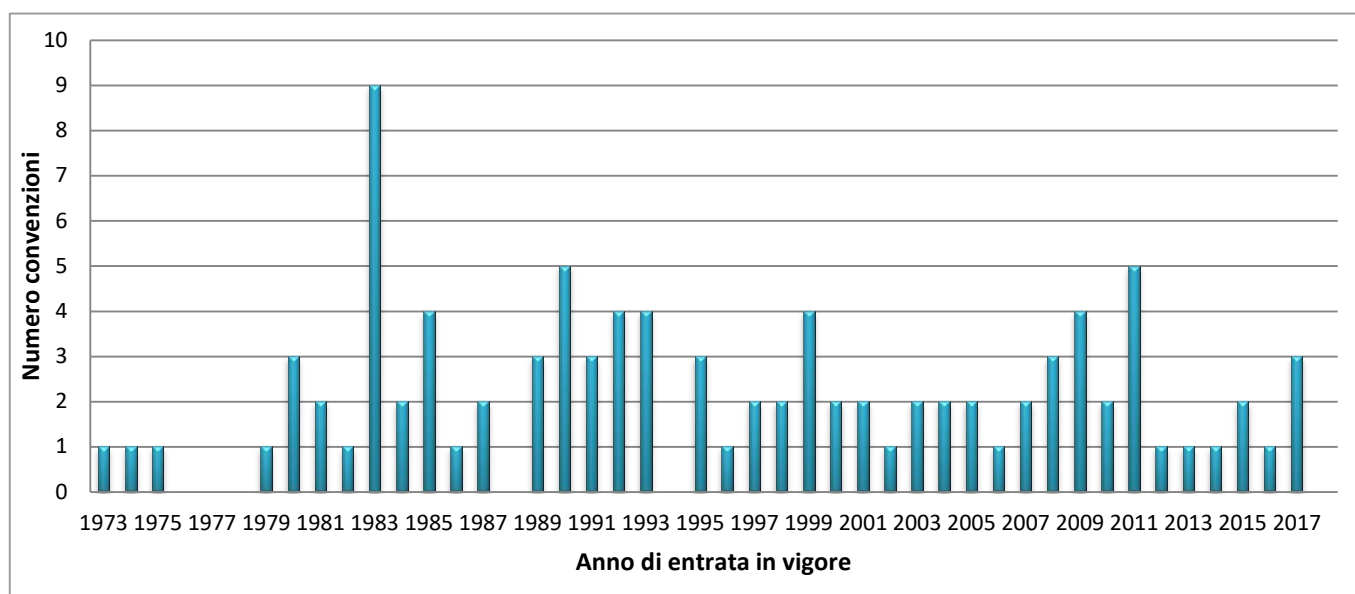
²³¹ L'analisi è stata effettuata confrontando tutti gli articoli riguardanti lo scambio di informazioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni ratificate dall'Italia, secondo la loro data di entrata in vigore, reperibili nel sito del Ministero dell'Economia e delle Finanze:

<https://www.finanze.gov.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/>

²³² *op. ult. cit.*

²³³ In alcune convenzioni l'articolo può variare in art. 27 o art. 25.

Figura 1.1: Convenzioni contro le doppie imposizioni in Italia



Fonte: Elaborazione propria.

Le difformità si intravedono subito tra le Convenzioni originarie e quelle più recenti, perché seguite da processi di modifica dell'art.26 del Modello OCSE. Inizialmente le convenzioni non prevedevano ampi scambi. Infatti, le prime convenzioni si basavano solamente sullo scambio di informazioni necessarie riguardanti le imposte previste dalla convenzione, purché non siano contrarie alla Convenzione. Nella maggior parte degli accordi internazionali, lo scambio di informazioni prevede un ulteriore scopo rispetto all'eliminazione della doppia imposizione, ossia la lotta contro l'evasione fiscale, che viene esplicitamente menzionata. Le convenzioni entrate in vigore dal 2006 in poi presentano, invece, una più ampia rappresentazione di imposte, poiché non considerano solo quelle previste dalla convenzione, ma tutte le imposte di qualsiasi genere e denominazione²³⁴. Non tutte le Convenzioni dal 2006 presentano questa dicitura, alcune sono rimaste con la dicitura precedente come la convenzione con il Messico del 2015.

Tutte le convenzioni, vecchie e più recenti che siano, sanciscono il principio della segretezza, stabilendo che le informazioni possano essere divulgate solo alle autorità addette alla riscossione o all'accertamento. Nel maggior numero di convenzioni, però,

²³⁴ Un esempio sono la Convenzione con il Ghana del 2006, la Convenzione con l'Islanda del 2008, la Convenzione con la Giordania del 2010, la Convenzione con il Qatar del 2011, la Convenzione con il Cile del 2016, la Convenzione con la Romania del 2017, la Convenzione con Panama del 2017 ed altre in vigore dal 2006 in poi.

non è presente la dicitura riguardante la diffusione delle informazioni ai soggetti che svolgono attività di controllo sulle attività di riscossione e accertamento, solo in tre convenzioni si menziona l'Autorità di controllo, ovvero nella convenzione tra Italia e Romania del 2017, nella Convenzione tra Italia e Panama del 2017 e nella Convenzione tra Italia e Cile del 2016. Inoltre, l'84% delle convenzioni indica che le informazioni possano essere rivelate nel corso di udienze pubbliche di tribunali o nei giudizi e sono le Convenzioni entrante in vigore dopo il 2000.

Le convenzioni adottano tutte clausole che consentono, al ricorrere di specifici motivi, il rifiuto allo scambio, prendendo in considerazione i motivi citati al par. 3 dell'art. 26 del Modello OCSE. Uno Stato non è obbligato allo scambio di informazioni: se per reperirle esso debba adottare provvedimenti contrari alla propria legislazione o alla prassi amministrativa, o a quella dello Stato contraente; se le informazioni non possono essere ottenute dallo Stato interpellato o dello Stato contraente secondo la loro prassi o legislazione; infine, se le informazioni riguardano segreti commerciali, industriali, professionali o processi commerciali o contrarie all'ordine pubblico²³⁵.

L'art. 26 del Modello OCSE aggiornato viene accolto dalle ultime cinque convenzioni stipulate dell'Italia con le Barbados, il Cile, Hong Kong, Panama e la Romania, che sono entrate in vigore tra il 2015 ed il 2017. Ricomprendono anche i parr. 4 e 5 dell'art. 26 del Modello OCSE, introdotti nel 2004, che individuano le motivazioni che non possono essere poste alla base di rifiuto, ovvero il segreto bancario e informazioni che non sono utili ai fini fiscali. Queste convenzioni non presentano più la caratteristica della necessità, ma comprendono le informazioni presumibilmente rilevanti o verosimilmente pertinenti, escludendo in tale modo le *fishing expedition*. Per quest'ultime il protocollo modificativo della convenzione tra Italia e Svizzera prevede ad un'aggiunta²³⁶ che va ad escludere esplicitamente le *fishing expedition*, per evitare una ricerca con fini esplorativi da parte degli Stati.

²³⁵ Solo la Convenzione con la Svizzera del 1979 menziona il segreto bancario come causa di esclusione. Nella Convenzione con Cipro, si ammette un'ulteriore causa di esclusione dall'obbligatorietà che è quella in cui per fornire informazioni debbano essere poste in essere indagini speciali.

²³⁶ L. 4 maggio 2016 n.69, Ratifica ed esecuzione del Protocollo che modifica la Convenzione tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera per evitare le doppie imposizioni e per regolare talune altre questioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, con Protocollo aggiuntivo, conclusa a

Nelle convenzioni stipulate tra il 1985 e 2015 non sono menzionati altri fini oltre all'accertamento e riscossione, mentre per le ultime Convenzioni viene inserita la disposizione aggiuntiva dell'art. 26 del Modello OCSE, introdotta nel 2012, che prevede un ulteriore scopo di utilizzo, se questo è consentito dalla legge dello Stato interpellato²³⁷.

Alcune convenzioni, come citato in precedenza, utilizzano un accordo amministrativo in aggiunta per dare effettiva attuazione allo scambio di informazioni. Gli accordi ad oggi sono stipulati con 24 Stati e anch'essi possono prevedere protocolli modificativi. I primi accordi prevedevano solo l'attuazione di uno scambio spontaneo per quelle informazioni ottenute a seguito di verifiche o controlli fiscali, citando, come oggetto di scambio per la maggior parte delle convenzioni, i pagamenti effettuati a titolo di canoni di locazione, gli interessi, le royalties, i compensi ad amministratori, le remunerazioni di atleti ed artisti, le provvigioni e altri redditi di lavoro autonomo²³⁸. Il primo accordo amministrativo che utilizza anche lo scambio automatico è quello con il Belgio del 1997 per quei redditi riguardanti beni immobili, utili d'impresa, interessi, royalties, utili di capitali, compensi e provvigioni, salari e stipendi, remunerazioni corrisposte ad artisti e sportivi, pensioni, compensi ad amministratori, rendite vitalizie, indennità e sussidi. Successivamente vennero posti in essere anche scambi di informazioni ricomprendenti tutte e tre le categorie di scambio, ovvero lo scambio spontaneo, automatico e su richiesta²³⁹. Dal 2016 negli accordi con Singapore, Hong Kong, Panama e Stati Uniti sono ricompresi gli scambi automatici di informazione compatibili con il *Common Reporting Standard* sui conti finanziari. Per Hong Kong e gli Stati Uniti si aggiungono dei protocolli modificativi, rispettivamente del 2019 e del 2017, che attuano lo scambio di informazioni automatico sul *Country by Country reporting*.

Roma il 9 marzo 1976, così come modificata dal Protocollo del 28 aprile 1978, fatto a Milano il 23 febbraio 2015.

²³⁷ Le convenzioni che contengono la previsione di ulteriori scopi sono la Convenzione con il Cile del 2016, la Convenzione con Hong Kong del 2015 e la Convenzione con Panama del 2017.

²³⁸ Per alcuni Stati come quello della Francia entrata del 1984 si chiedono informazioni aggiuntive quali: informazioni relative ad acquisti o cessioni di immobili e proprietà di battelli da diporto.

²³⁹ Si vedano gli accordi amministrativi sullo scambio di informazioni con Lituania del 2006, Canada del 2014, Olanda del 2014 e Repubblica Ceca del 2014.

Per ricoprire uno scambio di informazioni anche con quei Paesi per i quali ancora non vi è stato nessuno scambio, che sono principalmente Paesi considerati paradisi fiscali, sono stati posti in essere degli accordi fiscali bilaterali, i cosiddetti accordi TIEAs. Quest'ultimi sono stati stipulati solamente negli ultimi anni, i primi 6 nel 2015 con le Isole Cayman, Isole Cook, Isola di Man, Isola Guernsey, lo Stato del Jersey e Gibilterra, dopodiché si sono aggiunti gli accordi con il Liechtenstein nel 2016 e nel 2017 con Andorra, Bermuda, Monaco e Turkmenistan.

Come già evidenziato, gli Stati compresero l'importanza e l'efficienza delle Convenzioni multilaterali, infatti, anche l'Italia ratificò la Convenzione MAAT del 1988 nel maggio 2012 al quale partecipano ad oggi 128 Paesi²⁴⁰, con alcuni dei quali l'Italia non ha stipulato convenzioni o accordi.

²⁴⁰ Come da ultimo aggiornamento del 27 Maggio 2019 reperibile nel sito dell'OCSE: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

CAPITOLO 2

COOPERAZIONE COMUNITARIA IN MATERIA FISCALE

2.1 Cenni storici ed inquadramento delle fonti giuridiche per lo scambio di informazioni comunitario

Dopo aver analizzato la parte internazionale, è utile verificare cosa sia successo in ambito comunitario nel tema della cooperazione fiscale.

Un processo di integrazione più forte si è rivelato tra gli Stati dell'Europa Occidentale²⁴¹, i quali attraverso dei trattati internazionali, diedero vita alle Comunità Europee²⁴². Principalmente le Comunità Economiche Europee sono nate con l'idea di creare di un mercato comune privo di frontiere interne, basato su principi di libera concorrenza ed economia aperta²⁴³ per la cooperazione tra gli Stati. La Comunità Europea, susseguita da continue modifiche, si è evoluta e adattata fino all'attuale Unione Europea²⁴⁴. Ad oggi i Paesi rientranti nell'UE sono 27, a seguito dell'uscita del Regno Unito nel 2019, tra i quali 9 Paesi utilizzano ancora una moneta differente dall'Euro.

La prospettiva del diritto comunitario è differente rispetto alla prospettiva internazionale perché si basava fortemente sul principio della sovranità territoriale²⁴⁵. Infatti, nell'ambito comunitario è possibile individuare l'esistenza di un interesse comune allo scambio di informazioni, al di là del principio limite, volto alla corretta applicazione delle imposte degli Stati membri. La cooperazione è essenziale per creare uno spazio integrato dove sia garantita la realizzazione delle libertà fondamentali.

²⁴¹ Inizialmente sei stati: Belgio, Francia, Germania, Italia, Lussemburgo e Paesi Bassi.

²⁴² La CECA (Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio), organizzazione internazionale a carattere sovranazionale istituita dal Trattato di Parigi grazie all'iniziativa di Schuman R. Successivamente nel 1957 vennero create la CEE (Comunità Economica Europea) e l'EURATOM (Comunità Europea per l'Energia Atomica) con il Trattato di Roma. Quest'ultimo a seguito di alcune modifiche è stato la base per la costituzione dell'Unione Europea.

²⁴³ Come indicato dall'art. 4 co.1 Trattato che istituisce la Comunità Europea (TCE). Successivamente il TCE è stato modificato dal Trattato di Lisbona in Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE). I riferimenti al TFUE si rimandano a UNIONE EUROPEA, *Versione consolidata del trattato sull'Unione Europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Lussemburgo, 2010.

²⁴⁴ Creata nel 1993 con il Trattato di Maastricht, ma nata ufficialmente nel 2007 con il trattato di Lisbona.

²⁴⁵ BARASSI M., *La normativa vigente*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2009, n.1-2, p. 105-111.

In ambito comunitario le fonti primarie sono, allo stesso modo dell'ambito internazionale, presidiate da trattati, mentre le fonti secondarie²⁴⁶ sono regolamenti, direttive, decisioni, raccomandazioni e pareri. Il regolamento è obbligatorio e direttamente applicabile in ogni Stato membro. Al contrario la direttiva vincola solo lo Stato a cui è rivolta e gli Stati possono scegliere la forma ed i mezzi per perseguire l'obiettivo indicato, essa però necessita di un processo di recepimento all'interno dell'ordinamento nazionale e non è applicabile automaticamente. La decisione è obbligatoria e riguarda specifici casi, infatti, se designa dei destinatari è obbligatoria solo nei loro confronti. Infine, le raccomandazioni ed i pareri non sono vincolanti, ma sono solitamente volti a sollecitare un determinato comportamento da parte degli Stati membri²⁴⁷. Non sono indicate tra le fonti, ma sono molto importanti, le sentenze dalla Corte di Giustizia che da un lato interpretano le norme dei trattati e dall'altro incidono sulle norme dei singoli Stati e vincolano il giudice nazionale.

Con l'istituzione dell'UE vennero definite le quattro libertà fondamentali che sostengono la definizione di mercato interno²⁴⁸: la libera circolazione delle merci, la libera circolazione delle persone e la libertà di stabilimento, la libera circolazione dei servizi e la libera circolazione dei capitali. Tali libertà sono state difese nel tempo dalle fonti secondarie. In conformità con la libera circolazione delle merci vennero eliminati i dazi e venne proposta l'applicazione di una tariffa comune sugli scambi con il resto del mondo; nel 1993 vennero eliminati anche i controlli doganali²⁴⁹. Sempre per quanto riguarda la libera circolazione delle merci, vi è un divieto di discriminazione della derivazione o destinazione delle merci; secondo l'art. 110 TFUE, non si permette di applicare alle merci imposte con fini protezionistici. Per quanto riguarda le altre libertà, grazie alla dinamica interpretazione dei trattati, attuata con le sentenze della

²⁴⁶ Come dispone l'art. 288 TFUE. Gli articoli del TFUE in questo capitolo fanno riferimento a UNIONE EUROPEA, *Versione consolidata del trattato sull'Unione Europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Lussemburgo, 2010.

²⁴⁷ SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016, cap. 1, p. 17 ss.

²⁴⁸ Il mercato comune è delineato dall'art. 2 TCE, mentre il nome viene modificato in mercato interno con l'art. 26 TFUE.

²⁴⁹ Reso possibile grazie all'applicazione del regolamento n. 952 del 2013 contenente il Codice doganale comunitario. In UNIONE EUROPEA, *Le politiche dell'Unione Europea, L'unione doganale dell'UE: proteggere i cittadini e promuovere il commercio*, Lussemburgo, 2014, p. 4.

Corte di Giustizia²⁵⁰, venne promosso il principio di non discriminazione basato sulla nazionalità dei cittadini²⁵¹. Mentre la libertà di stabilimento pronunciata dall'art. 49 TFUE riguarda sia le persone fisiche, sia le persone giuridiche.

Gli Stati membri in passato guardavano con diffidenza la delega di competenze normative tributarie alle istituzioni dell'Unione Europea perché ancora propense verso un principio di sovranità territoriale²⁵². L'Unione Europea non ha un ruolo diretto sulla fiscalità, tranne che in materia doganale, non vi è una politica fiscale che presuppone un insieme di imposte sovranazionali, poiché non si attribuisce all'istituzione una competenza diretta. Oltre alla materia doganale, l'Unione Europea ha competenza esclusiva sulle imposte indirette, portando l'istituzione dell'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA). Per quest'ultima, oltre alle regole sostanziali, sono state adottate armonizzazioni anche per le regole procedurali, al fine di creare una cooperazione tra gli Stati più efficiente.

Verso gli anni '80 la Commissione Europea mise da parte l'obiettivo di realizzare un'armonizzazione della fiscalità diretta ed iniziò a porre l'interesse verso le distorsioni che potevano frenare la realizzazione del mercato interno. Infatti decise di cambiare strategia puntando l'attenzione al coordinamento ed al ravvicinamento delle politiche fiscali²⁵³. L'armonizzazione delle legislazioni fiscali degli Stati membri viene limitata alle

²⁵⁰ Si veda la causa C-279/93 del 1995 Finanzamt Köln-Altstadt/Schumacker riguardante obbligo di parità di trattamento dei redditi dei non residenti. Una più recente sentenza riguardante la libertà di stabilimento la si può trovare nella Causa C-196/04 del 2006 Cadbury Schweppes plc e Cadbury Schweppes Overseas Ltd contro Commissioners of Inland Revenue. Sulla libera prestazione di servizi la sentenza C-204/90 del 1992 Hanns Martin Bachmann contro Stato Belga.

²⁵¹ Per quanto riguarda i lavoratori, viene dedicato un articolo nel titolo IV della libera circolazione delle persone, dei servizi e dei capitali, abolendo qualsiasi discriminazione sulla retribuzione, impiego e altre condizioni lavorative (art. 45 TFUE).

²⁵² MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap. 8, p. 286.

²⁵³ UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam – Padova, 1999, p. 680 ss. Il 20 aprile 1990 la Commissione Europea presentò una comunicazione, la SEC(90)601, sugli orientamenti relativi all'imposizione fiscale delle imprese (tratto da nota n. 82 in Uckmar, 1999 cap. XXII). Grazie a tale comunicazione si arrivò ad un accordo, infatti vennero istituiti tre provvedimenti: il regime fiscale per fusioni, scissioni e conferimenti di attivo, il regime fiscale sulle società madri e figlie di Stati membri diversi ed infine la procedura in materia di prezzi di trasferimento (UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale, op. cit.* in nota).

imposte sulla cifra d'affari, alle imposte sul consumo e alle altre imposte indirette²⁵⁴ con l'obiettivo di evitare delle distorsioni che possano remare contro le quattro libertà fondamentali per l'Unione Europea. Il trattato perciò non si pone nessun obiettivo di creare un ordinamento fiscale europeo²⁵⁵. Gli Stati membri, contrariamente per le imposte indirette, hanno la piena autorità in materia di imposizione diretta, dove le discipline in merito sono limitate solamente dalle sentenze negative della Corte di Giustizia qualora non vengano rispettate le libertà fondamentali²⁵⁶. Nella questione dell'armonizzazione fiscale non vengono incluse le imposte dirette, perciò l'Unione Europea ha deciso di intervenire per quest'ultime con il ravvicinamento²⁵⁷. Il ravvicinamento consente un allineamento delle legislazioni fiscali avendo una visione globale dei problemi connessi all'imposizione diretta, questo approccio è detto *Global Approach*²⁵⁸. La fiscalità non viene mantenuta isolata dalle altre politiche, ma è in linea con tutto il processo di integrazione economico giuridica dell'Unione Europea²⁵⁹.

Sostanzialmente non vi sono armonizzazioni dei sistemi tributari degli Stati membri, ma l'Unione Europea ha iniziato ad avviare un processo di pura cooperazione. Alla fine degli anni '90 l'UE ha intrapreso iniziative volte al coordinamento, in parallelo con le attività dell'OCSE avviate nel 1998 secondo l'*harmful tax competition*. Lo scambio di informazioni riflette il percorso già visto in ambito internazionale, ma la finalità per l'Unione Europea è duplice. Infatti, oltre allo scopo comune di contrastare l'elusione e l'evasione fiscale, vi è l'obiettivo di mantenere un mercato interno come esigenza europeistica²⁶⁰.

Tre sono gli elementi propulsori che hanno fatto muovere l'Unione Europea verso l'implementazione delle fonti secondarie che disciplinano la cooperazione

²⁵⁴ Art. 113 TFUE, ex art. 93 TCE.

²⁵⁵ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006, cap. 4, p. 127.

²⁵⁶ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap.8, p. 286.

²⁵⁷ Art. 115 TFUE.

²⁵⁸ SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Tangrem – Trento, 2012, cap. 2, pp. 40-41.

²⁵⁹ SAPONARO F., *op. ult. cit.*

²⁶⁰ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., p. 287.

amministrativa tra Stati membri²⁶¹. Il primo fattore è la mancanza di trasparenza che, allontanandosi dall'ambiente fiscale, può influire anche nell'ostacolare la lotta contro il terrorismo. Il secondo fattore è conseguente al primo, ovvero l'incoraggiamento delle istituzioni europee ad adottare fonti secondarie per introdurre misure sulla cooperazione e sulla trasparenza. Infine, l'ultimo fattore riguarda il mercato che si è instaurato con la creazione delle Comunità Europee, il quale, indubbiamente, ha ravvicinato gli Stati e le loro relazioni richiedendo una collaborazione. Questo processo di evoluzione della cooperazione ha fatto proliferare le fonti secondarie comunitarie soprattutto in direttive e regolamenti oramai indispensabili²⁶².

I regolamenti e le direttive comunitarie sono più dettagliate nel regolare l'obbligo dello scambio di informazioni tra Stati membri rispetto agli accordi internazionali²⁶³. Gli strumenti internazionali come i trattati non erano automaticamente introdotti negli ordinamenti giuridici, ma erano necessari dei tempi di adattamento, per questo era auspicabile utilizzare misure comunitarie che incidessero direttamente sugli ordinamenti degli Stati²⁶⁴. Le misure bilaterali e nazionali attuate dagli Stati erano insufficienti o, addirittura, risultavano in contrasto con le norme comunitarie²⁶⁵.

I trattati dell'Unione Europea non sono mai stati citati per quanto riguarda la collaborazione, essi pur non avendo previsto specifiche norme in materia di cooperazione fiscale, prevedono l'instaurazione di una stretta collaborazione amministrativa per sostenere il mercato comune, in particolare facilitando lo scambio di informazioni²⁶⁶ e per combattere le frodi ed attività illegali che ostacolano il mercato stesso²⁶⁷.

Le problematiche sull'evasione fiscale diventavano sempre più forti, cosicché il consiglio propose nella risoluzione del 10 febbraio 1975 delle misure di scambio di

²⁶¹ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli Editore – Torino, 2018, cap.3, p. 259.

²⁶² PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit. p. 257 ss.

²⁶³ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione*, Cedam – Padova, 2018.

²⁶⁴ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, cap. 6, p. 153.

²⁶⁵ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006, p. 123 ss.

²⁶⁶ Art. 197 TFUE.

²⁶⁷ Art. 325 TFUE.

informazioni rivolte a contrastarle. Negli anni '70 non vennero realizzate molte disposizioni in materia di imposte dirette, ma venne attuato un provvedimento comunitario molto importante, ovvero la direttiva n. 77/799/CEE²⁶⁸ che è la prima disposizione concernente lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie in campo di imposizione diretta²⁶⁹. La direttiva in questione del 19 dicembre 1977 risponde alle richieste della risoluzione del 1975 e propone una misura diretta alla difesa contro la frode e l'evasione, alimentando un ravvicinamento tra strumenti giuridici e amministrativi a disposizione di tutte le amministrazioni nazionali sulla base dell'ar.115 TFUE, cercando di scambiare delle informazioni per controllare non solo all'interno del proprio Stato ma anche al di fuori dei propri confini²⁷⁰. Questa direttiva ha subito successive modifiche atte ad ampliare la cooperazione anche per altre imposte, tra cui le accise, le imposte indirette ed i premi assicurativi²⁷¹. La direttiva 77/799/CEE è rimasta in vigore fino alla fine del 2012 e successivamente è stata abrogata, perché assorbita dalla direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale. Quest'ultima è il modello di riferimento per lo scambio di informazioni ad oggi²⁷².

In ambito di assistenza mutua tra le autorità tributarie dei vari Stati membri in materia di imposte dirette, l'Unione Europea ha emanato delle direttive che modificano la direttiva 2011/16/UE e che creano degli obblighi per la cooperazione tra le amministrazioni fiscali degli Stati, che sono dette DAC²⁷³ (*Directives on Administrative Cooperation*)²⁷⁴.

Nel passato vi era una diffusa convinzione che le imposte indirette causassero una distorsione fiscale non rilevante²⁷⁵, ma tale convincimento oggi è stato superato e l'Unione Europea ha deciso di emanare direttive in merito. Una conferma di questo

²⁶⁸ Le direttive ed i regolamenti sono reperibili nel sito dell'Unione Europea: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>.

²⁶⁹ UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam – Padova, 1999, p. 689 ss.

²⁷⁰ SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Tangrem – Trento, 2012, p. 35 ss.

²⁷¹ Si veda in merito ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, cap. 6, p. 39.

²⁷² MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., p. 287 ss.

²⁷³ Le direttive rientranti nelle DAC verranno esplicate nel par. 2.2.3.

²⁷⁴ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit., pp. 257-258.

²⁷⁵ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit., p. 95.

peniero la si può trovare nella direttiva 79/1070/CEE, che va a modificare la direttiva 77/799/CEE sulla cooperazione in materia di imposte dirette allargando la sua competenza anche alle imposte indirette. Infatti si precisa nella direttiva che l'estensione della reciproca assistenza si presenta come una necessità in particolare per l'Imposta sul Valore Aggiunto. Sempre in ambito di imposte indirette sono stati introdotti successivamente dei regolamenti che hanno separato la cooperazione in materia di imposte indirette da quella sopracitata. Il regolamento CEE n. 218/92 del 27 gennaio 1992 ha introdotto un sistema di scambio automatico tra amministrazioni finanziarie al fine di aumentare il controllo sulle transazioni intracomunitarie intervenute tra operatori economici muniti di un numero identificativo IVA, questo sistema è il VIES ovvero il *VAT Information Exchange System*²⁷⁶. Il regolamento appena citato è stato successivamente assorbito dal regolamento n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003 riguardante la cooperazione amministrativa dell'IVA, che a sua volta è stato compreso all'interno del regolamento UE n. 904/2010²⁷⁷ del 7 ottobre 2010 che disciplina la cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia di IVA.

La Direttiva Risparmio, ovvero la n. 2003/48/CE introdotta il 3 giugno 2003, esalta la caratteristica della trasparenza in merito allo scambio di informazioni multinazionale riguardante i redditi di risparmio. In questo caso, ad uno Stato di residenza di una persona fisica è garantito che venga a conoscenza degli eventuali interessi percepiti dal soggetto stesso da parte di un soggetto di un altro Stato membro, con il fine di assoggettarli a tassazione. Questa direttiva è stata assorbita da un'altra direttiva 2014/28/UE la quale ne ha migliorato la sua operatività rafforzando lo scambio di informazioni estendendo ad essa anche i meccanismi della direttiva 2011/16/UE²⁷⁸. Ad oggi la direttiva è stata abrogata dalla n.2015/2060/UE perché non adeguata agli *standard* internazionali di trasparenza richiesti²⁷⁹.

²⁷⁶ SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale [dir. trib.]*, in Enc. Giur. Treccani, 2016, cap. 4.

²⁷⁷ In questo regolamento confluisce tutta la disciplina di cooperazione dell'IVA, anche la direttiva 79/1070/CEE sulla cooperazione in materia di imposte indirette di cui si è parlato in precedenza (PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit. p. 258).

²⁷⁸ CORDEIRO GUERRA R., *ult. op. cit.*, pp. 297-298.

²⁷⁹ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit., pp. 257.

Il regolamento CE n. 515/97 del 13 marzo 1997 ha istituito la cooperazione tra le autorità amministrative degli Stati membri e la Commissione, per assicurare l'applicazione delle normative agricole e doganali. Il regolamento²⁸⁰ ha lo scopo di istituire un Sistema Informativo Doganale SID²⁸¹ o CIS (*Customs Information System*) per avere accesso immediato alle informazioni al fine di prevenire le violazioni doganali comunitarie e agricole. Questo regolamento ha subito una modifica con il regolamento CE 766/2008 del 9 luglio 2008 e ha reso più efficace la cooperazione, consentendo uno scambio di informazioni dei dati inseriti nel SID da ciascuno Stato membro o dalla Commissione agli altri Stati membri.

Un accenno viene fatto anche all'assistenza alla riscossione²⁸², che ha avuto un susseguirsi di direttive come nelle altre forme di cooperazione. La direttiva 76/308/CEE è stata la prima ad essere introdotta relativamente alla reciproca assistenza al recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali. Nel 1979 si è ampliata la riscossione anche alle imposte indirette, particolarmente per l'IVA con la direttiva 79/1071/CEE e nel 2001 anche alle imposte dirette con la direttiva 2001/44/CE. L'Unione Europea volendo seguire le impronte dell'OCSE decise di attuare una normativa nuova che abrogasse la precedente, per rendere simili le disposizioni comunitarie con l'art. 27 del Modello OCSE in materia di riscossione. Venne attuata la direttiva 2008/55/CE sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure, ad oggi confluita nella direttiva attualmente in vigore n.2010/24/UE.

riassunto che può far comprendere al meglio l'evoluzione della normativa comunitaria in merito alla cooperazione fiscale è rilevato alla figura 2.1.

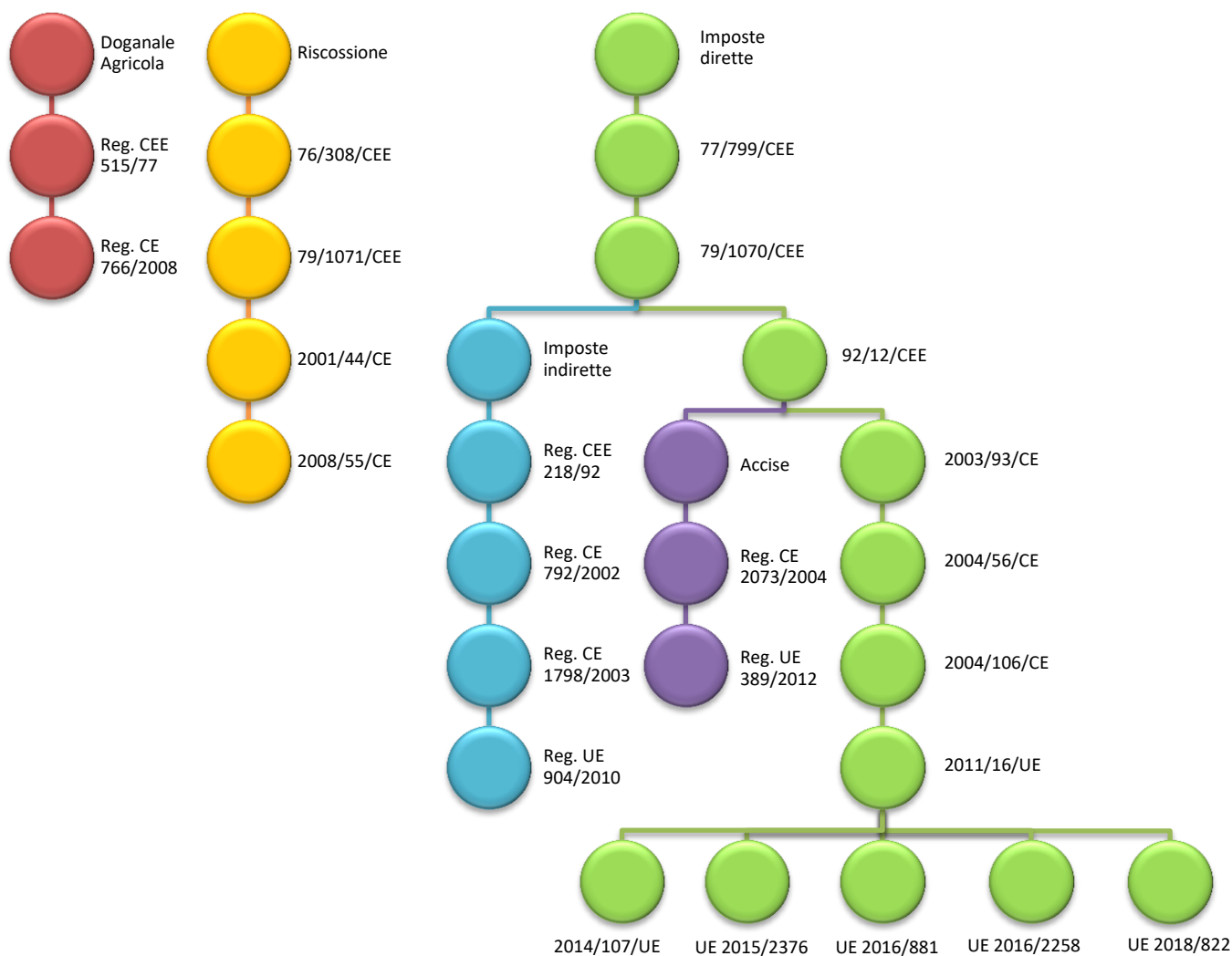
²⁸⁰ Si veda la sintesi della legislazione :

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/LSU/?uri=CELEX:31997R0515&qid=1556546973522>.

²⁸¹ Istituito sulla base della Convenzione sull'uso dell'informativa nel settore doganale.

²⁸² PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit., pp. 269 ss.

Figura 2.1 Evoluzione delle normative comunitarie sulla cooperazione amministrativa



Fonte: Elaborazione propria.

2.2 Lo scambio di informazioni dalle imposte dirette all'ampliamento dell'ambito oggettivo

2.2.1 La direttiva 77/799/CEE e le sue modifiche

La direttiva 77/799/CEE è il primo provvedimento adottato per la cooperazione amministrativa in ambito comunitario. La direttiva in questione è stata preceduta da una risoluzione²⁸³ del consiglio del 10 febbraio 1975, che include le misure di contrasto alla frode e all'evasione fiscale. In questa risoluzione vengono fortemente segnalate le

²⁸³ Si fa riferimento a CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, *risoluzione del 10 febbraio 1975 relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale*, 1975, Bruxelles.

perdite di bilancio e le distorsioni fiscali che sono provocate dalle evasioni fiscali. Il consiglio dell'Unione Europea comprendeva già l'esistenza di misure rivolte al contrasto delle problematiche fiscali, ma non adeguate poiché le misure nazionali non erano sufficienti data la loro limitazione territoriale e non si estendevano al di fuori dello Stato. Nemmeno le misure bilaterali risultavano così adeguate, sebbene fossero più estese di quelle nazionali. Con questa risoluzione quindi si evidenzia la necessità di rafforzare la cooperazione tra gli Stati in ambito fiscale tra cui lo strumento più efficace risulta essere lo scambio di informazioni²⁸⁴. Ciò che la risoluzione propone è esattamente un mutuo scambio tra Stati membri che sia utile per l'accertamento delle imposte e, in particolare, quando si appurino che delle transazioni tra imprese possano provocare fruizioni di vantaggi fiscali indebiti²⁸⁵.

La risoluzione ha portato alla nascita di due direttive: la direttiva 76/308/CEE²⁸⁶ riguardante l'assistenza per la riscossione dei crediti e la direttiva 77/799/CEE riguardante la reciproca assistenza fiscale degli Stati membri²⁸⁷. La direttiva 77/799/CEE, predispone l'obiettivo di attivare una cooperazione più efficace tra gli Stati dell'Unione Europea rispetto alla più complicata disposizione prevista a livello internazionale, ovvero all'art. 26 del Modello OCSE²⁸⁸.

La direttiva originariamente è stata proposta solo per la cooperazione in materia di imposte dirette, successivamente è stata ampliata con varie direttive²⁸⁹ concernenti altre imposte. La prima direttiva che va a modificare la precedente è la n. 79/1070/CEE che impone un'espansione anche alle imposte indirette, particolarmente all'Imposta sul Valore Aggiunto. La seconda direttiva è relativa al regime generale della

²⁸⁴ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006, cap. 4, p. 135.

²⁸⁵ Lett. a) della risoluzione 10 febbraio 1975.

²⁸⁶ DIRETTIVA 76/308/CEE del Consiglio, *relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli e dei dazi doganali*, Bruxelles, 15 marzo 1976.

²⁸⁷ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir.Prat.Trib.Int.*, 2012, n. 2, p. 471.

²⁸⁸ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli Editore – Torino, 2018, cap. 3, pp. 257-258.

²⁸⁹ Per la breve introduzione alle modifiche, ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, p. 155 e sintesi legislativa in: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/LSU/?uri=CELEX:32011L0016&qid=1557434035332>.

circolazione, detenzione e controllo dei prodotti soggetti ad accisa ed è la n.92/12/CEE, la quale ha proposto una modifica della direttiva in questione per espandere lo scambio di informazioni anche alle accise. Nel 2003 sono stati aggiunti alla disciplina i premi assicurativi con la direttiva 2003/93/CE per tutelare meglio gli interessi finanziari degli Stati membri e la neutralità del mercato, come indicato nella stessa. Sempre con questa direttiva è stato definito che lo scambio di informazioni relativo all'IVA passerà in seguito al regolamento CE n. 1798/2003. Per quanto riguarda le accise, si isolano dalla direttiva 77/799/CEE come disposto dalla direttiva 2004/106/CE poiché la materia di scambio di informazioni di accise verrà unificata nel regolamento CE n. 2073/2004 abrogando anche la direttiva 92/12/CEE.

La direttiva nel tempo è diventata però obsoleta e non più adatta al quadro mutato, poiché le quantità di scambi tra Stati membri sono aumentati, così come la dimensione del mercato. Tutto ciò ha reso possibile un aumento delle elusioni ed evasioni fiscali da parte dei soggetti che sfruttavano le lacune normative²⁹⁰. Per questi motivi le imposte indirette vennero distaccate dalla normativa creando un regolamento a sé ed in merito alle imposte dirette, accise e premi assicurativi furono emanate due direttive per migliorarne l'efficacia dello scambio. La direttiva 2004/56/CE estende i principi e ne migliora l'applicazione e la direttiva 2004/106/CE trasposta le disposizioni delle accise in un regolamento separato²⁹¹.

Dopo aver delineato brevemente quale sia stata la linea storica della direttiva, verrà sviluppata la normativa attuata facendo dei riferimenti anche alle modifiche sostanziali.

L'art. 1 par. 1 della direttiva 77/799/CEE²⁹² chiarisce l'ambito di applicazione dello scambio di informazioni. Nel modello originale le uniche imposte delineate erano le imposte sul reddito e sul patrimonio²⁹³, successivamente sono state aggiunte le

²⁹⁰ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni.*, cit., p. 139.

²⁹¹ PERSANO F., *op. ult. cit.*

²⁹² Senza ulteriori chiarimenti gli articoli faranno riferimento alla DIRETTIVA 77/799/CEE del Consiglio, *relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette*, Bruxelles, 19 dicembre 1977.

²⁹³ Definite dal par. 2 dello stesso articolo come: "imposte applicate al reddito complessivo, al patrimonio complessivo o su elementi del reddito o del patrimonio, comprese le imposte sui proventi

imposte indirette, le accise²⁹⁴ ed i premi assicurativi. Il par. 3 precisa che vengano considerate anche le imposte di natura identica o analoga o che sostituiscano le imposte precedenti. Non si fa nessun riferimento riguardante la nazionalità o la residenza, perciò sembra non esserci nessuna limitazione²⁹⁵.

Gli artt. 2-3-4 predispongono le tipologie di scambio su richiesta, automatico e spontaneo. L'art. 2 dispone che un'autorità dello Stato membro può richiedere informazioni ad un altro Stato membro quando ha fruito di tutte le sue capacità per cercare le informazioni e nonostante ciò non riesca a recuperarle; se non l'avesse fatto lo Stato interpellato potrebbe rifiutare lo scambio. La direttiva 2004/56/CE²⁹⁶ rafforza la ricerca delle informazioni sostenendo che uno Stato, per reperirle, deve agire come se stesse implementando delle indagini per conto proprio, per evitare inutili ritardi. Nello scambio di informazioni su richiesta si fa riferimento sempre ad un caso specifico. L'art. 3 invece dispone in merito allo scambio di informazioni automatico, indicando che vi può essere uno scambio sistematico senza preventiva richiesta per certe categorie di casi determinati in una procedura preventiva. Lo scambio di informazioni spontaneo invece è delineato dall'art. 4 e prevede che le autorità degli Stati membri debbano, senza richieste preventive, scambiare le informazioni in delle precise circostanze. I casi sono gli stessi previsti dall'art. 5B per lo scambio spontaneo nell'accordo TIEA modificato con protocollo 2015. In sintesi quando l'Autorità è dubbiosa sulla situazione di un contribuente e ritenga che le informazioni possano essere utili al fine di accertare la situazione fiscale del contribuente per l'altro Stato, deve scambiare spontaneamente le informazioni, potendo estendere lo scambio anche per altri casi delineati in una procedura di consultazione.

derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalori". Il par. 3 per l'Italia identifica le imposte sul reddito delle persone fisiche, sul reddito delle persone giuridiche e le imposte locali sui redditi.

²⁹⁴ Introdotta dalla direttiva 92/2012/CEE art. 30 per accise sugli oli minerali, sulle bevande alcoliche e sui tabacchi lavorati.

²⁹⁵ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007.

²⁹⁶ DIRETTIVA 2004/56/CE del Consiglio, *che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi*, Bruxelles, 21 aprile 2004.

Anche con questa direttiva, per rendere efficace lo scambio si indica che lo Stato debba scambiare le informazioni al più presto e, qualora abbia delle difficoltà oppure intenda rifiutare, deve comunicarlo allo Stato richiedente individuando le motivazioni²⁹⁷. Oltre allo scambio di informazioni, la direttiva prevede anche, come disposto dall'art. 6, una collaborazione dei funzionari dello Stato richiedente nel territorio dello Stato richiesto tramite accordo, che va ad assimilarsi ad una verifica fiscale all'estero.

La direttiva comunitaria, come le disposizioni internazionali, prevede degli articoli in merito alla segretezza delle informazioni per tutelare i diritti fondamentali dei contribuenti. L'art. 7 indica che le informazioni che uno Stato ottiene debbano essere tenute segrete secondo le disposizioni nazionali e divulgate solo alle autorità direttamente interessate all'accertamento o al controllo amministrativo dell'accertamento dell'imposta che le utilizzeranno solo per fini fiscali. Queste informazioni possono essere rese note in pubbliche udienze o nelle sentenze e nei procedimenti penali, giudiziari o amministrativi senza richiedere autorizzazione come disposto dalla direttiva 2004/56/CE. Con la direttiva 2003/93/CE²⁹⁸ si indica che possono essere utilizzate tali informazioni anche per accertare altri contributi, dazi e imposte.

Lo Stato interpellato non è obbligato ad effettuare lo scambio qualora la sua legislazione o pratica amministrativa stabilisca dei limiti più severi rispetto ai poteri più ampi dell'altro Stato in ambito di indagini o pratiche amministrative. Per quanto riguarda gli scambi triangolari o plurilaterali, sono ammessi solamente se autorizzati dallo Stato richiesto²⁹⁹.

Come già indicato, uno Stato non può godere dei più ampi poteri dell'altro Stato per ricercare le informazioni e perciò potrebbe esserci un rifiuto. Secondo il principio di reciprocità indirettamente richiamato dall'art. 8 par. 3, uno Stato potrebbe rifiutare

²⁹⁷ Art. 5 direttiva 77/799/CEE.

²⁹⁸ DIRETTIVA 2003/93/CE del Consiglio, *che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette*, Bruxelles, 7 ottobre 2003.

²⁹⁹ Art. 7 par. 4 direttiva 77/799/CEE.

una richiesta qualora sia consapevole che non potrà ricevere la stessa assistenza dall'altro, specificate meglio dalla direttiva 2004/56/CE. Inoltre potrebbe essere rifiutata anche qualora vi sia il rischio di divulgare segreti commerciali, professionali, industriali o che vadano contro l'ordine pubblico³⁰⁰.

La direttiva 2004/56/CE ha introdotto due articoli 8 *bis* e 8 *ter* riguardanti rispettivamente la notifica ed i controlli simultanei. La notifica degli atti amministrativi segue le disposizioni legislative dello Stato interpellato³⁰¹. L'art. 8 *ter* prevede i controlli simultanei, che possono essere considerati in parallelo allo scambio di informazioni plurilaterale. Infatti, qualora uno o più soggetti presentino delle correlazioni con più Stati, quest'ultimi possono decidere di effettuare dei controlli simultanei se più efficaci, scambiandosi successivamente le informazioni.

Possono, a norma dell'art. 9, essere effettuate delle consultazioni tra Stati per rendere più efficiente lo scambio di informazioni. L'art. 10 inoltre per migliorare la procedura prevede di comunicare i dati risultanti dalle esperienze soprattutto in materia di prezzi di trasferimento.

Qualora le disposizioni della direttiva siano più limitate rispetto ad altre disposizioni riguardanti lo scambio di informazioni, non si applicano. Ciò per rendere più espansivo lo scambio, secondo l'art. 12.

2.2.2 La direttiva 2011/16/UE

La crisi economica e finanziaria sentita in tutto il mondo, riscontrata nel 2008, ha portato tutti gli Stati ad assumere un ruolo di difesa contro le evasioni, problemi che come già detto in precedenza, possono essere alquanto fatali in momenti di crisi. Nell'ambito internazionale, il G20 e l'OCSE hanno dato il loro grande contributo nel 2009 per costruire le base della cooperazione internazionale che troviamo ad oggi. Anche l'ambito comunitario segue la strada internazionale, infatti, vi furono numerosi cambiamenti a livello di cooperazione fiscale comunitaria per potenziare lo scambio di informazioni. Questa normativa è stata attuata in concordanza con gli *standard* definiti a livello internazionale. Di fatto è stato ampliato sia l'ambito oggettivo, sia l'ambito

³⁰⁰ Art. 8 par. 2 direttiva 77/799/CEE.

³⁰¹ Art. 8 *bis* par. 1 direttiva 77/799/CEE, modificata dalla direttiva 2004/56/CE.

soggettivo, è stato eliminato il segreto bancario come limite per lo scambio ed, inoltre, l'organizzazione prevista risulta essere più efficiente promuovendo i contatti diretti³⁰².

La Commissione Europea il 2 febbraio 2009 formulò una proposta di direttiva³⁰³ che andrebbe a sostituire la direttiva 77/799/CEE. Le motivazioni della necessaria modifica, riportate nella COM (2009) 29 definitivo, sono dovute alla globalizzazione, ovvero alla mobilità dei contribuenti, alle operazioni transfrontaliere crescenti e all'internazionalizzazione degli strumenti finanziari che rendono difficile l'accertamento dell'imposta da parte degli Stati membri. Siccome in controlli sono effettuati solo a livello internazionale, si induce alle doppie tassazioni che, di conseguenza, incentivano i soggetti ad evadere e ad eludere il fisco. La direttiva precedente era nata in un contesto completamente diverso da quello attuale, non più adeguato, quindi poteva essere modificata, ma dati i numerosi emendamenti proposti non sarebbe stato opportuno crearne di ulteriori, perciò si è optato per una direttiva completamente nuova³⁰⁴.

Delineati i motivi della sua introduzione, viene indicata nella proposta di direttiva che vi era la necessità di porre in essere una cooperazione amministrativa diversa, con un testo nuovo che vada ad eliminare le inefficienze e le distorsioni della precedente direttiva, per far fronte alla globalizzazione continua³⁰⁵. In materia di imposte dirette non essendo prevista un'armonizzazione, l'unica via da seguire è quella di potenziare la cooperazione fiscale³⁰⁶. Già per l'IVA e le accise sono stati proposti regolamenti che disciplinano le materie in quadri interamente nuovi, anche per questa materia sarà utilizzato un nuovo quadro giuridico. La proposta è stata fatta nel 2009 ma venne

³⁰² MIGNARRI E., *L'attuazione della direttiva 2011/16/UE riguardante la cooperazione amministrativa in ambito fiscale*, in *Fisco (II)*, 2014, n. 2, p. 133 ss.

³⁰³ COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, 2 febbraio 2009, in COM (2009) 29 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, Bruxelles, 2009.

³⁰⁴ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir.Prat.Trib.Int.*, 2012, n. 2, p. 475.

³⁰⁵ La proposta della commissione ed il par. 4 della direttiva 2011/16/UE predispongono che le inefficienze della direttiva precedente, ovvero la 77/799/CEE, sono state esaminate da un gruppo di lavoro nella relazione del 22 maggio 2000 (documento 8668/00), nella comunicazione della Commissione del 27 settembre 2004 (COM (2004) 611 definitivo) e nella comunicazione della Commissione del 31 maggio 2006 (COM (2006) 254 definitivo).

³⁰⁶ VINCIGUERRA L., in VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, cap. 4, p. 168.

accettata solo dopo due anni, questo perché l'iter non è stato uno dei più semplici dovuto a delle resistenze da parte di alcuni Stati membri come Lussemburgo ed Austria³⁰⁷.

La direttiva 77/799/CEE di conseguenza fu abrogata e venne sostituita dalla nuova direttiva 2011/16/UE³⁰⁸ del 15 febbraio 2011. La direttiva doveva essere recepita dagli Stati entro il 1 gennaio 2013 e lo scambio doveva essere attuato entro il 1 gennaio 2015³⁰⁹. La direttiva è predisposta in sette capi: disposizioni generali, scambio di informazioni, altre forme di cooperazione amministrativa, condizioni che disciplinano la cooperazione amministrativa, relazioni con la Commissione, relazioni con i Paesi terzi ed infine le disposizioni generali e finali.

Questa direttiva, per ampliare l'ambito di applicazione dello scambio di informazioni, non si rifà solo alle imposte dirette ed ai premi assicurativi come la precedente nell'ultima modifica che adottava un metodo definito "*positive list approach*"³¹⁰, ma si applica a tutte le imposte di qualsiasi tipo, come indicato dall'art. 2 con esclusione dell'IVA attuando un "*negative list approach*"³¹¹ che risulta adatto qualora vengano attuate nuove imposte dato il contesto mutevole. Perciò si applica alle imposte senza distinzioni tra indirette e dirette ed ai contributi previdenziali obbligatori ed il par. 2 dell'art. 2 dispone che la direttiva esclude l'IVA, i dazi doganali e le accise poiché contemplate in altri regolamenti. Le informazioni che devono essere scambiate prendono la dicitura internazionale del Modello OCSE della prevedibile rilevanza, a norma dell'art. 1 della direttiva si scambiano, infatti, tutte le informazioni che sono prevedibilmente rilevanti per le amministrazioni degli Stati membri. L'aggettivo è stato utilizzato come nell'ambito internazionale per evitare che vengano effettuate delle richieste generiche e poco rilevanti, le cosiddette *fishing expedition*. Con la nuova

³⁰⁷ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit., p. 475.

³⁰⁸ DIRETTIVA 2011/16/UE del Consiglio, *relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE*, Bruxelles, 15 febbraio 2011, a cui si farà riferimento in assenza di ulteriori disposizioni.

³⁰⁹ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap. 8, p. 293.

³¹⁰ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., p. 170.

³¹¹ Cfr. VINCIGUERRA L. in VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, cap. 4, p. 170, nota n. 29.

direttiva si fa riferimento anche ai contribuenti, la definizione del soggetto è molto ampia e include le persone fisiche, le persone giuridiche, le associazioni di persone altresì prive di capacità giuridica e qualsiasi altro istituto giuridico di qualunque natura e forma, cercando di includere tutti i soggetti all'interno dell'Unione Europea³¹².

Al par. 8 della direttiva è indicato che i contatti diretti tra gli uffici nazionali o locali debbano essere intensificati per evitare un accentramento che porta ad un dispendio di tempo inutile. L'art. 4, infatti, stabilisce che ogni Stato membro debba comunicare le autorità competenti alla Commissione, le quali designano un ufficio centrale unico di collegamento, ovvero il principale responsabile dei contatti diretti con organismi simili degli Stati membri³¹³. L'ufficio designato potrebbe farsi coadiuvare da un ulteriore servizio di collegamento che si occupa di scambiare le informazioni direttamente con gli Stati³¹⁴, così come potrebbe nominare funzionari competenti³¹⁵. In tali casi l'ufficio deve essere sempre aggiornato sulle richieste di scambio di informazioni.

Al capo secondo vengono delineate le tipologie di scambio di informazioni definite dalle tre sezioni, mantenendo la tradizionale tripartizione. Lo scambio di informazioni su richiesta presuppone una richiesta da parte dello Stato richiedente e, l'Autorità interpellata a norma dell'art. 5, deve scambiare le informazioni richieste rientranti nell'ambito, se necessario le informazioni devono essere ottenute tramite indagini amministrative³¹⁶ procedendo come se fossero per conto proprio. In nessun caso secondo, secondo l'art. 18, lo Stato interpellato può rifiutare uno scambio per il solo motivo che le informazioni non siano di suo interesse a fini fiscali. Come dispone l'art. 17, le autorità prima di richiedere le informazioni devono aver posto in essere tutte attività atte a raggiungere tali informazioni, come previsto dal principio di sussidiarietà. Disposti in maniera chiara e concisa in questa direttiva sono i termini, più ristretti rispetto alle precedenti direttive e regolamenti per assicurarne la tempestività e la

³¹² PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit., p. 477, si veda anche VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, p. 171.

³¹³ Art. 3 par. 2 direttiva 2011/16/UE.

³¹⁴ Art. 4 par. 3 direttiva 2011/16/UE.

³¹⁵ Art. 4 par. 4 direttiva 2011/16/UE.

³¹⁶ Art. 6 direttiva 2011/16/UE.

buona riuscita dello scambio. L'art. 7 prevede in materia di scambio di informazioni su richiesta che lo Stato interpellato debba provvedere allo scambio di informazioni entro sei mesi, ma qualora le informazioni siano già in possesso dell'Autorità entro due mesi. La mancanza di una scadenza precisa come era in precedenza, fu designata come una delle principali cause di inefficienza dello scambio³¹⁷. Se le autorità non riescono a rispondere alla richiesta, devono informare l'Autorità richiedente indicandone anche i motivi.

Lo scambio di informazioni automatico è predisposto dalla seconda sezione del capo secondo ed è considerato lo strumento più efficace per combattere l'evasione e per potenziare lo scambio³¹⁸. Si indica, infatti, che gli Stati membri debbano scambiare le informazioni almeno una volta all'anno, entro sei mesi successivi all'anno fiscale di riferimento³¹⁹, riguardanti le categorie delineate all'art. 8 in modo sistematico ed obbligatorio agli altri Stati membri. Le informazioni riguardavano quelle disponibili dal 1 gennaio 2014 riguardanti i residenti in un altro Stato membro per: i redditi da lavoro, i compensi per dirigenti, i prodotti di assicurazione sulla vita, le pensioni, la proprietà e redditi immobiliari³²⁰ per poi poter essere ampliati in dividendi, plusvalenze e *royalties*³²¹.

Lo scambio spontaneo di informazioni, previsto dalla sezione terza nei considerando della direttiva, prevede che esso debba essere incoraggiato poiché poco utilizzato³²². L'art. 9 predispone i casi in cui i Paesi dovrebbero attuare tale tipologia di scambio, ovvero quando l'Autorità di uno Stato presume che vi sia una possibilità di perdita del gettito fiscale, quando un contribuente ottiene una riduzione o esonero di imposta che dovrebbe comportarne un aumento nell'altro Stato, quando vi sono relazioni dello

³¹⁷ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., p. 174.

³¹⁸ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit., p. 479.

³¹⁹ Art. 8 par. 6 direttiva 2011/16/UE.

³²⁰ Art. 8 par. 1 direttiva 2011/16/UE.

³²¹ Per lo scambio automatico è stato scelto un approccio fase per fase, partendo da 5 categorie ed aggiungendone successivamente altre tre (par. 10). A partire dal 1 gennaio 2017 il par. 1 indica che il Consiglio, nell'esaminare una proposta presentata dalla Commissione, potrebbe amplificare ulteriori categorie: dividendi, plusvalenze e *royalties* per rafforzare l'efficienza e il funzionamento dello strumento (Art. 8 par. 5 direttiva 2011/16/UE).

³²² Considerando par. 11 direttiva 2011/16/UE.

stesso soggetto con più Stati per mezzo di più Paesi, quando si presume che vi siano trasferimenti di utili fittizi all'interno dei gruppi di imprese e quando uno Stato venga a conoscenza di determinate informazioni che ritiene utili divulgare ad un altro Stato. Queste informazioni devono essere trasmesse entro un mese dalla loro disponibilità³²³.

Accanto allo scambio di informazioni sono previste altre forme di cooperazione per supportare il contrasto all'evasione. In questa direttiva vi può essere la possibilità che un funzionario di uno Stato presenzi negli uffici dell'Autorità di un altro Stato su autorizzazione con il fine di scambiare le informazioni, anche nel corso di indagini definendo se possano avere un ruolo attivo o passivo³²⁴. Questa tipologia di cooperazione è stata introdotta nel regolamento CE n. 1798/2003 in tema di IVA. In aggiunta è stato introdotto anche il controllo simultaneo che era presente nella precedente direttiva solo con la successiva modifica attuata dalla direttiva 2004/56/CE. Tali controlli sono effettuati su richiesta di una Autorità quando un soggetto ha interessi correlati in più Stati e risulta più efficace effettuare dei controlli comuni o complementari.

In merito alla notifica amministrativa, vi è la possibilità di richiesta da parte di uno Stato ad un altro, la notifica di atti amministrativi ad un soggetto relativi all'applicazione delle leggi nel territorio dello Stato richiedente sulle imposte in materia di tale direttiva³²⁵.

Una novità nelle disposizioni che non è mai stata attuata è il riscontro, ovvero l'art. 14 prevede che, un'Autorità che invia le informazioni spontanee o su richiesta possa definire che le venga inoltrato un riscontro in merito alla ricezione delle informazioni entro tre mesi, ciò con il fine di incoraggiare la cooperazione. Anche per lo scambio automatico il par. 2 del medesimo articolo dispone in merito al riscontro che deve essere effettuato una volta all'anno.

Per questa direttiva è presente un monitoraggio dell'esperienza, con conseguente revisione della normativa. Era prevista la consegna da parte degli Stati di una relazione

³²³ Art. 10 direttiva 2011/16/UE.

³²⁴ Art. 11 direttiva 2011/16/UE.

³²⁵ Art. 13 direttiva 2011/16/UE.

sulle statistiche ed i volumi degli scambi automatici relazionati con i relativi costi ed oneri amministrativi, da presentare alla Commissione entro il 1 luglio 2016 in modo che essa potesse, entro il 1 luglio 2017, disporre una relazione che descrive il quadro globale³²⁶. Inoltre, secondo l'art. 15, gli Stati devono esaminare e valutare la cooperazione prevista dalla direttiva e condividere le esperienze per cercare di migliorare la disposizione. A norma dell'art. 26 la Commissione ogni cinque anni deve predisporre una relazione al Parlamento Europeo in merito a tale direttiva.

Le informazioni che vengono scambiate sono soggette alla riservatezza, come nelle altre disposizioni. Tale per cui è stato anche chiesto il parere³²⁷ del Garante Europeo della Protezione dei Dati (GEPD) prima dell'attuazione della direttiva, questo parere si svilupperà al capitolo 3. In questa direttiva l'art. 16 stabilisce che le informazioni sono segrete e devono essere trattate secondo la protezione dei dati della legislazione nazionale. Le informazioni scambiate ai fini fiscali possono essere utilizzate per accertare altre imposte e dazi e possono essere usate nei procedimenti penali ed amministrativi. Un aspetto molto importante che ribadisce la direttiva nel preambolo al par. 18, riguarda la possibilità dell'utilizzo delle informazioni anche per altri scopi oltre a quelli fiscali, ciò viene effettuato con l'autorizzazione dello Stato che fornisce le informazioni³²⁸.

Questa direttiva presenta delle relazioni anche con l'extra UE infatti è possibile, secondo l'art. 24, divulgare le informazioni ad uno Stato membro ricevute da un Paese terzo, qualora si preveda che le informazioni siano rilevanti per lo Stato membro ed a seconda che l'accordo con lo Stato terzo lo consenta. Parallelamente lo Stato membro può trasmettere ad un Paese terzo le informazioni che ritiene per esso prevedibilmente rilevanti se l'Autorità dello Stato fornitore lo consente e qualora il Paese terzo si impegni a fornire l'eventuale eguale cooperazione.

³²⁶ Art. 8 parr. 4-5 direttiva 2011/16/UE.

³²⁷ GARANTE EUROPEO DELLA PROTEZIONE DEI DATI, 6 gennaio 2010, *parere del GEPD sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, 2010/C 101/01, 2010, Bruxelles.

³²⁸ Art. 16 par. 2 direttiva 2011/16/UE.

La direttiva prevede in merito ai poteri più ampi di uno Stato ed indica che se uno Stato non sia in grado di reperire le informazioni richieste perché la sua legge non lo consente, non è obbligato a scambiare le informazioni. Questa norma non fa riferimento alla contrarietà della pratica amministrativa, contemplata invece nella direttiva 77/799/CEE³²⁹. Ma qualora lo Stato appellante effettui un'assistenza più estesa allo Stato richiedente rispetto a quella designata dalla direttiva, il Paese richiedente non potrà a sua volta rifiutarsi di cooperare per la stessa assistenza secondo la "clausola della nazione più favorita"³³⁰. Sempre in merito al medesimo principio ed il principio di equivalenza, lo Stato interpellato, qualora ritenga che non riceva la stessa assistenza da parte dell'altro Stato, può rifiutarsi di scambiare le informazioni. Come rispecchiato nell'ambito internazionale, anche la direttiva dispone il rifiuto di scambio di informazioni se si comporta la divulgazione di un segreto commerciale, industriale, professionale o siano contrarie all'ordine pubblico³³¹. Una grande novità raccolta dall'art. 26 del Modello OCSE è quella dell'art. 18 par. 2, il quale prevede che lo Stato interpellato non possa rifiutare le informazioni solo per il fatto che esse siano detenute da una banca, da un istituto finanziario o da agenti, precludendo il richiamo del segreto bancario come motivo di rifiuto.

All'art. 20 viene predisposta la strada da seguire per la richiesta e l'invio delle informazioni, indicando che devono far riferimento ad una tipologia di formulario predisposto dalla Commissione che dovrà includere almeno l'identità del soggetto ed il motivo della richiesta, al quale si potrà allegare ulteriore documentazione. Per lo scambio di informazioni automatico si predispone che venga redatto in formato elettronico inteso a facilitare lo scambio, secondo l'art. 9 della Direttiva Risparmio³³². Comunque tutte le informazioni devono essere trasmesse elettronicamente.

³²⁹ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit., p. 482.

³³⁰ Art. 19 direttiva 2011/16/UE. Come definito da VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., p. 189.

³³¹ Art. 17 direttiva 2011/16/UE.

³³² Ovvero la direttiva 2003/48/CE.

2.2.3 Le DAC modificanti la direttiva 2011/16/UE

La direttiva 2011/16/UE³³³ ha dato inizio alle cosiddette DAC, ovvero alle Direttive sulla Cooperazione Amministrativa per lo scambio di informazioni in materia tributaria in ambito comunitario. La direttiva base detta DAC 1 è appunto la direttiva 2011/16/UE che recepisce gli *standard* internazionali.

Le DAC successive che apportano modifiche alla DAC 1 sono la direttiva 2014/107/UE³³⁴ (DAC 2) del 9 dicembre 2014 che prevede un ampliamento dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, la direttiva UE 2015/2376³³⁵ (DAC 3) dell'8 dicembre 2015 riguardante i *ruling* fiscali e gli accordi sui prezzi di trasferimento, la direttiva UE 2016/881³³⁶ (DAC 4) del 25 maggio 2016 che prevede la rendicontazione Paese per Paese, la direttiva UE 2016/2258³³⁷ (DAC 5) del 6 dicembre 2016 riguardante le informazioni antiriciclaggio ed, infine, la direttiva UE 2018/822³³⁸ (DAC 6) del 25 maggio 2018 riguardante lo scambio automatico obbligatorio nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

Le modifiche sono state necessarie per il continuo mutamento delle pratiche fiscali dannose delle società che, una volta definita una normativa, mutano per effettuare un aggiramento della stessa. Le strutture di pianificazione fiscale hanno l'effetto di ridurre le imposte conseguentemente ad una riduzione del gettito per le giurisdizioni, che

³³³ DIRETTIVA 2011/16/UE del Consiglio, *relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE*, Bruxelles, 15 febbraio 2011.

³³⁴ DIRETTIVA 2014/107/UE del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*, Bruxelles, 9 dicembre 2014.

³³⁵ DIRETTIVA UE 2015/2376 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*, Bruxelles, 8 dicembre 2015.

³³⁶ DIRETTIVA UE 2016/881 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*, Bruxelles, 25 maggio 2016.

³³⁷ DIRETTIVA UE 2016/2258 del Consiglio, *che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio*, Bruxelles, 6 dicembre 2016.

³³⁸ DIRETTIVA UE 2018/822 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale e relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica*, Bruxelles, 25 maggio 2018.

impedisce agli Stati di applicare politiche favorevoli di crescita, come sostiene la direttiva 2018/822 al par. 2.

La dottrina³³⁹ precisa che gli Stati membri, sin dalla DAC 1, intendevano migliorare lo scambio di informazioni automatico, infatti la Commissione Europea ha presentato con una comunicazione COM/2012/0722 final un piano d'azione rivolto a rafforzare la lotta all'evasione fiscale promuovendo lo scambio automatico come *standard* di trasparenza europeo e mondiale. Il Parlamento Europeo ha approvato la proposta ed ha sottolineato che lo scambio automatico di informazioni debba ricoprire un ruolo primario nello strumento della cooperazione. La Commissione Europea per questo si è avviata a proporre modifiche alla direttiva 2011/16/UE, la prima proposta in merito è stata la COM (2013) 348 final che dà avvio alla prima modifica³⁴⁰.

La DAC 2 prevede una modifica per quanto riguarda lo scambio automatico di informazioni obbligatorio che si avvicina a quanto stabilito dagli Stati Uniti nella normativa FATCA (*Foreign Accounts Tax Compliance Act*)³⁴¹. Questo accordo statunitense ha dato l'impulso per promuovere lo scambio automatico di informazioni in ambito finanziario³⁴². La modifica è dovuta dal notevole aggravamento della frode ed evasione fiscale transfrontaliera, come indica la stessa direttiva al par. 1³⁴³. Vi era perciò la necessità di promuovere lo scambio automatico di informazioni come futuro *standard* di trasparenza³⁴⁴. Gli Stati membri devono a norma dell'art. 2 della direttiva 2014/107/UE, conformarsi entro il 31 dicembre 2015 e applicare le disposizioni dal 1 gennaio 2016.

L'OCSE ed il G20 in ambito internazionale posero in essere lo *standard* globale per lo scambio automatico di informazioni, infatti, il 13 febbraio 2014 l'OCSE pubblicò lo *Standard of Automatic Exchange of Financial Account Information* suddiviso in

³³⁹ VINCIGUERRA L. in VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, cap. 4, p. 178.

³⁴⁰ VALENTE P., *op. ult. cit.*, p. 179.

³⁴¹ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli Editore – Torino, 2018, cap. 3, p. 265.

³⁴² VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit., p. 179.

³⁴³ Direttiva 2014/107/UE.

³⁴⁴ Par. 1 Direttiva 2014/107/UE.

MCAA³⁴⁵ e CRS³⁴⁶ muniti del rispettivo Commentario. Ed è importante assicurare, indica la direttiva, che lo scambio automatico all'interno dell'Unione Europea sia in linea con gli sviluppi internazionali³⁴⁷. Per questo motivo la direttiva incorpora il CRS per le informazioni sui conti finanziari.

La modifica sostanziale alla direttiva 2011/16/UE è appunto sullo scambio automatico obbligatorio perché la direttiva prevedeva lo scambio automatico ma non di natura finanziaria. La DAC 2 predispone un nuovo paragrafo all'art. 8, il par. 3 *bis* che prevede l'attuazione delle norme di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale riportati negli allegati I e II della direttiva stessa. L'allegato I dispone le norme che devono essere applicate dalle istituzioni finanziarie tenute alla comunicazione³⁴⁸ mediante lo scambio automatico delle informazioni indicate al par. 3 *bis*. Gli Stati membri devono comunicare alle autorità degli altri Stati, a decorrere dal 1 gennaio 2016, i dati dei conti finanziari³⁴⁹ oggetto di comunicazione, ovvero il numero di conto, le generalità del soggetto intestatario, l'istituzione finanziaria che detiene il conto, il saldo o il valore del conto alla fine dell'anno fiscale, nel caso di altri investimenti anche l'importo degli interessi, dividendi ed altri redditi generati³⁵⁰. Perciò le istituzioni che devono comunicare le informazioni devono essere in grado di organizzarsi per inviare le informazioni alle autorità competenti che eseguiranno lo scambio. Si predispongono nell'allegato I diverse normative a seconda dei conti di nuova costituzione o preesistenti ed a seconda che siano conti di entità giuridiche o persone fisiche. Per tali categorie finanziarie, le informazioni devono essere disposte a norma del nuovo par. 6 una volta l'anno entro i nove mesi successivi all'anno fiscale di riferimento.

³⁴⁵ *Model Competent Authority Agreement.*

³⁴⁶ *Common Reporting Standard.*

³⁴⁷ Par. 9 DIRETTIVA 2014/107/UE

³⁴⁸ La definizione di istituzione finanziaria tenuta alla comunicazione è disposta dall'allegato I sezione VIII lett. A par. 1, che indica che sono tutte le istituzioni finanziarie di uno Stato membro che non fanno parte delle istituzioni non tenute alla comunicazione. Queste ultime si ricavano dalla definizione alla lett. B definiti come entità statali, organizzazioni internazionali o banche centrali, fondi pensione ad ampia partecipazione, fondi pensione a partecipazione ristretta, fondi pensione di entità statali, emittenti qualificati di carte di credito, qualsiasi altra entità di rischio ridotto di essere utilizzata ai fini di evasione fiscale, veicoli di investimenti collettivi esistenti e *trust*.

³⁴⁹ L'espressione conto finanziario include i conti deposito, i conti custodia, le quote nel capitale di rischio o nel capitale di debito delle entità di investimento e qualsiasi contratto di assicurazione o rendita. Come indicato dall'allegato I sezione VIII lett. C.

³⁵⁰ Par. 3 *bis* direttiva 2014/107/UE.

Altri articoli hanno subito alcuni aggiustamenti in merito alle modifiche di cui sopra. In particolare in tema di protezione dei dati, gli istituti finanziari tenuti alla comunicazione devono attenersi al trattamento dei dati definito dalla direttiva 95/46/CE secondo il par. 2 aggiornato dell'art. 25. Si prevede a norma dell'art. 25 nel nuovo par. 3 che i contribuenti oggetto di scambio di informazioni, debbano essere informati dalle istituzioni finanziarie in merito alla raccolta delle loro informazioni conformemente alla direttiva.

Un accenno deve essere fatto alla direttiva sul risparmio 2003/48/CE³⁵¹ del 3 giugno 2003 che richiede uno scambio spontaneo di informazioni su pagamenti di interessi³⁵² a favore di una persona fisica residente in uno Stato membro ed effettuati da un soggetto di uno Stato membro diverso da quello del percipiente³⁵³. La direttiva 2014/48/UE³⁵⁴ ha modificato la direttiva del risparmio per colmare le lacune che possedeva, infatti alcuni strumenti finanziari non rientravano nella disciplina, come indicato dalla direttiva emendativa al par. 1. Questa direttiva è entrata in vigore dal 1 luglio 2015 e, come tutte le altre direttive inerenti, ha l'obiettivo di contrastare l'evasione in materia di redditi da risparmio assicurandosi che colui che riceve gli interessi, sia anche lo stesso beneficiario del reddito³⁵⁵.

Inizialmente la direttiva 2011/16/UE prevedeva solamente alcune categoria di reddito, procedendo poi ad una loro estensione, come indica la direttiva UE 2015/2060³⁵⁶ al par. 3. Con la direttiva 2014/107/UE, la DAC 1 ha ricompreso lo *standard* globale più ampio di quello stabilito dalla direttiva sul risparmio, la quale ha disposto che in caso di

³⁵¹ DIRETTIVA 2014/48/UE del Consiglio, *che modifica la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi*, Bruxelles, 24 marzo 2014.

³⁵² Riguarda i pagamenti di interessi su crediti, escludendo la tassazione delle prestazioni pensionistiche e assicurative, come indicato nel sito <https://eur-lex.europa.eu> alla sintesi della legislazione.

³⁵³ STAES M., *The implementation of the EU Savings Directive and Directive 2011/16/EU in Luxembourg National Law: Recent Developments*, in *EC tax Review*, 2014, n.4, p. 238.

³⁵⁴ DIRETTIVA 2014/48/UE del Consiglio, *che modifica la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi*, Bruxelles, 24 marzo 2014.

³⁵⁵ STAES M., *The implementation of the EU Savings Directive and Directive 2011/16/EU in Luxembourg National Law: Recent Developments*, cit., p. 240.

³⁵⁶ DIRETTIVA UE 2015/2060 del Consiglio, *che abroga la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi*, Bruxelles, 10 novembre 2015.

sovrapposizione deve prevalere la DAC 2³⁵⁷. Per questo motivo è stata proposta l'abrogazione della direttiva risparmio per garantire l'uniformità della disciplina all'interno delle DAC.

La direttiva UE 2015/2376 è la DAC 3 che apporta ulteriori modifiche alla direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico. In questi ultimi anni era noto il problema dell'erosione della base imponibile soprattutto derivante da *ruling* fiscali ed accordi preventivi sui prezzi di trasferimento, ovvero gli APAs (*Advance Pricing Agreement*)³⁵⁸. Era pertanto richiesta una maggiore trasparenza superando la riservatezza che limitava l'accesso delle informazioni agli accordi precedenti³⁵⁹. Si è proceduto ad estendere il campo oggettivo con l'art. 3 par. 14, aggiungendo la definizione di *ruling* preventivo transfrontaliero ed, al par. 15, una definizione di accordo preventivo sui prezzi di trasferimento, ricoprendo un ambito sufficientemente ampio da coinvolgere numerose situazioni, come indica nel preambolo la direttiva al par. 6.

Si precisa che già nello scambio spontaneo di informazioni rientrano i *ruling* fiscali e gli APAs che uno Stato emana, modifica o rinnova nei confronti di contribuenti specifici³⁶⁰ e anche nello scambio automatico³⁶¹.

Un articolo *ad hoc* per lo scambio automatico sul *ruling* preventivo transfrontaliero e sugli APAs è stato adottato. L'art. 8 *bis* dispone in merito, per tutti gli accordi che vengono modificati, rinnovati o emanati dopo il 31 dicembre 2016 devono essere scambiati automaticamente con tutti gli altri Stati membri e la Commissione Europea³⁶². È prevista una comunicazione anche per quegli accordi modificati, rinnovati o emanati nei cinque anni anteriori al 1 gennaio 2017³⁶³. Qualora gli APAs siano conclusi con Paesi terzi e vi sia un accordo fiscale che vieta la divulgazione ad

³⁵⁷ Parr. 4-5 direttiva UE 2015/2060.

³⁵⁸ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit., p. 265.

³⁵⁹ PISTONE P., op. ult. cit., p. 266.

³⁶⁰ Par. 3 direttiva UE 2015/2376.

³⁶¹ Par. 5 direttiva UE 2015/2376.

³⁶² Art. 8 *bis* par. 1 direttiva UE 2015/2376.

³⁶³ Art. 8 *bis* par. 2 direttiva UE 2015/2376.

altri Stati, questi saranno esclusi dallo scambio automatico³⁶⁴. Le disposizioni dell'art. 8 *bis* però non si applicano qualora un *ruling* preventivo transfrontaliero riguardi esclusivamente situazioni di una o più persone fisiche³⁶⁵. Nel par. 5 viene predisposta la procedura dello scambio, con definizione dei tempi. Per gli accordi emanati successivamente al 31 dicembre 2016 si predispone che vengano scambiati entro tre mesi dalla fine del semestre di riferimento, mentre per gli accordi di cinque anni anteriori, devono essere trasmessi entro il 1 gennaio 2018. Le informazioni che devono essere scambiate, elencate dal par. 6, sono: le generalità del soggetto a cui fa riferimento l'accordo³⁶⁶, una sintesi del contenuto dell'accordo e la tipologia con la data di emissione, modifica o rinnovo e data di conclusione, l'importo di riferimento, i criteri utilizzati per determinare il metodo del prezzo di trasferimento nel caso di APAs, identificazione degli Stati e dei soggetti, diversi da persone fisiche, che possono essere interessati all'accordo, prevedendo un formulario. Il par. 8 predispone però un limite, indicando che alla Commissione Europea non possano essere scambiate alcune informazioni: le generalità del soggetto, il contenuto dell'accordo, i criteri fissati per i prezzi di trasferimento ed i soggetti per le quali le informazioni possono essere utili, per rispettare la normativa sulla concorrenza³⁶⁷.

Quando l'Autorità dello Stato membro ha ricevuto le informazioni deve darne conferma entro sette giorni³⁶⁸, potendone chiedere ulteriori informazioni a norma dell'art. 5 ovvero dello scambio di informazioni su richiesta.

Anche in merito allo scambio automatico per gli accordi è prevista un monitoraggio, infatti, con l'art. 8 *ter* si richiedono agli Stati delle statistiche in rapporto tra costi e benefici dello scambio, la Commissione presenta una relazione entro il 1 gennaio 2019 in merito allo scambio in questione.

All'art. 21 è stato aggiunto il par. 5, il quale prevede la predisposizione di un registro centrale sicuro per lo scambio di informazioni relativo agli accordi dove possano aver accesso tutti gli Stati membri per consultazione.

³⁶⁴ Art. 8 *bis* par. 3 direttiva UE 2015/2376.

³⁶⁵ Art. 8 *bis* par. 4 direttiva UE 2015/2376.

³⁶⁶ Per accordo si intendono sia gli APAs che i *ruling* preventivi transfrontalieri.

³⁶⁷ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit., p. 266.

³⁶⁸ Art. 8 *bis* par. 9 direttiva UE 2015/2376.

È stato aggiunto inoltre l'art. 23 *bis* in merito alla riservatezza delle informazioni che vengono inviate alla Commissione.

La DAC 4 emanata il 25 maggio 2016 reca modifiche alla direttiva 2011/16/UE, sempre per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni e deve essere applicata a partire dal 5 giugno 2017. La direttiva UE 2016/881 si propone di combattere una ulteriore distorsione, ovvero l'attuazione di pratiche di pianificazione fiscale dannosa attraverso il trasferimento degli utili da parte dei gruppi di imprese multinazionali, come cita il par. 2 della direttiva. Questa distorsione provoca iniquità soprattutto per le piccole medie imprese, che sono di norma le imprese che operano su scala nazionale, se i loro oneri fiscali sono più elevati rispetto a quelli delle grandi imprese, con conseguenti perdite di gettito fiscale³⁶⁹.

Di pari passo con l'ambito internazionale, l'istituzione del progetto BEPS nel 2013 ha portato delle influenze in ambito comunitario, infatti la sua *action 13* è stata assorbita e disposta in parte dalla DAC 4 che predispone la rendicontazione Paese per Paese, ovvero il *Country by Country reporting*. Era già previsto uno scambio di informazioni nel *local file* e nel *master file* in materia di prezzi di trasferimento, però non era previsto ancora una rendicontazione distinta per ogni Paese.

Le autorità devono avere più informazioni in merito alla struttura, alle operazioni interne dei gruppi ed ai prezzi di trasferimento, una maggiore trasparenza perciò servirebbe per incentivare i gruppi a non effettuare pratiche fiscali dannose³⁷⁰. Le autorità sarebbero in grado di valutare il rischio della determinazione dei prezzi di trasferimento, i rischi collegati all'erosione della base imponibile e al trasferimento degli utili ed effettuare analisi economico statistiche³⁷¹.

Lo scambio di informazioni automatico con questa direttiva comprende ulteriormente un nuovo articolo 8 *bis bis* che dispone la rendicontazione Paese per Paese. Il par. 2 dell'articolo in questione prevede di imporre alla capogruppo di un gruppo

³⁶⁹ Par. 2 direttiva UE 2016/881.

³⁷⁰ Parr. 3-4 direttiva UE 2016/881.

³⁷¹ VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, cit..

multinazionale³⁷², o altre entità del gruppo se la società capogruppo non è presente nell'Unione Europea³⁷³, alla rendicontazione Paese per Paese per gli anni di imposta di rendicontazione entro 12 mesi dalla sua conclusione³⁷⁴. Possono essere obbligate alla rendicontazione anche altre entità del gruppo, indicate nella sezione II dell'allegato III della direttiva, che siano residenti ai fini fiscali in uno Stato membro qualora la controllante non presenti per alcuni motivi la sua rendicontazione. Si indica, inoltre, nella premessa della direttiva al par. 8 che devono effettuare il rendiconto tutti i gruppi di imprese che abbiano una o più entità situate negli Stati membri, siano esse gruppi anche non europei.

La rendicontazione deve contenere, a norma del par. 3, le informazioni del gruppo riguardanti i ricavi, gli utili o le perdite al lordo delle imposte, le imposte sul reddito, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di addetti, le immobilizzazioni materiali con esclusione delle disponibilità liquide, come definisce la tabella 1 della sezione III dell'allegato III alla direttiva. Inoltre deve disporre, a norma del par. 3, dell'identificazione della residenza fiscale e delle principali attività commerciali delle entità del gruppo come indicato alla tabella 2 della sezione III dell'allegato III alla direttiva. La raccolta delle informazioni deve essere effettuata in base ai formati predisposti dalle tabelle dell'allegato III, come indicato dal par. 6 dell'art. 20 aggiunto in questa direttiva. Le informazioni che lo Stato riceve dalla capogruppo devono essere trasmesse agli altri Stati membri che abbiano un interesse, a norma del par. 2, con lo scambio automatico di informazioni entro quindici³⁷⁵ mesi dalla conclusione del periodo di imposta di rendicontazione.

All'art. 16 riguardante l'utilizzo delle informazioni, viene aggiunto il par. 6, il quale indica che le informazioni ricevute dalla rendicontazione Paese per Paese sono

³⁷² Il gruppo di imprese è definito dall'allegato III della direttiva UE 2016/881 alla sezione 1 par. 1. Si presenta come un insieme di imprese collegate tramite proprietà o controllo che siano obbligate a redigere il bilancio consolidato. Il gruppo a cui non si fa riferimento è quello escluso indicato dal par. 4, ovvero per coloro che hanno ricavi consolidati inferiori a 750.000.000 euro. I gruppi multinazionali sono definiti al par. 2 come un gruppo che comprende due o più imprese aventi residenza fiscale in diversi Paesi oppure aventi stabili organizzazioni in Paesi di un'altra giurisdizione.

³⁷³ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, cit., p. 266 ss.

³⁷⁴ Art. 8 *bis bis* par. 1 direttiva UE 2016/881.

³⁷⁵ Per la prima rendicontazione era consentito un termine più lungo di 18 mesi secondo l'art. 8 *bis bis* par. 4 direttiva UE 2016/881.

utilizzate per valutare il rischio dell'erosione della base imponibile ed il trasferimento degli utili, compresa la verifica dell'osservanza delle pratiche di transfer *pricing*.

Anche per la DAC 4 viene effettuato il monitoraggio da parte della Commissione, la quale in base alle informazioni ottenute una volta l'anno dello scambio, effettua anch'essa una valutazione annuale³⁷⁶.

La direttiva UE 2016/2258, ovvero la DAC 5, modifica ulteriormente la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso delle autorità fiscali alle informazioni antiriciclaggio. Già con la direttiva 2014/107/UE è stato disposto uno scambio di informazioni sui conti finanziari, attenendosi allo *standard* globale, identificando i beneficiari effettivi. In materia di antiriciclaggio è stata emanata nel 2015 una direttiva UE 2015/849 relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario ai fini del riciclaggio o finanziamento del terrorismo ed a questa a cui fa riferimento la DAC 5.

È opportuno, da come dispone il par. 3 della direttiva, che le autorità fiscali accedano alle informazioni dell'antiriciclaggio³⁷⁷, ed è stato appunto istituito un par. 1 bis all'art. 22 della direttiva 2011/16/UE che prevede che gli Stati membri dispongano per legge l'accesso delle autorità fiscali ai meccanismi, procedure e documenti riguardanti le informazioni comunicate alle autorità di contrasto al riciclaggio per l'adeguata verifica delle clientela con il fine di valutare il beneficiario effettivo.

L'ultima modifica alla direttiva 2011/16/UE si presenta con la DAC 6, ovvero la direttiva UE 2018/822 sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni riguardo i meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

La Commissione Europea è stata chiamata ad approfondire i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva in linea con l'*action* 12 del progetto BEPS³⁷⁸, richiedendo delle misure più forti per quanto riguarda gli intermediari che assistono i soggetti ad attuare le pianificazioni fiscali³⁷⁹. Questa direttiva verrà approfondita al capitolo quarto che ha ad oggetto la *Mandatory Disclosure*.

³⁷⁶ Art. 23 par. 2 direttiva UE 2016/881.

³⁷⁷ Chiamate nella direttiva AML ovvero *Anti-Money Laundering*.

³⁷⁸ Cfr. par. 1.4 e par.4.1.

³⁷⁹ Par. 4 direttiva UE 2018/822.

2.2.4 Le relazioni della Commissione Europea sull'applicazione delle DAC

La relazione più recente della Commissione Europea riguardante la direttiva 2011/16/UE³⁸⁰ è la COM (2017) 781 final³⁸¹ del 18 dicembre 2017. Questa relazione contiene le modifiche apportate alla direttiva fino alla DAC 5, poiché la DAC 6 non era ancora stata approvata. La relazione è basata sulle statistiche e questionari raccolti durante gli anni di attuazione delle DAC, come disposto infatti in ogni direttiva in merito al monitoraggio.

La Commissione Europea nota tre risultati principali³⁸² ovvero le disposizioni della DAC sono state attuate dagli Stati membri ma non in modo efficace, sono aumentate le quantità di dati da gestire ma la capacità degli Stati di mantenere la gestione non è aumentata in egual misura ed infine la valutazione dei benefici avviene in una fase precoce.

Per quanto riguarda l'efficacia non ottenuta³⁸³, per lo scambio di informazioni su richiesta i termini non sono stati sempre tempestivi, data la possibilità per situazioni particolari di disporre di termini diversi influenzando negativamente sull'efficacia dello scambio. Per quanto riguarda lo scambio spontaneo, le informazioni ritenute rilevanti per uno Stato membro dovrebbero essere efficaci, ma la non regolarità dei riscontri non dimostra la loro efficacia. Un esempio sono le informazioni sui *ruling* fiscali e sugli APAs, dove poi è stata disposta la DAC 3 per prevederne uno scambio automatico. In riferimento allo scambio automatico di informazioni, si indica che nulla prova l'impiego effettivo delle informazioni e si dispone che vi siano stati problemi nella visione dei file contenenti le informazioni.

Il secondo risultato principale³⁸⁴ dimostra che le risorse per la gestione dei dati sono limitate in confronto al grande aumento della quantità dei dati messi a disposizione.

³⁸⁰ DIRETTIVA 2011/16/UE del Consiglio, *relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE*, Bruxelles, 15 febbraio 2011.

³⁸¹ COMMISSIONE EUROPEA, 18 Dicembre 2017, in COM(2017) 781 Relazione della commissione al parlamento europeo e al consiglio *sull'applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta*, Bruxelles, 2017.

³⁸² COMMISSIONE EUROPEA, COM(2017) 781 cit., p. 3.

³⁸³ COMMISSIONE EUROPEA, COM(2017) 781 cit.

³⁸⁴ COMMISSIONE EUROPEA, COM(2017) 781 cit., p. 4.

Più precisamente si dichiara che gli uffici centrali di collegamento, dal momento in cui le informazioni sono aumentate, non hanno riscontrato alcun aumento del personale addetto. Per quanto riguarda le risorse informatiche si è solo all'inizio del processo, poiché la maggior parte del lavoro è stata dedicata a creare un ambiente che protegga i dati sugli scambi automatici.

Il terzo risultato principale³⁸⁵ annuncia la difficoltà di stimare quantitativamente i benefici che derivano dalla DAC ed alla domanda della Commissione di indicarne i benefici, poche sono le amministrazioni che sanno rispondere.

La Commissione Europea, a fronte dei risultati, propone tre misure prospettiche di miglioramento³⁸⁶. La prima risposta ai problemi propone un miglioramento in termini di efficacia, per quanto riguarda lo scambio di informazioni su richiesta, la Commissione cercherà di trovare un modo per automatizzare gli avvisi di ricevimento, il monitoraggio ed il flusso dei dati statistici, liberando parte delle attività alle risorse umane addette degli Stati. Lo scambio spontaneo di informazioni dovrebbe essere maggiormente sensibilizzato. Inoltre, sarebbe opportuno incrementare l'utilizzo di altre cooperazioni, come le verifiche fiscali all'estero e le verifiche simultanee. La seconda misura prevede un miglioramento sulla capacità degli Stati nella gestione della cooperazione amministrativa, perché le DAC non si preoccupano di rafforzare la capacità dell'Amministrazione fiscale. Si propone quindi tramite un programma *Fiscalis 2020*³⁸⁷ di sostenere la capacità delle amministrazioni degli Stati membri, con il fine di migliorare le competenze dei funzionari del settore fiscale. Si dovrà cercare di automatizzare l'identificazione del contribuente e migliorare una corrispondenza tra informazioni esterne e nazionali. La Commissione fornirà, inoltre, dei formulari elettronici per consentire agli Stati membri di automatizzare alcune procedure designate dalle DAC che sono ritenute complesse. Un miglioramento dei dati sui benefici ottenuti dalle DAC dovrà essere imposto agli Stati membri, individuando i metodi comuni per stimarli.

³⁸⁵ COMMISSIONE EUROPEA, COM(2017) 781 cit., p. 5.

³⁸⁶ COMMISSIONE EUROPEA, COM(2017) 781 cit., p. 5 ss.

³⁸⁷ Si veda il par. 2.4.

E' Stato richiesto, inoltre, di produrre una relazione alla Commissione Europea riguardante precisamente lo scambio automatico di informazioni, perciò il 17 dicembre 2018 è stata predisposta la relazione COM (2018) 844 final³⁸⁸. La relazione trova fondamento all'art. 8 *ter* par. 2 introdotto con la DAC 3 e riguarda lo scambio di informazioni automatico delle cinque categorie di cui alla DAC 1, dei conti finanziari di cui alla DAC 2 e dei *ruling* fiscali e accordi preventivi sui prezzi di trasferimento di cui alla DAC 3³⁸⁹.

Per la DAC 1 fino a giugno 2017 sono stati scambiati dati di quasi 16 milioni di contribuenti, di cui le informazioni che riguardano redditi da lavoro e pensioni sono del 95% del valore complessivo. Francia, Germania, Italia e Regno Unito sono i maggiori fornitori di informazioni³⁹⁰.

Per quanto riguarda la DAC 2 sono stati scambiati informazioni per 8,7 milioni di conti per un reddito finanziario relativo ai saldi a fine anno di 2.919 miliardi di euro, ma si prevede un relativo aumento³⁹¹. Il Lussemburgo, come si nota nelle tabelle della relazione, è il Paese che fornisce informazioni del maggior numero di conti e anche di importo complessivo maggiore. I Paesi che ricevono le informazioni sono principalmente Germania, Italia, Francia e Regno Unito, in termini di numero di conti. In termini di importo complessivo i maggiori riceventi sono Belgio, Svezia e Regno Unito³⁹².

Le statistiche della DAC 3 dimostrano che sono stati inseriti nel registro centrale quasi 18.000 *ruling* fiscali³⁹³.

Sono state effettuate stime anche sui costi e benefici nella relazione in questione. I costi sono sostenuti per lo sviluppo e la manutenzione dei sistemi informatici e sono

³⁸⁸ COMMISSIONE EUROPEA, 17 Dicembre 2018, in COM(2018) 844 Comunicazione della commissione al consiglio, al parlamento europeo e al comitato economico e sociale europeo, Relazione della commissione al parlamento europeo e al consiglio *su una panoramica e una valutazione dei dati statistici e delle informazioni sugli scambi automatici nel settore della fiscalità diretta*, Bruxelles, 2018.

³⁸⁹ COMMISSIONE EUROPEA, in COM(2018) 844, cit., pp. 1-2.

³⁹⁰ COMMISSIONE EUROPEA, in COM(2018) 844, cit., pp. 3-4.

³⁹¹ COMMISSIONE EUROPEA, in COM(2018) 844, cit., p. 9.

³⁹² COMMISSIONE EUROPEA, in COM(2018) 844, cit., p. 10.

³⁹³ COMMISSIONE EUROPEA, in COM(2018) 844, cit., p. 11.

anche i più elevati. Il beneficio che ne deriva e che è stato quantificato da cinque Stati membri³⁹⁴ è l'aumento del gettito fiscale³⁹⁵.

2.3 Lo scambio di informazioni nell'Imposta sul Valore Aggiunto

2.3.1 Le prime disposizioni nel regolamento CEE n. 218/92

Le imposte indirette sono state considerate all'interno della direttiva 77/799/CEE³⁹⁶ grazie alla direttiva 79/1070/CE³⁹⁷ prevedendo uno scambio di informazioni in particolare per l'IVA, una necessità impellente a causa del suo carattere di imposta generale sul consumo, come indica la direttiva stessa. Questo bisogno era sentito per garantire un costante incremento delle risorse proprie al fine di poter realizzare le politiche comuni delle Comunità Europee³⁹⁸.

Il 27 gennaio del 1992 è stato emanato il regolamento CEE n. 218/92³⁹⁹ riguardante la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette, in particolare per l'IVA, che va a completare la direttiva 77/799/CEE di cui già facenti parte le imposte indirette con la modifica. Nel 1993 furono eliminati i controlli alle frontiere interne⁴⁰⁰ ed era quindi necessario un nuovo sistema di controlli per affrontare le evasioni e distorsioni fiscali causate soprattutto nelle vendite e negli acquisti intracomunitari⁴⁰¹. Il regolamento cita che per evitare perdite di gettito tributario dovrebbe essere istituito un sistema comune di scambio di informazioni tra gli Stati membri sulle transazioni effettuate tra gli stessi. Una novità introdotta con il regolamento è il carattere del sistema di scambio che interessa una cooperazione amministrativa su base

³⁹⁴ In relazione al 2017 Belgio, Finlandia rispettivamente con un aumento totale di base imponibile di 289.470 migliaia di euro e 29.000 migliaia di euro. Sempre nel 2017 Estonia, Polonia e Slovenia con entrate supplementari in migliaia di euro rispettivamente di 417, 1.519 e 3.650.

³⁹⁵ COMMISSIONE EUROPEA, in COM(2018) 844, cit., p. 12.

³⁹⁶ DIRETTIVA 77/799/CEE del Consiglio, *relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette*, Bruxelles, 19 dicembre 1977.

³⁹⁷ DIRETTIVA 79/1070/CEE del Consiglio, *che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette*, Bruxelles, 6 dicembre 1979.

³⁹⁸ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, cap. 6, p. 173.

³⁹⁹ REGOLAMENTO CEE n. 218/92 del Consiglio, *concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA)*, Bruxelles, 27 gennaio 1992.

⁴⁰⁰ Come conferma UNIONE EUROPEA, *Le politiche dell'Unione Europea, L'unione doganale dell'UE: proteggere i cittadini e promuovere il commercio*, Lussemburgo, 2014, p. 4.

⁴⁰¹ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, cap. 6, p. 174.

telematica⁴⁰². Si precisa che il sistema debba essere in grado di archiviare le informazioni per ogni Stato e successivamente scambiarle con una trasmissione automatica in formato elettronico⁴⁰³.

Tale regolamento è composto da cinque titoli: le disposizioni generali sullo scambio di informazioni, lo scambio di informazioni relativo all'IVA sulle transazioni intracomunitarie, le condizioni per lo scambio e le procedure di consultazione e coordinamento.

Con il regolamento CE n. 792/2002⁴⁰⁴ del 7 maggio 2002 viene modificato temporaneamente il regolamento CEE n. 218/92 aggiungendo anche lo scambio di informazioni per le materie di commercio elettronico.

Come si evince dall'art. 1 del regolamento in questione, l'oggetto di scambio riguarda le informazioni derivanti da transazioni intracomunitarie, definite dall'art. 2 come beni e prestazioni di servizi, in aggiunta delle prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici⁴⁰⁵ con il regolamento CE n. 792/2002.

Come si potrà comprendere il regolamento prevedeva tre diversi livelli: il primo livello per lo scambio dei codici di identificazione IVA ed il valore delle forniture transfrontaliere effettuate dai soggetti, il secondo livello fornisce l'elenco dei fornitori comunitari di ogni operatore nazionale che aveva effettuato acquisti intracomunitari

⁴⁰² SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Tangrem – Trento, 2012, cap. 2, p. 55.

⁴⁰³ Cfr. ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, cit., p. 175, nota n. 67.

⁴⁰⁴ REGOLAMENTO CE n. 792/2002 del Consiglio, *che modifica temporaneamente il regolamento (CEE) n. 218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) con riferimento a delle misure aggiuntive in materia di commercio elettronico*, Bruxelles, 7 maggio 2002.

⁴⁰⁵ Il regolamento CE n. 792/2002 indica che all'art. 1 vengano inseriti anche i servizi prestati tramite mezzi elettronici. La direttiva 77/388/CEE riguardante il sistema comune di Imposta sul Valore Aggiunto, detta Sesta direttiva IVA, detta un regime per armonizzare tale imposta. All'art. 9 della suddetta direttiva vengono indicate le prestazioni di servizi rientranti in materia IVA e con la direttiva 2002/38/CE che modifica temporaneamente la direttiva 77/388/CE sono stati aggiunti all'art. 9 par. 2 lett. e anche i servizi prestati tramite servizi elettronici indicati dall'allegato L in calce alla presente direttiva. I servizi forniti tramite mezzi elettronici sono la fornitura di siti web e web-hosting con gestione a distanza di programmi e attrezzature, la fornitura di software con relativi aggiornamenti, la fornitura di immagini, testi e base di dati, fornitura di film, musica, giochi, prestazioni di insegnamento a distanza.

ed infine il terzo livello che effettua accertamenti approfonditi su specifiche transazioni⁴⁰⁶.

L'art. 4 del regolamento sta ad indicare che gli Stati devono archiviare per un periodo minimo di 5 anni le informazioni e con uno scambio automatico le autorità ricevono i numeri di identificazione dei soggetti che hanno effettuato le forniture intracomunitarie ed il valore totale delle stesse⁴⁰⁷, ovvero il primo livello. Lo scambio deve intervenire tramite un sistema apposito il VIES (*VAT Information Exchange System*). Le autorità, inoltre, sono autorizzate a comunicare l'effettivo numero identificativo IVA del soggetto ricevente o prestatore qualora sia richiesto da un'Autorità competente, confermando la validità del numero⁴⁰⁸, il secondo livello. Potrebbe esserci il caso in cui le informazioni scambiate sistematicamente con il VIES non bastino ad uno Stato per accertare le imposte perciò, a norma dell'art. 5, si propone un ulteriore scambio di informazioni su richiesta, al quale lo Stato interpellato è chiamato a rispondere entro tre mesi, rientra nel terzo livello. Questo scambio è effettuato tramite un accordo *ad hoc* e può essere attivato solo se le informazioni scambiate telematicamente siano insufficienti rispetto alle esigenze del richiedente⁴⁰⁹.

Un problema fondamentale riproposto dalla dottrina⁴¹⁰ riguarda i dati scambiati nel sistema VIES, che comportano solo dati di transazioni intracomunitarie di beni e tralasciano i servizi, a parte i servizi elettronici che sono stati introdotti con la modifica successiva.

Le informazioni che dovrebbero essere scambiate sono almeno il numero, la data e gli importi delle fatture relative alle transazioni intracomunitarie⁴¹¹. Per queste disposizioni sono presenti delle condizioni, delineate all'art. 7, ovvero l'Autorità fornisce su richiesta tali informazioni a seconda che il numero delle richieste presentate non comportino degli oneri amministrativi per l'Autorità interpellata, a condizione che l'Autorità richiedente abbia esaurito le proprie fonti di ricerca ed,

⁴⁰⁶ SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, cit., pp. 55-56.

⁴⁰⁷ Art. 4 parr. 2-3 regolamento CEE n. 218/92.

⁴⁰⁸ Art. 6 regolamento CEE n. 218/92.

⁴⁰⁹ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, cit., pp. 176-177, nota n. 70.

⁴¹⁰ SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, cit., p. 58.

⁴¹¹ Art. 5 par. 2 regolamento CEE n. 218/92.

infine, a seconda che l'Autorità richiedente sia in grado di fornire le stesse informazioni secondo il principio di reciprocità. Al par. 3 del suddetto articolo viene indicato che possa essere applicata la direttiva 77/799/CEE se la richiesta delle informazioni risultasse più ampia⁴¹².

L'art. 8 dispone in merito alla notifica degli atti al contribuente, che qualora lo Stato sia obbligato alla notifica secondo la propria legislazione dovrebbe notificare lo scambio al contribuente a condizione che non si pregiudichi l'indagine.

Anche questo regolamento prevede la riservatezza, infatti l'art. 9 indica che le informazioni sono riservate e possono essere divulgate solo a soggetti direttamente interessati alla base imponibile, alla riscossione ed al controllo oppure a persone addette delle istituzioni comunitarie. Le informazioni possono essere utilizzate anche all'interno di procedimenti giudiziari o amministrativi. Vi sono delle differenze in merito alla riservatezza tra la direttiva ed il regolamento, infatti il regolamento non indica le attività che devono svolgere gli addetti alle istituzioni comunitarie, mentre la direttiva indica che gli agenti degli Stati membri dovessero essere direttamente interessati alla base imponibile, alla riscossione e al controllo amministrativo⁴¹³.

È consentito l'utilizzo delle informazioni anche per altri scopi oltre a quelli fiscali se l'utilizzo per tali altri scopi è consentito anche dalla legislazione dello Stato interpellato, diversamente la direttiva richiedeva l'autorizzazione di quest'ultimo⁴¹⁴. Per quanto riguarda gli scambi triangolari, se l'Autorità richiedente ritiene che le informazioni siano utili ad un altro Stato, su autorizzazione dell'Autorità interpellata possono scambiare le informazioni⁴¹⁵.

Per il monitoraggio di questo regolamento è previsto, all'art. 14, che venga redatta una relazione ogni due anni da parte della Commissione Europea.

⁴¹² ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, cit., p. 179.

⁴¹³ ARDITO F., *op. ult. cit.*, pp. 179-180.

⁴¹⁴ Art. 9 par. 2 regolamento CEE n. 218/92.

⁴¹⁵ Art. 9 par. 3 regolamento CEE n. 218/92.

2.3.2 Il passaggio ad un regolamento unificato CE n. 1798/2003

L'esistenza di un regolamento e di una direttiva entrambi volti a disciplinare la cooperazione in materia di imposte dirette sono diventate ben presto un ostacolo allo scambio di informazioni perché percorrono due binari separati⁴¹⁶. Le disposizioni sono simili per certi aspetti ma altre, come delineate in precedenza, sono diverse. Inoltre il regolamento viene applicato solo a transazioni intracomunitarie, mentre per tutte le altre operazioni si doveva ricorrere alla direttiva⁴¹⁷. La maggior parte delle frodi intervengono in transazioni interne e comunitarie insieme e ciò non è coperto dal regolamento⁴¹⁸. Per questi motivi è stato introdotto un nuovo regolamento CE n. 1798/2003⁴¹⁹, con l'obiettivo di porre fine al sistema duale e di unire le regole sullo scambio di informazioni in materia di imposte indirette, eliminando la competenza alla direttiva 77/799/CEE⁴²⁰.

Il regolamento CE del 7 ottobre 2003 n. 1798/2003 mira a potenziare la cooperazione ed a decentrare l'attività di cooperazione alle autorità amministrative locali⁴²¹ perché, come disposto dal par. 13 del regolamento, non vi erano sufficienti contatti diretti tra uffici locali ma solo tra uffici centrali di collegamento e ciò limitativa l'uso della disposizione.

Questo regolamento mira a creare una cooperazioni in materia di IVA non solo per le transazioni intracomunitarie, ma anche per le forniture di beni e prestazioni di servizi come cita il par. 3 e l'art. 1 par. 1 del regolamento, ulteriormente all'acquisizione intracomunitaria e all'importazione di beni. Il regolamento precedente aveva per oggetto solo le transazioni intracomunitarie di beni, mentre in questo regolamento vi

⁴¹⁶ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006, cap. 4, p. 175.

⁴¹⁷ PERSANO F., *op. ult. cit.*, p. 176.

⁴¹⁸ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, cap. 6, p. 184.

⁴¹⁹ REGOLAMENTO UE n. 1798/2003 del Consiglio, *relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92*, Bruxelles, 7 ottobre 2003.

⁴²⁰ DIRETTIVA 77/799/CEE del Consiglio, *relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette*, Bruxelles, 19 dicembre 1977.

⁴²¹ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, cit., p. 185.

sono comprese anche le prestazioni di servizi attraverso mezzi elettronici⁴²² con particolare riguardo ai i soggetti passivi non stabiliti che prestano servizi elettronici a persone che non sono soggetti passivi⁴²³.

Si vede indispensabile un'archiviazione di dati per il corretto funzionamento della cooperazione ed oltre al sistema di scambio di informazioni VIES per gli scambi automatici, vi era il bisogno di rendere più efficaci anche lo scambio di informazioni su richiesta e spontaneo.

Il regolamento in oggetto è suddiviso in dieci capi: disposizioni generali, scambio di informazioni su richiesta, richiesta di notifica amministrativa, scambio di informazioni senza preventiva richiesta, archiviazione e scambio di informazioni concernenti operazioni intracomunitarie, disposizioni relative al regime particolare dell'art. 26-*quater* della direttiva 77/388/CEE, relazioni della Commissione, relazioni con i Paesi terzi ed infine le condizioni relative allo scambio di informazioni.

In merito all'attività di coordinamento decentrata, si può trovare disposizione all'art. 3 il quale stabilisce che ogni Stato membro designa un ufficio centrale di collegamento come responsabile principale che avrà contatto o con gli uffici centrali degli altri Stati membri per evitare scambi di informazioni troppo lenti utilizzando un unico ufficio centrale. Per accelerare il passaggio di informazioni è consentito sempre a norma dell'art. 3 par. 4 delegare un funzionario competente che scambi direttamente le informazioni.

Le tipologie di scambio di informazioni vengono suddivise in due capi, uno riguardante lo scambio di informazioni su richiesta e l'altro riguardante lo scambio di informazioni

⁴²² Nel regolamento CE n. 1798/2003 è previsto un capo dedicato al regime particolare dell'art. 26-*quater* della direttiva 77/388/CEE modificata con la direttiva 2002/38/CE che prevede l'aggiunta di tale articolo. Si indica che lo Stato membro di identificazione, ovvero lo Stato membro che il soggetto passivo contatta per indicare l'inizio della sua attività all'interno del territorio della comunità, debba trasmettere le informazioni alle autorità di altri stati membri entro dieci giorni dalla fine del mese i cui sono pervenute le informazioni da parte del soggetto passivo. Le informazioni sono la dichiarazione prevista dall'art. 26 *quater* punto B par. 5, ovvero il numero di identificazione per ogni Stato membro di consumo in cui è dovuta l'imposta, il valore totale al netto dell'imposta delle forniture di servizi elettronici per il periodo di riferimento e l'importo totale dell'imposta corrispondente.

⁴²³ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, cit., p. 184.

senza preventiva richiesta. Nella prima tipologia, l'art. 5 indica che possono essere trasmesse le informazioni per uno o più casi specifici e l'Autorità dello Stato interpellato deve fornire le informazioni come se stesse agendo in conto proprio.

Una novità rientrante nella normativa è la distinzione della richiesta di informazioni dalla richiesta di indagini, al par. 3 dell'art. 5, infatti, viene indicato che vi possa essere una richiesta di effettuare delle indagini amministrative specifiche. Nei casi di frode oppure in operazioni simulate risulterebbe utile una simile richiesta perché le richieste di informazioni risultavano inadeguate in precedenza e in questo caso si poteva disporre di mezzi probatori⁴²⁴.

Le modalità di richiesta di informazioni sono elettroniche ma se si tratta di richieste di informazioni o indagini amministrative devono essere redatte mediante un formulario, secondo l'art. 6, inoltre l'art. 7 prevede che le informazioni possano essere scambiate sotto forma di relazioni, attestati o altri documenti.

In merito ai termini, che erano discordanti della direttiva ed il regolamento che precedeva, si indica che debbano essere scambiate le informazioni nel più breve tempo possibile e comunque entro tre mesi ma, qualora le informazioni siano già in possesso devono essere inviate entro un mese. Anche in questo caso se non può rispondere alla richiesta deve indicarne i motivi e notificarlo allo Stato richiedente. Per agevolare lo scambio e renderlo più efficace, come nella direttiva 77/799/CEE, viene prevista la presenza dei funzionari nello Stato richiedente negli uffici dello Stato interpellato per lo scambio di informazioni oppure per essere presenti ad indagini amministrative⁴²⁵. Vengono previsti i controlli simultanei⁴²⁶ all'art. 12 con il fine di accertare meglio una situazione di uno o più contribuenti che abbiano degli interessi fiscali collegati a più Stati membri.

Per quanto riguarda la seconda modalità di scambio di informazioni, nel capo quarto vengono riprese sia lo scambio di informazioni automatico, sia quello spontaneo. I casi per provvedere ad uno scambio automatico sono indicati all'art. 17 ed è necessario se:

⁴²⁴ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, cit., p. 187.

⁴²⁵ Art. 11 regolamento CE n. 1798/2003.

⁴²⁶ Previsti anche dalla direttiva 77/799/CEE modificata dalla direttiva 2004/56/CE che dispone l'aggiunta dell'art. 8 *ter* in merito ai controlli simultanei.

la tassazione debba aver luogo nello Stato di destinazione, se uno Stato membro ha motivo di credere che sia stata violata una legislazione sull'IVA in un altro Stato oppure se esiste un rischio di perdita di gettito fiscale. Per assolvere al meglio questo scambio l'art. 18 prevede che preventivamente debbano essere stabilite le categorie delle informazioni, la periodicità e le pratiche dello scambio. Per quanto riguarda lo scambio spontaneo viene disposto l'art. 19, il quale prevede che qualora uno Stato ritenga rilevante trasmettere delle informazioni ad un altro Stato deve procedervi allo scambio.

Innovativa per la materia di imposte indirette è la notifica amministrativa⁴²⁷, che può essere richiesta tramite uno scambio di informazioni, a norma del capo terzo. La notifica consiste nell'inviare atti amministrativi riguardanti l'applicazione della legislazione dell'IVA da parte di un'Autorità richiedente a dei soggetti istituiti in un altro Stato membro⁴²⁸.

Per le operazioni intracomunitarie è riservato il capo cinque, nel quale si indica all'art. 22 che le informazioni debbano essere raccolte in banche dati elettroniche, ovvero nel sistema VIES, per consentire di scambiare le informazioni in modo automatico ed immediato per quanto riguarda i numeri di identificazione IVA e il valore totale delle forniture intracomunitarie di beni, come già disposto dal regolamento CE n. 218/92.

Facendo riferimento nuovamente all'art. 17, la dottrina⁴²⁹ evidenzia come si possano scambiare altre informazioni oltre ai dati predisposti automaticamente con il VIES. Per individuare frodi negli scambi intracomunitari infatti ogni Stato membro oltre ai dati del VIES dovrebbe, secondo l'art. 17, scambiare anche le altre operazioni rilevanti nei casi sopra indicati con uno scambio automatico oppure automatico organizzato, quest'ultimo qualora non siano disponibili i dati ad un intervallo regolare.

⁴²⁷ Questa disposizione completa ciò che era già previsto dalla direttiva 76/308/CEE riguardante la notifica di atti e decisioni, cfr. SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Tangrem – Trento, 2012, cap. 2, par. 2.7, nota n.110.

⁴²⁸ Art. 14 regolamento CE n. 1798/2003.

⁴²⁹ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, cit., p. 181.

Anche in questo regolamento, come nel precedente, è previsto un monitoraggio effettuato tramite elementi statistici e relazioni presentate dalla Commissione ogni tre anni⁴³⁰.

In materia di scambio plurilaterale, le disposizioni del regolamento in oggetto prevedono uno scambio più efficace poiché si dispone una relazione, oltre che con Stati membri, anche con Paesi terzi. Infatti l'art. 36 dispone che qualora i Paesi terzi comunicano delle informazioni ad uno Stato membro, quest'ultimo può trasmetterle alle autorità degli altri Stati membri se ritiene che siano rilevanti. Per quanto riguarda lo scambio di informazioni ricevuto da uno Stato membro è indicato che le informazioni possono essere scambiate ad un terzo Stato membro senza autorizzazione dello Stato interpellato a meno che questo non richieda il suo preventivo consenso per tali casi. Diversamente la direttiva disponeva lo scambio solo su autorizzazione⁴³¹.

Nel capo nono vengono disposte le condizioni già rilevate nel regolamento CE n. 218/92 e nella direttiva. Lo Stato richiedente deve preventivamente aver esaurito tutte le sue possibili fonti di informazioni e non deve imporre un onere a carico dello Stato interpellato. Inoltre vale il principio di reciprocità perciò lo Stato interpellato qualora teme che non riceva dallo Stato richiedente le stesse informazioni potrebbe rifiutare e vale quanto detto in materia di riservatezza sugli scambi di informazioni che comportino divulgazioni di segreti commerciali, industriali, professionali. Le informazioni possono essere utilizzate anche per altri scopi solo se l'utilizzo per quest'ultimo sia consentito dalla legislazione dello Stato interpellato⁴³².

2.3.3 Il regolamento UE n. 904/2010

Il regolamento UE n. 904/2010 del 7 ottobre 2010 va a sostituire il regolamento CE n. 1798/2003 perché quest'ultimo è stato modificato più volte in maniera sostanziale, come indica il regolamento ad oggi in vigore al par. 1. Il regolamento si applica dal 1

⁴³⁰ Artt. 35-45 regolamento CE n. 1798/2003.

⁴³¹ Art. 41 par. 4 regolamento CE n. 1798/2003.

⁴³² Artt. 40-41 regolamento CE n. 1798/2003.

gennaio 2012 mira all'obiettivo più alto ovvero che l'IVA sia assolta in senso assoluto⁴³³.

Ormai le regole dell'IVA delle legislazioni nazionali non si limitano ad esaurire la loro efficacia all'interno dei confini nazionali, ma tendono ad espandersi verso l'esterno tramite l'effetto "contatto" tra le legislazioni degli Stati membri. I contatti avvengono nel momento in cui i soggetti degli Stati membri effettuano delle operazioni transfrontaliere⁴³⁴.

Il regolamento UE n. 904/2010 è stato modificato da tre regolamenti successivi e recenti, questo perché la normativa IVA, soprattutto per i regimi speciali, cambia considerevolmente ed il regolamento deve essere aggiornato di conseguenza.

Questo regolamento ha una novità nella sua organizzazione, poiché non dispone solo per le normative in vigore nell'immediato, ma dispone anche delle programmazioni temporali in linea con la strategia voluta della Commissione Europea⁴³⁵. Queste disposizioni a scadenza fanno riferimento alle modifiche della direttiva 2008/8/CE⁴³⁶ e della direttiva 2006/112/CE. Questa linea consente alle disposizioni di rimanere al passo con le disposizioni nuove evitando discrepanze o lacune idonee a favorire l'evasione e frode fiscale.

Al par. 5 si evidenzia come è necessario un sistema comune di cooperazione tra gli Stati nel settore dell'Imposta sul Valore Aggiunto, per l'applicazione corretta dell'imposta alla fornitura di beni, di servizi, all'acquisizione intracomunitaria di beni e all'importazione di beni. Come nel regolamento precedente, si richiede che gli scambi di informazioni avvengano il più velocemente possibile, per far fronte alla memorizzazione e alla trasmissione elettronica dei dati e prevedere uno scambio di informazioni senza richiesta con l'utilizzo di formulari.

⁴³³ CENTORE P., *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA*, in *Corr.Trib.*, 2010, n.47, p. 3944.

⁴³⁴ CENTORE P., *op. ult. cit.*

⁴³⁵ CENTORE P., *op. ult. cit.*, p. 3946.

⁴³⁶ La direttiva di riferimento modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo di prestazione di servizi, dove si va a modificare dal 2015 il luogo di prestazione di servizi di telecomunicazione, tele radiodiffusione ed elettronici resi nei confronti di soggetti non passivi d'imposta.

Di notevole importanza e di utilizzo odierno è la conferma della validità dei numeri di identificazione IVA utile per i soggetti passivi che effettuano forniture intracomunitarie⁴³⁷.

Il regolamento è formato da sedici capi: le disposizioni generali, lo scambio di informazioni su richiesta, lo scambio di informazioni senza preventiva richiesta, il *feed back*, l'archiviazione e scambio di informazioni specifiche, la richiesta di notifica amministrativa, la presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative, i controlli simultanei, informazione dei soggetti passivi, Eurofisc, le disposizioni riguardanti i regimi speciali⁴³⁸, lo scambio e conservazione delle informazioni nel rimborso dell'IVA ai soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro rispetto a quello di rimborso, le relazioni con la Commissione, le relazioni con i Paesi terzi, le condizioni relative allo scambio di informazione ed infine le disposizioni finali.

Come nel regolamento precedente, è previsto, secondo l'art. 4, un unico ufficio centrale di collegamento che è responsabile dei contatti con gli altri Stati membri, il quale ha facoltà di farsi assistere mediante un funzionario competente o un servizio di collegamento che deve sempre tenere informato l'ufficio centrale⁴³⁹.

Il secondo capo dispone in merito allo scambio di informazioni su richiesta, ovvero all'art. 7 dove si precisa che le autorità amministrative degli Stati possono richiedere informazioni su casi specifici⁴⁴⁰ qualora abbiano già esaurito le fonti di informazioni proprie⁴⁴¹, così l'Autorità interpellata può far eseguire indagini amministrative per ottenere tali informazioni come se agisse in conto proprio⁴⁴². Le informazioni o le richieste di indagine devono essere inviate tramite appositi formulari come disposto dall'art. 8, per favorire la comprensione e per accelerare i tempi. In merito alle tempistiche l'art. 10 dispone che le informazioni debbano essere scambiate

⁴³⁷ Si veda il sito della Commissione Europea nella sezione del VIES: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies.

⁴³⁸ Riguardanti i regimi speciali di piccole imprese, agenzie di viaggio, forfettari, soggetti passivi non stabiliti che forniscono servizi elettronici a soggetti non stabiliti ecc., identificati dalla direttiva 2006/112/CE al titolo XI, capo sesto.

⁴³⁹ Art. 5 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁴⁰ Art. 7 par. 1 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁴¹ Art. 54 par. 1 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁴² Art. 7 parr. 2-5 regolamento UE n. 904/2010.

tempestivamente o comunque entro tre mesi dalla richiesta, mentre se sono già in possesso delle autorità il termine si abbrevia ad un mese; vi è la possibilità di disporre di termini diversi in casi specifici⁴⁴³.

Nei termini vi è un disallineamento tra lo scambio di informazioni nella direttiva 2011/16/UE che prevede un termine più lungo rispetto a quello stabilito per l'Imposta sul Valore Aggiunto che è di tre mesi. Per quanto riguarda i termini ridotti, in materia IVA è previsto un mese, mentre nella DAC è previsto due mesi. Questo deriva dal fatto che la prima direttiva disciplina un campo complesso e non armonizzato come invece lo è l'IVA⁴⁴⁴.

Il capo terzo disciplina lo scambio di informazioni spontaneo ed automatico. L'art. 13 riguarda lo scambio automatico prevedendo dei casi in cui le informazioni devono essere scambiate sistematicamente⁴⁴⁵: qualora la tassazione sia effettuata nello Stato membro di destinazione e le informazioni possedute dallo Stato d'origine possano essere utili, se si presume che vi sia una violazione dell'IVA nell'altro Stato membro e qualora vi sia un rischio di perdita del gettito fiscale. Se si prevede lo scambio automatico, devono essere stabilite le categorie di informazioni oggetto di scambio, la periodicità dello scambio e le modalità pratiche⁴⁴⁶. L'art. 15 prevede, in ambito di scambio spontaneo, che vengano trasmesse le informazioni di interesse per le altre autorità ma che non rientrano nello scambio automatico.

A norma dell'art. 16 è richiesto che le autorità richiedenti diano un *feedback* alle autorità fornitrici qualora ricevano delle informazioni, ciò per assicurare il miglioramento della qualità delle informazioni scambiate come indicato dal preambolo al par. 14. Ricalca le disposizioni normative sul riscontro che si sono rese utili della

⁴⁴³ Art. 11 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁴⁴ Cfr. VINCIGUERRA L. in VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, cap. 4, p. 175, nota n.38.

⁴⁴⁵ Si dispone che vengano effettuati scambi tramite dei formulari standardizzati, con il regolamento emendativo UE n. 2018/1541 risulta meno rigida la disposizione in merito all'utilizzo di formulari. L'art. 13 par. 3 modificato cita infatti che le informazioni possano essere scambiate anche tramite altri mezzi più opportuni, proprio perché come si cita in premessa al par. 3 lo scambio automatico dovrebbe essere il metodo più semplice ed efficace.

⁴⁴⁶ Art. 14 par. 1 regolamento UE n. 904/2010.

direttiva 2011/16/UE⁴⁴⁷ ed in linea con quanto disposto come miglioramento dalla relazione della Commissione Europea al par. 2.2.4.

Per consentire una migliore messa a disposizione di informazioni pronte allo scambio, l'art. 17 prevede che ciascuno Stato membro debba provvedere ad archiviare, per un periodo di almeno cinque anni in un proprio sistema elettronico per ogni soggetto a cui si attribuisce un numero identificativo IVA, i dati riguardanti l'identificazione del soggetto come l'attività, l'organizzazione e l'indirizzo; i numeri di identificazione IVA attribuiti che hanno perso la validità e la data di perdita; le informazioni raccolte nel regime speciale dei servizi elettronici⁴⁴⁸ sui soggetti passivi non stabiliti ed informazioni riguardanti gli elenchi riepilogativi di cui alla direttiva 2006/112/CE titolo XI, capo sesto.

La prima modifica subita dal regolamento è quella del regolamento UE n. 2017/2454⁴⁴⁹ del 5 dicembre 2017 che prevede un'estensione dello scambio di informazione riguardante il regime speciale per le vendite di beni a distanza importati da Paesi terzi che passano per l'Autorità doganale. Per queste vendite a distanza l'IVA deve essere versata mediante un regime speciale, come indicato dal regolamento emendativo⁴⁵⁰. Il

⁴⁴⁷ DIRETTIVA 2011/16/UE del Consiglio, *relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE*, Bruxelles, 15 febbraio 2011.

⁴⁴⁸ Informazioni riguardanti il regime speciale per servizi di telecomunicazione, di tele radiodiffusione o elettronici prestati da soggetti passivi non stabiliti nella Comunità e prestati da soggetti passivi stabiliti nella Comunità ma non nello Stato membro di consumo come disposto dalla 2008/8/CE che modifica la direttiva 2006/112/CE a cui fa riferimento il regolamento UE n. 904/2010. In tal caso fino al 31 dicembre 2014 era in vigore la regola della doppia tassazione ovvero se il prestatore è comunitario, il luogo di tassazione è nel Paese d'origine mentre se il prestatore è extracomunitario il luogo di tassazione è il Paese di destinazione. Questa regola è cambiata da gennaio 2015 e prevede una parità di condizioni promuovendo la tassazione a luogo di destinazione (CENTORE P., *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IV*, cit., p. 3946.).

⁴⁴⁹ REGOLAMENTO UE n. 2017/2454 del Consiglio, *che modifica il regolamento UE 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto*, Bruxelles, 5 dicembre 2017.

⁴⁵⁰ Il regime per le vendite dei beni a distanza e per le forniture di servizi è stato istituito con la direttiva 2017/2455 che va a modificare la direttiva 2006/112/CE riguardante il sistema comune dell'IVA. Con il regolamento UE n. 2017/2454 si introduce nel capo XI il regime speciale previsto per tali vendite di beni a distanza che tiene conto dell'estensione del MOSS (*Mini-One-Stop-Shop*) alle vendite a distanza di beni. Il MOSS è uno sportello unico entrato in vigore nel 2015, il quale prevede che i soggetti passivi che forniscono determinati servizi B2C quindi a soggetti non passivi, in Paesi dell'Unione Europea in cui non sono stabiliti, spossano versare l'IVA tramite il MOSS. Questo procedimento è una misura esemplificativa che evita ai fornitori di identificarsi in ogni Stato membro di destinazione per assolvere

regime speciale MOSS agevola la situazione dell'operatore che effettua vendite in uno Stato membro diverso da quello di residenza per evitare l'identificazione per ogni Paese in cui vi sia uno scambio B2C. Le disposizioni riguardanti il regime speciale si trovano al capo XI del regolamento n. 904/2010, nel quale viene aggiunta una sezione dedicata, a decorrere dal 1 gennaio 2021, ovvero quando entrerà in vigore la direttiva a riguardo. Con il secondo regolamento modificativo UE n. 2018/1541⁴⁵¹, all'art. 17 in merito all'archiviazione dei dati, si aggiungono delle tipologie di informazione ovvero il Paese di origine, il Paese di destinazione, il codice della merce, la valuta, l'importo totale, il tasso di cambio, il prezzo per voce ed il peso netto per quanto riguarda le importazioni. L'esenzione per l'IVA per le importazioni dei beni è spesso utilizzata per eludere il fisco, per questo gli Stati membri devono essere in grado di assicurare una verifica del rispetto dei requisiti⁴⁵². Per quanto riguarda il regime dell'IVA applicabile alle auto è stato introdotto un art. 21 *bis* che prevede che vengano raccolte informazioni in merito ai veicoli ed ai proprietari delle auto.

L'art. 31 prevede che ogni Stato membro, per i soggetti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi intracomunitarie e soggetti passivi non stabiliti che effettuano servizi per via elettronica, siano autorizzati a richiedere la validità del numero di identificazione IVA, che dovrà corrispondere con quanto inserito all'art. 17.

Per tali informazioni archiviate le autorità degli Stati membri devono accertare che le informazioni siano corrette ed aggiornate⁴⁵³ e che siano rese accessibili da parte delle autorità degli altri Stati membri a norma dell'art. 21. Le informazioni potrebbero non essere più valide se: i soggetti identificati hanno dichiarato di non esercitare più la loro

agli obblighi. Attualmente il MOSS è utilizzato per i servizi di telecomunicazione, televisione, trasmissione radio e servizi forniti per via elettronica cfr. allegato II direttiva 112/2006/CE. Come previsto dalla sintesi legislativa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/LSU/?uri=CELEX:32010R0904> e dall'agenzia delle entrate <https://www.agenziaentrate.gov.it> alla sezione "Opzione regime Moss".

A partire dal 1 gennaio 2021 si eliminerà l'esenzione dall'IVA per le piccole spedizioni ed inoltre si estenderà lo sportello unico anche per i Paesi extra UE. Come indicato nella sintesi legislativa in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=LEGISSUM:I31013>.

⁴⁵¹ REGOLAMENTO UE n. 2018/1541 del Consiglio, *che modifica i regolamenti UE 904/2010 e UE 2017/2454 per quanto riguarda misure di rafforzamento della cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto*, Bruxelles, 2 ottobre 2018.

⁴⁵² Art. 21 par. 1 *bis* regolamento UE n. 2018/1541.

⁴⁵³ Art. 19 regolamento UE n. 904/2010.

attività, se l'Amministrazione ritiene cessata l'attività del soggetto, oppure se i soggetti hanno dichiarato dati falsi durante l'identificazione⁴⁵⁴.

In questo regolamento è predisposta la richiesta di notifica agli artt. 25-26-27, così come era stata stabilita nel regolamento precedente.

Qualora sia più comodo per le autorità che lo acconsentono, vi può essere il caso in cui i funzionari dell'Autorità richiedente presenzino alle indagini amministrative estere oppure siano presenti negli uffici esteri⁴⁵⁵. Se un soggetto ha relazioni con più Stati membri, possono essere più efficaci i controlli simultanei effettuati su consenso delle parti interessate⁴⁵⁶.

Una nuova disposizione viene aggiunta all'art. 28 con il regolamento UE n. 2018/1541 del 2 ottobre 2018 che decorre dal 1 gennaio 2020. Viene aggiunto il par. 2 *bis* che dispone in merito alle indagini congiunte e consente, previo accordo tra le autorità richiedenti e interpellate, di effettuare indagini congiunte per raccogliere e scambiare informazioni. Anche al par. 4 *bis* dell'art. 7, per quanto riguarda lo scambio di informazioni su richiesta, viene aggiunta la possibilità di effettuare un'indagine amministrativa tra più Stati membri (o verifiche congiunte o simultanee), se due o più Stati membri ritengono necessaria un'indagine amministrativa su importi dichiarati da un soggetto passivo non stabilito sul territorio ma ivi tassabile. Al par. 4 *bis* si indica, inoltre, che lo Stato interpellato può richiedere che i funzionari delle autorità richiedenti partecipino alle indagini congiuntamente, sotto la direzione delle autorità dello Stato interpellato.

Una disposizione innovativa nata con il regolamento UE n. 904/2010 è l'Eurofisc, ovvero un sistema multilaterale di interscambio creato per facilitare la cooperazione e la lotta contro le frodi fiscali IVA individuando i nuovi meccanismi di frode all'IVA transfrontaliera e segnalando informazioni preventive sui sospettati soggetti coinvolti in frodi⁴⁵⁷. Importante modifica è stata effettuata all'Eurofisc con il regolamento UE n. 2018/1541 all'art. 33, per rafforzare i compiti ed il suo funzionamento. Infatti, al par. 1,

⁴⁵⁴ Art. 23 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁵⁵ Art. 28 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁵⁶ Artt. 29-30 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁵⁷ Art. 33 regolamento UE n. 904/2010.

si indica che è necessario costruire una rete di scambio di informazioni più specificamente riguardanti le frodi transfrontaliere con una maggiore collaborazione nel trattamento e nell'analisi delle informazioni.

Un'altra novità introdotta dal regolamento, rispetto al regolamento precedente, riguarda i rimborsi IVA richiesti da soggetti residenti in uno Stato membro diverso da quello a cui si richiede il rimborso. La disposizione in merito si trova all'art. 48, il quale indica che l'Autorità dello Stato membro che riceve la richiesta di rimborso dal soggetto passivo stabilito, la trasmette entro quindici giorni alle autorità competenti di ogni Stato membro di rimborso interessato, confermando la validità del numero identificativo IVA.

Come nel precedente regolamento vi sono disposizioni in merito al monitoraggio: infatti gli Stati e la Commissione devono valutare la cooperazione attuata dal regolamento tramite statistiche secondo l'art. 49. Inoltre, all'art. 59, è prevista ogni cinque anni una relazione da parte della Commissione Europea.

Qualora vi siano accordi con Paesi terzi che consentano la divulgazione delle informazioni, se l'Autorità di uno Stato membro riceve informazioni può scambiarle con altri Stati membri se si ritiene possano averne interesse. Secondo il principio di reciprocità, parallelamente uno Stato membro può comunicare delle informazioni ad un Paese terzo se lo Stato che ha fornito queste informazioni lo consente e se il Paese terzo si assume l'obbligo di fornire la stessa cooperazione per operazioni contrarie alla legislazione IVA⁴⁵⁸. Per quanto riguarda la trasmissione da uno Stato membro ad un altro Stato membro, lo scambio è consentito a meno che lo Stato fornitore non richieda il suo preventivo consenso⁴⁵⁹.

Come in ambito internazionale, previsto nel Modello OCSE all'art. 26, si indicano le condizioni dello scambio. Se la prassi amministrativa o la legislazione non consente allo Stato di effettuare determinate indagini richieste, non è obbligato ad effettuare lo scambio di informazioni, come indica il par. 2 dell'art. 54. Secondo il principio di reciprocità, qualora uno Stato membro non sia in grado di fornire la stessa assistenza

⁴⁵⁸ Art. 50 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁵⁹ Art. 54 par. 4 regolamento UE n. 904/2010.

ad un altro Stato membro, potrebbe rifiutarsi di scambiare le informazioni con esso⁴⁶⁰. Al par. 4 dello stesso articolo si indica che non si possono scambiare informazioni se ciò comporta una divulgazione di un segreto commerciale, industriale, professionale o contrario all'ordine pubblico, non deve essere però un motivo di rifiuto il fatto che una banca, istituto finanziario o soggetto in qualità di agente sia in possesso delle informazioni⁴⁶¹.

Così si dispone ugualmente in ambito di riservatezza all'art. 55, che prevede che le informazioni siano segrete e devono essere protette secondo la legislazione nazionale. Possono essere utilizzate solo per lo scopo del regolamento stesso oppure per accertare altri contributi, dazi e imposte anche a riguardo l'assistenza del recupero dei crediti. Tali informazioni possono essere rivelate in ambito di procedimenti giudiziari. È inoltre consentito l'utilizzo per altri scopi qualora l'uso per tale altro scopo sia consentito anche dall'Autorità dello Stato fornitore.

Come per le altre direttive e regolamenti UE, anche questo regolamento è soggetto alle disposizioni della direttiva 95/46/CE in materia di trattamento dei dati personali e la loro circolazione. Data la modifica del regolamento con il regolamento UE n. 2018/1541, in materia di trattamento dei dati personali e la loro circolazione, è stato modificato l'art. 55 par. 5 che introduce la direttiva UE 2016/679⁴⁶². In premessa, al par. 14⁴⁶³, viene indicato che le limitazioni devono esserci per non violare la privacy dei soggetti, ma tali limitazioni devono essere strettamente necessarie per il conseguimento della finalità del regolamento UE n. 904/2010. Per strettamente necessario si intende consentire alle autorità di svolgere i loro compiti e non ostacolare le indagini e procedimenti che attuano il regolamento⁴⁶⁴. Infatti la piena applicazione della direttiva sulla privacy pregiudicherebbe l'efficacia della lotta contro la frode dell'IVA e si determinerebbe una paralisi della cooperazione amministrativa. Viene esplicitamente vietato il trattamento dei dati personali allo scopo commerciale o per altri diversi.

⁴⁶⁰ Art. 54 par. 3 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁶¹ Art. 54 par. 5 regolamento UE n. 904/2010.

⁴⁶² Abroga la direttiva a cui si faceva precedentemente riferimento 95/46/CE.

⁴⁶³ Regolamento UE n. 2018/1541.

⁴⁶⁴ Art. 55 par. 5 regolamento UE n. 2018/1541.

L'ultima modifica del regolamento è effettuata dal regolamento UE n. 2018/1909⁴⁶⁵ del 4 dicembre 2018 che si applica a decorrere dal 1 gennaio 2020. Questo regolamento emendativo si occupa delle informazioni del regime *call-off stock*⁴⁶⁶ per garantirne un adeguato monitoraggio andando a modificare l'art. 21.

2.4 *Fiscalis* 2020 e prospettive future dal 2021

La comunicazione della Commissione Europea COM (2017) 781 final⁴⁶⁷ riguardante le prospettive future, come già accennato, evidenzia il bisogno di un ulteriore strumento che vada a sostenere le DAC e tutte le altre direttive e regolamenti riguardanti la cooperazione amministrativa. Uno strumento utile è il *Fiscalis* 2020 attuato già in precedenza con il regolamento UE n. 1286/2013⁴⁶⁸ l'11 dicembre 2013, per la cui attuazione sono stati stanziati più di 223 milioni di euro⁴⁶⁹. Questo programma prevede una cooperazione che consente alle amministrazioni degli Stati membri di scambiare informazioni e competenze per il periodo 2014-2020⁴⁷⁰, come indicato anche all'art. 5 par. 1 riguardo l'obiettivo generale. Questo programma di azione si basa sui programmi precedenti, come il *Fiscalis* 2013⁴⁷¹. Nei considerando del *Fiscalis* 2020 al par. 1 si indica che non basta più cooperare tra gli Stati europei, ma si deve ampliare la cooperazione anche ad altri Stati. Al par. 5 infatti si apre un processo di adesione ai Paesi terzi che possono partecipare al piano. Come reperito nel sito della Commissione Europea, i Paesi candidati al programma sono Albania, Bosnia ed Erzegovina, Macedonia del Nord, Montenegro, Serbia e Turchia.

⁴⁶⁵ REGOLAMENTO UE n. 2018/1909 del Consiglio, *che modifica il regolamento UE 904/2010 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di call-off stock*, Bruxelles, 4 dicembre 2018.

⁴⁶⁶ Introdotta dalla direttiva UE 2018/1910 che modifica la direttiva 2006/112/CE.

⁴⁶⁷ COMMISSIONE EUROPEA, 18 Dicembre 2017, in COM(2017) 781 Relazione della commissione al parlamento europeo e al consiglio *sull'applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta*, Bruxelles, 2017.

⁴⁶⁸ REGOLAMENTO UE n. 1286/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio, *che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE*, Bruxelles, 11 dicembre 2013. Citato in seguito come "*Fiscalis* 2020".

⁴⁶⁹ Cfr. art. 11 par. 1 regolamento UE n. 1286/2013.

⁴⁷⁰ Da come descritto nel sito della Commissione Europea riguardo il *Fiscalis* 2020: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fiscalis-programme_en

⁴⁷¹ Decisione n. 1482/2007/CE.

In riferimento a quanto sostenuto dalla relazione della Commissione Europea⁴⁷², questo programma mira, secondo l'art. 5 par. 2 come obiettivo specifico, a garantire lo scambio delle informazioni sviluppando e migliorando i sistemi di informazione, sostenendo la cooperazione, migliorando la capacità amministrativa degli Stati membri, migliorando la comprensione della legislazione fiscale europea e sostenendo le buone prassi amministrative, tutto ciò supportando la lotta alla frode fiscale, all'evasione fiscale e alla pianificazione fiscale aggressiva. Lo strumento più importante che serve per raggiungere tutti gli obiettivi è il potenziamento del sistema d'informazione, infatti questa è una delle azioni ammissibili indicate all'art. 7, al quale si aggiungono le azioni congiunte come seminari, team di esperti, workshop, azioni di *capacity building* e azioni di formazione comuni.

Per attuare il programma e per la sua revisione costante sono istituiti, a norma dell'art. 14, programmi annuali di lavoro che fissano obiettivi, risultati attesi, metodi di attuazione ed importi totali di spesa. Le valutazioni della Commissione tramite relazioni intermedie e finali trasmesse al Parlamento Europeo possono sospendere, modificare o rinnovare il programma⁴⁷³.

La Commissione Europea sta già guardando al futuro ed ha effettuato una proposta di regolamento per il quadro finanziario pluriennale 2021-2027, la COM (2018) 322 final/2⁴⁷⁴ del 15 maggio 2018. Si sottolinea che sarà un bilancio per 27 Stati, nuovo e moderno. Questa comunicazione riprende quanto detto dalla Commissione nella comunicazione COM (2018) 321 final⁴⁷⁵ del 2 maggio 2018. La Commissione propone strumenti moderni e programmi aggiornati per rispondere alle nuove esigenze dell'Unione Europea per un'Europa prospera sicura e coesa. In ambito di cooperazione amministrativa è previsto un nuovo *Fiscalis*⁴⁷⁶, che contribuisce al funzionamento del

⁴⁷² COM (2017) 781 final.

⁴⁷³ Art. 17 regolamento UE n. 1286/2013.

⁴⁷⁴ COMMISSIONE EUROPEA, 15 maggio 2018, in COM(2018) 322 final/2, *proposta di regolamento del consiglio che stabilisce il quadro finanziario pluriennale per il periodo 2021-2027*, Bruxelles, 2018.

⁴⁷⁵ COMMISSIONE EUROPEA, 2 maggio 2018, in COM(2018) 321 final, *comunicazione della commissione al parlamento europeo, al Consiglio Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle regioni, Un bilancio moderno al servizio di un'Unione che protegge, che dà forza, che difende- Quadro finanziario pluriennale 2021-2027*, Bruxelles, 2018.

⁴⁷⁶ COM(2018) 321 final, pag.7, par. I "Mercato unico, innovazione e agenda digitale", n.3.

sistema fiscale dell'Unione, creando un valore aggiunto europeo attraverso la lotta contro la frode e l'evasione, migliorando l'equità e la trasparenza, come previsto dall'allegato alla comunicazione della Commissione⁴⁷⁷. Gli obiettivi, definiti dal comunicato stampa della Commissione Europea del 2019⁴⁷⁸ e dalla comunicazione COM (2018) 321 final della stessa⁴⁷⁹, si dividono in quattro tipologie. Il primo obiettivo è quello di concentrarsi sugli strumenti informatici prevedendo delle sinergie con altri programmi quali Dogana nel campo di sistemi elettronici ed il programma Europa Digitale. Le autorità fiscali, infatti, saranno interconnesse da oltre 25 sistemi informatici in grado di aiutarle e rilevare casi di frode⁴⁸⁰. Gli altri obiettivi sono la prevenzione di pratiche scorrette, condividendo buone prassi e formazione evitando oneri amministrativi superflui nelle operazioni transfrontaliere, come indicato dall'Unione Europea⁴⁸¹, dal 2014 oltre 423 professionisti del settore fiscale hanno ricevuto formazione finalizzata ad attuare le norme fiscali. Si vuole migliorare la cooperazione approfondita tra le autorità fiscali utilizzando i sistemi informatici. Infine, si vuole stimolare la competitività dell'Unione Europea ed una concorrenza equa, come lo sviluppo di nuovi modelli economici quali: il commercio elettronico, l'economia collaborativa e la codifica a blocchi⁴⁸². Lo stanziamento di risorse per il *Fiscalis* 2021-2027 sarà di 270 milioni di euro⁴⁸³.

⁴⁷⁷ Si veda anche l'allegato alla COM(2018) 321 final, p. 23, in: COMMISSIONE EUROPEA, 2 maggio 2018, in COM(2018) 321 final, *Allegato della comunicazione della commissione al parlamento europeo, al Consiglio Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle regioni, Un bilancio moderno al servizio di un'Unione che protegge, che dà forza, che difende- Quadro finanziario pluriennale 2021-2027*, Bruxelles, 2018.

⁴⁷⁸ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicato stampa del 21 marzo 2019, *Bilancio dell'UE: nuovo impulso alla cooperazione fiscale tra gli Stati membri grazie all'accordo di finanziamento*, Bruxelles, 2019.

⁴⁷⁹ Allegato COM(2018) 321 final, cit.

⁴⁸⁰ UNIONE EUROPEA, *Programma Fiscalis – Bilancio Modesto, grande valore aggiunto*, Lussemburgo, 2018.

⁴⁸¹ UNIONE EUROPEA, *ult. op. cit.*

⁴⁸² UNIONE EUROPEA, *ult. op. cit.*

⁴⁸³ Nel 2021 e 2022 si prevedono 34 milioni di euro, dal 2023 ogni anno le risorse economiche aumentano fino ad arrivare al 2027 con una previsione di 46 milioni di euro, con un totale di 270 milioni di euro, come indicato dal quadro finanziario pluriennale 2021-2027 a prezzi correnti (in impegni) della COM (2018) 321 final, p. 31.

Nel comunicato stampa⁴⁸⁴ della Commissione europea del 21 marzo 2019, il Commissario per gli Affari economici e Finanziari, Pierre Moscovici ha dichiarato che l'accordo attuato su *Fiscalis* relativo al periodo 2021-2027 continuerà a sostenere gli Stati: *"...per reperire soluzioni innovative ai problemi cui le nostre amministrazioni fiscali devono far fronte. Abbinato alle nuove tecnologie, questo operato può incidere in maniera estremamente positiva sulla nostra lotta globale contro l'elusione e l'evasione fiscali, proteggendo così il nostro mercato unico. Il programma Fiscalis ha una modesta dotazione ma possiede un notevole valore aggiunto."*

⁴⁸⁴ COMMISSIONE EUROPEA, Comunicato stampa del 21 marzo 2019, *Bilancio dell'UE: nuovo impulso alla cooperazione fiscale tra gli Stati membri grazie all'accordo di finanziamento*, Bruxelles, 2019.

CAPITOLO 3

LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE NELLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI

3.1 Le basi giuridiche e gli strumenti di tutela del contribuente nello scambio di informazioni

Lo scambio di informazioni fiscali è necessario agli Stati per una maggiore trasparenza, molteplici sono gli obiettivi: combattere l'evasione e l'elusione fiscale, limitare i paradisi fiscali, ma anche al di fuori della fiscalità, combattere il riciclaggio ed il finanziamento al terrorismo. Lo scambio nel tempo si è rafforzato ed è diventato più efficace, ma al contempo il contribuente deve essere tutelato ed a ciò si pone poca attenzione. Il contribuente è diventato parte del processo dopo anni di attuazione della cooperazione amministrativa, perché si presumeva che gli strumenti dessero già garanzia sufficiente al contribuente⁴⁸⁵. Ma, come si vedrà in seguito, la cooperazione fiscale efficace non si è tradotta in un coordinamento relativo alle tutele del consumatore, lasciandole frammentate⁴⁸⁶.

I contribuenti e gli Stati hanno un interesse che converge dal quale iniziò la storia dello scambio di informazioni, ovvero l'eliminazione della doppia imposizione e delle discriminazioni in ambito tributario. Ma vi sono interessi divergenti, infatti, i contribuenti vogliono tutelare la riservatezza delle informazioni per la corretta acquisizione e per evitare una concorrenza commerciale alterata⁴⁸⁷. Gli obiettivi divergenti possono scontrarsi tra loro provocando delle superiorità di interessi rispetto ad altri e provocando conseguenti dibattiti. Il contribuente deve vedere rispettata la sua privacy ed i propri dati devono essere trattati in conformità con le legislazioni, così come anche la loro diffusione. La tutela dei dati del contribuente è un vincolo che se rispettato alla lettera potrebbe provocare un congelamento della cooperazione amministrativa.

⁴⁸⁵ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap. 8, pp. 298-299.

⁴⁸⁶ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., p. 308.

⁴⁸⁷ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir.Prat.Trib.Int.*, 2012, n.2, p. 484.

L'art. 6 TUE⁴⁸⁸, con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona nel 2009, ha riconosciuto la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ovvero la Carta di Nizza⁴⁸⁹, con lo stesso valore giuridico dei trattati ed ha definito che i diritti fondamentali della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo⁴⁹⁰ (CEDU) sono principi dell'Unione Europea⁴⁹¹. La CEDU è una convenzione internazionale del 1950 ed è la massima espressione della protezione dei diritti fondamentali dell'uomo perché un individuo, tramite tale convenzione, può fare ricorso all'organo giurisdizionale della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo.

La CEDU non contiene principi puramente di carattere fiscale, ma accoglie principi generali. L'art. 6 della CEDU prevede il diritto ad un equo processo per i soggetti, disponendo che i diritti fondamentali dei contribuenti vengano tutelati in materia civile e penale, tralasciando le materie tributarie⁴⁹². Essendo il Consiglio d'Europa, che ha disposto la CEDU, estraneo all'Unione Europea ci si chiedeva se i suoi diritti fossero applicabili anche nella stessa Unione Europea. La Carta di Nizza all'art. 47 sancisce l'art. 6 CEDU sull'equo processo, quindi con la valenza giuridica della Carta di Nizza al pari dei trattati, si intende che l'equo processo debba essere affermato all'interno dell'Unione Europea. Dopo varie resistenze contro l'estensione della CEDU alle materie

⁴⁸⁸ UNIONE EUROPEA, *Versione consolidata del trattato sull'Unione Europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Lussemburgo, 2010.

⁴⁸⁹ Istituita nel dicembre del 2000 con il Trattato di Nizza, ma divenuta giuridicamente vincolante solo con il Trattato di Lisbona nel 2009.

⁴⁹⁰ Si fa riferimento a CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali*, Roma, 4 novembre 1950, che è inclusa nel documento: La Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo in traduzione italiana con i relativi protocolli modificativi, reperibile nel sito della Corte Europea dei diritti dell'uomo in <https://www.echr.coe.int>: Strasburgo. La CEDU ha istituito la Corte europea dei diritti dell'uomo a Strasburgo, detta anche Corte di Strasburgo, che è un organo distinto dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

⁴⁹¹ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione*, Cedam – Padova, 2018, p. 72.

⁴⁹² BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, Giappichelli Editore – Torino, 2014, sez. 2, cap. 3 "L'applicabilità delle garanzie contenute nella CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale" a cura di Mastellone P., pp. 181-182.

fiscali, si è giunti all'applicazione delle garanzie sancite dalla Convenzione anche alle verifiche fiscali, nel quale rientra lo scambio di informazioni⁴⁹³.

Tre sono i diritti sostanziali del contribuente secondo la dottrina⁴⁹⁴, ovvero il diritto alla vita, alla libertà e alla proprietà. Il diritto alla proprietà può essere limitato con l'imposizione tributaria. Il protocollo addizionale alla CEDU⁴⁹⁵ all'art. 1 prevede la protezione della proprietà dei soggetti, indicandone che: «nessuno può essere privato da tale diritto, se non per causa di pubblica utilità e nelle condizioni previste dalla legge e dai principi generali del diritto internazionale»⁴⁹⁶, al par. 2 dello stesso articolo si afferma che gli Stati non sono pregiudicati per il fatto che assicurano il pagamento delle imposte, perché ritenuto di interesse generale.

Vi è una ricerca di equilibrio tra l'interesse generale sostenuto dagli Stati e la tutela della protezione dei diritti fondamentali dell'individuo⁴⁹⁷. Lo scambio di informazioni rientra tra gli interessi generali degli Stati di contrastare l'evasione ed elusione fiscale per evitare le perdite di gettito fiscale. Tradotto nell'ambito dello scambio di informazioni, il paradosso è la diffusione delle informazioni tra Stati per una completa trasparenza e la tutela del contribuente.

Numerose sono state le posizioni della Corte Europea dei Diritti Umani avverso le questioni tributarie, alcune volte comparandole a dei diritti civili o penali facendoli rientrare nel giusto processo⁴⁹⁸, altre volte non prevedendo tale estensione⁴⁹⁹.

⁴⁹³ Come indica DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2010, n. 1, p. 223, la Corte di Strasburgo ha riconosciuto l'estensione dei principi della CEDU in tema di sanzioni amministrative nel 1994, alle agevolazioni tributarie nel 1992, dei diritti di prelazione del fisco nel 1994, nei rimborsi fiscali nel 2003 ed infine nelle verifiche fiscali nel 2008 con il caso Ravon (v. note nn.32-33-34-35-36 in DEL FEDERICO L., *op. cit.*).

⁴⁹⁴ MASTELLONE P. in BILANCIA F., *op. ult. cit.*, sez. 2, cap. 3, pp. 182-183.

⁴⁹⁵ CONSIGLIO D'EUROPA, *Protocollo addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo de delle Libertà Fondamentali*, Parigi, 20 marzo 1952. Rientrando nel documento CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo*, Strasburgo. Cfr. nota n. 490.

⁴⁹⁶ Art. 1 Protocollo addizionale alla CEDU.

⁴⁹⁷ Come disposto dalla Commissione Europea dei Diritti dell'Uomo nel ricorso n.11089/84 del 11 novembre 1986, si veda BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., nota n.6, p. 182.

⁴⁹⁸ Si veda art. 6 par. 1 CEDU.

Gli strumenti internazionali si focalizzano solo sull'efficacia dello scambio e tralasciano la posizione del contribuente⁵⁰⁰. La dottrina prevede che le disposizioni in materia di scambio di informazioni tutelano il consumatore indirettamente attraverso cinque tecniche⁵⁰¹: il rispetto dei diritti del contribuente, i rinvii alle normative nazionali, i rinvii alle normative comunitarie ed infine le discipline in positivo ed in negativo.

Le disposizioni prevedono il rispetto dei diritti del contribuente senza specificare nulla in dettaglio, procedendo a dei rinvii⁵⁰² alle normative nazionali che tutelano i diritti del contribuente. Questo metodo riconosce la mancanza di un'armonizzazione sui procedimenti sulla assistenza reciproca e riconferma il principio di autonomia procedimentale degli Stati⁵⁰³. Oltre al rinvio alle legislazioni nazionali, si fanno anche dei rinvii ai principi dell'Unione Europea indicati alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ed ai diritti fondamentali. Negli strumenti legislativi che sono stati definiti ai capitoli precedenti non si trovano precise disposizioni in merito alla tutela del contribuente, si indica che tutte le disposizioni devono rispettare i diritti e le libertà fondamentali dell'uomo. Con la direttiva sullo scambio di informazioni 77/799/CEE non si offriva nessun diritto dettagliato al contribuente e si richiamavano solamente le legislazioni nazionali. La direttiva 2011/16/UE e le successive modifiche in aggiunta contemplano nei considerando il rispetto dei diritti fondamentali e l'osservanza dei principi riconosciuti dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, compreso il diritto alla protezione dei dati personali⁵⁰⁴.

⁴⁹⁹ BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 184 ss. In merito il caso Ferrazzini (ricorso n.44759/98 del 12 luglio 2001) la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha previsto che le sanzioni amministrative non ricadano all'interno delle materie civili e penali.

⁵⁰⁰ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir.Prat.Trib.*, 2013, n.4, p. 227.

⁵⁰¹ BILANCIA F., *et. al.*, *op. ult. cit.*, p. 192.

⁵⁰² Il rinvio rispetta il principio di sussidiarietà disposto all'art.5 TUE. Per assicurare il diritto alla riservatezza senza una necessariamente di ricorrere alle fonti europee, si è deciso di effettuare il rimando alle disposizioni dello Stato membro, il quale è comunque assoggettato al rispetto dei diritti fondamentali e ai principi generali dell'Unione Europea. (In FERNANDEZ M. F., *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in *Rass.Trib.*, 2014, n.4, pp. 1426-1427).

⁵⁰³ FERNANDEZ M. F., *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in *Rass.Trib.*, 2014, n.4, p. 1425.

⁵⁰⁴ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir.Prat.Trib.*, 2013, n.4, p. 801.

Le direttive europee ed i regolamenti sono soggetti alla direttiva 95/46/CE sul trattamento dei dati personali e la loro circolazione, successivamente modificata dal regolamento UE n. 2016/679⁵⁰⁵ a cui si fa oggi riferimento. Precisamente nella direttiva UE 2018/822, modificante la direttiva 2011/16/UE, ed il regolamento UE n. 2018/1541, modificante il regolamento UE n. 904/2010, il Garante Europeo della Protezione dei Dati è stato consultato a norma dell'art. 28 del regolamento CE n. 45/2001⁵⁰⁶. Nel regolamento in materia di Imposta sul Valore Aggiunto si precisa inoltre che le disposizioni debbano rispettare il regolamento UE n. 2016/679⁵⁰⁷. Per la materia disciplinata dalla direttiva 2011/16/UE non è stata effettuata la consultazione ma prima dell'adozione della stessa è stato richiesto un parere⁵⁰⁸ del Garante Europeo della Protezione dei Dati, il parere 2010/C 101/01 emanato il 6 gennaio 2010. In merito al parere del GEPD, lungo il paragrafo si farà più volte accenno a questa disposizione per identificare quali siano le problematiche più enfatizzate riguardo la tutela del contribuente⁵⁰⁹.

In merito alla direttiva sul trattamento dei dati personali⁵¹⁰, la dottrina⁵¹¹ sostiene che gli Stati membri devono notificare le informazioni di cui all'art.14⁵¹² della direttiva UE

⁵⁰⁵ REGOLAMENTO UE n. 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio, *relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE*, Bruxelles, 27 aprile 2016.

⁵⁰⁶ Il regolamento CE n. 45/2001 prevede la tutela delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali e la loro circolazione, da parte delle istituzioni e degli organismi comunitari. L'art. 28 prevede la consultazione ovvero che le istituzioni e gli organismi comunitari devono consultare preventivamente il Garante Europeo della Protezione dei Dati prima di effettuare decisioni che comportino divulgazione di informazioni personali.

⁵⁰⁷ Cfr. Regolamento UE n. 2018/1541 par. 17 che modifica l'art. 55 par. 5 del regolamento UE n. 904/2010.

⁵⁰⁸ GARANTE EUROPEO DELLA PROTEZIONE DEI DATI, 6 gennaio 2010, *parere del GEPD sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, 2010/C 101/01, 2010, Bruxelles.

⁵⁰⁹ Le citazioni dei paragrafi successivamente si rifanno al parere 2010/C 101/01 del GEPD.

⁵¹⁰ Direttiva 95/46/CE ad oggi direttiva UE 2016/679.

⁵¹¹ DEBELVA F., DIEPVENS N., *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer's Rights under Pressure*, in EC tax Review, 2015, n.24, Issue 4, p. 217.

⁵¹² Art. 14 direttiva UE 2016/679 indica che se i dati non sono stati ottenuti dallo stesso interessato, il titolare del trattamento dei dati deve fornire allo stesso: «l'identità e i dati di contatto del titolare del trattamento e del suo rappresentante; i dati di contatto del responsabile della protezione dei dati; le finalità del trattamento cui sono destinati i dati personali nonché la base giuridica del trattamento; le categorie di dati personali in questione; gli eventuali destinatari o le eventuali categorie di destinatari dei

2016/679⁵¹³ all'interessato qualora ottengano informazioni da soggetti diversi dal contribuente stesso. Sono disposte delle eccezioni, ovvero la notifica delle informazioni non è necessaria se l'interessato dispone già delle informazioni⁵¹⁴ e molto importante è l'eccezione sancita dall'art. 23 lett. e)⁵¹⁵ che riguarda una salvaguardia di un interesse economico o finanziario dell'Unione Europea o di uno Stato membro per quanto riguarda anche la materia tributaria. La perdita del gettito di imposte può essere ricompresa in questo interesse economico rilevante, potendo, quindi, lo Stato non notificare lo scambio di informazioni⁵¹⁶.

Le ultime tecniche⁵¹⁷, che risiedono all'interno delle disposizioni, disciplinano in positivo ed in negativo la tutela del contribuente. La disciplina in positivo è quella dettata dalla clausola *international tax secret*, ovvero il trattamento delle informazioni deve avvenire in maniera confidenziale. Mentre la disposizione in negativo riguarda la possibilità di rifiuto degli Stati. Secondo la dottrina⁵¹⁸, la tutela è minima e le disposizioni si limitano a stabilire i casi di rifiuto di fornire le informazioni e gli obblighi di segretezza.

Il giusto processo sancito dall'art. 6 CEDU in queste tecniche non viene richiamato neppure indirettamente. Vi sono infatti vuoti normativi per le azioni che possono intraprendere i contribuenti per la propria difesa, in alcuni casi indicando che il contribuente non possa porre in essere azioni contro le attività svolte dagli Stati. Infatti

dati personali; l'intenzione del titolare del trattamento di trasferire dati personali a un destinatario in un paese terzo». Con ulteriori specificazioni ai commi 2 e 3.

⁵¹³ DIRETTIVA UE 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio, *relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE*, Bruxelles, 27 aprile 2016.

⁵¹⁴ Art. 14 par.5 lett. a) direttiva UE 2016/679.

⁵¹⁵ Precedentemente art. 13 lett. e) direttiva 95/46/CE.

⁵¹⁶ DEBELVA F., DIEPVENS N., *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer's Rights under Pressure*, cit., p. 217.

⁵¹⁷ BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 184 ss.

⁵¹⁸ DORIGO S., p. 166 ss, in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016, cap. 9.

Marino⁵¹⁹ dichiara che non esiste nessuna forma di comunicazione riguardante la procedura di assistenza in materia fiscale che possa tutelare il soggetto interessato. La tutela perciò viene garantita solo dai limiti imposti dalle convenzioni, richiamando in campo le normative interne degli Stati.

I diritti rilevanti del contribuente in ambito tributario sono il diritto di notifica, ovvero la conoscenza da parte del contribuente di essere sottoposto ad una richiesta di informazioni; il diritto di consultazione, ovvero il contribuente può far valere i suoi interessi e motivi nei procedimenti di scambio, pur rimanendo la decisione in mano all'Amministrazione fiscale; infine il diritto di intervento che garantisce la possibilità al contribuente di attivare dei procedimenti che consentano di difendersi⁵²⁰. Questi diritti sono menzionati in crescendo, dal diritto più debole come la notifica a quello più forte come la difesa, ma consentendo solo il diritto forte non c'è la possibilità che il soggetto venga a conoscenza del procedimento dello scambio di informazioni. Perciò vi è l'interesse non solo di tutelare il diritto di massima espressione per il contribuente, ma anche gli altri diritti poiché sono correlati tra loro e consentono di monitorare la procedura. Si sostiene inoltre che un coinvolgimento del contribuitene nel processo di scambio, potrebbe non solo essere visto come un ostacolo ma anche come un aiuto alla prevenzione di errori sull'identità del contribuente, potendo facilitare anche lo scambio se il soggetto è collaborativo⁵²¹.

In ambito tributario, il contribuente non è ancora coinvolto nella fase della raccolta delle informazioni, come si vedrà nel paragrafo successivo, non è titolare di alcun *participation rights*⁵²².

⁵¹⁹ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir.Prat.Trib.Int.*, 2012, n.2, p. 485, in nota n.75 Marino G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale* in *Corr.Trib.*, 2009, 44, p. 3600 ss.

⁵²⁰ Definito da MASTELLONE P. in BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p.194. L'attuabilità dei diritti verrà verificata con la sentenza della Corte di Giustizia C-682/15 al par. 3.3.

⁵²¹ DEBELVA F., DIEPVENS N., *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer's Rights under Pressure*, in *EC tax Review*, 2015, n. 24, Issue 4, p. 216.

⁵²² MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap. 8, p. 300.

3.2 Le tutele indirette nelle disposizioni internazionali e comunitarie sullo scambio di informazioni

Le disposizioni in materia di cooperazione amministrativa hanno come obiettivo principale lo scambio di informazioni ed i soggetti coinvolti nelle procedure di scambio sono i contribuenti⁵²³.

In ambito internazionale il Modello OCSE del 1963 prevedeva una disciplina rigida ed una segretezza assoluta delle informazioni⁵²⁴, successivamente la disciplina si è riorganizzata, nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e nel Modello OCSE, non garantendo alcuna tutela al contribuente se non quella indiretta. Dall'ampliamento dell'ambito soggettivo ed oggettivo, lo scambio di informazioni è risultato più efficace, ma più invasivo sotto l'aspetto della tutela del contribuente. I diritti dei contribuenti sono tutelati a discrezione delle autorità amministrative degli Stati, valutando il danno che ne derivi al contribuente se venga effettuato lo scambio di informazioni⁵²⁵. La dottrina⁵²⁶ cita un esempio di scambio di informazioni tra l'Amministrazione fiscale Belga ed Italiana, dove lo Stato Italiano ricevette informazioni in merito ad una lista di clienti italiani di una compagnia Belga. Dopo questo scambio la società subì numerose perdite e vi fu la condanna dell'Amministrazione Belga per non essere stata accuratamente attenta ai danni che ne potevano derivare alla società.

Le informazioni fiscali dei contribuenti possono essere scambiate tra gli Stati, ma questa cooperazione deve sottostare ad alcuni limiti delineati dalle varie normative. Quando si fa riferimento alle informazioni si considerano sia le informazioni contenute nelle richieste effettuate dagli Stati richiedenti, sia le informazioni scambiate successivamente dallo Stato interpellato.

In prima linea sulla tutela indiretta dello scambio vige l'obbligo di confidenzialità disposto dall'art. 22 della Convenzione MAAT, dal par. 2 dell'art. 26 del Modello OCSE, dall'*action* 13 del BEPS, dall'art. 16 e dall'art. 23 *bis* della direttiva 2011/16/UE e dall'art. 55 del regolamento UE n. 904/2010. Lo scambio di informazioni viene, infatti,

⁵²³ DORIGO S. in SACCHETTO C., *op. ult. cit.*, p. 168.

⁵²⁴ ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007, cap. 4, p. 130.

⁵²⁵ PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006, cap. 2, p.67.

⁵²⁶ PERSANO F., *op. ult. cit.*, p. 68.

effettuato in confidenzialità solo quando lo Stato è sicuro che le informazioni vengano protette anche nello Stato ricevente, allo scopo di evitarne un utilizzo non consentito dalle disposizioni⁵²⁷. Nelle disposizioni si prevede che le informazioni vengano trattate in linea con quanto disposto dalle legislazioni nazionali degli Stati. Le disposizioni in materia di riservatezza tra i vari Stati sono diverse, ciò non dovrebbe influire negativamente sul rifiuto di uno scambio di informazioni per mancanza di reciprocità.

La dottrina⁵²⁸ rileva che lo scambio automatico è la tipologia di scambio che necessita di un principio di confidenzialità più elevato, ne dispone in merito la sezione cinque del MCAA (*Multilateral Competent Authority Agreement*) del 2014.

Inoltre, il contribuente è indirettamente tutelato quando lo Stato rifiuta lo scambio di informazioni per motivi di ordine pubblico o divulgazione dei segreti commerciali, industriali, professionali⁵²⁹. Disciplina in modo generale la riservatezza, rinviando la questione alle normative nazionali degli Stati membri.

Il GEPD⁵³⁰ ha sottolineato che il trattamento dei dati deve essere rispettato, come dispone il par. 5 del suo parere, e le informazioni devono essere trattate con maggior cautela quando si prevede uno scambio transfrontaliero, perché le stesse sono manipolate da più Stati membri. Il trattamento dei dati personali e la sua tutela non erano molto sentiti. Infatti, secondo il par. 7, vi era una scarsa sensibilizzazione in materia, dedotta dal fatto che il parere del GEPD è arrivato quasi alla fine del procedimento di attuazione della direttiva, ed un eventuale giudizio negativo sul trattamento avrebbe dovuto auspicare un cambiamento della stessa⁵³¹. Il par. 15 in conformità con il principio di confidenzialità dispone infatti che le informazioni debbano essere trattate a seconda della legislazione nazionale degli Stati che attua la direttiva 95/46/CE. Per quanto riguarda la Commissione Europea, anch'essa è soggetta

⁵²⁷ DORIGO S. in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., cap. 9, p. 166 ss.

⁵²⁸ DORIGO S. in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., cap. 9, p. 166.

⁵²⁹ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero* cit., p. 800.

⁵³⁰ GARANTE EUROPEO DELLA PROTEZIONE DEI DATI, 6 gennaio 2010, *parere del GEPD sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, 2010/C 101/01, Bruxelles, 2010.

⁵³¹ Art. 8 parere del GEPD.

a delle disposizioni, infatti il par. 18 prevede che debba rispettare il regolamento CE n. 45/2001⁵³².

Le informazioni oltre ad essere scambiate, devono essere utilizzate altrimenti la cooperazione non avrebbe alcun senso, perciò vi sono delle autorità che possono ricevere ed elaborare tali informazioni, specificamente sono le autorità incaricate all'accertamento e alla riscossione delle imposte. Questa disposizione si è allargata nel tempo ed è divenuta meno rigida includendo anche i soggetti incaricati ai ricorsi e procedimenti penali, fino ad arrivare a ricomprendere anche agli organi che si occupano del controllo dell'Amministrazione fiscale. In quasi tutte le disposizioni si indica inoltre che le informazioni possano essere divulgate in tribunale, possano essere menzionate nelle sentenze e citate in decisioni. Da parte dello Stato interpellato non c'è nessuna possibilità di porre dei limiti all'impiego delle informazioni da parte dello Stato ricevente, purché rientranti sempre nei limiti delle disposizioni⁵³³.

Anche lo scambio triangolare o plurilaterale ha avuto la sua evoluzione, nell'art. 26 del Modello OCSE al Commentario si indica che lo scambio può essere attuato solo se consentito da una convenzione. Nella Convenzione MAAT, nell'art. 7 Modello TIEA e nell'art. 24 della direttiva 2011/16/UE, si indica che possono essere scambiate informazioni con Stati terzi solo se lo Stato interpellante lo consente. Prima scambiare con altri Paesi le informazioni ricevute, deve esserci, quindi, il consenso da parte dell'autorità che le ha fornite, anche per quanto riguarda la lettera di richiesta delle informazioni stesse.

Gli scopi per cui le informazioni vengono utilizzate sono stati ampliati nel tempo, inizialmente infatti si prevedeva che lo scambio avesse solamente il fine di accertare le posizioni fiscali, dopodiché si è definito che le informazioni potevano essere utilizzate per altri fini, solo se tali altri fini sono consentiti dalla legge dello Stato interpellato e se esso ne dia autorizzazione. Gli altri motivi per cui le informazioni possono essere utilizzate sono il contrasto al riciclaggio, alla corruzione ad al finanziamento del terrorismo, ma anche l'utilizzo nell'ambito penale. L'allargamento dello scopo è

⁵³² cfr. nota n. 506.

⁵³³ DORIGO S. in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., cap. 9, p. 166.

consentito dall'art. 26 par. 2 del Modello OCSE, dall'art. 22 della Convenzione MAAT, dall'art. 16 della direttiva 2011/16/UE e dall'art. 55 regolamento UE n. 904/2010. Per le disposizioni comunitarie l'allargamento dello scopo identifica anche il fine di accertamento di altre imposte.

Il principio comunitario a cui si fa riferimento per l'utilizzo delle informazioni è il principio di proporzionalità, il quale indica che il pregiudizio che subisce il contribuente non può mai eccedere quanto necessario per soddisfare l'interesse dello scambio di informazioni. Infatti questo strumento di scambio viene utilizzato solamente quando non vi sono altri strumenti meno lesivi per il contribuente che possano raggiungere il medesimo obiettivo⁵³⁴.

Il requisito fondamentale secondo il parere⁵³⁵ del GEPD è il principio della limitazione delle finalità, ovvero la definizione di uno scopo chiaro, legittimo ed esplicito per il quale vengono raccolte le informazioni. Il GEPD nel complesso definisce che la disposizione sia congrua a tale requisito⁵³⁶, pur facendo notare che nelle disposizioni vengono spesso utilizzate delle frasi estese, che incoraggiano ad uno scambio di informazioni più ampio rispetto al necessario. Un esempio è quello indicante lo scambio di informazioni che sia utile per l'accertamento delle imposte, non specificando precisamente quali siano le informazioni⁵³⁷. In ottemperanza della limitazione appena specificata, lo scambio automatico prevede che vengano definite le informazioni da scambiare preventivamente tramite una procedura e ciò risponde alle esigenze del GEPD⁵³⁸. Con il par. 24 il GEPD dispone che anche per le altre tipologie di scambio vengano definiti i dati oggetto di scambio. Allo stesso modo, consentire di utilizzare le informazioni per altri scopi, se consentiti dalla legislazione dello Stato interpellato, è in contrasto con il principio suddetto perché non limita le finalità⁵³⁹.

⁵³⁴ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir.Prat.Trib.Int.*, 2012, n.2, p. 486-487.

⁵³⁵ GARANTE EUROPEO DELLA PROTEZIONE DEI DATI, *parere del GEPD sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, cit.

⁵³⁶ Par. 20 parere del GEPD.

⁵³⁷ Par. 22 parere del GEPD.

⁵³⁸ Par. 23 parere del GEPD.

⁵³⁹ Par. 25 parere del GEPD.

Altro principio a cui preme il GEPD, ma che nelle disposizioni non è mai menzionato se non superficialmente, è quello della trasparenza. I soggetti a cui fanno riferimento le informazioni dovrebbero essere avvisati sullo scambio, indicando le finalità del trattamento ed i destinatari dello stesso, come disposto dal par. 26⁵⁴⁰ ma ciò non è stato effettuato dalle disposizioni⁵⁴¹. Il contribuente qualora sia oggetto di uno scambio di informazioni, infatti, non sempre è avvisato. L'art. 26 del Modello OCSE indica che è consentita la notifica dello scambio di informazioni al contribuente solamente se esso non impedisca lo scambio e la procedura, condiviso anche all'art. 1 Modello TIEA. Questa disposizione lascia pensare che le ragioni degli Stati di tutelare il loro gettito fiscale prevalga sulla tutela del contribuente⁵⁴².

L'art. 6 della Convenzione Europea sui Diritti dell'Uomo⁵⁴³ (CEDU) dispone che vi deve essere un equo processo per tutti i soggetti sia durante il procedimento, sia precedentemente la fase del giudizio. Questa regola è valida anche in ambito fiscale e si considera precedente alla fase di un giudizio di accertamento anche la cooperazione amministrativa attuata tra gli Stati per ottenere le informazioni⁵⁴⁴. Queste disposizioni non hanno trovato basi solide all'interno delle normative sullo scambio di informazioni, non si consente perciò di individuare specifici diritti che dovrebbero essere salvaguardati nella procedura della cooperazione amministrativa⁵⁴⁵. Secondo le norme disciplinanti lo scambio non è necessario che il contribuente venga informato e non può opporsi all'invio delle informazioni o difendersi durante il corso delle indagini⁵⁴⁶. Oltre a ciò si sostiene che vi dovrebbero essere anche diritti di informativa e interventi nel corso della procedura⁵⁴⁷.

⁵⁴⁰ Parere del GEPD.

⁵⁴¹ Par. 27 del GEPD.

⁵⁴² MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero* cit., p. 800.

⁵⁴³ CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali*, Roma, 4 novembre 1950.

⁵⁴⁴ DORIGO S. in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., cap. 9 a cura di Dorigo Stefano, p. 168, nota n.30.

⁵⁴⁵ SACCHETTO C., *op. ult. cit.*, p. 169.

⁵⁴⁶ PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit., p. 485.

⁵⁴⁷ DORIGO S. in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., cap. 9 a cura di Dorigo Stefano, p. 168.

Un'altra tutela indiretta che protegge il contribuente è data dalla disposizione che uno Stato non può approfittare dei più ampi poteri dello Stato richiedente per recuperare delle informazioni che per esso sono vietate dalla sua legislazione o prassi amministrativa. Individuato nei limiti delle disposizioni all'art. 26 par. 3 Modello OCSE, all'art. 21 della Convenzione MAAT, all'art. 7 Modello TIEA e all'art. 17 della direttiva 2011/16/UE.

Inoltre non possono essere divulgate informazioni che possano diffondere segreti commerciali, professionali, industriali, come sostengono le disposizioni nell'art. 26 par. 3 del Modello OCSE, nell'art. 21 della Convenzione MAAT, nell'art. 7 Modello TIEA e nell'art. 17 direttiva 2011/16/UE.

Nel momento in cui un soggetto intermediario sia obbligato a notificare delle informazioni allo Stato, si va a ledere non solo la privacy del contribuente ma anche la fiducia che intercorre tra il professionista ed il suo cliente. La convenzione MAAT, l'art. 26 del Modello OCSE e l'art. 7 Modello TIEA dispongono in merito alla riservatezza delle informazioni tra un avvocato o un rappresentante legale, dichiarando che qualora l'avvocato stia agendo in qualità delle sue funzioni le informazioni rimangono segrete. Oltre ad avvocati però si può parlare di qualsiasi intermediario che possa essere obbligato ad uno scambio simile, cosa che sta realmente succedendo con la direttiva UE 2018/822 di cui si parlerà nel capitolo quarto.

La tabella 3.1 in calce al paragrafo riassume gli articoli nei quali si trovano disposte le clausole di riservatezza ed i limiti che sono stati delineati sopra, nelle disposizioni ad oggi in vigore.

Tabella 3.1: Limiti e clausole di riservatezza nelle disposizioni

Modello OCSE	Convenzione MAAT	Modello TIEA	Direttiva 2011/16/UE	Regolamento UE 904/2010
Art. 26 par. 2	Art. 21	Art. 7	Art. 16	Art. 55
Art. 26 par. 3	Art. 22		Art. 17 Art. 23bis	

Fonte: Elaborazione propria.

3.3 La tutela del contribuente nelle sentenze della Corte di Giustizia

Per comprendere, nell'ambito dell'Unione Europea, come si devono interpretare certe disposizioni è utile effettuare un *excursus* degli orientamenti più importanti emersi nelle sentenze della Corte di Giustizia. Si precisa che le sentenze della Corte di Giustizia che fanno riferimento alla direttiva 77/799/CEE abrogata, siano valide anche verso la direttiva ad oggi in vigore 2011/16/UE che la sostituisce⁵⁴⁸.

La sentenza della Corte di Giustizia causa C-318/07⁵⁴⁹ del 27 gennaio 2009, *Hein Persche*, dimostra come le libertà fondamentali dettate dall'Unione Europea debbano essere rispettate, più precisamente nel caso della libertà di circolazione dei capitali. Nella sentenza si richiama la direttiva in vigore in quegli anni, ovvero la direttiva 77/799/CEE, utilizzata per richiedere informazioni legate ad elementi di estraneità a Stati membri diversi dallo Stato del soggetto oggetto di accertamento.

Nel caso in questione si affronta una controversia nata tra un consulente fiscale e la propria Amministrazione. Il ricorrente è una persona fisica che ha effettuato una donazione in natura ad un ente di interesse generale situato in uno Stato diverso da quello di residenza del donante. Lo Stato del donante prevede che si possa beneficiare delle deduzioni fiscali effettuate agli enti stabiliti nel territorio stesso, perciò non consentendo la deduzione nel caso in oggetto. La legislazione è contraria al principio di libera circolazione dei capitali perché prevede una discriminazione tra il capitale situato nello Stato del donante ed il capitale spostato in altro Stato, che ostacola la libera circolazione dello stesso. Si vuole sottolineare nella sentenza che uno Stato non possa escludere, in questo caso, il beneficio delle agevolazioni fiscali che richiede il ricorrente, secondo la legislazione nazionale, solo per il fatto che le informazioni sono altrove. Infatti la direttiva 77/799/CEE può in tal caso essere utilizzata per recuperare le informazioni necessarie per accertare la situazione dell'ente e considerare se consentire le deduzioni o meno al donante.

⁵⁴⁸ FERNANDEZ M. F., *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in *Rass.Trib.*, 2014, n.4, p. 1422.

⁵⁴⁹ CORTE GIUST., 27 gennaio 2009, in causa 318/07, *Hein Persche c. Finanzamt Lüdenscheid*, EU:C:2009:33, Lussemburgo. Reperibile nel sito della Corte di Giustizia dell'Unione Europea: <https://curia.europa.eu>.

Interpretando la sentenza, le normative sullo scambio non sempre ledono i diritti dei contribuenti, ma talvolta possono essere richiamate, come in questo caso, per evitare che uno Stato, a causa della sua voluta inerzia, non conceda determinate agevolazioni fiscali ad un soggetto.

Un'altra sentenza che definisce in merito ai diritti del contribuente nello scambio di informazioni è la causa C-276/12⁵⁵⁰ del 2 ottobre 2013, *Sabou*. Con le dichiarazioni della Corte di Giustizia si può accertare se le macro categorie di diritti⁵⁵¹, citati nel par. 3.1, sono riconosciuti nell'ambito comunitario allo scambio di informazioni. Il giudice in questa sentenza si interroga sul fatto che il contribuente possa partecipare allo scambio di informazioni e sul modo in cui i diritti fondamentali dell'Unione Europea intervengono nella procedura.

La sentenza in questione riguarda una controversia nata tra un calciatore professionista Sabou e l'Amministrazione finanziaria Ceca, dove Sabou dichiara un reddito molto basso dovuto al sostenimento di spese in vari club esteri con il fine di trasferire all'estero la propria attività⁵⁵². A seguito di accertamenti effettuati richiedendo informazioni alle autorità degli altri Stati con lo strumento della direttiva 77/799/CEE, la Direzione amministrativa accerta un reddito maggiore rispetto a quello dichiarato⁵⁵³. Sabou successivamente decide di impugnare l'atto accertativo dinanzi alla Corte di Cassazione, sostenendo che le informazioni sono state reperite in modo illegittimo. La sostenuta illegittimità dell'acquisizione è fondata sulla mancata informazione dello scambio verso il contribuente e di conseguenza l'impossibilità di difesa da parte di Sabou nelle audizioni o procedimenti⁵⁵⁴. Come verificato nel paragrafo precedente, il soggetto non sempre è avvisato se vi è il rischio di ritardare il procedimento dello scambio di informazioni ma, secondo il principio di confidenzialità, la normativa indica che debbano essere rispettate le normative interne in materia di trattamento dei dati personali. La normativa ceca presuppone che nell'ambito di

⁵⁵⁰ CORTE GIUST., 22 ottobre 2013, in causa 276/12, *Jiří Sabou c. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, EU:C:2013:678, Lussemburgo.

⁵⁵¹ Le macro categorie sono: il diritto di notifica, il diritto di consultazione ed il diritto di intervento.

⁵⁵² Par. 12 CORTE GIUST., C-276/12, *Sabou*, cit.

⁵⁵³ Parr. 13-14-15 CORTE GIUST., C-276/12, *Sabou*, cit.

⁵⁵⁴ Par. 17 CORTE GIUST., C-276/12, *Sabou*, cit.

procedimenti vengano effettuate le rispettive notifiche ai contribuenti. L'Amministrazione ceca sostiene che non siano state fatte audizioni con testimoni, ma si osserva che le amministrazioni interpellate abbiano indicato i nomi dei testimoni non specificando però la procedura di interrogazione⁵⁵⁵.

Per i motivi suddetti è stata richiamata la Corte di Giustizia in appello, alla quale si richiedeva se i diritti del contribuente prevedono la conoscenza della richiesta di scambio di informazioni, la partecipazione alla stessa da parte del contribuente e la partecipazione alle audizioni di testimoni negli Stati membri dove vengono effettuate le indagini. Un'altra richiesta molto importante è stata quella di stabilire se le informazioni recuperate in modo non conforme alla legislazione possano essere contestate⁵⁵⁶.

Per quanto riguarda l'avviso, come già definito, il diritto dell'Unione Europea non dispone in merito, ma sarà il diritto nazionale a stabilirlo. La Corte di Giustizia arriva a stabilire che la direttiva non prescrive dei diritti specifici al contribuente, in conformità con le analisi effettuate nel paragrafo precedente, e per questo non è necessario informare il contribuente, non prevedendo quindi la sua partecipazione alla richiesta⁵⁵⁷. Non è nemmeno necessario richiedere la sua partecipazione alle eventuali audizioni di testimoni. La Corte di Giustizia ha indicato in merito a quest'ultimo ambito che l'Unione Europea sancisce il diritto di difesa come principio generale, che deve essere applicato dall'Amministrazione finanziaria quando propone di adottare un atto lesivo nei confronti di un soggetto richiedendo ad esso una propria posizione⁵⁵⁸. La richiesta di informazioni viene collocata in una posizione diversa rispetto agli atti lesivi, ricomprendendo la richiesta in una fase di indagine e non in una fase contraddittoria⁵⁵⁹.

Per quanto riguarda l'ultima richiesta, la corte di giustizia indica che la direttiva non dispone nulla in merito alla contestazione delle informazioni da parte del contribuente e tale sarà disciplinata in ambito nazionale. Inoltre, non si prevede l'obbligo

⁵⁵⁵ Parr. 18-19 CORTE GIUST., C-276/12, Sabou, cit.

⁵⁵⁶ Par. 22 CORTE GIUST., C-276/12, Sabou, cit.

⁵⁵⁷ Par. 46 CORTE GIUST., C-276/12, Sabou, cit.

⁵⁵⁸ Par. 38 CORTE GIUST., C-276/12, Sabou, cit.

⁵⁵⁹ Par. 40 CORTE GIUST., C-276/12, Sabou, cit.

dell'indicazione della modalità di acquisizione delle informazioni nello strumento dello scambio⁵⁶⁰.

Prima della sentenza C-276/12 era stata emessa un'altra sentenza della Corte di Giustizia C-85/87 Dow Benelux NV⁵⁶¹ contro la Commissione delle Comunità Europee del 17 ottobre 1989. Questa sentenza enfatizza la necessità di proporre il contraddittorio nelle procedure di indagine, soprattutto riguardo agli accertamenti. Come già visto lo scambio di informazioni rientrerebbe in una procedura di indagine e pare che si possa far rientrare lo scambio di informazioni nel diritto al contraddittorio. La Corte di Giustizia il 22 ottobre 2013 ha risposto negativamente⁵⁶², infatti ha escluso il diritto di notifica in materia di scambio di informazioni all'ora disciplinato dalla direttiva 77/799/CEE, non consentendo neppure il diritto di partecipare alla formulazione della domanda ed il diritto di partecipare alle audizioni dei testimoni, come è stato confermato nella sentenza Sabou.

Le sentenze dimostrano come la difesa del contribuente nello scambio di informazioni sia bassa. In merito la dottrina⁵⁶³ afferma che una partecipazione da parte del contribuente al procedimento di scambio, sia in contrasto con le finalità dello stesso. Ancora una volta si può intuire che prevale l'interesse dello scambio di informazioni degli Stati anziché la tutela del contribuente.

Piano piano però si sta diffondendo la convinzione che i diritti dei contribuenti possano essere invocati⁵⁶⁴. Il passaggio può riferirsi al momento in cui si sono poste le basi giuridiche della Carta di Nizza e della CEDU nel 2009. Da questo momento vengono applicati più spesso i principi del giusto processo alle materie tributarie, soprattutto per quanto riguarda gli accertamenti effettuati dalle Amministrazioni finanziarie.

⁵⁶⁰ Par. 48 CORTE GIUST., C-276/12, Sabou, cit.

⁵⁶¹ CORTE GIUST., 17 ottobre 1989, in causa 85/87, *Dow Benelux NV contro Commissione delle Comunità europee*, EU:C:1989:379, Lussemburgo.

⁵⁶² BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, Giappichelli Editore – Torino, 2014, sez. 2, cap. 3 “L'applicabilità delle garanzie contenute nella CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale” a cura di Mastellone, p. 209.

⁵⁶³ DORIGO S. in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016, cap. 9, p. 168.

⁵⁶⁴ MASTELLONE P. in BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 187.

A conferma del passaggio ad una più ampia tutela verso i contribuenti si può analizzare la sentenza della Corte di Giustizia C-682/15 *Berlioz Investment Fund SA*⁵⁶⁵. La Corte di Giustizia nella sentenza ha definito la possibilità da parte dei soggetti di difendersi tramite un organo giurisdizionale di sindacato, con il quale è possibile avvicinarsi ad un punto di riflessione sulla tutela del contribuente⁵⁶⁶. In questa sentenza ci si chiede se la Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea all'art. 47⁵⁶⁷ possa incidere sui procedimenti di scambio di informazioni se vengano lesi i diritti dei soggetti. L'art. 47 prevede che: «*Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati, ha il diritto ad un ricorso effettivo dinanzi al giudice [...]. Ogni persona ha diritto che la sua causa sia esaminata [...] e ha facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare*»⁵⁶⁸. La controversia è nata tra la società *Berlioz Investment Fund SA*⁵⁶⁹ e l'Amministrazione finanziaria Lussemburghese. Quest'ultima è stata interpellata dall'Amministrazione finanziaria Francese, per l'accertamento della corretta applicazione della normativa concernente la tassazione dei dividendi tra società madri e figlie⁵⁷⁰. La legge Lussemburghese⁵⁷¹, che dispone il recepimento della direttiva 2011/16/UE, prevede che l'Amministrazione Lussemburghese possa richiedere informazioni a detentori terzi qualora uno Stato richiedente effettui una richiesta di informazioni⁵⁷². Il detentore di informazioni oggetto di scambio se non fornisce le informazioni può essere sanzionato. Secondo la legge Lussemburghese, inoltre, i soggetti riguardanti le informazioni oggetto di scambio non possono

⁵⁶⁵ CORTE GIUST., 16 Maggio 2017, in causa 682/15, *Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373, Lussemburgo.

⁵⁶⁶ PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli Editore – Torino, 2018, cap. 3, p. 261.

⁵⁶⁷ UNIONE EUROPEA, *Versione consolidata del trattato sull'Unione Europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Lussemburgo, 2010.

⁵⁶⁸ UNIONE EUROPEA, *Versione consolidata del trattato sull'Unione Europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Lussemburgo, 2010.

⁵⁶⁹ In prosieguo “la società”.

⁵⁷⁰ DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 1 agosto 2017.

⁵⁷¹ Le leggi a cui fa riferimento la sentenza C-682/15 sono la legge 29 marzo 2013 recepente la direttiva e la legge del 25 novembre 2014 che fissa la procedura applicabile allo scambio di informazioni.

⁵⁷² Par. 17 CORTE GIUST., C-682/15, *Berlioz*, cit.

presentare ricorsi se non per le decisioni a riguardo l'applicazione della sanzione per rifiuto.

Non essendo le informazioni in possesso dell'Amministrazione interpellata Lussemburghese, sono state richieste alla società direttamente interessata, la quale si è rifiutata di rispondere, perché secondo essa non prevedibilmente rilevanti al fine di accertamenti fiscali⁵⁷³. Come stabilito dalla legislazione sono quindi state applicate le sanzioni previste alla società che a sua volta ha dato avvio ai ricorsi. Nel procedimento di primo grado al Tribunale amministrativo il ricorso è risultato fondato, ma si è pronunciato solo sul *quantum* con relativa riduzione della sanzione⁵⁷⁴, respingendo la verifica della fondatezza della sanzione⁵⁷⁵. Nel procedimento di secondo grado la Corte amministrativa ha indicato che il Tribunale amministrativo, rifiutando di verificare la fondatezza della decisione, violava il diritto al suo ricorso effettivo a norma dell'equo processo dell'art. 6 CEDU⁵⁷⁶. La Corte amministrativa sostenne che l'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea riflette l'art. 6 CEDU sospendendo il procedimento e richiedendo la pronuncia della Corte di Giustizia.

La Corte di Giustizia evidenzia che l'art. 51 par. 1 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea afferma che gli Stati membri debbano sottostare alle disposizioni della stessa per attuare il diritto dell'Unione⁵⁷⁷. Si chiarisce che le leggi nazionali che prevedono misure sanzionatorie per attuare la direttiva di cooperazione amministrativa rientrano nel diritto dell'Unione e perciò debbano rispettare la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea⁵⁷⁸. Quindi devono rispettare anche il giusto processo richiesto dall'art.47 della stessa. Per questi motivi la società è legittimata a fare ricorso dinanzi ad un giudice e ha diritto ad essere esaminata ed a difendersi⁵⁷⁹. Si intuisce che la Corte si è presentata favorevole al fatto che il contribuente debba avere il diritto ad un ricorso effettivo nel momento in cui gli viene inflitta una sanzione,

⁵⁷³ Par. 24 CORTE GIUST ., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁷⁴ DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, cit.

⁵⁷⁵ Par. 27 CORTE GIUST ., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁷⁶ Par. 28 CORTE GIUST ., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁷⁷ Parr. 32-33 CORTE GIUST ., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁷⁸ Par. 42 CORTE GIUST ., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁷⁹ Parr. 49-50 CORTE GIUST ., C-682/15, Berlioz, cit.

valutandone non solo il *quantum*, ma anche la legittimità della decisione di ingiunzione, che di conseguenza richiede una valutazione sulla prevedibile rilevanza delle informazioni richieste.

Già con la sentenza causa C-276/12 si evince che i contribuenti non necessariamente devono essere avvertiti e non si pongono diritti specifici ad essi⁵⁸⁰. Nella stessa sentenza si prevede che lo scambio di informazioni risulta in una fase di indagine e non in un atto, perciò non contestabile⁵⁸¹. La Corte di Giustizia dispone che nella causa citata⁵⁸² non vi è stata nessuna richiesta di informazioni in capo al detentore Sabou, contrariamente alla società Berlioz, perciò risulta plausibile ammettere il soggetto alla contestabilità della decisione in questa sentenza⁵⁸³ perché attore parte del processo.

Il primo passo per una tutela piena ed effettiva dovrebbe derivare dall'obbligo degli Stati di effettuare delle notifiche sulle informazioni scambiate⁵⁸⁴.

Di notevole importanza è la definizione di prevedibile rilevanza⁵⁸⁵ perché traccia il confine dell'obbligatorietà dello scambio in capo allo Stato interpellato e rende legittima l'applicabilità di sanzioni⁵⁸⁶. È la stessa Amministrazione richiedente che deve stabilire quali siano le informazioni rilevanti, altrimenti la richiesta non sarebbe conforme alla direttiva⁵⁸⁷. L'Amministrazione interpellata però potrebbe effettuare una verifica idonea ad assicurarsi che le informazioni non siano richieste generali e prive di rilevanza, così come il giudice nazionale può effettuare verifiche simili nel procedimento a seguito di un ricorso⁵⁸⁸. Per effettuare la verifica, il giudice nazionale dovrebbe disporre della richiesta di informazioni e delle informazioni parziali scambiate dalla società, ma non è richiesto, invece, che la società abbia un diritto

⁵⁸⁰ Par. 46 CORTE GIUST., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁸¹ Par. 57 CORTE GIUST., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁸² CORTE GIUST., C-276/12, Sabou, cit.

⁵⁸³ Parr. 58-59 CORTE GIUST., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁸⁴ In BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, Giappichelli Editore – Torino, 2014, sez. 2, cap. 3 “L'applicabilità delle garanzie contenute nella CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale” a cura di Mastellone P., p. 208.

⁵⁸⁵ Par. 60 CORTE GIUST., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁸⁶ TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale, Sesta edizione*, Cedam – Padova, 2018, cap. 4, p. 97.

⁵⁸⁷ Par. 69 CORTE GIUST., C-682/15, Berlioz, cit.

⁵⁸⁸ Par. 70-73-89 CORTE GIUST., C-682/15, Berlioz, cit.

accesso alla richiesta di informazioni dell'Amministrazione richiedente secondo il principio di riservatezza all'art. 16 della direttiva 2011/16/UE⁵⁸⁹. Il divieto di visione dei dati relativi allo scambio è sancito dal principio dell'inaccessibilità relativa degli atti tributari endoprocessuali⁵⁹⁰.

La Corte di Giustizia però sottolinea che non può essere alterato il principio della parità delle armi, facente parte dell'equo processo, tra Amministrazione fiscale e contribuente. Si deduce quindi che non serve arrivare ad un esito che sacrifichi una parte rispetto ad un'altra, ma si possa arrivare ad un compromesso, ritenendo che il contribuente possa aver accesso ad un nucleo minimo di documenti⁵⁹¹.

Il diritto dei contribuenti nella cooperazione fiscale dovrebbe contribuire a realizzare pienamente l'equo processo sancito dall'art. 6 CEDU come menzionato dal par. 1⁵⁹². Con il caso *Ravon*⁵⁹³ del 2008 che applica il giusto processo la dottrina⁵⁹⁴ sostiene che gli stessi principi valgano anche nello scambio di informazioni, affermando, inoltre, che oramai i principi della CEDU siano parte dei principi comunitari. Questa tesi è sostenuta anche in altre dottrine⁵⁹⁵ dove si indica che la tutela sta nella possibilità di impugnare l'atto istruttorio dell'Agenzia delle Entrate, la cui impugnazione si rimette al rispettivo giudice nazionale data lo scambio tra due o più Paesi.

In conclusione quindi la Corte di Giustizia ammette che il terzo in possesso di informazioni possa sindacare la richiesta delle stesse tramite un giudice nazionale nel momento in cui ritiene che le informazioni richieste siano infondate.

⁵⁸⁹ Parr. 92-93 CORTE GIUST., C-682/15, *Berlioz*, cit.

⁵⁹⁰ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap. 8 a cura di Mastellone P., p. 301.

⁵⁹¹ DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, cit.

⁵⁹² MASTELLONE P. in BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 214 ss..

⁵⁹³ Citato da MASTELLONE P. in BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 214. Si indica che in sede di ispezioni domiciliari e sequestri da parte di autorità fiscali il contribuente possa avere un equo processo e perciò avere la possibilità di difendersi davanti un giudice imparziale. In questo caso la materia è stata fatta rientrare nella materia civile per applicare il giusto processo dell'art. 6 CEDU.

⁵⁹⁴ MASTELLONE P. in BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *op. ult. cit.*

⁵⁹⁵ DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2010, n. 1, p. 236.

Per quanto riguarda l'utilizzo delle informazioni scambiate per l'accertamento di altre imposte disciplinato dall'art. 16 della direttiva 2011/16/UE, è utile citare la sentenza C-201/14 Smaranda Bara⁵⁹⁶ a riguardo la trasmissione dei dati dall'Amministrazione pubblica ad un ente, conseguente ad un accesso privilegiato per l'accertamento di altre imposte.

Questa sentenza si basa sulla controversia tra una persona fisica Bara ed altri ricorrenti, contro la Cassa nazionale malattia e l'Amministrazione fiscale Rumena. Si fa riferimento nella sentenza alla direttiva 95/46/CE già più volte citata in merito al trattamento dei dati delle persone fisiche. Il diritto rumeno⁵⁹⁷ dispone l'obbligo di versamento dei contributi per l'assicurazione per la malattia da parte del datore di lavoro⁵⁹⁸. Per accertare la qualità di assicurato da parte delle Casse nazionali di malattia sono trasmessi i dati gratuitamente, infatti l'Amministrazione fiscale Rumena invia i dati dei redditi dei soggetti a cadenza trimestrale alla Cassa nazionale malattia per accertare il pagamento dei contributi⁵⁹⁹. I ricorrenti della sentenza percepiscono redditi da lavoro autonomo, per i quali l'Amministrazione fiscale ha trasmesso i dati alla Cassa nazionale malattia secondo le disposizioni⁶⁰⁰. La Cassa nazionale malattia ha richiesto, in conformità al reddito, i contributi mancanti. Per tali motivi i ricorrenti hanno fatto ricorso alla Corte d'Appello indicando che i dati siano stati trasmessi per finalità differenti rispetto quelle richieste, senza il loro preventivo consenso⁶⁰¹. La Corte d'Appello ha adito la Corte di Giustizia in merito alla controversia.

Secondo la normativa rumena i dati che potevano essere scambiati sono quelli identificativi e non quelli sul reddito, poiché la Cassa nazionale malattia accerta la qualità di assicurato anche in assenza di redditi imponibili⁶⁰². Inoltre i dati dei redditi sono stati inviati alla Cassa nazionale malattia per altri fini oltre all'accertamento della

⁵⁹⁶ CORTE GIUST., 1 ottobre 2015, in causa 201/14, *Smaranda Bara e.a. c. Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate e.a.*, EU:C:2015:638, Lussemburgo .

⁵⁹⁷ Le disposizioni a cui fa riferimento la sentenza C-201/14 sono la legge n.95/2006 e l'ordinanza del presidente CNAS n.617/2007.

⁵⁹⁸ Par. 10 CORTE GIUST. , C-201/14, *Smaranda Bara*, cit.

⁵⁹⁹ Par. 11-13 CORTE GIUST. , C-201/14, *Smaranda Bara*, cit.

⁶⁰⁰ Par. 14 CORTE GIUST. , C-201/14, *Smaranda Bara*, cit.

⁶⁰¹ Par. 15 CORTE GIUST. , C-201/14, *Smaranda Bara*, cit.

⁶⁰² Par. 37 CORTE GIUST. , C-201/14, *Smaranda Bara*, cit.

qualità, senza che ve ne sia stato preventivamente informato il contribuente interessato. Per questo ne consegue che la trasmissione dei dati non può essere conforme alla direttiva sul trattamento dei dati personali, anche perché si dispone che la direttiva obbliga le Amministrazioni finanziarie a comunicare le persone interessate alla trasmissione dei dati⁶⁰³.

Pure essendo previsto da parte della direttiva 2011/16/UE all'art. 16 par. 2 che si possano utilizzare le informazioni per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte, in tal caso contribuiti, bisogna fare attenzione alle disposizioni sul trattamento dei dati che, se non rispettate, possono contrastare i fini dello scambio come in questo caso.

3.4 La tutela del contribuente nelle situazioni patologiche

3.4.1 I casi patologici dello scambio di informazioni

Nelle disposizioni che disciplinano una fisiologica situazione, la tutela del contribuente non è dettagliata e trasparente come si evince dai paragrafi precedenti, cosicché sono dovute intervenire numerose sentenze per definirne l'ambito.

La dottrina⁶⁰⁴ sostiene, quindi, che possa essere ancora più difficile comprendere le situazioni cosiddette patologiche dell'ambito di scambio di informazioni. Le situazioni patologiche fanno riferimento ai casi in cui lo scambio di informazioni venga effettuato in modo poco trasparente, avvalendosi di soggetti terzi che acquisiscono illegalmente le informazioni per diffonderle alle Amministrazioni fiscali degli Stati.

La possibilità di aprire un contraddittorio in questi casi risulta molto importante per il contribuente che, mediante un organo imparziale nazionale, può far valere i suoi diritti o addirittura opporsi alla trasmissione delle informazioni⁶⁰⁵.

Molte potrebbero essere le situazioni patologiche nel procedimento di scambio di informazioni. Quelle citate dalla dottrina⁶⁰⁶ sono: acquisizione illecita, irregolarità

⁶⁰³ Art. 11 direttiva 95/46/CE.

⁶⁰⁴ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir.Prat.Trib.*, 2013, n.4, p. 802.

⁶⁰⁵ MASTELLONE P. in BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, Giappichelli Editore – Torino, 2014, sez. 2, cap. 3 "L'applicabilità delle garanzie contenute nella CEDU alle procedure di cooperazione fiscale internazionale", p. 207.

⁶⁰⁶ MASTELLONE P. in BILANCIA F., *et. al.*, *op. ult. cit.*

procedurali, informazioni non veritiere, informazioni che si riferiscono ad altri soggetti, informazioni non trasmesse correttamente o, ancora, informazioni utilizzate per altri fini rispetto a quelli fiscali. I casi più noti di acquisizione illegittima di informazioni riguardano dati bancari ottenuti all'estero e successivamente trasmessi alle autorità degli altri Stati per porle a fondamento di pretese tributarie. Questo fenomeno è definito riciclaggio o ricettazione di informazioni fiscali che opera una grave violazione del diritto dei contribuenti⁶⁰⁷.

Il primo caso patologico è avvenuto nel 1994, dove dei dipendenti dell'Istituto di credito Kredietbank Luxembourg si impossessarono di dati bancari di circa 10.400 clienti. I dipendenti a seguito dell'acquisizione delle informazioni ricattarono l'istituto a pagare per evitare la diffusione delle informazioni, ma furono comunque rese disponibili alle Amministrazioni fiscali del Belgio che provvide a scambiarle con l'Amministrazione fiscale dei Paesi Bassi, secondo la direttiva 77/799/CEE, utilizzando lo scambio spontaneo⁶⁰⁸.

Gli altri due casi a cui si fa riferimento sono le cosiddette "liste" di contribuenti che possedevano dei conti bancari in Stati a bassa fiscalità e non dichiarati⁶⁰⁹.

La prima "lista" a cui si fa riferimento è la lista Vaduz, dove nel 2006 sono stati acquisiti illecitamente dei dati dalla LGT Bank del Liechtenstein da un ex dipendente Heinrich Kieber. Quest'ultimo ha posto in essere con la Germania un vero e proprio contratto in frode alla legge che prevedeva la consegna dei dati di 1.400 clienti, di varie nazionalità, a fronte di un pagamento con riconoscimento di immunità e protezione dell'identità⁶¹⁰. Questi dati sono posti alla base di accertamenti da parte dell'Amministrazione fiscale Tedesca la quale, a sua volta, ha venduto i dati

⁶⁰⁷ BILANCIA F., *et. al., op. ult. cit.*, p.216 e MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 802 ss.

⁶⁰⁸ BILANCIA F., *et. al., op. ult. cit.*, p.216 e MASTELLONE P., *op. ult. cit.*, p. 803 ss.

⁶⁰⁹ DORIGO S. in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016, cap. 9, p. 170 ss.

⁶¹⁰ MASTELLONE P. in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016, cap. 8, p. 304.

all'Amministrazione fiscale Inglese creando una catena di scambio spontaneo di informazioni con altri Paesi⁶¹¹.

L'altro caso più recente riguarda la lista Falciani del 2009, dove un ingegnere Hervé Falciani ha effettuato il *backup* di dati bancari dei clienti dell'Istituto creditizio svizzero HSBC. A seguito di una perquisizione, i dati di 127.000 clienti, di cui 5.728 residenti in Italia⁶¹², sono stati sequestrati dall'Amministrazione fiscale Francese. La preoccupazione non si poneva tanto sulla conferma dell'incapacità degli Stati di effettuare una cooperazione amministrativa efficace, ma sul riciclaggio di denaro. Si era, infatti, riscontrato che molte movimentazioni effettuate dai conti in oggetto, riguardassero finanziamenti a favore di narcotrafficienti messicani con legami anche al finanziamento del terrorismo⁶¹³. Una sconfitta per la direttiva UE 2015/849 per la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario ai fini del riciclaggio e finanziamento al terrorismo, detta anche *anti-money laundering* a cui si aggancia, come già definito al cap. 2, la DAC 5.⁶¹⁴

In Italia si sono verificati altri due casi, nel 2009, che non sono così rilevanti come i precedenti⁶¹⁵. La lista Pessina riguardante 576 contribuenti Italiani rinvenuta dalla Guardia di Finanza nel computer di un avvocato e la lista Guastalla di 200 contribuenti che avevano redditi non dichiarati in Svizzera. In tal caso le acquisizioni non sono state effettuate illecitamente e per questo sono poco conosciute.

Si considera che questi casi patologici abbiano da una parte tutelato gli interessi degli Stati ma, d'altro canto, abbiano violato gravemente la tutela dei contribuenti. Le

⁶¹¹ In merito si fa riferimento a MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p.803 e BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 217.

⁶¹² MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 805.

⁶¹³ In merito si fa riferimento a MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p.804 e BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 217.

⁶¹⁴ DIRETTIVA UE 2016/2258 del Consiglio, *che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio*, Bruxelles, 6 dicembre 2016.

⁶¹⁵ Si veda in merito MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 828, nota n.112.

fattispecie in questione sono state punite secondo le legislazioni nazionali pur rimanendo le informazioni in circolazione, perciò ci si chiede se l'utilizzo delle informazioni acquisite illecitamente sia permessibile.

Come indica Sacchetto⁶¹⁶, le informazioni sono state utilizzate dalle Amministrazioni fiscali, poiché ottenute tramite gli strumenti di scambio a prescindere dalla loro acquisizione. Secondo Vinciguerra, dovrebbe essere irrilevante la presenza di un intermediario che scambiasse le informazioni poiché ritenute illecite allo stesso modo⁶¹⁷, ma le Amministrazioni considerano irrilevante il trafugamento di informazioni poiché avvenuto all'estero e sanato successivamente con lo scambio di informazioni⁶¹⁸.

3.4.2 Gli orientamenti interpretativi delle giurisdizioni sui casi patologici

Sull'utilizzo delle prove nelle situazioni patologiche non vi sono delle risposte giurisprudenziali univoche, ma ogni giudice si esprime in base alle sue circostanze⁶¹⁹. Vi sono più orientamenti della giurisprudenza, tre sono i più diffusi⁶²⁰: l'invalidità derivata, il principio di inutilizzabilità delle prove, l'inutilizzabilità delle prove in presenza della violazione di un diritto costituzionalmente protetto ed, infine, l'assenza di un principio di inutilizzabilità delle prove.

Lo scambio di informazioni è visto spesso come un solo rapporto tra Stati membri e si tende non osservare pienamente limiti e vincoli, svalutandone le possibili violazioni⁶²¹. Le possibili violazioni si potranno rilevare nei vizi dell'atto di accertamento, che possono riportare violazioni al diritto comunitario se in contrasto con direttive o regolamenti, violazioni di diritto nazionale o violazioni della giurisdizione dello Stato interpellato. È perciò difficile attivare una piena forma di tutela che allo stesso tempo

⁶¹⁶ SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., p. 170.

⁶¹⁷ VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, cit., p. 1130.

⁶¹⁸ BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 218.

⁶¹⁹ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 805.

⁶²⁰ BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 217 ss. e in MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 805.

⁶²¹ DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv.Dir.Trib.Int.*, 2010, n.1, p. 232.

rispetti l'efficacia dello scambio. Inoltre, sarebbe inopportuno chiedere ad un giudice nazionale di valutare una controversia riguardante informazioni estere, richiedendo di conoscere la legislazione dello Stato interpellato⁶²².

L'invalidità derivata o consequenziale⁶²³ presuppone l'orientamento all'invalidità dell'atto di accertamento poiché considerato a valle di un atto o di un procedimento illegittimo. A sostegno di questa tesi si può citare la sentenza del 18 gennaio 2012 n. 631⁶²⁴ dove la Corte di Cassazione ha assunto come illegittimo un atto finale per effetto dell'invalidità derivata dall'illegittimità di un atto istruttorio⁶²⁵. L'atto finale non può essere annullato quando è chiaro che il contenuto del dispositivo non può essere diverso anche se non fosse stato compiuto l'atto illegittimo a monte del procedimento⁶²⁶.

Un orientamento diverso è quello del principio di inutilizzabilità delle prove illecitamente acquisite. In questo caso non vi è l'automatica invalidità degli atti, ma l'inutilizzabilità delle prove se reperite illecitamente, con conseguenza di un avviso di accertamento infondato⁶²⁷. A sostenere l'applicabilità di questo principio è la sentenza del 28 luglio 2011 n. 16570⁶²⁸. La Corte di Cassazione dichiara, infatti, che è applicabile l'art. 24 Cost., il quale sostiene che: «*tutti possono agire per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi*». Perciò rimanendo in tema di trafugamento di dati bancari, l'avviso fondato su tali prove non risulta giustificato e deve essere annullato a meno che non vi

⁶²² DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, cit., pp. 233-234.

⁶²³ Si veda in merito BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 218 ss. Si veda anche MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 805 ss. e CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., p. 305.

⁶²⁴ CASS., sez. trib., 18 gennaio 2012, n. 631.

⁶²⁵ L'Amministrazione finanziaria ha emesso un avviso di accertamento ad una società, in ragione degli elementi indiziari che sono stati reperiti in un'abitazione. Sono elementi extracontabili ritrovati al di fuori dei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, considerato illegittimo l'accesso domiciliare. Si è inoltre in presenza di atti distinti ed autonomi ma collegati funzionalmente tra loro che richiedono un nesso di derivazione necessaria (CASS., sez. trib., 18 gennaio 2012, n. 631).

⁶²⁶ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 808.

⁶²⁷ MASTELLONE P., *ult. op. cit.*, p. 219 ss.

⁶²⁸ CASS., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570. Si sostiene che i locali abitativi dei soggetti possono detenere documenti utili a delle ispezioni ma in questo caso deve esserci un'autorizzazione da parte del Procuratore della Repubblica per tutelare l'inviolabilità di domicilio.

siano altre prove legittimamente acquisite⁶²⁹. Le Sezioni Unite in merito indicano che l'assenza del presupposto si riflette in tutti gli atti nel quale si articola⁶³⁰.

Nei casi precedentemente discussi la fonte è indubbiamente illegittima, secondo lo scambio di informazioni delle varie disposizioni non è necessario che lo Stato interpellato debba rispettare tutti gli aspetti procedurali che vi sono nello Stato richiedente, perché le prassi amministrative possono differire tra di loro, ma risulta necessario avere un minimo di garanzia per farle valere nello Stato richiedente⁶³¹.

I giudici nel caso della lista Vaduz hanno assunto questo orientamento di inutilizzabilità. Alcune Commissioni Tributarie Italiane sostenevano una violazione delle norme dello Statuto del Contribuente⁶³² sulla chiarezza e motivazione degli atti, all'art. 7 dello stesso, indicando che la documentazione sia arrivata tramite scambio ma non essendo allegata risulta alquanto generica. Mentre altre Commissioni Tributarie annullavano gli avvisi per la natura eccessivamente vaga delle prove che potevano essere considerate al massimo indiziarie⁶³³. Per alcune Commissioni Tributarie si indicava che gli accertamenti dovessero essere annullati poiché fondati su prove che dovevano essere distrutte, come per la lista Falciani. Si arriva inoltre a considerare che le acquisizioni di dati illegittime vadano in contro ad appropriazione indebita, accesso abusivo del sistema informatico e ricettazione⁶³⁴. Si sottolinea che non vi è alcuna disposizione che stabilisce l'inutilizzabilità delle informazioni acquisite illecitamente

⁶²⁹ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 810.

⁶³⁰ Si veda Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16242 in BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 220, nota n. 112. Questa tesi è la trasposizione di "fruit of the poisonous tree doctrine" della Suprema Corte degli Stati Uniti, nella quale dell'albero avvelenato sono velenosi anche i suoi frutti, così dalla modalità illegittima di acquisizione ne deriva una inammissibilità delle prove (Si veda BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *op.cit.* in nota, p. 220). La dottrina statunitense incorpora la clausola della salvaguarda i cittadini contro irragionevoli perquisizioni da parte delle autorità fiscali, cosiddetta *exclusionary rule* (si veda MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 818).

⁶³¹ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p. 819.

⁶³² L. 2012 del 27 luglio 2000.

⁶³³ MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit., p.811.

⁶³⁴ MASTELLONE P., *op. ult. cit.*, p. 813. Vedi anche reati citati da MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. lista Falciani*, in Riv.Dir.Trib., 2015, vol.25, n. 4, II, p. 213.

all'estero, infatti alcune interpretazioni abbracciano l'orientamento dell'accettazione di suddette prove, come si vedrà in seguito. In merito la dottrina⁶³⁵ sostiene che vige la regola della costituzionalità dell'interpretazione, per cui va preferita una interpretazione che sia conforme alla costituzione, ma i giudici non sono vincolati a rispettarla.

Anche le autorità belghe, francesi, lussemburghesi e svizzere seguono il principio di inutilizzabilità⁶³⁶.

Il principio di inutilizzabilità delle prove alcune volte è applicato solo se in presenza di una violazione di un diritto costituzionalmente protetto⁶³⁷. In questo caso il principio risulta più attenuato perché le prove acquisite tramite comportamenti illeciti sono lecite, a meno che non ledano un principio sancito dalla Costituzione⁶³⁸. Questa tesi è abbracciata dalla dottrina tedesca che approvò, nel caso della lista Vaduz, l'utilizzo delle prove illecitamente acquisite dal privato Kieber perché non provocanti violazioni gravi, bensì accettabili⁶³⁹.

Nella sentenza della Corte di Cassazione n. 16950⁶⁴⁰ del 19 agosto 2015, si sostiene che la prova, anche se prodotta da autorità straniera, è considerata valida se acquisita in ambito di direttive o accordi. Questa sentenza riguarda un ricorso proposto da un contribuente incluso nella lista Vaduz che non aveva dichiarato i redditi in Italia. Nel caso della lista Vaduz, la fonte di scambio è la direttiva 77/799/CEE e lo strumento utilizzato è lo scambio in assenza di preventiva richiesta, ovvero lo scambio spontaneo di informazioni. Si chiarisce in tale sentenza il valore del segreto bancario, un segreto oramai non più ammissibile, come si evince da quanto stabilito nei precedenti capitoli. Questo segreto non è motivo di rifiuto da parte delle autorità fiscali allo scambio di informazioni avvenuto con l'avvento del CRS (*Common Reporting Standard*), non

⁶³⁵ VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, cit., p.1128 ss., nota a sentenza CASS., sez. trib., 19 agosto 2015, n. 16950.

⁶³⁶ MASTELLONE P., *op. ult. cit.*, p. 814.

⁶³⁷ Si veda in merito la sentenza CASS., sez. trib., 19 agosto 2015, n. 16950.

⁶³⁸ MASTELLONE P., *op. ult. cit.*, p. 821 e BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p.221

⁶³⁹ MASTELLONE P., *op. ult. cit.*, p. 822.

⁶⁴⁰ CASS., sez. trib., 19 agosto 2015, n.16950.

risultando più un diritto inderogabile, perciò la posizione del contribuente non risulta più coperta costituzionalmente⁶⁴¹. Questa interpretazione sancisce il principio per cui la irrituale acquisizione di prove che sono poste alla base di accertamenti tributari non comporta l'inutilizzabilità, a meno che non vi sia una lesione alle libertà personali o al domicilio sostenute in Costituzione⁶⁴².

Ultimo orientamento è quello dell'assenza di un principio di inutilizzabilità delle prove illecitamente acquisite. Risultando quindi una piena utilizzabilità delle stesse a meno che non sia disposto da una legge tributaria l'inutilizzabilità delle stesse.

A favore di questo orientamento è l'Amministrazione fiscale dei Paesi Bassi che, nel caso Kredietbank Luxembourg, considera lecito l'utilizzo delle prove acquisite illecitamente, con il fine di reprimere le condotte evasive⁶⁴³.

In merito a quest'ultimo orientamento la Corte di Cassazione si è pronunciata sulla lista Falciani. I giudici italiani non hanno aderito alla tesi ammessa nell'inutilizzabilità delle informazioni ribadita dalla Corte Suprema⁶⁴⁴.

Vi sono due ordinanze meritevoli di richiamo, già citate nel paragrafo precedente. La prima ordinanza della Corte di Cassazione è la n. 8605⁶⁴⁵ del 28 aprile 2015. Allo stesso modo la Corte di Cassazione è stata investita per altro ricorso da parte di un soggetto avente redditi dichiarati in Svizzera e rilevato tramite la lista Falciani. L'ordinanza di riferimento è la n. 8606 del 28 aprile 2015⁶⁴⁶ e si conclude allo stesso modo dell'ordinanza n. 8605, per tale sono definite ordinanze gemelle. I casi in riferimento riguardano soggetti ai quali è stato emesso un avviso di accertamento per mancata segnalazione del reddito esistente nella banca svizzera, invento da parte dell'Agenzia

⁶⁴¹ Sulla ordinanza della Corte di Cassazione n. 16950 del 19 agosto 2015 si veda la nota a sentenza di VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, in *Dir.Prat.Trib.*, 2015, n. 6, sez. II, p. 1121 ss.

⁶⁴² VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, cit., p. 1124.

⁶⁴³ MASTELLONE P., *op. ult. cit.*, p. 826.

⁶⁴⁴ Si veda quanto definito per la sentenza della Corte di Cassazione CASS., sez. trib., 28 luglio 2011, n.16570, citata nel medesimo paragrafo.

⁶⁴⁵ CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605, sarà la sentenza a cui faranno riferimento le disposizioni successive.

⁶⁴⁶ CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8606.

delle entrate tramite procedura di scambio. Il motivo di fondo per la contestazione dell'atto è solito da parte di tutti i contribuenti, ossia la non genuinità dei documenti acquisiti⁶⁴⁷.

Nel giudizio di primo grado l'atto è stato annullato dalla Commissione Tributaria perché fondato da documenti che dovevano essere distrutti. Si metteva in discussione, oltre che la procedura di acquisizione dei dati, anche l'autenticità degli stessi⁶⁴⁸. Infatti i dati bancari utilizzati come prova sono solamente delle copie trafugate e non autentiche, dove il diritto internazionale pattizio richiederebbe l'attestato di conformità⁶⁴⁹. Secondo la dottrina⁶⁵⁰, i giudici erano dubbiosi riguardo l'elemento di prova che, provenendo da un procedimento illegittimo di acquisizione, dovesse essere comprovato da autenticità da parte dell'Amministrazione.

Nelle ordinanze è indicato che in materia tributaria sia sufficiente un'unica presunzione grave e precisa⁶⁵¹, successivamente confermata con la recente ordinanza della Corte di Cassazione n. 3726⁶⁵² del 12 febbraio 2018. Quest'ultima è contraria alle decisioni della Corte d'Appello che hanno indicato il ricorso da parte dell'Agenzia delle Entrate come non fondato, perché essa non ha dedotto alcun elemento ulteriore oltre a quanto riportato dalla lista Falciani. La Corte di Cassazione in questa ordinanza ha giustificato, quindi, la pretesa da parte dell'Amministrazione finanziaria perché sostiene che la lista sia una presunzione grave e precisa connessa ad una provenienza interna di dati bancari.

Inoltre, si interrogavano sul fatto che dovesse essere l'Amministrazione fiscale Italiana a controllare la legittimità delle stesse informazioni ricevute, perché al contribuente non spetta nessuna possibilità di contestazione. Infatti, da come si evince nella

⁶⁴⁷ CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605, parr. 1-2.

⁶⁴⁸ CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605, par. 3.1.

⁶⁴⁹ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., p. 306.

⁶⁵⁰ MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. lista Falciani*, in Riv.Dir.Trib., 2015, vol.25, n. 4, II, p. 212 ss., nota a sentenze CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605 e CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8606.

⁶⁵¹ CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605, par. 6.32.

⁶⁵² CASS., sez. VI, 12 febbraio 2018, ord. n. 3276.

sentenza del Consiglio di Stato del 9 dicembre 2011, n.6472⁶⁵³ è previsto legittimo il rifiuto dell'Amministrazione fiscale alla richiesta d'accesso ai dati riguardanti lo scambio di informazioni da parte di un soggetto contro il quale è stato ammesso un avviso d'accertamento basato su tali dati. Questo divieto di accesso deriva dall'esigenza di salvaguardare gli interessi pubblici che potrebbero essere messi in pericolo dall'accesso ai dati, come indicato dalla stessa sentenza⁶⁵⁴. In merito al divieto di accesso delle richieste di informazioni si è già definita la sentenza della Corte di Giustizia nella causa C-682/15, *Berlioz*⁶⁵⁵.

Una verifica preventiva, da parte dello Stato ricevente, dei requisiti di autenticità dei dati non è imposta dalla direttiva come sostiene, invece, la Commissione Tributaria in secondo grado, perciò la decisione assunta in primo grado è erronea⁶⁵⁶. L'Amministrazione fiscale non è gravata dalla preventiva verifica sulla documentazione rinvenuta dallo scambio perché ciò sarebbe contrario alla tempestività che deve avere lo scambio di informazioni spontaneo⁶⁵⁷. Anche l'ordinanza n. 17503 del 1 settembre 2016⁶⁵⁸ indica che non è necessaria la verifica da parte dell'Autorità destinataria. Non esiste neppure un obbligo comunitario che richieda l'attestazione di conformità dei documenti⁶⁵⁹.

Per di più la Corte di Cassazione ha citato la sentenza della Corte di Giustizia C-276/12⁶⁶⁰, la quale sostiene che, nella direttiva 77/799/CEE, non è trattato il diritto di intervento del contribuente per far valere i propri interessi sull'esattezza delle informazioni, richiamando le norme nazionali in merito e stabilendo che sarà il giudice

⁶⁵³ CONS. STATO, sez. IV, 9 dicembre 2011, sen. n. 6472. Nella controversia, il soggetto ricorrente chiedeva di avere accesso alle notizie e dati riguardanti i contribuenti italiani inseriti nella lista Falciani. In particolare chiedeva la visione delle informazioni acquisite dall'Amministrazione fiscale Francese, le note di trasmissione e i documenti allegati.

⁶⁵⁴ Posto alla base dell'art. 4 co.1, lett. b) D. m. 603/1996.

⁶⁵⁵ CORTE GIUST., 16 Maggio 2017, in causa 682/15, *Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373, Lussemburgo.

⁶⁵⁶ CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605, parr. 6.3-6.4-6.6.

⁶⁵⁷ MULEO, *Aquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. Trib.*, 2016 in SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., p. 171, nota n. 42.

⁶⁵⁸ CASS., sez. VI, 1 settembre 2016, ord. n. 17503.

⁶⁵⁹ MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. lista Falciani*, cit., p. 215.

⁶⁶⁰ CORTE GIUST., 22 ottobre 2013, in causa 276/12, *Jiří Sabou c. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, EU:C:2013:678, Lussemburgo.

nazionale ad esporsi⁶⁶¹. Nella direttiva non si richiede nemmeno l'obbligo di attestare conformità ai documenti che saranno trasmessi⁶⁶². Inoltre si esclude l'illiceità del comportamento delle autorità fiscali che hanno divulgato le informazioni tramite lo scambio di informazioni.

Sorge un altro tipo di problematica nel momento in cui i dati provengono dallo Stato Svizzero, perché i canali utilizzati per lo scambio di informazioni non sono quelli usuali, come l'Accordo CE-Svizzera del 26 ottobre 2004, ma sono state utilizzate altre disposizioni⁶⁶³. Ciò potrebbe essere posto come fondamento per l'illegittimità dell'acquisizione della lista da parte dell'Amministrazione fiscale Italiana.

Anche in questa ordinanza perciò si indica che l'acquisizione illegittima non comporta l'inutilizzabilità dei documenti, neppure i dati bancari assumono rilievo perché non costituzionalmente protetti. La dottrina⁶⁶⁴ solleva il dubbio riguardo il diritto tutelato costituzionalmente, ritenendo che l'accesso abusivo a sistemi informatici⁶⁶⁵ concerni per estensione ad un diritto di inviolabilità di domicilio, ma la Corte sostiene diversamente. L'inutilizzabilità dovrà essere verificata dal giudice nazionale nel caso in cui vi siano regole che discendono da disposizioni legislative che lo prevedono ed, inoltre, valutando la posizione di difesa del contribuente⁶⁶⁶.

In conclusione questa prassi è consentita perché non vi è una specifica previsione normativa che stabilisce l'inutilizzabilità delle prove, ma solo mere interpretazioni⁶⁶⁷.

I casi delle liste si sono ormai risolti dalla maggior parte delle interpretazioni a favore verso l'interesse statale⁶⁶⁸. In prevalenza l'orientamento, anche per il fisco italiano⁶⁶⁹, è

⁶⁶¹ CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605, par. 6.1.

⁶⁶² CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605, par. 6.7.

⁶⁶³ MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. lista Falciani*, cit., p. 215.

⁶⁶⁴ MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. lista Falciani*, cit., p. 221.

⁶⁶⁵ «Domicilio informatico quale spazio ideale in cui sono contenuti i dati informatici di pertinenza della persona, estendendo ad esso la tutela della riservatezza della sfera individuale del bene costituzionalmente protetto» in MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. lista Falciani*, cit., p. 221.

⁶⁶⁶ CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605, par. 7.

⁶⁶⁷ MASTELLONE P., *op. ult. cit.*, pp.827-828.

⁶⁶⁸ CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., p. 306.

⁶⁶⁹ VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, n.6, sez. II, p. 1120.

quello dell'utilizzabilità dei dati bancari perché l'illecito si è verificato all'estero e perché ottenuti tramite lo scambio di informazioni lecito che sana la posizione precedente.

Inoltre, da una più recente ordinanza n. 17503⁶⁷⁰, già citata, si conferma che non è affermabile il principio dell'inutilizzabilità, ma che le prove possano avere valore indiziario a meno che la loro inutilizzabilità provenga da una specifica previsione normativa oppure leda dei diritti costituzionalmente protetti.

Il principio della legalità si basa su un'interpretazione territoriale⁶⁷¹, ovvero una violazione non rileva se esercitata all'estero. Infatti, nell'ipotesi in cui l'illegittimità si verificasse nel diritto nazionale, certamente le prove sarebbero inutilizzabili⁶⁷². Nemmeno nell'ambito comunitario esiste una disposizione in merito ai diritti del contribuente, infatti, in questi casi esso non ha la possibilità di far valere i propri diritti sugli illeciti esteri. Saranno i giudici nazionali sulle basi delle disposizioni domestiche ad emettere le decisioni⁶⁷³.

Il contribuente, vedendosi ledere i propri diritti, potrà effettuare una difesa solamente al momento del ricevimento dell'atto di accertamento non avendo, però, prove consone per il fatto che non può visionare i documenti di scambio, se non i suoi dati identificativi, i documenti comprovanti l'accertamento e quelli riguardanti le modalità di scambio⁶⁷⁴, come ribadito dal Consiglio di Stato⁶⁷⁵.

Con le disparità di trattamento di uno stesso caso, nell'ambito comunitario vengono a crearsi numerose discriminazioni. Si creano discriminazioni tra contribuenti residenti in Stati che tutelano maggiormente il diritto del contribuente ed altri che sanciscono diritti più restrittivi. Così anche la discriminazione tra contribuenti che producono reddito nello Stato di residenza, dove il problema dell'illecito sarebbe tutelato secondo la legge nazionale, o prodotto in altri Stati dove vengono effettuate acquisizioni illecite e sanate con lo scambio di informazioni. Oltre alla discrezione dei giudici, si può parlare

⁶⁷⁰ CASS., sez. VI, 1 settembre 2016, ord. n. 17503.

⁶⁷¹ MASTELLONE P., *op. ult. cit.*, p. 828 ss.

⁶⁷² CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, cit., p. 307.

⁶⁷³ MASTELLONE P., *op. ult. cit.*

⁶⁷⁴ SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, cit., p. 171.

⁶⁷⁵ Si veda CONS. STATO, sez. IV, 9 dicembre 2011, sen. n. 6472 già citata nel medesimo paragrafo.

anche di fortuna del contribuente di impugnare l'atto davanti ad un giudice più o meno favorevole alla sua tutela⁶⁷⁶.

Permane il dubbio che gli orientamenti nelle sentenze siano contrari al giusto processo, ma la Corte di Cassazione ritiene che non si va contro l'art. 24 della Costituzione, in quanto il giudice nazionale può valutare la situazione in contraddittorio con il contribuente.

In sostanza non essendoci una posizione univoca e nessuna normativa disposta in merito, il giudice deve garantire il rispetto del giusto processo all'art. 6 CEDU e nell'ambito Europeo deve garantire il rispetto dei diritti fondamentali del contribuente istituiti dalla Carta di Nizza⁶⁷⁷. Per quanto riguarda l'art. 6 CEDU, il giusto processo⁶⁷⁸ non è adempiuto dalle procedure dello scambio di informazioni poiché le fonti rimangono indifferenti sulla modalità di acquisizione delle prove⁶⁷⁹.

⁶⁷⁶ BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, cit., p. 227.

⁶⁷⁷ BILANCIA F., *et. al.* (a cura di), cit., p. 228.

⁶⁷⁸ Sancito dall'art. 111 Cost. pare violato perché le condizioni di parità non sembrano rispettate nelle procedure, per il fatto che resti indifferente sulle prove siano esse lecite o illecite.

⁶⁷⁹ MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. lista Falciani*, cit., p. 220.

CAPITOLO 4

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NEL PROGETTO BEPS E LA MANDATORY DISCLOSURE

4.1 Lo scambio di informazioni nel progetto BEPS

Il progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) redatto dall'OCSE e dal G20 nel 2013, come delineato nel par. 1.2, è un programma che combatte contro la pianificazione fiscale aggressiva applicata dai soggetti con il fine di erodere la propria base imponibile e spostare gli utili all'estero in luoghi con bassa tassazione. Come indica l'OCSE⁶⁸⁰, la maggior parte delle strategie indotte dalle multinazionali sono legali e ciò distrugge l'equità e l'integrità dei sistemi fiscali e dei mercati, poiché le imprese si trovano ad avere un vantaggio competitivo indebito a sfavore delle altre. Come già sottolineato, gli Stati in via di sviluppo dipendono fortemente dalla presenza delle multinazionali e qualora vengano adottate delle strategie elusive ne risentono maggiormente. Per questo motivo, i partecipanti al progetto BEPS sono 129⁶⁸¹, di cui circa il 60% sono Paesi in via di sviluppo.

Il progetto BEPS si compone di 15 "action" identificate dal *BEPS Action Plan*⁶⁸² che forniscono supporto agli Stati che vogliono combattere le distorsioni affrontando l'elusione fiscale e tassando i profitti laddove vengano effettivamente generati. Questo progetto deve però essere attuato attraverso un cambiamento nelle leggi interne, nelle pratiche degli Stati e nei trattati. Le azioni che verranno brevemente descritte in seguito sono reperite dall'*Explanatory Statement* dell'OCSE del 2015⁶⁸³.

Le azioni affrontano varie tematiche:

- *Action 1*: affronta le sfide fiscali sull'economia digitale identificando le principali difficoltà e delineando le soluzioni per affrontarle sia in materia di imposte dirette, sia in materia di imposte indirette;

⁶⁸⁰ Nel sito dell'OCSE alla sezione dedicata al progetto BEPS: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

⁶⁸¹ Come riporta la tabella aggiornata a Marzo 2019 reperibile nel sito dell'OCSE: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

⁶⁸² OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing - Parigi, 2013.

⁶⁸³ OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2015.

- *Action 2*: esamina i cosiddetti *Hybrid Mismatch Arrangements* ovvero gli accordi per la mancata corrispondenza attuati dalle multinazionali per garantire un vantaggio fiscale risultante dalla differenza di trattamento fiscale nelle diverse giurisdizioni degli Stati come le doppie non tassazioni, doppie deduzioni o differimenti di pagamento a lungo termine;
- *Action 3*: impronta con delle raccomandazioni delle regole per le CFC (*Controlled Foreign Company*) ovvero imprese controllate da società estere;
- *Action 4*: affronta le limitazioni sulla deducibilità degli interessi e altri oneri finanziari,
- *Action 5*: affronta le pratiche fiscali dannose (*Harmful Tax Practices*) principalmente riguardo i regimi preferenziali utilizzati per lo spostamento degli utili e riguardo la mancanza di trasparenza con conseguenza di un necessario scambio di informazioni spontaneo riguardo i *tax ruling*⁶⁸⁴;
- *Action 6*: si occupa di prevenire l'abuso dei trattati, inclusi i *treaty shopping*⁶⁸⁵;
- *Action 7*: affronta la tematica della stabile organizzazione, definita dall'art. 5 del Modello OCSE, per prevenire le elusioni del fisco simulando meri artifici;
- *Actions 8-10*: assicurano che le regole del *transfer pricing*, introdotte nell'art. 9 del Modello OCSE, vengano adottate correttamente. L'*action 8* dispone in merito ai prezzi di trasferimento adottati per casi difficili da valutare come beni immateriali. Le *actions 9 e 10* si occupano di controllare le aree di rischio di transazioni per lo spostamento di utili, di utilizzo dei prezzi di trasferimento e di utilizzo dei metodi di pagamento per erodere la base imponibile con disallineamento della creazione di valore;
- *Action 11*: stabilisce i metodi per effettuare delle analisi sui dati riguardanti il progetto BEPS per attuare un monitoraggio, valutandone la sua l'efficacia sull'implementazione;

⁶⁸⁴ Si fa riferimento ad una decisione o opinione posta in essere dalle autorità di uno Stato, che interpreta e chiarisce l'applicazione di una legge fiscale in merito ad una situazione precisa di un soggetto (OECD, *Glossary of Tax Terms*: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>).

⁶⁸⁵ L'OCSE in *Glossary of Tax Terms* (vedi *supra* nota n. 684) indica che il termine fa riferimento a situazioni in cui un soggetto non residente nel Paese in cui vige un trattato fiscale cerca di trarne allo stesso modo beneficio.

- *Action 12*: contiene raccomandazioni sulla *Mandatory Disclosure*, ovvero si richiede di divulgare le disposizioni di pianificazione fiscale aggressiva per mancanza di informazioni tempestive e complete per tale materia;
- *Action 13*: contiene un orientamento sui documenti relativi ai prezzi di trasferimento, includendo anche il *Country by Country reporting*. Una riforma della documentazione è rivolta a migliorare la qualità delle informazioni fornite alle amministrazioni fiscali;
- *Action 14*: riguarda le risoluzioni di controversie che devono essere risolte nel più breve tempo possibile attraverso una procedura, includendo anche un sistema di monitoraggio per garantire che lo *standard* minimo sia rispettato nei vari Paesi;
- *Action 15*: esplora la diffusione dello strumento multilaterale e la sua fattibilità.

Tabella 4.1: I pilastri del progetto BEPS



Fonte: Elaborazione propria tratta
 Progress report July 2017-June 2018, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, 2018.

Da quanto riportato nella tabella 4.1, il BEPS si fonda principalmente su 3 pilastri: sulla coerenza dei sistemi fiscali nazionali per l'attuazione delle attività transfrontaliere, sulla sostanza in modo che le attuazioni degli *standard* internazionali tassino le attività economiche laddove venga creato effettivamente valore e sulla trasparenza per assicurare una dissuasione all'assunzione di strategie fiscali aggressive. Non tanto un obiettivo, ma una conseguenza dell'implementazione delle precedenti *actions* riguarda il blocco trasversale dedicato all'analisi dell'impatto del progetto BEPS sui Paesi aderenti⁶⁸⁶ nel quale si trovano l'economia digitale, sempre più parte delle economie mondiali, e le convenzioni multilaterali che si prefiggono ad essere i principali strumenti da utilizzare.

Il tema dello scambio di informazioni fiscali, argomento principale di questa tesi, lo si identifica nel fondamento della trasparenza alle azioni 5, 12 e 13 che verranno esplicitati nei paragrafi successivi.

4.1.1 Action 5: Scambio di informazioni sui tax ruling

Questa azione è rivolta a combattere le pratiche fiscali dannose attuate dalle imprese multinazionali, con il fine di promuovere lo scambio di informazioni sui *tax ruling* principalmente posti in atto dai regimi preferenziali. Queste preoccupazioni non sono state concepite solo nel 2013, ma erano già sentite dall'OCSE, il quale pubblicò nel 1998 il report *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Questo rapporto ha posto le basi dell'*action 5*, elaborata con l'aiuto del *Forum on Harmful Tax Practices* (FHTP)⁶⁸⁷.

Il rapporto del 1998⁶⁸⁸ stabiliva quali caratteristiche si dovessero considerare per contraddistinguere i regimi preferenziali dai paradisi fiscali. L'OCSE ha individuato quattro fattori chiave per considerare un paradiso fiscale: la tassazione sul reddito, la mancanza di uno scambio di informazioni, la mancanza di trasparenza nella

⁶⁸⁶ OECD, *Progress report July 2017-June 2018, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing - Parigi, 27-28 Giugno 2018.

⁶⁸⁷ In questo paragrafo si farà riferimento, in mancanza di ulteriori specificazioni, al documento OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing – Parigi, 2015.

⁶⁸⁸ OECD, *Harmful tax competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing – Parigi, 1998.

legislazione e la mancanza di una attività sostanziale ovvero attività fittizie poste in atto unicamente di carattere fiscale, per attrarre investimenti⁶⁸⁹. Mentre un regime preferenziale è individuato da altri quattro fattori: una bassa aliquota fiscale sul reddito, la creazione di un cosiddetto regime “*ring fencing*” ovvero un regime isolato da mercati dello Stato stesso, la mancanza di trasparenza ed infine la mancanza dello scambio di informazioni⁶⁹⁰.

Inizialmente, da parte dell’OCSE, era richiesta una misura per contrastare le pratiche fiscali dannose soprattutto per quelle attività geograficamente mobili come i beni immobili o servizi finanziari. Parte del lavoro contro i paradisi fiscali è stato svolto dal *Global Forum* dell’OCSE con l’introduzione del Modello TIEA nel 2002 e successivamente con gli *standard* di trasparenza, come già visto al capitolo 1. Dopo il 2009 il Comitato sugli Affari Fiscali dell’OCSE decise di ristrutturare le autorità responsabili dello scambio di informazioni, infatti creò il *Working Party* n. 10 per lo scambio di informazioni in materia fiscale, che successivamente è stato indirizzato al *Forum FHTP*, il quale puntò l’attenzione verso i regimi preferenziali ed infine il *Working Party* n. 8 per la materia di elusione ed evasione fiscale⁶⁹¹.

Ciò che intende svolgere l’OCSE con l’*action* 5 non è tanto un’armonizzazione delle giurisdizioni tributarie, ma quello di permettere agli Stati di reagire contro le politiche fiscali dannose al fine di incoraggiare ad una concorrenza fiscale leale⁶⁹².

Il capitolo 5 del report dell’*action* 5⁶⁹³ mira alla trasparenza, posta come secondo obiettivo di questa azione, dove è stato concordato un quadro che copra tutte le possibili preoccupazioni che possano derivare dal progetto BEPS in assenza di uno scambio di informazioni spontaneo obbligatorio.

Al par. 90 viene indicato che il Forum aveva deciso di migliorare la trasparenza fiscale in tre passi: il primo passo riguarda l’applicazione obbligatoria dello scambio di

⁶⁸⁹ OECD, *Harmful tax competition*, cit., par. 52, p. 23.

⁶⁹⁰ OECD, *Harmful tax competition*, cit., par. 52, p. 27.

⁶⁹¹ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5*, cit., par. 9.

⁶⁹² OECD, *op. ult. cit.*, par. 3.

⁶⁹³ OECD, *op. ult. cit.*

informazioni spontaneo in merito a decisioni sui regimi preferenziali; il secondo passo è quello di considerare se la trasparenza potesse essere migliorata attraverso la somministrazione di questionari ai Paesi riguardo le pratiche esistenti, arrivando a definire che l'azione 5 potesse essere intrapresa per scambiare ulteriori informazioni oltre a quelle dei regimi preferenziali; la terza fase riguarda lo sviluppo di un quadro generale in questione.

Il quadro riguardante lo scambio di informazioni comprende sei categorie di decisioni: le decisioni riguardanti i regimi preferenziali, gli accordi tariffari unilaterali transfrontalieri⁶⁹⁴, o altre decisioni riguardanti i prezzi di trasferimento, le decisioni relative ad un adeguamento dei profitti al ribasso, le decisioni relative alla stabile organizzazione, le decisioni sulla condotta ed altre decisioni che affioreranno in futuro che possano portare a preoccupazioni riguardo il progetto BEPS. Lo scambio di informazioni in merito è stato attuato entro la fine del 2016⁶⁹⁵. Il quadro è stato elaborato facendo riferimento alla convenzione MAAT e alla direttiva 2011/16/UE, al fine di garantire che le informazioni siano rilevanti per le amministrazioni fiscali e che non impongano oneri inutili a carico di chi deve fornire le informazioni⁶⁹⁶.

Le sezioni del capitolo 5 si occupano di definire le regole da seguire nello scambio di informazioni spontaneo obbligatorio secondo l'azione 5 del progetto BEPS. I *ruling* a cui si fa riferimento per lo scambio di informazioni sono definiti come qualsiasi consiglio o informazione fornito da una autorità fiscale ad uno specifico contribuente in merito alla sua situazione fiscale⁶⁹⁷. Con riguardo ai *ruling*, definiti dal par. 90, la sezione II esplica tutte le possibili decisioni in questione, ma due risultano essere quelle più frequenti ed interessanti: gli ATRs e gli APAs. Gli ATRs (*Advance Tax Rulings*) sono regolamenti fiscali anticipati specifici richiesti da un contribuente prima di intraprendere una operazione, al fine di accordare una conseguenza fiscale in merito

⁶⁹⁴ *Advance Pricing Arrangements* (APAs), accordi tra i soggetti contribuenti e l'Autorità amministrativa dello Stato in materia di metodo di prezzi di trasferimento.

⁶⁹⁵ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5*, cit., par. 91.

⁶⁹⁶ OECD, *op. ult. cit.*, par. 92.

⁶⁹⁷ OECD, *op. ult. cit.*, par. 95.

alla circostanza in questione⁶⁹⁸. Mentre gli APAs⁶⁹⁹ (*Advance Pricing Arrangements*) sono accordi di prezzo avanzati che definiscono i criteri per la determinazione dei prezzi di trasferimento prima di effettuare delle transazioni⁷⁰⁰. L'obbligo di scambiare spontaneamente le informazioni sussiste quando le decisioni sono relative a regimi preferenziali, anche per quei regimi non ancora revisionati dal Forum FHTP⁷⁰¹. Lo scambio di informazioni per le sei categorie di decisioni deve essere posto in essere, secondo la sezione III, dal Paese di residenza di tutte le parti correlate⁷⁰² con cui il soggetto in questione ha in atto transazioni per le quali è stata deliberata una decisione o che beneficiano di un trattamento preferenziale, oppure dal Paese di residenza della società capogruppo⁷⁰³. Qualora i Paesi non abbiano una disposizione che regolamenti lo scambio di informazioni spontaneo, dovranno provvedere in merito⁷⁰⁴. L'obbligo dello scambio di informazioni riguarda non solo le decisioni che verranno effettuate in futuro dal momento in cui è stato pubblicato il progetto BEPS, ma anche alle decisioni assunte precedentemente⁷⁰⁵.

Il processo di scambio di informazioni prevede due fasi. La prima fase in cui l'Amministrazione fiscale fornisce le informazioni di base sulla decisione utilizzando un modello comune⁷⁰⁶ per semplificare il processo⁷⁰⁷. In questo modulo verrà rilevata la

⁶⁹⁸ OECD, *op. ult. cit.*, par. 98.

⁶⁹⁹ Queste decisioni possono essere unilaterali, bilaterali oppure multilaterali, secondo il par. 101, le ultime due tipologie sono concluse tra più autorità fiscali secondo i trattati internazionali, mentre gli APAs unilaterali sono conclusi tra l'autorità fiscale di uno Stato e il contribuente dello stesso. Questi ultimi rientrano tra le decisioni per lo scambio obbligatorio poiché rischiano di far insorgere preoccupazioni riguardanti il BEPS in assenza di trasparenza potendo influire indirettamente sulla posizione fiscale in un altro Paese (OECD, *Action 5*, 2015: par. 109).

⁷⁰⁰ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5*, cit., par. 99.

⁷⁰¹ OECD, *op. ult. cit.*, par. 105.

⁷⁰² Riguardo alla correlazione il par. 122 (OECD, *op. ult. cit.*) indica che si considera correlata una parte con un'altra, qualora vi siano investimenti del 25% o più.

⁷⁰³ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5*, cit., par. 121. Per una più dettagliata spiegazione sui Paesi che sono obbligati allo scambio delle informazioni per le varie decisioni si veda la tabella 5.1 in OECD, *Action 5*, 2015, p. 53.

⁷⁰⁴ OECD, *op. ult. cit.*, nota n. 11, p. 59.

⁷⁰⁵ OECD, *op. ult. cit.*, par. 126. Le decisioni che sono state assunte a partire dal 1 gennaio 2010 e che erano ancora in vigore al 1 gennaio 2014.

⁷⁰⁶ Annex C in OECD, *Action 5*, 2015, p. 74.

⁷⁰⁷ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5*, cit., par. 130.

tipologia di decisione assunta verificando se rientri tra le decisioni soggette allo scambio di informazioni e definendo il Paese con il quale dovrebbe essere scambiata l'eventuale decisione⁷⁰⁸. Il secondo passaggio è quello in cui le amministrazioni che ricevono il modello decidono se richiedere assistenza o meno.

Si indicano due diversi metodi di scambio di informazioni a seconda che le decisioni siano future o già sostenute. Per quanto riguarda le decisioni future, quando un Paese emette una decisione, deve scambiare le informazioni con i Paesi correlati, il più velocemente possibile e non oltre tre mesi. Per quanto riguarda le decisioni passate, invece, le informazioni dovevano essere scambiate entro il 2016⁷⁰⁹.

Un Paese che ha concesso una decisione ad un soggetto, la quale è condizionata all'obbligo di scambio di informazioni, non può rifiutare lo scambio invocando la mancanza di reciprocità⁷¹⁰.

Come gli strumenti internazionali per lo scambio di informazioni, indicati nel capitolo primo, anche il progetto BEPS fa riferimento alla riservatezza delle informazioni. Al par. 137 viene indicato che le informazioni sono riservate e quindi il Paese ricevente deve provvedere a proteggerle utilizzandole per determinati scopi e comunicate a determinate persone.

Al fine di seguire le migliori pratiche, vi dovranno essere delle modifiche nelle legislazioni nazionali⁷¹¹. Queste pratiche migliorano il processo di trasparenza e sono delineate dalla sezione IX dell'*action* 5. La lett. a della sezione indica come deve essere effettuato un processo per la concessione di una decisione. Si indica che le procedure per le decisioni dovrebbero identificare sin dall'inizio tutte le condizioni, tra cui i motivi per negare una decisione, le conseguenze dall'ottenimento della decisione, le condizioni per la revoca o l'annullamento, ecc. I contribuenti devono richiedere in forma scritta una decisione, fornendo la descrizione completa della situazione ed identificandosi. Inoltre, si richiedono alcune precise disposizioni in merito alla pronuncia di decisioni fiscali, infatti quest'ultime dovrebbero essere emesse dall'ufficio

⁷⁰⁸ OECD, *op. ult. cit.*, par. 131.

⁷⁰⁹ OECD, *op. ult. cit.*, par. 133 e 135.

⁷¹⁰ OECD, *op. ult. cit.*, par. 136. Come indicato anche nell'art. 26 del Modello OCSE al par. 15.1, p. 500.

⁷¹¹ OECD, *op. ult. cit.*, nota n. 15, p. 59.

competente in conformità con la legge e le pratiche amministrative dello Stato, dovrebbero rispettare i trattati internazionali, dovrebbero essere redatte da almeno due funzionari, o almeno dovrebbe essere previsto un processo di revisione, dovrebbero essere vincolanti per l’Autorità stessa ed, infine, prima di prendere una decisione le autorità dovrebbero verificare che i fatti giustificano un’emanazione di una decisione e che il risultato sia coerente con precedenti decisioni di circostanze simili.

Alla lett. c si indica che le decisioni generali dovrebbero essere facilmente accessibili ai contribuenti e ad altre amministrazioni fiscali, idealmente pubblicate nel sito web dell’Amministrazione emittente entro sei mesi.

4.1.2 Action 13: Country by Country Reporting

L’*action 13* si fonda sul pilastro della trasparenza del BEPS, così come l’*action 5*, perché permettono entrambe di migliorare la trasparenza dei sistemi fiscali. In questa azione è prevista la documentazione necessaria per il *Transfer Pricing* e per il *Country by Country reporting* (CbC) al fine di consentire alle società multinazionali di indicare annualmente, per ogni giurisdizione con cui sono correlate, delle informazioni.

L’attuazione del report, supportata dall’introduzione di una migliore documentazione sui prezzi di trasferimento, fornisce alle amministrazioni un nuovo livello di trasparenza per quanto riguarda le operazioni tra società multinazionali⁷¹².

L’*action 13* prevede tre livelli per una migliore trasparenza: il primo livello stabilisce una divulgazione delle informazioni sulle operazioni commerciali a livello di gruppo per quanto riguarda le politiche sui prezzi di trasferimento delle multinazionali, redigendo un *Master File*. Il secondo livello prevede la redazione di un *Local File (Country File)* nel quale vengono specificate le politiche dei prezzi di trasferimento specifiche per un soggetto di una giurisdizione. Tra l’obbligo di scambio di informazioni spontaneo sugli APAs, previsto dall’*action 5*, e l’*action 13* c’è una interazione, poiché il *master file*

⁷¹² OECD, *Progress report July 2017- June 2018, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing - Parigi, 27-28 Giugno 2018.

conterrà un elenco degli APAs esistenti per una multinazionale⁷¹³. Questa duplice disposizione è prevista per rafforzare l'obbligo di trasparenza, in quanto l'*action 5* riguarda uno scambio di informazioni più ampio e generale rispetto a ciò che potrebbe essere richiesto in un *Master o Local File*⁷¹⁴. Il *Country by Country reporting* è previsto come terzo livello dell'*action 13* e prevede un'indicazione annuale dell'ammontare di ricavi, di profitti lordi, di tasse pagate o accumulate e di altre attività economiche rilevanti per ogni giurisdizione nel quale le multinazionali operano. Questo report deve essere archiviato dalla giurisdizione della società controllante (*parent company*) e divulgato conseguentemente dalle autorità attraverso lo scambio di informazioni⁷¹⁵.

Per facilitare l'implementazione del CbC nei vari Paesi, l'azione ha incluso nel "*Final Report 2015*"⁷¹⁶ un documento intitolato "*Reporting Implementation Package*"⁷¹⁷ che comprende un modello legislativo utilizzato da qualsiasi Stato per adattare la propria legislazione al CbC *reporting* e comprensivo di tre tipologie di accordi che potrebbero essere utilizzati per lo scambio di informazioni dello stesso con altri Stati. I modelli a cui si fa riferimento per lo scambio di informazioni sono la Convenzione MAAT, gli accordi TIEAs e le convenzioni bilaterali. La Convenzione MAAT si è vista più efficiente in merito e per tanto è stato sviluppato un accordo specifico, trattato sulla base dell'art. 6⁷¹⁸ della stessa convenzione, il CbC MCAA (*Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of Country-by-Country Reports*). Gli accordi sottoscritti in base a quest'ultimo strumento sono 78, come indicato dall'OCSE secondo l'ultimo aggiornamento del 11 aprile 2019⁷¹⁹. In aggiunta sono stati sviluppati anche altri due

⁷¹³ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing – Parigi, 2015, par. 110.

⁷¹⁴ OECD, *op. ult. cit.*, par. 111.

⁷¹⁵ OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing - Parigi, 2015.

⁷¹⁶ OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

⁷¹⁷ Reperibile nel "*Annex IV to Chapter V*" del documento alla nota precedente, a cui si farà appunto riferimento, oppure in un documento a sé stante OECD, *Action 13: Country by Country Reporting implementation Package*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

⁷¹⁸ Come si è già visto più in dettaglio dal par. 1.1 di questa tesi, dove il MCAA ed il CRS insieme formano lo *Standard of Automatic Exchange of Financial Account Information*.

⁷¹⁹ Consultabile nel sito dell'OCSE nella sezione riguardante il Country by Country Reporting in <http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting.htm>.

accordi per lo scambio di informazioni sul CbC *reporting*, basati sulla Convenzione contro doppia imposizione e sull'accordo TIEAs⁷²⁰.

Il modello legislativo per il CbC *reporting* si sviluppa in otto articoli: definizioni, obblighi, notifiche, CbC *reporting*, termini, l'uso e la riservatezza delle informazioni, sanzioni e data di entrata in vigore. Per quanto riguarda le definizioni all'art. 1, si indica che il soggetto a cui fa riferimento il CbC consiste in un gruppo multinazionale⁷²¹. Due o più imprese che adottano la legislazione del bilancio consolidato e che si trovano in almeno due giurisdizioni diverse, anche per mezzo della stabile organizzazione, devono rispettare le disposizioni del CbC *reporting*. Non tutte le società appartenenti al gruppo sono obbligate alla rendicontazione, ma solo la società capogruppo, come indicato dall'art. 2. Qualora la società capogruppo, secondo la propria giurisdizione, non sia obbligata a redigere il CbC *reporting*, oppure non abbia un accordo per lo scambio di informazioni o ancora qualora vi sia ma non viene adempiuto, l'obbligo passa in capo ad un'altra società del gruppo residente nel Paese in cui fa riferimento la giurisdizione per il rendiconto.

L'art. 4 definisce il CbC *reporting* come un rendiconto che deve contenere: le informazioni aggregate di ricavi, profitti o perdite al lordo delle imposte, le imposte sul reddito maturate, il capitale dichiarato, i guadagni accumulati, il numero di dipendenti, le immobilizzazioni materiali per ogni giurisdizione in cui opera il gruppo ed i soggetti di cui è costituito il gruppo con l'identificazione di ogni giurisdizione fiscale nel quale sono stabiliti. La rendicontazione, secondo l'art. 5, deve essere presentata entro dodici mesi dalla conclusione dell'anno fiscale.

Le condizioni necessarie per l'utilizzo efficace del CbC *reporting* sono la riservatezza, la coerenza e l'uso appropriato delle informazioni. Anche in questo contesto, come

⁷²⁰ OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, cit., p. 37.

⁷²¹ Vengono esclusi i gruppi di imprese che hanno dei ricavi consolidati inferiori a 750 milioni di euro durante l'anno fiscale precedente a quello di riferimento per la rendicontazione (art. 1 par. 3 *Annex IV to Chapter V* in OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, cit., p. 37).

La guida dell'OCSE sull'implementazione dell'azione 13 (OECD, *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting*, OECD Publishing – Parigi, 2015) indica al par. 10 che l'esenzione provoca un'esclusione del 85-90% dei gruppi multinazionali dall'obbligo di presentazione del rendiconto Cbc, ma il rapporto sarà comunque presentato da gruppi multinazionali che controllano circa il 90% dei ricavi aziendali totali.

disposto dall'art. 6, le informazioni sono riservate secondo le disposizioni previste dalla Convenzione MAAT. Inoltre, le informazioni devono essere trattate in modo appropriato, come cita l'articolo, hanno lo scopo di aiutare l'Amministrazione a comprendere se vi sia un rischio sull'erosione della base imponibile o sullo spostamento fittizio degli utili all'estero. Per quanto riguarda la coerenza, si indica che la giurisdizione deve adottare delle regolamentazioni che rendano il CbC *reporting* un obbligo per le società indicate dall'art. 2, consigliando l'utilizzo del modello indicato all'allegato III del capitolo V dell'*action 13*⁷²².

Seguono, inoltre, gli accordi previsti sullo scambio di informazioni facendo riferimento alla convenzione MAAT, alla convenzione contro la doppia imposizione e al Modello TIEA⁷²³. Dispongono similmente le regole predisposte dal modello generale, ma in conformità con la convenzione a cui fanno riferimento.

4.1.3 Action 12: Mandatory Disclosure

Le normative fiscali internazionali esistenti sono divenute obsolete nel tempo, perché costruite nel passato sulla base di esigenze contingenti, in epoche in cui minori erano i rischi rispetto a quanto accade nel presente, anche a causa della globalizzazione che cambia continuamente gli schemi. I soggetti nelle lacune normative trovano il modo per assicurarsi dei vantaggi fiscali indebiti⁷²⁴, per questo motivo è stato istituito il progetto BEPS. L'*action 12* del progetto rientra nell'obiettivo della trasparenza e affronta la pianificazione fiscale aggressiva istituendo le regole base per la *Mandatory Disclosure*⁷²⁵.

L'OCSE ha pubblicato, il 9 marzo 2018, il *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*⁷²⁶, ovvero il modello e le

⁷²² OECD, *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

⁷²³ Reperibili in OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13*, cit., p. 45 ss.

⁷²⁴ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD Publishing – Parigi, 2015, p. 3.

⁷²⁵ In seguito definito anche come regime obbligatorio.

⁷²⁶ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing – Parigi, 2018.

regole a cui si devono attenere i soggetti obbligati alla divulgazione degli schemi elusivi che aggirano il CRS e delle strutture *offshore*⁷²⁷ poco trasparenti.

Con le nuove normative, l'OCSE ha promosso la fine dell'elusione del CRS e delle strutture opache *offshore*: infatti, si chiede ad avvocati, commercialisti, consulenti finanziari, banche e altri intermediari di comunicare alle autorità fiscali qualsiasi tipologia di schema elusivo posto in essere a favore dei propri clienti. Questa iniziativa ha fatto in modo che contribuenti, con capitali non dichiarati, iniziassero sin da subito ad effettuare una comunicazione alle autorità per sanare la loro posizione, apportando per gli Stati un'aggiunta di 85 miliardi di entrate fiscali⁷²⁸.

Prima di approfondire il modello della *Mandatory Disclosure* sugli schemi che eludono il CRS e sulle strutture opache *offshore*, è opportuno comprendere cosa sia stato definito nell'*action 12*, che è il modello base per qualsiasi regime di divulgazione obbligatoria.

Il report dell'*action 12* evidenzia che la mancanza di informazioni tempestive e complete sulla pianificazione fiscale aggressiva è una delle principali sfide che deve essere affrontata dagli Stati. Se le informazioni arrivassero in tempi brevi alle Amministrazioni fiscali, esse coglierebbero l'opportunità di valutare i rischi più velocemente, con conseguenti revisioni o aggiornamenti tempestivi della legislazione. In assenza di regimi simili, le Amministrazioni fiscali potrebbero trovare difficile l'identificazione di schemi elusivi o, qualora riuscissero, potrebbe essere troppo tardi per evitare perdite di gettito fiscale⁷²⁹. L'*action 12* si occupa di definire le linee guida che dovrebbero essere utilizzate dai Paesi per aumentare il flusso di informazioni in questione⁷³⁰.

Lo scopo principale della *Mandatory Disclosure* è quello di fornire il prima possibile agli Stati le informazioni riguardanti le pianificazioni fiscali aggressive con l'identificazione

⁷²⁷ Il termine *offshore* indica una società che pur avendo qualificato la propria sede in un Paese, esercita la propria attività prevalente in un altro, per beneficiare di vantaggi fiscali.

⁷²⁸ Comunicato OECD, 9 marzo 2018: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/game-over-for-crs-avoidance-oecd-adopts-tax-disclosure-rules-for-advisors.htm>.

⁷²⁹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 29.

⁷³⁰ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p. 9. Questo documento è la fonte principale che verrà utilizzata per definire l'*action 12* e le traduzioni sono libere.

del promotore e dell'utilizzatore⁷³¹. La *Mandatory Disclosure* deve seguire alcuni principi, ovvero: deve essere un regime chiaro e comprensibile perché l'incomprensibilità induce all'involontaria mancata trasmissione dei dati rilevanti⁷³²; deve bilanciare i costi assunti dai contribuenti con i benefici ottenuti dalla tassazione; deve raggiungere gli obiettivi prefissati; deve identificare gli schemi elusivi rientranti nella comunicazione, rimanendo allo stesso tempo un regime flessibile che si adatta ai nuovi rischi ed elimina quelli obsoleti; infine deve fare in modo che le informazioni raccolte vengano effettivamente utilizzate. Seguendo i principi definiti dal report, il regime dovrebbe indurre ad un comportamento indiretto posto in essere dai soggetti che, prima di effettuare una pianificazione fiscale aggressiva, riflettano sulle successive conseguenze⁷³³.

Oltre alla *Mandatory Disclosure* sono stati implementati altri strumenti simili per dissuadere la pianificazione fiscale aggressiva come i *ruling*, che consentono di richiedere un parere dall'Amministrazione fiscale sulla tassazione di una specifica circostanza, la *Voluntary Disclosure*, i questionari ed ulteriori obblighi di comunicazione. Il regime obbligatorio differisce dagli altri strumenti perché è progettato per identificare gli schemi di pianificazione aggressiva obbligando ad una comunicazione anche il soggetto che ha posto in essere lo schema, sia esso solamente il promotore della pianificazione e non l'utilizzatore⁷³⁴. Inoltre, rispetto agli altri strumenti, la *Mandatory Disclosure* possiede una capacità più elevata di dissuadere i contribuenti ad assumere comportamenti elusivi⁷³⁵.

L'OCSE richiede agli Stati di sviluppare delle raccomandazioni per l'instaurazione della *Mandatory Disclosure* tramite un modello *standard* che terrà conto delle esigenze specifiche di ogni Paese. Oltre agli schemi elusivi nazionali, che sono più facili da controllare, dovranno essere considerati anche quelli transfrontalieri. Per fare ciò bisognerà creare una condivisione delle informazioni tra gli Stati riguardo le

⁷³¹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 12.

⁷³² OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 19.

⁷³³ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.9.

⁷³⁴ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., parr. 2-3-24, cfr. tabella 1.1 p. 24.

⁷³⁵ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., cfr. tabella 1.1 p. 24.

comunicazioni della *Mandatory Disclosure*⁷³⁶. I regimi obbligatori comprendono tutte le tipologie di schemi, anche con caratteristiche transfrontaliere, però si è precisato che in alcuni Stati dove vige già il regime obbligatorio, per gli accordi transfrontalieri si ricevono meno informazioni rispetto a quelli nazionali. Questa problematica sussiste perché i regimi obbligatori, simili alla *Mandatory Disclosure*, esistenti non sono formulati al meglio per evitare schemi elusivi transfrontalieri e perché risulta difficile collocarli nelle soglie rilevanti per la comunicazione⁷³⁷.

Il regime obbligatorio viene applicato ad una vasta categoria di soggetti, includendo anche terze parti coinvolte nella pianificazione dello schema elusivo, ed è questa particolarità che potrà caratterizzare il successo del modello stesso⁷³⁸. Si indica che ponendo l'obbligo della comunicazione in capo agli intermediari, consulenti e promotori della pianificazione fiscale si potrebbe ridurre la loro incidenza a divulgare gli schemi elusivi⁷³⁹.

Nel report dell'*action 12* si indica che gli schemi, conosciuti dagli Stati ed inseriti in un database dell'OCSE e del G20⁷⁴⁰, sono per i due terzi identificati dall'analisi dei dati e da accertamenti, ma in regimi che introducono la *Mandatory Disclosure* l'identificazione degli schemi tramite gli strumenti sopra citati è molto bassa⁷⁴¹.

Per fare in modo che il regime abbia successo, devono essere stabiliti preventivamente degli elementi chiave definiti sia nel *report* dell'*action 12*, sia nel modello per la *Mandatory Disclosure*, dove, in quest'ultimo, si fa riferimento a *standard* minimi. In particolare, devono essere definiti preventivamente: gli schemi elusivi atti ad essere

⁷³⁶ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 5.

⁷³⁷ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., parr. 227-229.

⁷³⁸ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 26.

⁷³⁹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 48.

⁷⁴⁰ Il database di riferimento è *Aggressive Tax Planning Directory*, dove il gruppo di esperti che è responsabile è il gruppo ATP (*Aggressive Tax Planning*), sottogruppo del *Working Party* n.11. Quest'ultimo si occupa del progetto BEPS ed è stato istituito nel 2013 per lo sviluppo delle *actions* 2, 3, 4 e 12. Il database presenta oltre 400 schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Tale database è stato istituito per consentire delle condivisioni di informazioni in merito agli schemi elusivi, facilitandone l'individuazione di nuovi schemi e soluzioni legislative. Attraverso l'identificazione tempestiva di uno schema elusivo, sono stati evitati perdite ingenti di gettito fiscale pari a 1,5 miliardi di euro. Si veda il sito dell'OCSE nella sezione *Aggressive Tax Planning*: <https://www.oecd.org/ctp/aggressive/co-operation-and-exchange-of-information-on-atp.htm>.

⁷⁴¹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 44.

obbligatoriamente comunicati all'Amministrazione fiscale con le rispettive caratteristiche distintive specifiche o generiche dette *hallmarks*⁷⁴²; i soggetti obbligati a comunicare le informazioni, che dovranno essere i promotori della pianificazione ed i contribuenti; le tempistiche che se tempestive sono chiave del successo; infine le conseguenze per la mancata comunicazione⁷⁴³.

Per quanto riguarda i soggetti obbligati alla comunicazione, le proposte dell'OCSE sono duplici: obbligare separatamente alla comunicazione il promotore⁷⁴⁴ ed il contribuente, oppure obbligare principalmente il promotore dello schema elusivo. Il promotore risulterebbe più informato sullo schema elusivo rispetto al contribuente ed obbligandolo a comunicare gli schemi da lui proposti sulla pianificazione fiscale aggressiva, si potrebbe indurlo ad evitare di effettuare simili proposte ai suoi clienti, conseguentemente diminuendo le possibilità di elusione⁷⁴⁵. Nel caso vi sia l'obbligo in solido tra il contribuente ed il promotore, l'effetto dissuasore delle pianificazioni fiscali aggressive sarebbe maggiore ed eviterebbe le divulgazioni errate, perché si impone un doppio obbligo di informativa e si effettua il controllo incrociato⁷⁴⁶. Uno svantaggio dell'opzione congiunta è l'onerosità a carico del contribuente, così anche per l'Amministrazione fiscale⁷⁴⁷.

La *Mandatory Disclosure* deve stabilire quali sono gli indici rilevatori di uno schema elusivo che devono essere comunicati obbligatoriamente e quali tipologie di informazioni devono essere inviate⁷⁴⁸. La scelta delle informazioni rilevanti viene effettuata stabilendo soglie, filtri minimi e caratteristiche distintive (*hallmarks*).

⁷⁴² Non tutte le tipologie che riportano ad un *Mandatory Disclosure* sono automaticamente transazioni elusive, alcune possono essere anche legittime (OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par.17).

⁷⁴³ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p. 10 e OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing – Parigi, 2018, sez. I, par.5, p. 10.

⁷⁴⁴ Con il termine promotore si fa riferimento al soggetto che pone in essere lo schema di pianificazione fiscale aggressiva.

⁷⁴⁵ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 61.

⁷⁴⁶ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., parr. 72-73.

⁷⁴⁷ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 74.

⁷⁴⁸ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 79.

Con il primo strumento⁷⁴⁹ si stabilisce una soglia di rilevanza delle informazioni che devono essere comunicate, per evitare la divulgazione di informazioni non necessarie, solitamente utilizzando il criterio del vantaggio principale⁷⁵⁰. Il secondo strumento⁷⁵¹ filtra quelle informazioni che sono di minima rilevanza in termini quantitativi, riducendo il rischio di avere informazioni irrilevanti e può essere utilizzato in aggiunta al primo strumento. L'ultimo strumento citato è l'utilizzo degli *hallmarks* ovvero delle caratteristiche che segnalano gli schemi elusivi, suddivise in generiche e specifiche. Gli *hallmarks* generici sono comuni a tutte le pianificazioni fiscali aggressive, mentre le caratteristiche specifiche sono tecniche utilizzate nelle elusioni⁷⁵² ed elaborate nel tempo con l'esperienza delle Amministrazioni fiscali⁷⁵³. I principali *hallmarks* generici sono la confidenzialità, con la quale il promotore richiede al cliente di mantenere riservato lo schema, e la tariffa base, per il quale il cliente paga la consulenza al promotore dello schema, che va in proporzione al vantaggio fiscale ottenuto⁷⁵⁴. Le raccomandazioni dell'OCSE nel report segnalano che le caratteristiche distintive generali possono catturare anche gli schemi elusivi innovativi, rispetto ai caratteri distintivi specifici⁷⁵⁵.

Gli *hallmarks* specifici, invece, riflettono le preoccupazioni delle autorità fiscali e possono puntare sulle aree che le Amministrazioni ritengono più rischiose, come le perdite ed i leasing⁷⁵⁶. Questi segni distintivi specifici dovrebbero, però, essere definiti in modo ampio per non delimitare troppo l'ambito di applicazione in transazioni specifiche, dando ancora una volta la possibilità di evitare la comunicazione. Inoltre, queste caratteristiche specifiche consentirebbero ai Paesi di adottarle secondo le proprie esigenze, apportando un carattere di flessibilità alla *Mandatory Disclosure*⁷⁵⁷.

⁷⁴⁹ Il vantaggio principale è rilevante qualora si dimostra che il beneficio ottenuto deriva principalmente da un vantaggio fiscale e non da altri benefici economici.

⁷⁵⁰ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 80.

⁷⁵¹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 87.

⁷⁵² OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 91.

⁷⁵³ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. I, par.7, p. 10.

⁷⁵⁴ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 92.

⁷⁵⁵ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 132.

⁷⁵⁶ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 118.

⁷⁵⁷ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 119.

Si raccomanda che gli Stati adottino una combinazione di *hallmarks* generici e specifici⁷⁵⁸.

Oltre agli indici rilevatori devono essere definite le informazioni da presentare all'Autorità fiscale che devono consentirle di comprendere il quadro elusivo e l'ottenimento del beneficio fiscale indebito⁷⁵⁹. Sicuramente le informazioni devono comprendere il promotore e gli utilizzatori degli schemi elusivi con le loro generalità, le caratteristiche che rendono obbligatoria la divulgazione dello schema elusivo, la descrizione degli accordi, le disposizioni fiscali alle quali fa riferimento lo schema elusivo per ottenere il beneficio fiscale e la descrizione dello stesso con l'ammontare atteso ed, infine, l'elenco dei clienti da parte del promotore⁷⁶⁰.

Un'altra delle specifiche che deve essere disciplinata preventivamente è la tempistica della comunicazione. Quanto prima avviene una segnalazione, tanto prima può essere bloccato uno schema elusivo da parte dell'Amministrazione fiscale, il tempo perciò non è un elemento da sottovalutare. Più le tempistiche sono ristrette, più l'effetto dissuasivo, come obiettivo principale posto dalla *Mandatory Disclosure*, porterà a conseguenze positive⁷⁶¹. La tempistica può essere legata al momento di implementazione dello schema elusivo, comportando conseguentemente perdite fiscali, oppure al momento della disponibilità dello schema ma non ancora entrato in funzione⁷⁶². Qualora un governo non sia in grado di agire rapidamente sugli schemi elusivi disponibili, non avrebbe senso applicare delle tempistiche in relazione alla disponibilità degli schemi. Vi sarebbe una ulteriore conseguenza negativa per il fatto che il contribuente, non vedendo alcun segnale da parte dell'Amministrazione fiscale, potrebbe presumere che il comportamento posto in essere con lo schema sia legittimo⁷⁶³. Per affrontare ciò gli Stati potrebbero, prima di procedere alle revisioni delle legislazioni, emanare dei pareri sugli schemi elusivi⁷⁶⁴.

⁷⁵⁸ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 135.

⁷⁵⁹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 202.

⁷⁶⁰ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p. 61.

⁷⁶¹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 139.

⁷⁶² OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 145.

⁷⁶³ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 175.

⁷⁶⁴ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 155.

Se le regole della *Mandatory Disclosure* non vengono rispettate, i Paesi devono applicare le rispettive conseguenze e sarà a loro discrezione applicare penalità monetarie o non. Le sanzioni pecuniarie sorgono quando il promotore ed il contribuente non osservano l'obbligo di comunicazione e dovrebbero essere proporzionali alla dimensione della transazione a cui si riferiscono⁷⁶⁵.

La *Mandatory Disclosure*, oltre alle comunicazioni obbligatorie, prevede la fase successiva dell'utilizzo delle informazioni. L'Amministrazione fiscale, con le informazioni ottenute, deve reagire adeguando la propria legislazione, valutando i rischi che comportano gli schemi elusivi ed effettuando comunicazioni ai contribuenti sulle conseguenze fiscali che saranno adottate per lo schema in oggetto⁷⁶⁶.

Le informazioni raccolte con la *Mandatory Disclosure* possono essere scambiate con gli altri Stati per rendere efficace la lotta contro la pianificazione fiscale aggressiva. Quindi anche l'*action 12* si relaziona a sua volta con lo strumento dello scambio.

Il Forum sull'Amministrazione Fiscale (FTA - *Forum on Tax Administration*), al quale partecipano 53 Stati membri e non dell'OCSE e anche i Paesi del G20, è stato creato nel 2002. Il Forum si occupa dell'identificazione, discussione ed influenza delle tendenze fiscali globali e sviluppo delle idee sull'amministrazione della fiscalità⁷⁶⁷. Il FTA è responsabile del JITSIC (*Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration*), un gruppo internazionale istituito nel 2004 riunito in 40 giurisdizioni che si impegnano a combattere le problematiche affrontate dal progetto BEPS. Questo gruppo ha creato una piattaforma, chiamata JITSIC *network*, nella quale vengono scambiate le informazioni fiscali, nel quadro legale di convenzioni ed accordi, per affrontare il problema dell'elusione fiscale transfrontaliera. I membri della piattaforma devono nominare un ente di collegamento detto *Single Point of Contact* (SPOC) che ha il compito di gestire il flusso di informazioni⁷⁶⁸.

⁷⁶⁵ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., parr. 181-182.

⁷⁶⁶ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., pp. 63-64.

⁷⁶⁷ Come identificato nel sito dell'OCSE nella sezione del *Forum on Tax Administration*: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>.

⁷⁶⁸ Si veda il sito dell'OCSE nella sezione del JITSIC: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>.

Come indica il report dell'OCSE, i membri della piattaforma devono scambiarsi informazioni, tramite lo scambio di informazioni spontaneo, che risultino essere prevedibilmente rilevanti per i soggetti membri del JITSIC, includendo quindi anche informazioni pervenute tramite la *Mandatory Disclosure*⁷⁶⁹.

4.2 La Mandatory Disclosure per schemi elusivi della legislazione CRS e per le strutture offshore opache

Il *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*⁷⁷⁰ è stato pubblicato dall'OCSE nel 2018 e prevede un modello definito sulla base del report dell'*action 12* appena illustrato ma improntato principalmente agli schemi elusivi che aggirano il CRS e alle strutture *offshore* opache.

I Ministri delle Finanze del G7 si sono riuniti a Bari nel maggio 2017 e, nell'argomento della fiscalità internazionale, hanno affrontato anche i reati fiscali⁷⁷¹. Il G7 nella dichiarazione sulla lotta contro i reati fiscali ed i flussi finanziari illeciti ha dichiarato che i Paesi si devono impegnare ad elaborare modelli che prevedono l'obbligo di notifica, alle autorità fiscali, degli schemi di evasione internazionale implementati da parte di intermediari⁷⁷².

Il modello della *Mandatory Disclosure*⁷⁷³ è redatto in due capitoli, nei quali vi sono dei paragrafi rappresentati da regole. Il primo capitolo è composto dalle definizioni, mentre il secondo capitolo entra in merito all'obbligo di comunicazione. Anche per questo modello, come le convenzioni redatte dall'OCSE, è previsto un commentario che approfondisce i termini e interpreta le disposizioni.

⁷⁶⁹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD Publishing – Parigi, 2015, par. 282.

⁷⁷⁰ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing – Parigi, 2018.

⁷⁷¹ V. par. 2.4.2 del MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *I risultati della Presidenza italiana del G7 nella filiera Finanze*, Dipartimento del Tesoro, Direzione III, Ufficio di Coordinamento G7/G8/G20, 2017.

⁷⁷² MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *op. ult. cit.*, p. 20, lett iii).

⁷⁷³ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit.

La regola 1.1⁷⁷⁴ contiene la definizione dello schema volto ad eludere la legislazione del CRS⁷⁷⁵ (*CRS Avoidance Arrangement*), identificato come un qualsiasi schema volto ad aggirare le legislazioni dello *standard* internazionale dello scambio automatico sulle informazioni finanziarie. Nella regola vengono definiti gli *hallmarks* riferibili allo schema elusivo. Il primo segno distintivo di uno schema rivolto ad aggirare la legislazione CRS è dato dall'utilizzo di un conto, prodotto o investimento che non ha il proposito di essere utilizzato con scopi finanziari ma, esattamente, per eludere. Un esempio è l'utilizzo di moneta elettronica oppure l'emissione di contratti che non sono soggetti allo scambio automatico del CRS⁷⁷⁶. Il trasferimento o conversione di un conto finanziario in un'istituzione che non è soggetta alla legislazione del CRS, oppure che non scambia le informazioni con lo Stato di residenza del soggetto che implementa lo schema elusivo, è un altro *hallmark* che allerta le Amministrazioni non tanto per l'oggetto dell'investimento, ma per la giurisdizione in cui è identificato⁷⁷⁷. Inoltre, i contratti che non identificano chiaramente il detentore del conto e lo Stato di residenza dello stesso sono altri segni distintivi dell'elusione del CRS. Permettere di qualificare un'entità come non finanziaria, poiché non soggetta agli obblighi del CRS, o permettere un investimento attraverso un'entità che non rientra nella disciplina del CRS è un'altra caratteristica da tenere in considerazione. Ultimo *hallmark* per gli schemi elusivi del CRS è la classificazione di un pagamento effettuato al titolare del conto ma identificato come non soggetto allo scambio secondo il CRS.

Alla regola 1.2⁷⁷⁸ viene introdotta la figura della struttura poco trasparente *offshore* (*Opaque Offshore Structure*). Il tratto distintivo di una struttura *offshore* è principalmente dato dalla detenzione di un'entità veicolo all'estero che è la base per il

⁷⁷⁴ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 14.

⁷⁷⁵ Per legislazione CRS si indica lo standard mondiale sullo scambio automatico di informazioni finanziarie implementato nella legislazione degli Stati, come definito dalla regola 1.4 in OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 17.

⁷⁷⁶ Par. 9 commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., p. 26.

⁷⁷⁷ Par. 10 commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., p. 26.

⁷⁷⁸ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 15.

funzionamento dello schema elusivo⁷⁷⁹. L'entità veicolo è indicata come sostenitrice dell'attività economica prevalente, pur non essendo affatto veritiero perché, in realtà, non ha organizzazione, personale e beni idonei a supportare l'attività, come indica il commentario del modello al par. 28. Tale entità veicolo è creata, infatti, per sfruttare un vantaggio fiscale nel suo Paese di residenza. L'entità veicolo è detta *offshore* se è stabilita in uno Stato diverso da quello dei titolari effettivi, così come se l'entità veicolo, oltre a titolari residenti in altri Stati, ha uno o più soggetti titolari nello stesso stato di residenza. Nel secondo caso la *Mandatory Disclosure* sarà rilevante per tutti i titolari, anche quelli residenti, per evitare che vengano creati dei titolari fittizi nel Paese di residenza dell'entità veicolo con il fine di aggirare il regime obbligatorio⁷⁸⁰. Oltre all'entità veicolo, un'ulteriore caratteristica che segnala l'esistenza di struttura opaca, è la mancata identificazione di un titolare effettivo dell'entità⁷⁸¹.

Sempre alla regola 1.2 vengono identificati gli *hallmarks* specifici in cui si rilevano pianificazioni di strutture *offshore* opache, che sono: l'indicazione dei titolari senza l'identità precisa, i controlli indiretti attraverso accordi informali da parte dei titolari effettivi, gli accordi che permettono a soggetti di acquisire gli *assets* o redditi senza essere identificati utilizzando canali di pagamento diversi da quelli controllati dalle Amministrazioni ed, infine, l'utilizzo di soggetti e di accordi che sfuggono alle materie di antiriciclaggio⁷⁸².

Le strutture cosiddette opache non tengono conto della legislazione CRS, perciò vengono incluse nel modello anche le strutture che detengono attività diverse dai conti finanziari⁷⁸³. Si comprende con questa disposizione che la *Mandatory Disclosure* ricopre qualsiasi tipologia di *asset*.

⁷⁷⁹ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. I, par.8, p. 11.

⁷⁸⁰ Parr. 29-30 commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., p. 30.

⁷⁸¹ Par. 32 commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., p. 31.

⁷⁸² Definiti dalla regola 1.2 ma approfonditi ai parr. 32-33-35-38-39 del commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., pp. 31-32.

⁷⁸³ Par. 26 commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., p. 30.

Gli schemi elusivi⁷⁸⁴ in oggetto non necessariamente devono prevedere uno schema o accordo vero e proprio, ma la regola 1.4 spazia da accordi a piani, anche non aventi forza legale, che includono i passaggi del quadro elusivo⁷⁸⁵. Inoltre, non rientrano solo gli schemi implementati, perché vengono compresi anche quegli accordi che sono commercializzati da parte degli intermediari ed accordi che sono progettati ma non ancora implementati⁷⁸⁶.

La normativa della comunicazione obbligatoria della *Mandatory Disclosure* si trova nel capitolo secondo. In base al modello generale del report dell'*action 12* si è scelta la seconda opzione⁷⁸⁷, infatti, l'obbligo sorge principalmente verso l'intermediario ed in casi residuali in capo al contribuente.

La definizione di intermediario non è armonizzata perché negli Stati possono esserci termini più o meno ampi che possono influire sulla efficacia della *Mandatory Disclosure*. La regola 1.3⁷⁸⁸ è stata adottata per dare un'interpretazione alla definizione di intermediario. Si dispone che l'intermediario sia qualsiasi soggetto responsabile di aver progettato o di aver fornito consulenza per uno schema che aggiri la legislazione del CRS o che ponga in essere strutture opache *offshore*. Per quanto riguarda la consulenza, il consulente è responsabile purché si presume conosca la rilevanza della pianificazione aggressiva posta in atto. Il principio di presunzione di conoscenza si basa sulle capacità che possiede l'intermediario e sulle informazioni che ha a disposizione per valutare il quadro elusivo. Il commentario del modello al par. 6 indica che un consulente professionista comprende pienamente i termini e le conseguenze dell'accordo, perciò soddisfa il requisito della presunzione.

Come disposto nel report dell'*action 12*, nel caso gravi l'obbligo principale verso il promotore, l'ambito soggettivo si estende a tutti i promotori anche a quelli in

⁷⁸⁴ Quando si farà riferimento agli schemi elusivi, in questo paragrafo si ricomprendono gli schemi atti ad eludere la normativa del CRS e le strutture *offshore* opache.

⁷⁸⁵ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 17.

⁷⁸⁶ Par. 4 commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., p. 24.

⁷⁸⁷ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 62, opzione B.

⁷⁸⁸ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 16.

*offshore*⁷⁸⁹. Qualora non vi sia alcun promotore, come nel caso di un'azienda che sviluppa al suo interno la pianificazione, opera come sostituto l'utilizzatore dello schema stesso dopo la sua attuazione, ovvero il contribuente⁷⁹⁰.

L'intermediario identificato tramite questa definizione che pone in essere schemi elusivi è obbligato alla *Mandatory Disclosure* se ha un collegamento con la giurisdizione che dispone il regime obbligatorio, ovvero se sussistono i tre criteri indicati dalla regola 2.1 e approfonditi nel commentario. Il nesso tra intermediario e giurisdizione si crea se: l'intermediario fornisce consulenza attraverso un'organizzazione situata nello Stato dove vige il regime, l'intermediario è residente, o ha sede legale nello Stato, e se l'intermediario rientra nella giurisdizione di segnalazione per altri motivi⁷⁹¹. In questi casi è possibile includere tutti gli intermediari ed è probabile che, implementato la *Mandatory Disclosure* in diverse giurisdizioni, il soggetto sia obbligato alla comunicazione in più Stati per lo stesso schema elusivo⁷⁹². Gli intermediari, inoltre, non sono solo soggetti legati allo schema per aspetti fiscali, ma sono anche avvocati o consulenti finanziari che forniscono altri servizi di consulenza⁷⁹³.

La tempistica, evidenziata in tutti i modelli e convenzioni⁷⁹⁴ come elemento per una maggiore efficacia, è definita anche nel modello della *Mandatory Disclosure* alla regola 2.2⁷⁹⁵. Si dispone che la comunicazione debba essere effettuata entro trenta giorni dall'effettuazione del servizio o dalla disponibilità dell'accordo elusivo.

⁷⁸⁹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 68.

⁷⁹⁰ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 69.

⁷⁹¹ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 19 e par. 57 commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., p. 36.

⁷⁹² OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, par. 58, p. 36. Si veda in seguito, nel medesimo paragrafo, l'approfondimento sulla doppia comunicazione.

⁷⁹³ Par. 44 commentario del *Model Mandatory Disclosure*, cit., p. 33.

⁷⁹⁴ In tema di scambio di informazioni nelle convenzioni e modelli internazionali e comunitari.

⁷⁹⁵ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 19.

La regola 2.3⁷⁹⁶ riguarda le informazioni dettagliate che devono essere comunicate con la *Mandatory Disclosure*. Sono previste le comunicazioni di: generalità, giurisdizione e TIN (*Tax Identification Number*)⁷⁹⁷ di residenza del soggetto che effettua la comunicazione, dell'intermediario, dei clienti che utilizzano o a cui è stato commercializzato lo schema elusivo, del titolare effettivo della struttura opaca e degli altri soggetti definiti come intermediari. Deve essere fornita insieme ai dati generali una descrizione dello schema elusivo e le giurisdizioni nelle quali sarà possibile implementare l'accordo. Nel commentario al par. 65 si indica che la descrizione dello schema deve includere le fasi di attuazione dell'accordo, compresi i dettagli degli investimenti, dell'organizzazione, dei soggetti ed il beneficio fiscale che ne deriva.

Come nelle altre disposizioni in materia di scambio di informazioni, si prevedono i casi in cui non è necessaria la comunicazione da parte dell'intermediario alla regola 2.4⁷⁹⁸. Le informazioni non devono essere comunicate se sono protette dal segreto professionale⁷⁹⁹, come indicato dal report dell'*action 12*. Quest'ultimo precisa che la possibilità di evitare la comunicazione riguarda solamente la consulenza legale fornita al cliente in ambito confidenziale, effettuata da un avvocato o da altri legali rappresentanti, e non anche la documentazione redatta nel corso della transazione⁸⁰⁰. Nel caso si ricada, però, nel segreto professionale, l'obbligo della comunicazione dello schema elusivo grava sul contribuente⁸⁰¹, infatti, l'intermediario deve informare il contribuente sulla trasposizione dell'obbligo⁸⁰².

⁷⁹⁶ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, pp. 19-20.

⁷⁹⁷ Il TIN è un numero identificativo univoco indirizzato ad ogni soggetto sia esso persona fisica o giuridica. In Italia il TIN è dato dal codice fiscale per le persone fisiche e la partita IVA per le persone giuridiche. Per un approfondimento sul TIN degli altri Stati si veda il sito dell'OCSE nel portale per lo scambio automatico di informazioni: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-identification-numbers/>.

⁷⁹⁸ OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 20.

⁷⁹⁹ Il segreto professionale era menzionato anche riguardo lo scambio di informazioni nell'art.26 del Modello OCSE, nella Convenzione MAAT e nei TIEAs.

⁸⁰⁰ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p. 65, nota n.2.

⁸⁰¹ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 70.

⁸⁰² OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., sez. II, p. 20.

Per tutti i casi in cui l'intermediario non è obbligato alla comunicazione, la stessa passa in capo al contribuente, secondo la regola 2.6⁸⁰³.

La *Mandatory Disclosure* obbliga tutti gli intermediari a comunicare le informazioni rilevanti di schemi elusivi e potrebbe verificarsi il caso in cui più intermediari siano residenti nel medesimo Stato e siano soggetti ad effettuare la stessa comunicazione per lo stesso schema elusivo. Un altro caso riguarda più intermediari afferenti a giurisdizioni diverse che adottino il regime obbligatorio per lo stesso schema elusivo e, successivamente, che vengano effettuati gli scambi di informazioni tra le giurisdizioni. In queste circostanze verrebbe attuata una duplice comunicazione. La regola 2.5⁸⁰⁴ è stata definita appositamente per evitare che vengano poste in essere duplicazioni delle comunicazioni con il rischio di creare confusione. Infatti, si indica che un intermediario non è tenuto alla comunicazione qualora dimostri che l'Amministrazione fiscale ne sia già al corrente oppure qualora dimostri che altri intermediari abbiano comunicato le stesse informazioni alle Amministrazioni.

Il commentario del modello prevede la predisposizione di sanzioni per la mancata osservazione della *Mandatory Disclosure*, in linea con quanto definito dal report dell'*action 12*.

4.3 La *Mandatory Disclosure* nella DAC 6

La questione dell'erosione della base imponibile causata da pratiche fiscali aggressive è contemplata come priorità a livello internazionale, ma anche a livello comunitario.

Il Parlamento Europeo⁸⁰⁵ sostiene che con le rivelazioni di *Panama Papers* e *LuxLeaks*, si dimostra effettivamente l'urgenza dell'Unione Europea di combattere l'elusione e la pianificazione fiscale aggressiva. Il caso *Panama Papers* insieme agli altri casi *Paradise Papers* e *Bahamas Papers*, è nominato anche nei risultati della Presidenza italiana del G7 di Bari nel 2017, dove si indica che le strutture opache e complesse sono state

⁸⁰³ OECD, *op. ult. cit.*

⁸⁰⁴ OECD, *op. ult. cit.*, p. 21.

⁸⁰⁵ PARLAMENTO EUROPEO, 6 luglio 2016, *Risoluzione del Parlamento Europeo sulle decisioni anticipate in materia fiscale (tax ruling) e altre misure analoghe per natura o effetto, (2016/2038(INI))*, Bruxelles, 2016, considerando lett. A).

costruite attraverso intermediari e hanno occultato flussi di dati di provenienza illecita⁸⁰⁶.

Il caso *Panama Papers* è stato la più grande fuga di informazioni della storia, esso riguarda un fascicolo, rivelato dal Consorzio Internazionale dei Giornalisti d'Inchiesta (ICIJ), contenente dati di società *offshore* tenuti da uno studio legale con sede a Panama. Questo fascicolo ha rivelato dati di oltre 214.000 società *offshore* collegate con oltre 200 Paesi⁸⁰⁷. Simile è il caso *LuxLeaks*, un'inchiesta supportata dal Consorzio Internazionale dei Giornalisti d'Inchiesta, che rivela una serie di agevolazioni fiscali segrete disposte tramite *ruling* fiscali dal governo Lussemburghese ad alcune delle più grandi società mondiali, elaborati da una società di consulenza alquanto nota⁸⁰⁸.

Il *Paradise Papers* è un'altra indagine condotta dal ICIJ a livello globale che include 13,4 milioni di *files* dei Paesi non collaborativi, definita come la seconda fuga di dati dopo il *Panama Papers*. Le informazioni riguardavano gli anni dal 1950 al 2016 ed erano appartenenti ad uno studio legale *offshore* residente nelle Bermuda. Complessivamente riportano dati di partecipazioni *offshore* di leader politici, società di gestione familiare e affari finanziari di miliardari e celebrità⁸⁰⁹. Mentre il caso *Bahamas Leaks* rileva dati di oltre 175.000 entità *offshore* nelle Bahamas, tra il 1990 ed il 2016, di ministri, principi e criminali⁸¹⁰.

Il Parlamento per i suddetti motivi ha invitato, quindi, la Commissione Europea ad adottare ulteriori normative in merito all'elusione, per contrastare l'erosione della

⁸⁰⁶ MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *I risultati della Presidenza italiana del G7 nella filiera Finanze*, Dipartimento del Tesoro, Direzione III, Ufficio di Coordinamento G7/G8/G20, 2017, par. 2.4.2, p. 19.

⁸⁰⁷ Si veda la pubblicazione del ICIJ (*International Consortium of Investigative Journalists*) in: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/pages/panama-papers-about-the-investigation/>

⁸⁰⁸ Si veda la pubblicazione del 5 novembre 2014 del ICIJ (*International Consortium of Investigative Journalists*) in: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/about-project-luxembourg-leaks/>.

⁸⁰⁹ Si veda la pubblicazione del 5 novembre 2017 del ICIJ: <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/about/>.

⁸¹⁰ Si veda la pubblicazione del 21 settembre 2016 del ICIJ: <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/about/>.

base imponibile⁸¹¹ e per questo adottare le raccomandazioni del progetto BEPS redatti dall'OCSE⁸¹².

Gli intermediari come istituti bancari, consulenti fiscali, studi legali e società di consulenza hanno svolto dei ruoli fondamentali per l'implementazione delle pianificazioni fiscali aggressive e hanno aiutato i governi ad elaborare accordi fiscali per i loro clienti, come si evince dalle precedenti rivelazioni citate⁸¹³. I contribuenti, solitamente, non sono così esperti nelle giurisdizioni fiscali come lo possono essere gli intermediari, perciò si affidano ad essi. Gli intermediari, pianificando delle politiche fiscali apposite per i propri clienti, ricevono compensi in cambio e spesso gli schemi elusivi che possono essere implementati verso più soggetti, definiti *standard*, sono commercializzati creando così un business redditizio⁸¹⁴. Il Parlamento Europeo si vede preoccupato in merito alle pratiche degli intermediari, invitando gli Stati ad essere più rigorosi verso gli stessi ed invitando la Commissione Europea a mantenere una posizione coerente con quanto stabilito a livello internazionale⁸¹⁵.

L'Unione Europea si è dimostrata propensa ad accogliere le raccomandazioni dell'OCSE, infatti, la Commissione Europea, nella comunicazione COM (2017) 335 final⁸¹⁶, sostiene che la trasparenza deve essere uno dei pilastri fondamentali per combattere l'evasione e l'elusione fiscale, in coerenza con quanto disposto dal progetto BEPS.

Anche l'Ecofin⁸¹⁷ è d'accordo nell'implementare la stessa strategia proposta dall'OCSE e sostiene che la *Mandatory Disclosure*, con il conseguente scambio di informazioni, comporterebbe la definizione di un ambiente fiscale più equo nel mercato interno⁸¹⁸.

⁸¹¹ PARLAMENTO EUROPEO, 6 luglio 2016, *Risoluzione del Parlamento Europeo*, cit., par. 3.

⁸¹² PARLAMENTO EUROPEO, 6 luglio 2016, *Risoluzione del Parlamento Europeo*, cit., par. 22.

⁸¹³ PARLAMENTO EUROPEO, 6 luglio 2016, *Risoluzione del Parlamento Europeo*, cit., par. 33.

⁸¹⁴ CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, in *EC tax Review*, 2018, n. 4, p. 207.

⁸¹⁵ PARLAMENTO EUROPEO, 6 luglio 2016, *Risoluzione del Parlamento Europeo*, cit., par. 58.

⁸¹⁶ COMMISSIONE EUROPEA, 21 giugno 2017, in COM(2017) 335 final, *Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica*, Bruxelles, 2017.

⁸¹⁷ L'Ecofin è il Consiglio Economia e Finanza che fa parte del Consiglio dell'Unione Europea.

La Commissione nella sua relazione puntualizza che gli intermediari aiutano i loro clienti a implementare schemi di pianificazioni fiscali aggressive per assicurare ad essi un vantaggio fiscale indebito⁸¹⁹. Nella relazione e nella comunicazione dell'Ecofin, si fa riferimento ai principali schemi elusivi di cui si teme l'implementazione, ovvero gli schemi che eludono lo *standard* di comunicazione CRS stabilito con la direttiva UE 2014/107, la DAC 2, e le strutture *offshore* opache. Diffusa è, infatti, la creazione di società di comodo in Stati con fiscalità ridotta, per distanziare il patrimonio dal proprio titolare effettivo oppure per nascondere l'identità stessa dei titolari⁸²⁰.

La mancanza di trasparenza facilita in questo modo la commercializzazione degli schemi elusivi da parte degli intermediari⁸²¹. Le disposizioni nazionali, inoltre, non riescono a far fronte agli schemi elusivi che hanno caratteri transfrontalieri, perché sarebbero limitati solo al territorio nazionale, per questo è necessaria una misura comunitaria⁸²². Gli schemi elusivi non si fermano all'interno dei confini nazionali, ma coinvolgono numerose società con residenza in più Paesi e aspettarsi una divulgazione dell'intero schema solo attraverso una comunicazione obbligatoria in uno Stato è surreale⁸²³. Gli schemi elusivi, appunto, traggono vantaggio dalle differenze dei sistemi fiscali, ma oltre a ciò i contribuenti sfruttano il grado di trasparenza diverso imposto dai vari Stati⁸²⁴.

L'*action* 12 del BEPS definisce solo le raccomandazioni, come visto al par. 4.1, e non stabilisce *standard* minimi⁸²⁵, quindi lascia a discrezione delle legislazioni nazionali una normativa sulla *Mandatory Disclosure* che si concluderebbe in disposizioni non armonizzate e poco efficaci. L'iniziativa della Commissione di creare una direttiva

⁸¹⁸ ECOFIN, 9 marzo 2018, *Scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica*, ECOFIN 206, Bruxelles, 2018, p. 3, par. 7.

⁸¹⁹ COMMISSIONE EUROPEA, 21 giugno 2017, in COM(2017) 335 final, cit., p. 2.

⁸²⁰ COMMISSIONE EUROPEA, *op. ult. cit.*

⁸²¹ COMMISSIONE EUROPEA, 21 giugno 2017, in COM(2017) 335 final, cit., p. 6.

⁸²² COMMISSIONE EUROPEA, *op. ult. cit.*

⁸²³ CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 209.

⁸²⁴ CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 208.

⁸²⁵ COMMISSIONE EUROPEA, 21 giugno 2017, in COM(2017) 335 final, cit., p. 7.

apposita, con conseguenti norme vincolanti, è un passo più consistente rispetto alle sole raccomandazioni⁸²⁶.

La Commissione Europea nella proposta identifica la preferenza verso un'imposizione di obblighi sulla comunicazione delle pianificazioni fiscali aggressive aventi caratteri transfrontalieri da parte degli Stati membri e che, congiuntamente, vi sia anche uno scambio automatico di informazioni utilizzando la DAC⁸²⁷. Lo scambio di informazioni a cui si fa riferimento riguarda lo scambio di informazioni automatico, diversamente da quanto raccomandato dall'*action* 12. Risulta quindi apparentemente adeguato lo scambio di informazioni automatico perché rivolto agli Stati obbligatoriamente, non lasciando ad essi valutazioni discrezionali sulla rilevanza delle informazioni. Difatti la tipologia di scambio più utilizzata e a cui si può far affidamento ad oggi è proprio la tipologia dello scambio automatico, appoggiata anche dal CRS. Lo scambio di informazioni è un'aggiunta alquanto efficace rispetto all'*action* 12⁸²⁸. Per questi motivi la Commissione ha deciso di aggiungere un'ulteriore modifica alla direttiva 2011/16/UE e introdurre una direttiva emendativa idonea ad incrementarne l'efficacia degli scambi utilizzando anche la *Mandatory Disclosure*.

Tramite questa azione si presume che i contribuenti siano meno propensi ad implementare pianificazioni aggressive perché soggette ad un obbligo, arrivando a soddisfare l'obiettivo descritto dal report dell'*action* 12, ovvero il controllo indiretto del comportamento del contribuente.

La direttiva in oggetto, che modifica la direttiva sulla cooperazione amministrativa è la DAC 6⁸²⁹, ovvero la direttiva UE 2018/822 sullo scambio automatico obbligatorio di informazione riguardo i meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, attuata a seguito della proposta della Commissione COM (2017) 335 final.

⁸²⁶ CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 207.

⁸²⁷ COMMISSIONE EUROPEA, 21 giugno 2017, in COM(2017) 335 final, cit., p. 10.

⁸²⁸ CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 207.

⁸²⁹ DIRETTIVA UE 2018/822 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale e relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica*, Bruxelles, 25 maggio 2018.

Nella direttiva viene esplicitata l'evoluzione della pianificazione fiscale aggressiva, diventata sofisticata con la crescita della mobilità dei capitali e soggetti, che comporta non solo una erosione alla base imponibile, ma anche una diminuzione delle politiche favorevoli alla crescita da parte degli Stati per ridurre il gettito fiscale⁸³⁰. Inefficace è la strategia delle contromisure difensive adottate dall'Amministrazione fiscale dei Paesi perché i soggetti reagiscono ad esse tramite proprie modifiche di pianificazioni fiscali⁸³¹.

Il par. 5 sostiene che il grande passo avanti è stato compiuto con la DAC 2⁸³² in materia di scambio di informazioni sui conti finanziari, secondo lo *standard* del CRS, ma vi è ancora un ampio campo di miglioramento. Lo sviluppo consisterebbe in ciò che è contenuto al par. 6 ovvero all'obbligo, per gli intermediari, di informare le autorità fiscali di determinate pianificazioni fiscali aggressive, consentendone uno scambio automatico. Si precisa, inoltre, che lo scambio, se avviene in tempi brevi, può avere una influenza deterrente verso il comportamento dei contribuenti⁸³³.

La Commissione Europea segue la strada attuata dalla *Mandatory Disclosure* dell'OCSE, scegliendo la seconda opzione del report dell'*action 12*⁸³⁴, ovvero far gravare l'obbligo di comunicazione principalmente all'intermediario e in via successiva al contribuente. Al par. 8, nei considerando della direttiva, viene indicato che, qualora non sia possibile richiedere una comunicazione all'intermediario, l'obbligo debba ricadere sul contribuente.

Per attuare l'obbligo di scambio di informazioni è necessario aggiungere un ulteriore articolo alla direttiva 2011/16/UE, infatti l'art. 8 *bis ter* disciplina lo scambio di informazioni per quei meccanismi che sono soggetti all'obbligo di notifica. Il par. 1 dell'articolo in questione dispone che gli Stati membri debbano imporre agli intermediari di comunicare alle autorità fiscali dello Stato membro le informazioni sui

⁸³⁰ Par. 2 direttiva UE 2018/822.

⁸³¹ Par. 9 direttiva UE 2018/822.

⁸³² DIRETTIVA 2014/107/UE del Consiglio, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, Bruxelles, 9 dicembre 2014.

⁸³³ Par. 7 direttiva UE 2018/822.

⁸³⁴ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par. 62, opzione B.

meccanismi transfrontalieri del proprio cliente che sono soggetti all'obbligo di notifica. L'intermediario obbligato, secondo l'art. 3 par. 21, è qualunque persona che fornisce assistenza direttamente o indirettamente per l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero. Per la qualifica di intermediario il par. 21 dell'art. 3 dispone che si debba soddisfare almeno una delle seguenti condizioni: il soggetto sia registrato presso un'associazione professionale di servizi legali, fiscali o di consulenza, sia residente ai fini fiscali in uno Stato membro, abbia una stabile organizzazione in uno Stato membro o sia costituito in uno Stato membro. Perciò gli intermediari che possono essere presi come esempio sono gli intermediari finanziari, i dottori commercialisti, i consulenti fiscali e gli avvocati come in ambito internazionale⁸³⁵.

Una possibile iniziativa futura secondo la Commissione sarebbe quella di imputare l'obbligo anche a revisori contabili che nel momento in cui esaminano i dati e rientrano alla scoperta di un meccanismo elusivo, possono procedere con la comunicazione⁸³⁶.

Quindi, qualora l'intermediario sia identificato tra i soggetti all'obbligo di notifica deve comunicare le informazioni allo Stato che appare per primo in questo elenco: dove l'intermediario è residente ai fini fiscali, dove l'intermediario dispone una stabile organizzazione, dove l'intermediario è costituito oppure dove l'intermediario è registrato presso un'associazione professionale⁸³⁷.

La direttiva però non ricopre l'obbligo per quegli intermediari situati al di fuori della legislazione dell'Unione Europea, in tal caso l'obbligo di segnalare lo schema passa al contribuente ancora una volta⁸³⁸.

Il meccanismo transfrontaliero deve interessare più Stati membri, o uno Stato membro e un Paese terzo, inoltre deve presentare alternativamente uno dei seguenti requisiti: almeno uno dei partecipanti è residente in una giurisdizione diversa, i partecipanti simultaneamente sono residenti ai fini fiscali in più di una giurisdizione, uno o più partecipanti svolgono attività d'impresa in altre giurisdizioni attraverso una stabile organizzazione, uno o più partecipanti svolgono attività senza essere residenti ai fini

⁸³⁵ CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 210.

⁸³⁶ COMMISSIONE EUROPEA, 21 giugno 2017, in COM(2017) 335 final, cit., p. 5.

⁸³⁷ Art. 8 *bis ter* par. 3 direttiva UE 2018/822.

⁸³⁸ CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 210.

fiscali e senza costituire stabile organizzazione, oppure, ultima condizione alternativa, il meccanismo ha un impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo⁸³⁹.

Anziché stabilire una definizione di pianificazione fiscale aggressiva rigida, la Commissione ha optato per una strategia che consente di assumere alla normativa un carattere di flessibilità con la predisposizione di elementi distintivi o *hallmarks*⁸⁴⁰. Infatti, i meccanismi transfrontalieri che sono soggetti all'obbligo di notifica devono avere delle caratteristiche distintive indicate nell'allegato IV⁸⁴¹. Innanzitutto si indica che il meccanismo debba avere un vantaggio principale⁸⁴² che è quello del beneficio fiscale come principale obiettivo dello schema elusivo. Nella parte II dell'allegato si elencano le categorie degli elementi distintivi, suddivisi in generici e specifici.

I primi segni distintivi generici sono collegati al vantaggio principale e riguardano quei meccanismi che: evitano la comunicazione obbligatoria per obblighi di confidenzialità, in base al beneficio fiscale l'intermediario riceve una commissione proporzionale e prevedono una standardizzazione della pianificazione applicabile a più soggetti. Per quanto riguarda i segni distintivi specifici collegati al vantaggio principale, si considerano: le misure atte ad acquisire società in perdita al fine di ridurre il carico fiscale, le conversioni di redditi in capitale o altri redditi esenti ed il coinvolgimento di entità che non svolgono funzioni commerciali attraverso misure circolari.

Gli altri segni distintivi indicati nell'allegato riguardano rispettivamente gli *hallmarks* collegati ad operazioni transfrontaliere, collegati allo scambio automatico ed ai prezzi di trasferimento. I segni distintivi specifici riguardanti le operazioni transfrontaliere considerano regimi privilegiati, doppie deduzioni e doppi sgravi⁸⁴³, i segni distintivi sullo scambio automatico della legislazione del CRS riguardano gli schemi che eludono

⁸³⁹ Art. 3 par. 18 direttiva UE 2018/822.

⁸⁴⁰ ALBANO G., *Pianificazione fiscale, stretta sui consulenti*, in *Sole 24 Ore (II)*, Norme e Tributi, 14 marzo 2018.

⁸⁴¹ Si veda l'allegato IV alla direttiva UE 2018/822, cfr. PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli Editore – Torino, 2018, p. 268,

⁸⁴² Definito da Cachia come *Main Benefit Test* (CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 211).

⁸⁴³ PISTONE P., cit.

lo scambio automatico e nascondono la titolarità effettiva del soggetto. Infine i segni distintivi riguardanti i prezzi di trasferimento sono meccanismi che comportano trasferimenti di beni immateriali difficilmente valutabili e gli accordi che riguardano trasferimenti transfrontalieri di rischi o attività non conformi alle linee guida sul *transfer pricing* dell'OCSE⁸⁴⁴.

Vi sono alcuni casi di esonero per l'intermediario dalla comunicazione e, come nella *Mandatory Disclosure* in ambito internazionale, viene definita confusionale la doppia comunicazione. Infatti, quando in capo al soggetto intermediario vi è un altro obbligo di comunicazione che prevede lo scambio delle stesse informazioni ad un altro Stato membro⁸⁴⁵ è esonerato dalla comunicazione. Nel caso in cui, però, vi siano più intermediari soggetti all'obbligo di notifica, il par. 9⁸⁴⁶ specifica che la comunicazione deve essere effettuata da tutti, se non prova che la stessa comunicazione è effettuata da un altro intermediario.

Un secondo caso di esonero riguarda il segreto professionale, qualora le informazioni se scambiate violino tale segreto sulla base del diritto nazionale⁸⁴⁷. Per quanto riguarda il secondo esonero, come evidenziato dal par. 8 della premessa alla direttiva, le autorità non possono perdere l'opportunità di simile comunicazione, perciò trasferiscono l'obbligo al contribuente pertinente⁸⁴⁸. Questo caso riguarda anche la situazione in cui il contribuente non abbia alcun intermediario, ma adotti al suo interno meccanismi transfrontalieri. Qualora vi sia un'altra comunicazione da parte del contribuente che includa le stesse informazioni, allora il contribuente al pari dell'intermediario risulta esonerato dall'obbligo⁸⁴⁹.

Le comunicazioni, sia da parte dell'intermediario, sia da parte del contribuente, devono essere trasmesse a norma dello scambio automatico, entro 30 giorni dall'attuazione del meccanismo transfrontaliero ed il termine previsto è entro il 31 agosto 2020.

⁸⁴⁴ CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 212.

⁸⁴⁵ Art. 8 *bis ter* par. 4 direttiva UE 2018/822.

⁸⁴⁶ Art. 8 *bis ter* par. 9 direttiva UE 2018/822.

⁸⁴⁷ Art. 8 *bis ter* par. 5 direttiva UE 2018/822.

⁸⁴⁸ Art. 8 *bis ter* par. 6 direttiva UE 2018/822.

⁸⁴⁹ Art. 8 *bis ter* par. 8 direttiva UE 2018/822.

Il par. 14⁸⁵⁰ individua le informazioni che devono essere scambiate, ossia: l'identificazione generale degli intermediari e dei contribuenti, il dettaglio degli elementi distintivi di cui all'allegato IV della direttiva, il riassunto del contenuto del meccanismo transfrontaliero, la data di attuazione del meccanismo, i dettagli delle disposizioni nazionali che sono alla base del meccanismo, il valore del meccanismo, l'identificazione degli Stati membri interessati al meccanismo ed, infine, qualsiasi altra persona che possa essere interessata allo stesso.

Per rendere efficace l'effetto dissuasivo, per i contribuenti ed intermediari, è necessario implementare un quadro sulle sanzioni che dovranno essere applicate se non si rispetta l'obbligo di comunicazione, ma questo ambito si lascia a discrezione degli Stati membri⁸⁵¹.

Per rendere efficace il meccanismo anche verso gli schemi elusivi transfrontalieri, è necessario che vi sia una divulgazione delle informazioni tra gli Stati, utilizzando gli stessi sistemi usati per lo scambio sui *ruling* fiscali della DAC 3⁸⁵². Lo scambio automatico delle informazioni da parte dello Stato membro ha luogo entro il 31 ottobre 2020 per le prime informazioni, dopodiché entro un mese dalla fine del trimestre nel quale le informazioni sono comunicate⁸⁵³. Così come per lo scambio di informazioni sui *ruling* fiscali ed i prezzi di trasferimento, anche per queste informazioni sono obbligatori dei formulari *standard*, come suggerisce il nuovo par. 5 all'art. 20. Inoltre, il nuovo par. 5 dell'art. 21 dispone un registro centrale istituito dalla Commissione che contenga le informazioni scambiate a fronte della DAC 6, dove avranno accesso le autorità degli Stati membri e la Commissione. All'art. 27 par. 2, inoltre, è proposto che ogni due anni successivi al 1 luglio 2020, gli Stati membri e la Commissione Europea valutino l'allegato IV che definisce gli *hallmarks*.

⁸⁵⁰ Art. 8 *bis ter* par. 14 direttiva UE 2018/822.

⁸⁵¹ Par. 15 direttiva UE 2018/822.

⁸⁵² CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, cit., p. 213.

⁸⁵³ Art. 8 *bis ter* par. 18 direttiva UE 2018/822.

La direttiva prevede il monitoraggio anche per queste tipologie di informazioni, si dispone infatti che annualmente avvenga una valutazione da parte della Commissione Europea⁸⁵⁴.

Le disposizioni della DAC 6 devono essere recepite entro il 31 dicembre 2019 ed applicate entro il 1 luglio 2020.

⁸⁵⁴ Art. 23 par. 3 direttiva UE 2018/822.

CONCLUSIONI

La globalizzazione dopo gli anni '90 crebbe a dismisura, i capitali, i servizi, le organizzazioni ed i lavoratori si spostavano più rapidamente ed i Paesi non avevano il completo controllo delle attività come in precedenza. Le legislazioni non prevedevano delle risposte immediate ai fenomeni che si stavano creando e le disposizioni quindi risultavano inadeguate. Duplici erano i problemi che si presentavano, da un lato la doppia imposizione, dall'altra l'evasione ed elusione fiscale. Gli Stati erano scettici sull'implementazione di cooperazioni con gli altri Stati soprattutto per quanto riguarda una cooperazione in ambito fiscale, ma si per risolvere i fenomeni negativi si videro obbligati nel tempo ad implementare uno scambio di informazioni transfrontaliero per superare le ingenti perdite di gettito fiscale. Il principio della sovranità territoriale, perciò, è stato accantonato grazie al contributo delle organizzazioni internazionali, come l'OCSE ed il G20, e dalla volontà degli Stati di superare i problemi e di adeguarsi alle iniziative internazionali.

Inizialmente l'interesse di evitare una doppia imposizione e di combattere l'evasione ed elusione fiscale erano combattuti allo stesso modo con le prime convenzioni contro le doppie imposizioni utilizzate anche per scambiare informazioni fiscali. Successivamente iniziarono a crearsi strumenti appositi per rispondere alle esigenze, perché il problema negli anni si presentava sempre di più. Le convenzioni nel primo periodo si presentavano in una forma bilaterale e per ogni Stato vi erano diverse condizioni e limitazioni, basti osservare le Convenzioni poste in essere dall'Italia. Uno scambio di informazioni che lega solamente due Paesi, quando in realtà le operazioni internazionali riguardano più Paesi, è difficile da gestire e risulta inadeguato. Per questo motivo delle convenzioni così rigide non influivano positivamente. Una svolta è stata segnata dalla Convenzione MAAT che segnò un ulteriore passo per affrontare le difficoltà. Questa Convenzione ha adottato non più un approccio bilaterale, bensì un approccio multilaterale, presentandosi come un metodo dinamico per effettuare scambi di informazioni più efficaci. La Convenzione MAAT può essere ratificata da tutti gli Stati, i quali si obbligano ad una cooperazione con le stesse condizioni e limitazioni, per uniformare le disposizioni dello strumento e per facilitare lo scambio di informazioni di soggetti che coinvolgono più Paesi, caso molto frequente.

Il momento decisivo che ha evoluto l'utilizzo dello scambio di informazioni si è visto con la crisi finanziaria del 2008 alla quale l'evasione dei contribuenti fiscali ha contribuito negativamente, o meglio è stata individuata come la principale causa della crisi. I paradisi fiscali sono stati combattuti per lungo tempo, soprattutto per il fatto che non erano propensi a scambiare informazioni. Ad oggi questo problema è stato superato quasi completamente, grazie alle cooperazioni amministrative attuate da parte di tutti i Paesi. È possibile, però, che in futuro si verificano altre tipologie di problemi simili a quelli dei Paesi poco collaborativi. Ciò potrebbe verificarsi se alcuni Paesi creano accordi ad hoc che permettono di eludere in qualche modo la cooperazione, per questo non è possibile identificare un momento in cui l'evasione sparirà per sempre ma si potrà arrivare realmente vicino se tutto il mondo collabora e si aggiorna costantemente. Anche gli Stati Uniti utilizzano un proprio strumento di scambio di informazioni e non provvedono a seguire lo *standard* internazionale proposto dall'OCSE.

Le tipologie di scambio di informazioni si sono evolute, passando da un semplice scambio su richiesta ad uno scambio spontaneo ed infine ad uno scambio automatico. Tutte e tre queste tipologie devono essere presenti per rendere efficace una cooperazione ma la vera sfida la combatte lo scambio automatico. I numerosi strumenti posti in essere per lo scambio automatico di informazioni potevano creare confusione, per questo si è deciso, di uniformare la sua disciplina adottando uno standard a livello internazionale per le informazioni finanziarie, il *Common Reporting Standard*.

Lo scambio automatico è utilizzato a livello comunitario nelle DAC ed a livello internazionale per lo scambio di informazioni sui *ruling fiscali* e per la *Mandatory Disclosure*, risultando alquanto efficace. Non prevede nessuna richiesta di informazioni e nessuno scambio spontaneo, risultando quindi scorrevole e tempestivo, un dettaglio che fa la differenza.

L'Unione Europea ha seguito il percorso effettuato a livello internazionale ma, grazie alla sua capacità di emanare delle direttive a cui sottostanno gli Stati membri, è in

grado, rispetto all'OCSE, di indirizzare la legislazione degli stessi che sono obbligati ad attuare le direttive.

L'evasione ed elusione fiscale si manifestano in varie sfumature e gli Stati, con i monitoraggi continui e lo scambio di informazioni, stanno cercando di bloccare tutte le vie possibili per l'accesso alle pratiche dannose. Il progetto BEPS è stato creato per ridurre l'incidenza delle attività elusive che vanno ad implementarsi per erodere la base imponibile e per creare spostamenti fittizi di utili in altri Stati a bassa fiscalità. A sua volta il progetto si ramifica in più sotto obiettivi che vanno a delimitare l'elusione attraverso le *actions* predisposte.

Gli accordi sui *ruling fiscali* ed il *Country by Country reporting*, già implementati, e le disposizioni riguardanti il *transfer pricing* risultano essere una aggiunta considerevole rispetto allo scambio di informazioni fiscali generale. Il pilastro della trasparenza del progetto BEPS ha colto l'attenzione su aree di rischio specifiche e ha creato un quadro completo sullo scambio di informazioni riguardanti attività esposte a rischio di elusione fiscale. Un coordinamento tra le azioni riguardanti la trasparenza potrebbero essere di grande aiuto per l'OCSE e per gli Stati che potrebbero arrivare al momento giusto per bloccare determinate pianificazioni fiscali aggressive innovative. Un altro strumento rientrante nel pilastro della trasparenza e non ancora adottato da tutti gli Stati è la *Mandatory Disclosure*, che all'interno dell'Unione Europea diverrà obbligatorio entro il 2020. La *Mandatory Disclosure* rispetto agli altri strumenti, dovrebbe diminuire i comportamenti elusivi alla radice, bloccando i soggetti intermediari che sono il più delle volte promotori di questi comportamenti.

Se i rischi nel futuro dovessero mutare, l'OCSE dovrebbe essere in grado di promuovere tempestivamente delle soluzioni in grado di attenuare questi rischi, così come ha fatto con il progetto BEPS.

Dibattuta è stata anche la questione sulla tutela del contribuente che si vede costretto, senza alcuna tutela effettiva, ad accettare una divulgazione delle proprie informazioni verso gli altri Stati.

Inizialmente i giudici erano meno propensi ad accettare decisioni a che tutelano il contribuente favorendo il tal modo lo scambio, con il tempo si è arrivati ad una tutela più ampia consentendo al contribuente ad essere avvisato sullo scambio e in determinate circostanze anche a difendersi. Evoluzione contraria ha avuto invece lo scambio di informazioni illecitamente acquisite all'estero utilizzate come base negli accertamenti. Per queste circostanze, infatti, la giurisprudenza inizialmente ha previsto una limitazione all'uso delle informazioni, ma con il tempo si è vista più favorevole all'interesse dello Stato. Questo orientamento risulta coerente in quanto il contribuente aveva già posto in essere una violazione della disciplina tributaria nazionale non avendo dichiarato un reddito, perciò risulta più logico far valere l'interesse dello Stato rispetto a quello del contribuente.

Un paradosso che può essere mantenuto solamente in equilibrio e mai risolto, perché se tutte le informazioni fossero consentite la tutela del contribuente sarebbe minima, mentre se tutte le informazioni fossero limitate, lo scambio di informazioni non produrrebbe i suoi effetti.

In conclusione lo scambio di informazioni è risultato efficace e si è evoluto velocemente negli ultimi anni per rimanere al passo con i cambiamenti economici e legislativi. Lo scambio automatico di informazioni risulta essere il più efficace e tempestivo, grazie alla sua carattere di obbligatorietà e uniformità. Questo strumento inoltre non è utilizzato solo negli scambi di informazioni generali ma, una visione diversa di questo strumento ha permesso alle organizzazioni ed agli Stati di utilizzarlo all'interno di altre disposizioni istituite a livello internazionale come nella *Mandatory Disclosure* e nel *Country by Country reporting*. Il *Common Reporting Standard* identificato come *standard* internazionale permette di avere un quadro uniformato riguardo le informazioni finanziarie dei contribuenti, seppure le legislazioni degli Stati non siano armonizzate tra loro. Questa ottica dovrebbe essere seguita anche in futuro per realizzare degli *standard* comuni al fine di creare uno scambio di informazioni automatico.

BIBLIOGRAFIA

Manuali e riviste:

ALBANO G., *Pianificazione fiscale, stretta sui consulenti*, in Sole 24 Ore (II), Norme e Tributi, 14 marzo 2018.

ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributari*, Cedam - Padova, 2007.

BARASSI M., *La normativa vigente*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2009, n. 1-2, p. 105-111.

BILANCIA F., CALIFANO C., DEL FEDERICO L., PUOTI P. (a cura di), *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo e giustizia tributaria Italiana*, Giappichelli Editore – Torino, 2014.

BONANTE L., *Organizzazioni internazionali*, in Enc. Giur. Treccani, 2006.

CACHIA F., *The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, in EC tax Review, 2018, n. 4, p. 206-217.

CENTORE P., *Le misure europee a favore della cooperazione amministrativa per la lotta alle frodi IVA*, in Corr.Trib., 2010, n. 47, p. 3944-3947.

CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016.

DEBELVA F., DIEPVENS N., *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer's Rights under Pressure*, in EC tax Review, 2015, n. 24, Issue 4, pp. 210-219.

DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Riv.Dir.Trib.Int., 2010, n. 1, p. 221 ss.

DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di Giustizia*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 1 agosto 2017.

FERNANDEZ M. F., *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in Rass.Trib., 2014, n. 4, p. 1421 ss.

INCARNATO G., *Fiscalità Internazionale - I sistemi antievasione tra gli Stati dell'Unione Europea*, Youcanprint 2016.

MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in Dir.Prat.Trib., 2013, n. 4, p. 791-830.

MIGNARRI E., *L'attuazione della direttiva 2011/16/UE riguardante la cooperazione amministrativa in ambito fiscale*, in Fisco (II), 2014, n. 2, p. 133 ss.

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *I risultati della Presidenza italiana del G7 nella filiera Finanze*, Dipartimento del Tesoro, Direzione III, Ufficio di Coordinamento G7/G8/G20, 2017.

MONTEMITRO M.T., *Considerazioni inerenti alla problematica della c.d. lista Falciani*, in Riv. Dir. Trib., 2015, vol. 25, n. 4, II, p. 212-225.

OECD, *Harmful tax competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing – Parigi, 1998.

OECD, *Recommandation of the Council on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for tax purposes*, C(2001)28/Final, 21 ottobre 2002.

OECD, *Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its commentary*, 17 luglio, 2012.

OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing – Parigi, 2015.

OECD, *Model protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

OECD, *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing - Parigi, 2015.

OECD, *Action 13: Country by Country Reporting implementation Package*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

OECD, *Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country by Country Reporting*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

OECD, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing – Parigi, 2018.

OECD, *Progress report July 2017- June 2018, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing - Parigi, 27-28 Giugno 2018.

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1 on exchange of information on request*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2006.

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2 on spontaneous exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2006.

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 3 on automatic (or routine) exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2012.

PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006.

PISTONE P., *Diritto internazionale tributario*, Giappichelli Editore – Torino, 2017.

PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli Editore – Torino, 2018.

PITRONE F., *lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir.Prat.Trib.Int.*, 2012, n. 2, p. 463-489.

RONZITTI N., *Introduzione al diritto internazionale*, Quarta edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2013.

SACCHETTO C., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, seconda edizione, Giappichelli Editore – Torino, 2016.

SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale [dir. trib.]*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2016.

SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Tangrem – Trento, 2012.

SELICATO P., *Il modello di Convenzione OCSE in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004, n. 1, p. 11-34.

STAES M., *The implementation of the EU Savings Directive and Directive 2011/16/EU in Luxembourg National Law: Recent Developments*, in *EC tax Review*, 2014, n. 4, p. 238-241.

TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Cedam – Padova, 2018.

UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam – Padova, 1999.

UNIONE EUROPEA, *Le politiche dell'Unione Europea, L'unione doganale dell'UE: proteggere i cittadini e promuovere il commercio*, Lussemburgo, 2014.

UNIONE EUROPEA, *Programma Fiscalis – Bilancio Modesto, grande valore aggiunto*, Lussemburgo, 2018.

VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013.

VINCIGUERRA S., *Sull'utilizzo nell'accertamento tributario della lista di cittadini italiani titolari di depositi in banca estera trafugata dalla banca depositaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, n. 6, sez. II, p. 1120-1135.

Giurisprudenza:

CORTE GIUST., 17 ottobre 1989, in causa 85/87, *Dow Benelux NV contro Commissione delle Comunità europee*, EU:C:1989:379, Lussemburgo .

CORTE GIUST., 27 gennaio 2009, in causa 318/07, *Hein Persche c. Finanzamt Lüdenscheid*, EU:C:2009:33, Lussemburgo.

CASS., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570.

CONS. STATO, sez. IV, 9 dicembre 2011, sen. n. 6472.

CASS., sez. trib., 18 gennaio 2012, n. 631.

CORTE GIUST., 22 ottobre 2013, in causa 276/12, *Jiří Sabou c. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, EU:C:2013:678, Lussemburgo.

CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8605.

CASS., sez. VI, 28 aprile 2015, ord. n. 8606.

CASS., sez. trib., 19 agosto 2015, n. 16950.

CORTE GIUST., 1 ottobre 2015, in causa 201/14, *Smaranda Bara e.a. c. Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate e.a.*, EU:C:2015:638, Lussemburgo .

CASS., sez. VI, 1 settembre 2016, ord. n. 17503.

CORTE GIUST., 16 Maggio 2017, in causa 682/15, *Berlioz Investment Fund S.A. c. Directeur de l'administration des contributions directes*, EU:C:2017:373, Lussemburgo.

CASS., sez. VI, 12 febbraio 2018, ord. n. 3276.

Legislazione :

CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali*, Roma, 4 novembre 1950.

CONSIGLIO D'EUROPA, *Protocollo addizionale alla Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali*, Parigi, 20 marzo 1952.

DIRETTIVA 77/799/CEE del Consiglio, *relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette*, Bruxelles, 19 dicembre 1977.

DIRETTIVA 79/1070/CEE del Consiglio, *che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette*, Bruxelles, 6 dicembre 1979.

REGOLAMENTO CEE n. 218/92 del Consiglio, *concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA)*, Bruxelles, 27 gennaio 1992.

DIRETTIVA 92/12/CEE del Consiglio, *relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa*, Bruxelles, 25 febbraio 1992.

REGOLAMENTO CE n. 792/2002 del Consiglio, *che modifica temporaneamente il regolamento (CEE) n. 218/92 concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA) con riferimento a delle misure aggiuntive in materia di commercio elettronico*, Bruxelles, 7 maggio 2002.

OECD, *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, Parigi, 2002.

DIRETTIVA 2003/93/CE del Consiglio, *che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette*, Bruxelles, 7 ottobre 2003.

REGOLAMENTO UE n. 1798/2003 del Consiglio, *relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e che abroga il regolamento (CEE) n. 218/92*, Bruxelles, 7 ottobre 2003.

DIRETTIVA 2004/56/CE del Consiglio, *che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi*, Bruxelles, 21 aprile 2004.

DIRETTIVA 2004/106/CE del Consiglio, *che modifica le direttive 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi, e 92/12/CEE, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa*, Bruxelles, 16 novembre 2004.

UNIONE EUROPEA, *Versione consolidata del trattato sull'Unione Europea e del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea – Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Lussemburgo, 2010.

REGOLAMENTO UE n. 904/2010 del Consiglio, *relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto*, Bruxelles, 7 ottobre 2010.

DIRETTIVA 2011/16/UE del Consiglio, *relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE*, Bruxelles, 15 febbraio 2011.

REGOLAMENTO UE n. 1286/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio, *che istituisce un programma di azione inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e che abroga la decisione n. 1482/2007/CE*, Bruxelles, 11 dicembre 2013.

DIRETTIVA 2014/48/UE del Consiglio, *che modifica la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi*, Bruxelles, 24 marzo 2014.

DIRETTIVA 2014/107/UE del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*, Bruxelles, 9 dicembre 2014.

OECD E CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal Protocollo 2010*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

DIRETTIVA UE 2015/2060 del Consiglio, *che abroga la direttiva 2003/48/CE in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi*, Bruxelles, 10 novembre 2015.

DIRETTIVA UE 2015/2376 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*, Bruxelles, 8 dicembre 2015.

L. 4 maggio 2016 n. 69.

DIRETTIVA UE 2016/881 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*, Bruxelles, 25 maggio 2016.

DIRETTIVA UE 2016/2258 del Consiglio, *che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio*, Bruxelles, 6 dicembre 2016.

DIRETTIVA UE 2016/679 del Parlamento Europeo e del Consiglio, *relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE*, Bruxelles, 27 aprile 2016.

REGOLAMENTO UE n. 2017/2454 del Consiglio, *che modifica il regolamento UE 904/2010 relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto*, Bruxelles, 5 dicembre 2017.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing – Parigi, 2017.

DIRETTIVA UE 2018/822 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale e relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica*, Bruxelles, 25 maggio 2018.

REGOLAMENTO UE n. 2018/1541 del Consiglio, *che modifica i regolamenti UE 904/2010 e UE 2017/2454 per quanto riguarda misure di rafforzamento della cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto*, Bruxelles, 2 ottobre 2018.

REGOLAMENTO UE n. 2018/1909 del Consiglio, *che modifica il regolamento UE 904/2010 per quanto riguarda lo scambio di informazioni ai fini del monitoraggio della corretta applicazione del regime di call-off stock*, Bruxelles, 4 dicembre 2018.

Circolari, comunicazioni e provvedimenti:

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, *risoluzione del 10 febbraio 1975 relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale*, Bruxelles, 1975.

COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, 2 febbraio 2009, in COM (2009) 29 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, Bruxelles, 2009.

GARANTE EUROPEO DELLA PROTEZIONE DEI DATI, 6 gennaio 2010, *parere del GEPD sulla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, 2010/C 101/01, Bruxelles, 2010.

PARLAMENTO EUROPEO, 6 luglio 2016, *Risoluzione del Parlamento Europeo sulle decisioni anticipate in materia fiscale (tax ruling) e altre misure analoghe per natura o effetto*, (2016/2038(INI)), Bruxelles, 2016.

COMMISSIONE EUROPEA, 21 giugno 2017, in COM(2017) 335 final, *Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica*, Bruxelles, 2017.

COMMISSIONE EUROPEA, 18 Dicembre 2017, in COM(2017) 781 Relazione della commissione al parlamento europeo e al consiglio *sull'applicazione della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta*, Bruxelles, 2017.

ECOFIN, 9 marzo 2018, *Scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica*, ECOFIN 206, Bruxelles, 2018.

COMMISSIONE EUROPEA, 2 maggio 2018, in COM(2018) 321 final, *comunicazione della commissione al parlamento europeo, al Consiglio Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle regioni, Un bilancio moderno al servizio di un'Unione che protegge, che dà forza, che difende- Quadro finanziario pluriennale 2021-2027*, Bruxelles, 2018.

COMMISSIONE EUROPEA, 2 maggio 2018, in COM(2018) 321 final, *Allegato della comunicazione della commissione al parlamento europeo, al Consiglio Europeo, al Consiglio, al Comitato Economico e Sociale Europeo e al Comitato delle regioni, Un bilancio moderno al servizio di un'Unione che protegge, che dà forza, che difende- Quadro finanziario pluriennale 2021-2027*, Bruxelles, 2018.

COMMISSIONE EUROPEA, 17 Dicembre 2018, in COM(2018) 844 Comunicazione della commissione al consiglio, al parlamento europeo e al comitato economico e sociale europeo, *Relazione della commissione al parlamento europeo e al consiglio su una panoramica e una valutazione dei dati statistici e delle informazioni sugli scambi automatici nel settore della fiscalità diretta*, Bruxelles, 2018.

COMMISSIONE EUROPEA, Comunicato stampa del 21 marzo 2019, *Bilancio dell'UE: nuovo impulso alla cooperazione fiscale tra gli Stati membri grazie all'accordo di finanziamento*, Bruxelles, 2019.

SITOGRAFIA

Agenzia delle Entrate: <https://www.agenziaentrate.gov.it>

Commissione Europea: <https://ec.europa.eu>

Corte Europea dei Diritti dell'Uomo in <https://www.echr.coe.int>

Corte di Giustizia dell'Unione Europea: <https://curia.europa.eu>

Corte Internazionale di Giustizia: <https://www.icj-cij.org/>

Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes:
<http://www.oecd.org/tax/transparency/>

International Consortium of Investigative Journalists: <https://www.icij.org>

Ministero dell'Economia e delle Finanze: <http://www.finanze.gov.it>

Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico: <http://www.oecd.org>

Unione europea: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>