



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

Corso di Laurea

Magistrale

in Amministrazione, Finanza e Controllo

Tesi di Laurea

# **DAC 6 e scambio di informazioni**

**Relatore**

Ch. Prof. Antonio Viotto

**Laureanda**

Marta Carraro

Matricola 856015

**Anno Accademico**

2020 / 2021



*Alla mia famiglia,  
per i sacrifici, la fiducia costante e  
per avermi insegnato ad inseguire con grinta le mie ambizioni.*

*Al prof. Viotto ed alla dott.ssa De Carlo,  
per la disponibilità e la professionalità che li contraddistingue.*

*A Cà Foscari,  
perché solo chi la vive pienamente può capirne la magia.*

*A Leonardo ed ai miei amici,  
per quel che siete stati, siete e sarete.*

*A me,  
per non aver mai smesso di crederci.*

***Ad maiora***



# Indice

<b>Introduzione.....</b>	<b>1</b>
<b>1. La cooperazione amministrativa: panoramica comunitaria ed internazionale.....</b>	<b>4</b>
1.1 Inquadramento della cooperazione amministrativa in materia fiscale.....	4
1.2 Le diverse forme di cooperazione.....	18
1.3 La disciplina internazionale sullo scambio di informazioni.....	25
1.4 La disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni.....	37
1.4.1 <i>La Direttiva 77/799/CEE.....</i>	<i>40</i>
1.4.2 <i>La Direttiva 2011/16/UE e le DAC successive.....</i>	<i>44</i>
1.4.3 <i>La nuova Direttiva DAC 7.....</i>	<i>53</i>
1.5 L'efficacia del sistema di scambio UE: l'audit della Corte dei conti sulle DAC.....	57
<b>2. Il regime di divulgazione obbligatoria: <i>Mandatory Disclosure Rules</i> e <i>DAC 6</i>.....</b>	<b>61</b>
2.1 I meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva.....	61
2.2 Il ruolo dei <i>Professional Enablers</i> ed i <i>white-collar crimes</i> .....	66
2.3 La divulgazione obbligatoria nel Progetto <i>BEPS</i> .....	71
2.3.1 <i>L'Azione 12 come base della Mandatory Disclosure.....</i>	<i>81</i>
2.4 Le <i>MDR</i> per combattere l'elusione del <i>CRS</i> e delle strutture opache <i>offshore</i> .....	87
<b>3. La Direttiva Europea <i>DAC 6</i>.....</b>	<b>94</b>
3.1 Inquadramento generale della Direttiva <i>2018/822/UE</i> .....	94
3.2 Il recepimento della <i>DAC 6</i> in Italia.....	106
3.2.1 <i>Il Decreto Legislativo n. 100 del 30 luglio 2020.....</i>	<i>107</i>
3.2.2 <i>Il Decreto Ministeriale del 17 novembre 2020.....</i>	<i>117</i>
3.3 Il recepimento della <i>DAC 6</i> nell'ordinamento francese.....	123
3.4 L'approccio tedesco alle <i>MDR</i> europee.....	127
3.5 L'approccio inglese alle <i>MDR</i> dopo l'accordo sulla Brexit.....	132

<b>Conclusioni.....</b>	<b>135</b>
<b>Bibliografia.....</b>	<b>139</b>
<b>Sitografia.....</b>	<b>147</b>

## Introduzione

L'avvento della globalizzazione e la conseguente interdipendenza tra attività economiche, sociali e culturali di Paesi diversi hanno portato nel corso degli anni ad importanti variazioni nel *modus operandi* della popolazione, delle aziende e dei mercati, con ripercussioni sia positive che negative, tra le tante, anche sui gettiti statali. Tra i prodotti dell'interazione quotidiana c'è stata anche la divulgazione di una serie di meccanismi tributari fraudolenti, elaborati da imprese e privati, il cui scopo è quello di sfruttare le lacune esistenti tra normative fiscali dei vari ordinamenti al fine ultimo di appropriarsi di indebiti risparmi d'imposta. Oltre ovviamente, ai fenomeni più ampi di evasione ed elusione sovranazionale. A seguito di tali sviluppi, perseguire l'obiettivo di salvaguardare le entrate erariali dall'erosione delle basi imponibili è divenuta una questione di primaria importanza per le amministrazioni interne ed il principio che tradizionalmente voleva che la sovranità tributaria fosse legata ai confini territoriali di una nazione è stato superato da un principio di più ampie vedute che mette in primo piano la persona e la sua comunità di appartenenza. In questo senso, la cooperazione fiscale amministrativa costituisce l'unico strumento valido per eliminare i problemi che possono sorgere dalla messa in atto di pratiche illecite come la doppia non imposizione, la concorrenza scorretta tra Stati o le pianificazioni fiscali aggressive. Questo perché la trasmissione immediata di informazioni pertinenti e corrette sulle potenziali condotte illecite dei contribuenti consente alle autorità interne una verifica anticipata sulla pericolosità effettiva delle stesse ed una risposta pressoché tempestiva da parte del legislatore nazionale, andando a colmare i relativi vuoti normativi o punendo i comportamenti segnalati.

L'obiettivo che si pone il presente elaborato è quello di svolgere una trattazione ed un'analisi critica sul tema dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, con un focus particolare sulle disposizioni esistenti che regolano la *mandatory disclosure*. A seguito della recentissima entrata in vigore della direttiva UE 2018/822 (la c.d. DAC 6) infatti, attinente alla segnalazione automatica di informazioni sui meccanismi transfrontalieri potenzialmente aggressivi, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea il 5 giugno 2018 e che integra nuovamente la Direttiva UE 2011/16, il tema dell'*aggressive tax planning* e della *disclosure* obbligatoria si trovano al centro degli attuali dibattiti istituzionali. Anche per

l'effetto deterrente che quest'ultima misura cerca di avere nei confronti dei soggetti passivi d'imposta e dei professionisti "furbetti". Sarà la stessa DAC 6 invero, coerentemente con l'argomento di tesi, il nodo centrale della presente discussione. La direttiva in questione, in linea con le parallele iniziative internazionali attuate nell'ambito del Progetto "*Base Erosion and Profit Shifting*" (BEPS) ad opera dell'OCSE/G20 e nell'ambito dello scambio automatico di informazioni del *Global Forum on Transparency and Exchange of information*, si inserisce perfettamente nel tema, e rientra tra i provvedimenti incentrati a scoraggiare gli schemi, gli accordi o i progetti elaborati, proposti o attuati per erodere le basi imponibili nazionali.

La tesi è strutturata in tre capitoli. Il primo costituisce un *excursus* sull'evoluzione storica che la collaborazione fiscale tra Stati ha avuto nel tempo, a partire dal momento in cui la stessa è sorta e fino agli anni nostri, in maniera tale da mettere in evidenza come il suo ruolo nella lotta alle pratiche illecite sia divenuto via via sempre più fondamentale. A tal riguardo, si è scelto di fornire anche una panoramica sulla fiscalità contemporanea, andando a trattare il contenuto di una parte delle fonti che regolano lo scambio di informazioni tributarie tra territori, valutandone pure i limiti. Tra quelle di portata mondiale sono stati analizzati il Modello OCSE contro le doppie imposizioni, di esordio per la cooperazione reciproca e che ha ispirato tutti i patti successivi, la Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale (la c.d. Convenzione MAAT) che ha introdotto il concetto di assistenza multilaterale ed il *Model Agreement on Exchange on Information on Tax Matter* (anche chiamato TIEAs), di fondamentale importanza per la diffusione degli standard di divulgazione promossi all'inizio del millennio dall'OCSE. Con riferimento alle fonti comunitarie la trattazione è ancora più approfondita, poiché vengono poste sotto osservazione tutte le direttive disciplinanti la *disclosure* obbligatoria dei dati a partire dal primo provvedimento risalente al 1977, poi sostituito dalla DAC 1 nel 2011, e fino alla direttiva di prossima introduzione detta "DAC 7". Ciò che si vuole mettere in luce in questo caso, è il progressivo ampliamento che ha via via subito nel tempo l'ambito di applicazione originario della materia, lasciando poco spazio alla libera trasmissione volontaria da parte dei contribuenti.

Il secondo capitolo si focalizza sulle iniziative promosse dall'OCSE per la lotta all'elusione ed alla pianificazione fiscale aggressiva, poiché è grazie alla pubblicazione di quest'ultime che la direttiva DAC 6 è stata redatta ed implementata. L'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, fin dalla sua nascita, è in prima linea per il raggiungimento di questo

scopo e si occupa di monitorare e studiare periodicamente le posizioni tributarie tenute dagli Stati. Dopo una breve introduzione sulla struttura che i meccanismi fraudolenti transfrontalieri sono soliti avere e sui loro effetti, viene discusso in modo più approfondito il Progetto BEPS, il Piano d’Azione per eccellenza che contiene le misure di riferimento per un efficace contrasto all’erosione delle basi imponibili nazionali. Tra le raccomandazioni suggerite dall’Ocse (in totale sono quindici) ampio spazio ed accurata analisi sono in particolare dedicati all’*Action 12*, in quanto contiene le linee guida per una corretta applicazione delle *mandatory disclosure rules*. A seguire, è stilato anche un paragrafo dedicato al *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, un modello che disciplina come combattere le strutture opache e gli schemi elusivi volti ad aggirare le regole del *Common Reporting Standard*.

Per concludere, con il terzo capitolo si arriva al nocciolo della questione e si procede con l’analisi vera e propria della direttiva 2018/822/UE. Il capitolo si concentra sugli articoli di cui è composta la DAC 6 e sul loro contenuto, in primis secondo quanto dettato dal legislatore europeo e successivamente secondo quanto recepito dal legislatore italiano, verificando le rispettive differenze tra i due. Per un’analisi in chiave comparatistica più completa inoltre, è stato dedicato qualche paragrafo anche all’approccio seguito dall’ordinamento francese, tedesco e inglese, così da poter comprendere al meglio eventuali similitudini o divergenze tra l’applicazione perseguita dalla nostra nazione e dalle altre europee (e non).

## Capitolo 1

# La cooperazione amministrativa: panoramica comunitaria ed internazionale

### 1.1 Inquadramento della cooperazione amministrativa in materia fiscale

La cooperazione internazionale tra amministrazioni finanziarie in materia tributaria è stata definita dalla dottrina come *“l’attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione”*<sup>1</sup>. Essa rappresenta pertanto quell’insieme di strumenti di cui uno Stato si può avvalere per attuare una pretesa tributaria che presenta fattispecie con elementi di estraneità, dove per elementi di estraneità si intendono quegli elementi di fatto al cui verificarsi la legge collega il sorgere di un’obbligazione tributaria, che presentano relazioni soggettive, come la residenza, o oggettive, come le fonti di reddito, non solo con le norme interne ma anche con gli altri ordinamenti<sup>2</sup>. La cooperazione internazionale in materia fiscale ha subito negli anni recenti uno sviluppo rapido e costante, sia per via del processo continuo di integrazione economica e giuridica tra Nazioni a livello internazionale ed europeo, sia perché rappresenta la via più efficace nella lotta alla doppia imposizione, alla frode e all’evasione fiscale oltre confine. La sua evoluzione nel corso della storia tuttavia ha incontrato ostacoli non di poco conto e per un arco di tempo molto vasto è stata vista negativamente dagli Stati.

La nascita della collaborazione internazionale, concepita come scambio di informazioni per l’accertamento della capacità contributiva di un soggetto, come assistenza nelle verifiche fiscali estere e come assistenza nella riscossione dei tributi al di fuori del proprio territorio, ha origini piuttosto recenti. Il diritto tributario internazionale infatti, fino alla prima metà del

---

<sup>1</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Cedam – Padova, 1949, p.428. La definizione di Udina è stata successivamente puntualizzata da altri autori in quanto, per ottenere una configurazione migliore del fenomeno, si è reso necessario sottolinearne gli aspetti più caratterizzanti rispetto al luogo, al tempo ed in relazione alle manifestazioni più significative attraverso le quali si rende riconoscibile. La cooperazione internazionale andrebbe configurata come *“attività posta in essere dagli Stati al fine di raggiungere scopi di natura tributaria di un altro Stato ed esplicatesi attraverso strumenti di natura amministrativa o giurisdizionale”* (SACCHETTO C., *Tutela all’estero dei crediti tributari dello Stato*, Cedam – Padova, 1978, p.209).

<sup>2</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam – Padova, 2016.

XIX secolo ancora non esisteva e le prime forme di assistenza reciproca sorsero solo nell'Ottocento quando il Belgio, fra il 1843 ed il 1845, stipulò tre convenzioni con Francia, Paesi Bassi e Lussemburgo per lo scambio di documenti fra amministrazioni del registro<sup>3</sup>. Fu in questa sede che la dicitura "cooperazione amministrativa" fece la sua primaria apparizione in un trattato internazionale. Le disposizioni tributarie vigenti fino a quel momento, anche per via della limitata mobilità dei capitali e delle persone dell'epoca, si preoccupavano esclusivamente di tassare la ricchezza prodotta entro i confini nazionali senza che fossero presi in considerazione i fatti economici dotati di collegamento con altri ordinamenti<sup>4</sup>. L'esercizio della potestà impositiva e della potestà punitiva, espressioni massime della sovranità statale, ruotavano attorno al principio di territorialità, secondo cui gli unici presupposti che rilevavano ai fini tributari erano quelli che si verificavano entro il territorio nazionale<sup>5</sup>. Il territorio quindi rappresentava la soglia entro cui il potere originario ed assoluto di governo poteva esplicarsi in maniera libera ed esclusiva ed era al tempo stesso elemento fondamentale e limite dello Stato ordinamento. In linea con tale ragionamento, l'atteggiamento degli Stati nei confronti della reciproca collaborazione in materia fiscale era alquanto ostile poiché, se era vero che all'interno del territorio non sussistevano limiti alla sovranità, allora l'assistenza tributaria internazionale avrebbe rappresentato un'interferenza a tale potere<sup>6</sup>. La presente considerazione, secondo cui ogni legislazione straniera è irrilevante nel territorio nazionale, costituisce il c.d. principio di non collaborazione e fu l'orientamento tradizionale, perseguito per molti anni dagli ordinamenti, consacrato dalle *common law* inglesi e statunitensi a partire dal Settecento<sup>7</sup>.

I due fattori principali che nel tempo diedero il via ad un'inversione di marcia, portando gli Stati ad interrogarsi sull'effettiva adeguatezza del principio di territorialità, furono la progressiva internazionalizzazione delle economie mondiali e l'abbandono dei sistemi fiscali incentrati sulle imposte reali a favore dei sistemi fiscali incentrati sulle imposte personali e

---

<sup>3</sup> Dette convenzioni, di testo identico, assicuravano la riscossione delle imposte sugli atti traslativi o attributivi di diritti reali fra vivi o a causa di morte ed anticiparono di quasi trent'anni i successivi accordi internazionali in materia fra cui la convenzione fra Gran Bretagna e Svizzera del 27 agosto 1872 (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.27).

<sup>4</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.1, p.2.

<sup>5</sup> ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Cedam – Padova, 2007, cap.2, p.19 ss.

<sup>6</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.251 ss.

<sup>7</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., p.8. Questa posizione è stata a lungo rispettata dalla giurisprudenza degli Stati di common law e dalla giurisprudenza dell'Europa continentale. (Per approfondimenti, SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Cedam – Padova, 1978).

progressive da parte dei Paesi più avanzati<sup>8</sup>. L'espansione delle imprese multinazionali in Paesi diversi da quello di origine, con la conseguente esportazione di capitali e risorse all'estero, divenne un fenomeno sempre più frequente nelle realtà sviluppate, motivo per cui si scelse di includere i redditi di fonte straniera nell'ambito delle fattispecie soggette ad imposizione nazionale. Coloro che possedevano solamente redditi domestici venivano tassati in maniera progressiva su quei redditi mentre coloro che possedevano redditi domestici e redditi esteri venivano tassati anche su quest'ultimi mediante criteri di collegamento personali con il territorio identificati ad esempio nella cittadinanza o nella residenza. L'introduzione di questi criteri di imponibilità in capo ad un soggetto per il reddito ovunque prodotto nel mondo ha portato ad un passaggio dal metodo di imposizione territoriale nazionale al metodo di imposizione c.d. *worldwide*. La conseguenza di ciò fu il fatto che l'esercizio della potestà impositiva dipendeva dall'appartenenza delle persone ad uno Stato e non più dal verificarsi di una fattispecie entro i confini demaniali: era la norma tributaria e non più il territorio a determinare i presupposti dell'imposizione ed i relativi soggetti passivi<sup>9</sup>.

I riflessi di tale impostazione, positivi per i singoli ordinamenti tributari, dovettero tuttavia fare i conti con la discordanza fra il principio di territorialità formale<sup>10</sup> e l'inclusione delle fattispecie con elementi di estraneità fra quelle soggette ad imposizione. Nessun limite viene posto agli Stati sotto il profilo della territorialità materiale, lasciando ad essi la libertà di stabilire presupposti tributari anche privi di collegamento con il territorio. Nel momento in cui uno Stato pretende però di esercitare la propria potestà in ambito estero, rischia di andare incontro ad un atto illecito internazionale<sup>11</sup>. In virtù di una consolidata consuetudine sopranazionale infatti, chiamata sovranità territoriale, l'esercizio della potestà impositiva nell'ambito territoriale di un altro Stato non può avvenire se non tramite autorizzazione dello stesso<sup>12</sup>. In questo senso, posto quindi che la sovranità statale non può essere

---

<sup>8</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.1, p.6.

<sup>9</sup> ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, cit., cap.2, p.21 ss.

<sup>10</sup> Il principio di territorialità secondo la concezione classica, può essere suddiviso in territorialità formale e territorialità materiale. La territorialità materiale riguarda l'ambito entro il quale si verificano i presupposti del tributo. La territorialità formale, che è quella che più ostacola la collaborazione internazionale, riguarda lo spazio entro il quale la legge tributaria ha effetto e trova attuazione (CORDEIRO GUERRA R., *I limiti alla potestà impositiva ultraterritoriale*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2012, n.1).

<sup>11</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.1, p.18.

<sup>12</sup> TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Cedam – Padova, 2018, cap.1, p.2.

esercitata liberamente oltre confine, si é fatta strada la consapevolezza che l'unica soluzione possibile per accertare e recuperare le imposte dovute in Stati esteri sia la collaborazione internazionale. Questa presa di coscienza da parte degli Stati sull'importanza della materia testimonia il superamento del concetto classico di territorialità formale intesa come una delle caratteristiche principali del concetto di sovranità e come limite territoriale all'esercizio della potestà tributaria. Tramite le procedure di reciproca assistenza amministrativa ci si é resi conto di non ostacolare la propria sovranità, bensì di garantirne l'integrità.

I contributi decisivi per lo sviluppo di una disciplina regolante la cooperazione internazionale furono diversi nel corso della storia e crebbero in maniera esponenziale a partire dal periodo successivo al primo conflitto mondiale. Pur non avendo tuttora un principio internazionale che la imponga in maniera diretta, la cooperazione è riuscita a farsi strada mediante gli accordi fra Stati. Mettendo da parte le episodiche manifestazioni precedenti, merita menzione in primis il lavoro svolto dalla Società delle Nazioni<sup>13</sup> nel 1922, che affidò ad un Comitato Fiscale di quattro esperti europei e statunitensi lo studio dei problemi derivanti dal fenomeno della doppia imposizione internazionale e delle possibili soluzioni per la sua eliminazione<sup>14</sup>. L'adozione della tassazione basata sul *worldwide principle* infatti, ed il contemporaneo mantenimento della tassazione su base territoriale dei soggetti non residenti<sup>15</sup>, portava lo stesso contribuente, per lo stesso presupposto e per lo stesso periodo di imposta ad essere sottoposto ad una multipla imposizione da parte di due o più ordinamenti. Una doppia imposizione a cui conseguivano distorsioni anche negli scambi commerciali. La finalità centrale della collaborazione di questo periodo era proprio questa: contribuire all'eliminazione o per lo meno alla limitazione di questo fenomeno favorendo la reciproca assistenza fra i singoli Stati per l'esplicazione delle rispettive potestà tributarie<sup>16</sup>.

Il lavoro svolto dalla Società delle Nazioni sfociò nella redazione dei primi progetti di convenzione a carattere bilaterale e venne proseguito in maniera continuativa prima dalle Nazioni Unite e poi dall'Organizzazione per la Collaborazione e lo Sviluppo Economico (in

---

<sup>13</sup> La Società delle Nazioni, anche nota come Lega delle Nazioni, fu la prima organizzazione intergovernativa istituita allo scopo di accrescere il benessere e la qualità della vita degli uomini e di prevenire delle guerre future. Venne estinta il 19 aprile 1946 a seguito dello scoppio della Seconda Guerra Mondiale e sostituita da un'organizzazione con identica finalità, l'Organizzazione delle Nazioni Unite (in sigla ONU), anche detta Nazioni Unite (Dizionario di Storia, *Società delle Nazioni*, in Enc. Giur. Treccani, 2011).

<sup>14</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.1, p.28.

<sup>15</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.1, p.8.

<sup>16</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.1, p.21.

sigla OCSE)<sup>17</sup> dopo la seconda guerra mondiale<sup>18</sup>. La data che idealmente segnò l'inizio della collaborazione fiscale in senso moderno con la pubblicazione della prima bozza di Modello di convenzione bilaterale contro la doppia imposizione fu il 1963. Nella sua prima versione, la Convenzione era applicabile soltanto ai soggetti residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti, mentre con le modifiche intervenute nel 1977 fu estesa a tutti i potenziali contribuenti. Attraverso la conclusione di questo trattato, i Paesi accettavano di sottostare a delle norme pattizie volte a tutelare e regolare le proprie potestà tributarie e realizzavano indirettamente anche degli accordi di cooperazione in materia fiscale. Come indicato dalla dottrina<sup>19</sup>, la cooperazione partiva dal fronte "esterno" con la conclusione dell'intesa per poi ripercuotersi sul fronte "interno" incidendo sulle norme tributarie nazionali che dovevano specificarne le modalità ed i limiti.

Nonostante le diverse revisioni subite nel corso degli anni per mantenere la normativa in linea con il mutevole panorama politico ed economico, il tema dello scambio di informazioni trova qui la sua disciplina più compiuta ed il modello ancora viene utilizzato dalla maggior parte dei Paesi come schema per la negoziazione delle convenzioni sulla doppia imposizione internazionale. Già nella sua prima versione, il Commentario del trattato contemplava i tre tipi di scambio conosciuti: su richiesta, spontaneo ed automatico. I riferimenti fondamentali sono all'art. 26 per quanto appena disposto, all'art. 25 per la procedura amichevole ed all'art. 27, aggiunto nel 2003, per l'assistenza alla riscossione<sup>20</sup>. Assieme all'OCSE, anche l'Organizzazione delle Nazioni Unite sulla falsariga del primo, sviluppò negli anni successivi un proprio schema di convenzione al fine di mettere a disposizione dei Paesi in via sviluppo un esempio di trattato sopranazionale adatto alle loro esigenze e che salvaguardi in maniera più netta i loro interessi<sup>21</sup>.

---

<sup>17</sup> L'OCSE conta attualmente 37 Paesi membri ed è un'organizzazione internazionale che collabora con governi, politici e cittadini al fine di promuovere politiche che favoriscano per tutti prosperità, uguaglianza, benessere e opportunità (<http://www.oecd.org/apropositodi/>). Assieme all'ONU rappresenta un ente intergovernativo creato da accordi giuridici tra stati così come definito dall'Art.2 lettera i) della Convenzione di Vienna del 1969. Le organizzazioni internazionali vengono di norma istituite poiché gli stati aderenti rilevano un problema comune che dev'essere risolto e monitorato (BONANTE L., *Organizzazioni internazionali*, in Enc. Giur. Treccani, 2006).

<sup>18</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.1, p.29.

<sup>19</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.1, p.19.

<sup>20</sup> TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, cit.

<sup>21</sup> Anche se l'intenzione non era quella di svantaggiare i Paesi in via di sviluppo, le disposizioni OCSE erano favorevolmente orientate agli interessi dei Paesi industrializzati (ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, cit., cap.3, p.47).

Se la finalità principale, e di fatto esclusiva, della collaborazione é stata in un primo momento, quella di combattere la doppia imposizione transnazionale nei suoi aspetti giuridici ed economici, in un secondo momento, identificabile all'incirca negli Anni '70 e '80 del secolo scorso, iniziò un progressivo sganciamento da questo obiettivo a favore di una collaborazione volta a prevenire e contrastare l'evasione ed elusione oltre confine. I motivi di tale separazione sono da ricercarsi nell'incapacità delle convenzioni bilaterali di perseguire la finalità anti evasiva quando nelle pratiche illecite si inserivano più di due Stati<sup>22</sup> e nell'evoluzione del concetto di scambio delle informazioni non più come mezzo di mera attuazione dei trattati bensì come mezzo finalizzato a massimizzare la funzionalità del contrasto agli illeciti. Per quanto riguarda la prima questione, lo scambio di informazioni previsto dai trattati bilaterali presentava alcuni limiti<sup>23</sup> che dovevano necessariamente essere superati. Il primo derivava dalla natura stessa del trattato, ossia dal fatto che andava a vincolare alla cooperazione solo due Stati quando in realtà nelle operazioni internazionali ne venivano coinvolti di più. Il secondo derivava dal fatto che gli unici modelli esistenti, OCSE ed ONU, non regolavano in maniera abbastanza accurata lo scambio di informazioni e pertanto i dubbi sulle modalità pratiche di svolgimento erano numerosi ed irrisolti.

In risposta a tali problematiche, il Consiglio d'Europa congiuntamente con i Paesi membri dell'OCSE elaborò nel 1988 un nuovo modello di convenzione il cui scopo primario era quello di costituire un'efficace strumento multilaterale per il contrasto alle pratiche fiscali illecite. Sinonimo di superamento della cooperazione bilaterale a favore di quella a carattere multilaterale, la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (c.d. Convenzione MAAT)<sup>24</sup> del 25 gennaio 1988, divenne simbolo della "*new era in international cooperation in administrative tax matters*"<sup>25</sup>. Entrata in vigore il 1° aprile 1995 a seguito della ratifica di Svezia, Danimarca, Finlandia, Norvegia e Stati Uniti, la Convenzione MAAT può essere definita come un'integrazione ed un completamento delle regole generali presenti nel Modello OCSE<sup>26</sup>. Si distingue dagli elaborati precedenti per il suo carattere multilaterale, per il fatto che vincoli tutti i Paesi aderenti alla creazione di un'ampia area di

---

<sup>22</sup> SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, in Enc. Giur. Treccani, 2016, cap.2.

<sup>23</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in Dir. e Pra. Trib., 2008, p.709.

<sup>24</sup> Reperibile nella versione originaria al sito: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/09000016806a42b0>.

<sup>25</sup> SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, cit., cap.2.

<sup>26</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.3, p.91.

cooperazione amministrativa e perché si applica a tutte le imposte di cui all'art. 2 della stessa<sup>27</sup>. Ad oggi ne fanno parte ben 112 Stati<sup>28</sup>. Essa riconosce appieno l'importanza della cooperazione internazionale come mezzo autonomo di lotta all'evasione fiscale al punto che ne disciplina in maniera dettagliata tutte le forme, stabilendo però che anche il rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti sia messo in prima linea. Il 27 maggio 2010 il Consiglio d'Europa e l'OCSE aprirono alle firme un Protocollo di modifica della Convenzione per uniformarne il testo ai nuovi *standards* di trasparenza accettati a livello sopranazionale, di cui si vedrà in seguito. Altri accordi multilaterali che costituiscono delle consociazioni fra Stati vennero conclusi in quegli anni nel resto del mondo, fra i quali si ricorda il Patto Andino<sup>29</sup> del 1971 e le convenzioni fra i Paesi del Comecon del 1977 e del 1978<sup>30</sup>.

Ancor prima della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, un contributo fondamentale per lo sviluppo della cooperazione multilaterale arrivò dall'Unione Europea con la Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 relativa alla reciproca assistenza fra autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, poi estesa anche all'IVA con la Direttiva 79/1071/CEE del 6 dicembre 1979. Essa era volta a permettere una corretta determinazione delle imposte sul reddito, sul patrimonio e sul valore aggiunto ed è stata fin da subito una delle produzioni normative più complete<sup>31</sup>. Con riferimento a tutti quegli Stati UE che si trovavano sottoposti sia ai trattati bilaterali che alla Convenzione MAAT che alle direttive, è stato chiarito<sup>32</sup> che eventuali problemi di gerarchia andavano risolti in base al principio della prevalenza dello strumento di cooperazione maggiormente efficace nel caso concreto: le norme da applicare in via prioritaria sono pertanto quelle dell'Unione ma qualora vi fossero norme diverse più efficaci si può scegliere di applicare quest'ultime<sup>33</sup>.

L'Art. 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, la Convenzione del 1988 e successivamente anche il Modello di Accordo sullo scambio di informazioni fiscali del 2002 in base al quale gli Stati poterono siglare i *Tax Information Exchange Agreements* (c.d.

---

<sup>27</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.278 ss.

<sup>28</sup> [https://www.coe.int/it/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/signatures?p\\_auth=ilZev9NQ](https://www.coe.int/it/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127/signatures?p_auth=ilZev9NQ).

<sup>29</sup> Ne sono membri la Bolivia, il Cile, la Colombia, l'Ecuador ed il Perù.

<sup>30</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.3, p.87.

<sup>31</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, cit., p.708.

<sup>32</sup> Art. 27 Convenzione MAAT come emendata dal Protocollo modificativo del 2010.

<sup>33</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.281.

TIEAs)<sup>34</sup>, costituirono e costituiscono ancora dei lavori ad opera dell'OCSE di fondamentale importanza. Tale Organizzazione, da sempre in prima linea per la lotta alla concorrenza fiscale dannosa e per la lotta alle pratiche fiscali illecite in generale, ha elaborato numerosi strumenti di natura convenzionale sia tramite il Comitato per gli Affari Fiscali, sia tramite il Centro per la politica fiscale e l'amministrazione, sia tramite dei gruppi di lavoro aperti alla partecipazione non solo dei suoi Stati membri ma anche di quelli non membri e di altre organizzazioni<sup>35</sup>. Non si limitò infatti ad intraprendere relazioni solo con le Nazioni che ne facevano parte: per le questioni di interesse globale allargò la sua rete anche ad altre istituzioni esterne<sup>36</sup>. Fra tutti i gruppi di lavoro istituiti dall'OCSE un ruolo primario va al *Global Forum on transparency and exchange of information for tax purposes*<sup>37</sup> a partire dal 2009 quando, su richiesta del G20<sup>38</sup>, venne ristrutturato e gli venne affidato l'incarico di monitorare annualmente i progressi compiuti dalle singole giurisdizioni circa l'adozione di adeguate norme nazionali interne per l'implementazione di uno *standard* di scambio come quello richiesto a livello internazionale.

Al *summit* del G20 di Londra del 2 aprile dello stesso anno infatti, ed in quello tenutosi poi a Pittsburgh il 24 e 25 settembre, i leader dei Paesi industrializzati, già provati dalla crisi economica iniziata nel 2008, stabilirono un livello minimo di scambio a cui tutti gli ordinamenti si sarebbero dovuti conformare. Esso prevedeva la conclusione di almeno dodici trattati internazionali che disciplinassero al loro interno la reciproca assistenza e, come secondo requisito, il superamento in maniera positiva di una verifica successiva effettuata da parte del *Global Forum*<sup>39</sup>. La prima fase di verifica consisteva nell'esame del quadro giuridico e normativo adottato, mentre la seconda fase riguardava l'implementazione pratica di tale

---

<sup>34</sup> Il 18 aprile 2002 l'OCSE ha adottato tale modello dedicato interamente allo scambio di informazioni fiscali a prescindere dal fatto che fra i Paesi aderenti vi sia o meno una vigente convenzione contro le doppie imposizioni. (PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.2, p.71 ss.).

<sup>35</sup> BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2012, n.7-8, p.669.

<sup>36</sup> Organizzazione Internazionale del Lavoro (ILO), Organizzazione delle Nazioni Unite per l'Alimentazione e Agricoltura (FAO), Fondo Monetario Internazionale (IMF), Banca Mondiale, Agenzia Internazionale per l'Energia Atomica (IAEA) ed altri organismi delle Nazioni Unite.

<sup>37</sup> <http://www.oecd.org/tax/transparency/>

<sup>38</sup> Il G20 è il forum internazionale, creato nel 1999, che riunisce le principali economie mondiali. I Paesi che ne fanno parte rappresentano più dell'80% del PIL mondiale. Essi sono: Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasile, Canada, Cina, Corea del Sud, Francia, Germania, Giappone, India, Indonesia, Italia, Messico, Regno Unito, Russia, Stati Uniti, Sud Africa, Turchia e Unione Europea. A questi si aggiunge la Spagna che è un invitato permanente del G20.

<sup>39</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.258 ss.

quadro<sup>40</sup>. La finalità ultima di tutto ciò era quella di intensificare la multilateralità della cooperazione e di perseguire delle misure difensive contro i c.d. paradisi fiscali<sup>41</sup>.

Quando si parla di paradisi fiscali si intendono tutti quei territori a fiscalità privilegiata che, per scelta, assumono atteggiamenti non collaborativi nei confronti delle altre Nazioni e si oppongono alla fornitura di ogni tipo di informazione permettendo così ai contribuenti “furbetti” di allocarvi senza problemi le proprie ricchezze e sfuggire all’imposizione dello Stato di origine. Ciò che di fatto ha portato il G20 ad intervenire con strumenti normativi *ad hoc*<sup>42</sup> è stato l’intensificarsi nel tempo di queste forme estreme di concorrenza fiscale aggressiva. Da sempre, gli Stati non perseguono in maniera univoca il contrasto all’evasione interna ed internazionale ma a fronte di fenomeni come la globalizzazione, in cui fattori produttivi, attività e passività potevano essere localizzati in qualsiasi Paese, la competizione per attrarre più investitori possibili nel proprio territorio a danno di ordinamenti trasparenti non fece altro che aumentare. In maniera particolare, dopo gli attacchi al *World Trade Center* dell’11 settembre 2001 si era capito che le risorse rivolte al finanziamento del terrorismo passavano per lo più attraverso questi *tax haven* e che oltre a garantire l’occultamento del reddito essi garantivano anche il rispetto del segreto bancario<sup>43</sup>. In riferimento a quest’ultima questione, parallelamente all’introduzione del nuovo *standard* internazionale, il merito maggiore di tali vertici è stato quello di favorire la divulgazione di dati detenuti da banche ed altri istituti finanziari prevedendo in maniera esplicita che l’inviolabilità del segreto bancario come motivo di rifiuto ad una richiesta di informazioni non poteva essere opposto in alcun caso. Il Protocollo modificativo che nel 2010 ha apportato una serie di modifiche alla Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa è dovuto anche a questo: alla decisione assunta dai vertici nel *summit* del 2009 di porre fine all’era del segreto bancario.

---

<sup>40</sup> Il primo ciclo di revisioni è stato condotto dal 2010 al 2016 mentre il secondo è iniziato nel 2016.

<sup>41</sup> SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale*, cit., cap.3.

<sup>42</sup> Il punto di partenza è stato il rapporto OCSE sulla competizione fiscale dannosa “Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue” del 20 gennaio 1998. In tale rapporto si evidenziano i criteri con i quali un Paese è contraddistinto come paradiso fiscale ossia: i) l’assenza o quasi irrilevanza di imposizione fiscale; ii) la mancanza di uno scambio o di trasparenza nell’applicazione delle norme fiscali. A seguito dell’opposizione degli Stati Uniti nel 2001, che considerarono inaccettabile l’utilizzo del solo criterio della tassazione, si giunse ad un nuovo concetto di paradiso fiscale. L’OCSE basò la propria qualificazione sul grado di cooperazione dello Stato nei confronti delle Amministrazioni degli altri Stati e sul grado di trasparenza del proprio regime fiscale. Il risultato fu di ottenere l’impegno dalla maggior parte dei Paesi di assicurare un effettivo scambio di informazioni. In questa prospettiva, lo scambio di informazioni assunse un’importanza centrale.

<sup>43</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.256 ss.

La progressiva diramazione di contributi normativi finalizzati a promuovere lo scambio multilaterale di informazioni tra amministrazioni fiscali ha via via messo in crisi quell'insieme di Paesi che preferivano assumere un atteggiamento non collaborativo nei confronti del resto del mondo. Essendo scesa a zero la soglia di tolleranza per l'evasione fiscale<sup>44</sup>, la comunità internazionale mise in pratica una politica di isolamento nei confronti di tutti quei Paesi che non si impegnavano ad adottare il grado di collaboratività richiesto. Su impulso del G20, l'OCSE predispose anche delle liste all'interno delle quali venivano elencati i nomi dei Paesi con maggiore o minore trasparenza e livello di collaborazione con le entità straniere: nella *white list*, venivano inseriti gli Stati che si erano impegnati a raggiungere la stipulazione dei trattati internazionali richiesti e che li avevano effettivamente attuati come disposto; nella *grey list*, venivano inseriti coloro che si erano meramente impegnati ad adottare lo *standard* richiesto; nella *black list*, coloro che non intendevano adeguarsi<sup>45</sup>. Pur di non incorrere nelle ingenti sanzioni commerciali e finanziarie previste e pur di non essere inclusi nelle liste nere, negli anni successivi alla prima pubblicazione vi fu una corsa da parte dei regimi a fiscalità privilegiata alla stipulazione di accordi internazionali. Il risultato di quest'opera di "pressing" fu una riduzione dei paradisi fiscali da 33 nell'aprile 2009 a 0, anche se si sono comunque riscontrati dei problemi di fondo<sup>46</sup>. Innanzitutto, una parte dei trattati è stata conclusa tra Stati non collaborativi e pertanto è risultata poco efficace per gli interessi dei Paesi a fiscalità ordinaria. Poi, il livello qualitativo delle informazioni detenute da alcune piccole giurisdizioni era pressoché nullo poiché fino ad allora non erano mai state abituate al rispetto di discipline rigide e ad autorità fiscali esigenti<sup>47</sup>. Infine, si è verificato in alcuni casi anche un effetto opposto a quello desiderato, nel senso che l'indicazione dei Paesi ritenuti in maniera certa dei paradisi ha portato potenziali evasori a rivolgersi proprio a quest'ultimi.

In tutto questo, gli Stati Uniti scelsero di seguire una propria politica nella lotta alla competizione fiscale dannosa ed emanarono nel 2010 un proprio modello di base chiamato FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*). Tale disciplina impose una serie di obblighi

---

<sup>44</sup> OWENS J., *Moving towards better transparency and exchange of information on tax matters*, in Bull. for Int. Tax., 2009, n.11, p.557.

<sup>45</sup> MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in Dir. Prat. Trib., 2013, n.4, nota 23.

<sup>46</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.1, p.14.

<sup>47</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.261.

informativi a carico delle istituzioni non statunitensi che detengono investimenti negli USA, al fine di individuare i soggetti americani che si avvalgono di veicoli o investimenti esteri per occultare i propri redditi in patria<sup>48</sup>. Di fatto, l'implementazione di questa legge fu anche uno dei passi più importanti verso lo sviluppo dello scambio automatico di informazioni, che di lì a poco sarebbe divenuto lo strumento di cooperazione con maggiore rilevanza<sup>49</sup>.

Fra le tre tipologie di scambio esistenti, quello su richiesta era il più gettonato nelle pratiche di collaborazione internazionale in quanto ritenuto sufficiente a garantire un buon grado di trasparenza tra amministrazioni diverse<sup>50</sup>. I contesti sempre più globalizzati e digitalizzati tuttavia hanno reso l'elusione e l'evasione sempre più sofisticate e complesse, facendo emergere la necessità di elaborare delle risposte innovative, incisive e coordinate di *input* sovranazionale<sup>51</sup>. Lo scopo di contenimento delle perdite nazionali di gettito fiscale e di individuazione dei soggetti con condotte evasive poteva essere raggiunto meglio e prima solo attraverso una trasmissione più rapida, tempestiva ed uniforme dei dati. Per questi motivi, la comunità internazionale ha proseguito il suo percorso focalizzandosi sulla ricerca dell'omogeneità negli strumenti e nelle procedure, e lo scambio automatico di informazioni venne considerato la soluzione alternativa più adeguata a tali esigenze. Pur sussistendo già da diverso tempo, tale tipologia di trasmissione non era ancora stata usata in maniera allargata poiché si trattava di un meccanismo oneroso e complesso che comportava, almeno nella fase di rodaggio della procedura, la presenza di ingenti risorse amministrative, organizzative ed informatiche per garantirne un funzionamento rigoroso, massivo ed a scadenze predeterminate<sup>52</sup>. A promuoverlo come nuovo *standard* globale furono una serie di iniziative promosse dai vertici del G8<sup>53</sup> e del G20 nel biennio 2012-2013 che evidenziarono la necessità di istituire un modello per lo scambio automatico bilaterale e multilaterale tributario.

---

<sup>48</sup> PEDIADITAKI T., *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, in *European Taxation*, 2013.

<sup>49</sup> L'accordo FATCA tra il Governo degli Stati Uniti e quello italiano per lo scambio automatico di informazioni finanziarie è operativo dal 1° luglio 2014. Ai fini dell'applicazione delle regole le autorità competenti hanno tuttavia previsto un periodo transitorio di 2 anni in riferimento alle informazioni del 2014 e 2015.

<sup>50</sup> VALENTE P., *Nuovo standard OCSE per lo scambio di informazioni*, in *Il Fisco*, 2014, n.16, p.1569.

<sup>51</sup> VALENTE P., *op. ult. cit.*

<sup>52</sup> MASTELLONE P., *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, n.1, p.352.

<sup>53</sup> Il G8 è stato un forum politico in cui i rappresentanti dei Paesi membri discutevano di politica internazionale. Era formato da otto governi quali: Canada, Francia, Regno Unito, Russia, Stati Uniti, Giappone, Germania e Italia ma vi parteciparono anche i rappresentanti dell'UE. A partire dal 2018 il G8 venne trasformato in G7 in quanto la Russia dichiarò formalmente l'intenzione di abbandonare permanentemente il forum politico.

Il 19 aprile 2013 i Ministri delle Finanze ed i Governatori delle Banche centrali dichiararono di sostenere lo scambio automatico di informazioni come strumento chiave di cooperazione tra amministrazioni fiscali<sup>54</sup> e subito dopo, nel giugno del 2013, il rapporto OCSE noto come “*A Step Change in Tax Transparency*”<sup>55</sup> che definiva i passi concreti che dovevano esser intrapresi per mettere in pratica questo modello, venne accolto con favore dai membri del G8. Tale supporto generale venne ufficializzato anche il 6 settembre 2013 a San Pietroburgo, nel forum del Gruppo dei Venti, occasione in cui l’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico fu incaricata, in concomitanza con i Paesi allo stesso aderenti, di elaborare un unico *standard* automatico di comunicazione valido per tutte le autorità fiscali mondiali<sup>56</sup>. La risposta al mandato ricevuto, volta a fortificare la lotta alla frode fiscale ed a scaturire maggiore equità nel sistema tributario internazionale, fu presentata a Parigi l’anno seguente con lo “*Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*”<sup>57</sup>. Il documento in questione, che ha per oggetto le informazioni finanziarie relative ad una certa gamma di contribuenti, è stato approvato dal G20 il 22 e 23 febbraio 2014 e da allora circa 110 Paesi hanno preso l’impegno di introdurlo nelle loro giurisdizioni<sup>58</sup>. È composto da una parte introduttiva e da una parte contenente sia il *Model Competent Authority Agreement* (in sigla CAA) che il *Common Reporting and Due Diligence Standard* (in sigla CRS). Il CRS contiene una serie di disposizioni circa le modalità di *reporting* e *due diligence* alla base dello scambio automatico, diverse a seconda che esso riguardi persone fisiche o giuridiche, conti nuovi o preesistenti ed a seconda del valore dell’operazione<sup>59</sup>. Il CAA invece contiene un modello redatto in forma bilaterale con regole dettagliate di base dello scambio automatico. Esso costituisce il collegamento tra il CRS e la base giuridica in vigore in un certo contesto, che può essere caratterizzata dalla presenza di un trattato multilaterale piuttosto che bilaterale<sup>60</sup>. In sostanza, lo Stato che intende aderire al CRS deve

---

<sup>54</sup> OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, OECD Publishing – Parigi, 2014, p.9 ss.

<sup>55</sup> Disponibile al sito: [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency\\_G8report.pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf).

<sup>56</sup> VALENTE P., *Nuovo standard OCSE per lo scambio di informazioni*, cit., p.1568-1569.

<sup>57</sup> Nel 2017 ne è stata pubblicata una seconda edizione contenente indicazioni tecniche aggiuntive sulla gestione delle correzioni e delle cancellazioni all'interno dello schema XML CRS nonché una serie di esempi di correzione rivista ed ampliata. Le altre parti sono rimaste invariate.

<sup>58</sup> Il presente dato si riferisce alla lista aggiornata al 10 Dicembre 2020 reperibile al sito: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/crs-mcaa-signatories.pdf>.

<sup>59</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell’art.26 del modello OCSE e i progressi in direzione dello scambio automatico come standard internazionale*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2016, n.2.

<sup>60</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *op. ult. cit.*

firmare un CAA specificando lo schema giuridico desiderato per lo scambio automatico di informazioni. Nel caso in cui ci si voglia avvalere di uno schema di convenzione multilaterale, il CRS verrà introdotto siglando il c.d. *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA)<sup>61</sup>. Il MCAA ha come base l'Art. 6 della Convenzione MAAT ed è stato redatto come alternativa per le nazioni per evitare la conclusione di tanti accordi bilaterali.

Pur differenziandosi in diversi tratti dalla normativa statunitense FATCA, l'elaborato in questione si è basato fortemente su di essa in quanto il principale obiettivo perseguito dall'OCSE con questo modello fu quello di evitare la diffusione di variegati meccanismi di trasmissione che non avrebbero fatto altro che incrementare i costi per le amministrazioni e per le istituzioni finanziarie<sup>62</sup>. Il CRS definisce uno *standard* di trasparenza e di scambio automatico che diverrà quello affermato a livello mondiale.

Molte giurisdizioni OCSE e non, prima dello *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*, si scambiavano già automaticamente alcune informazioni<sup>63</sup>. Oggetto di tali scambi erano ad esempio alcune categorie di reddito così come altri tipi di dati minori<sup>64</sup>. Il modello globale introdotto nel 2014 non era volto a limitare quanto già in vigore, stabiliva semplicemente un livello minimo di scambio automatico a cui ci si doveva adeguare<sup>65</sup>. Stava poi alle singole giurisdizioni la scelta di superare o meno questo *minimum* definito. Per fare un esempio concreto la Commissione Europea, già nella comunicazione al Parlamento ed al Consiglio COM(2012) 351 final del 27 giugno 2012 sulle modalità di rafforzamento della lotta alla frode fiscale, si espresse a favore del potenziamento dello scambio automatico di informazioni in materia fiscale<sup>66</sup>: nell'anno precedente a tale comunicazione infatti, era stata emanata la Direttiva 2011/16/UE<sup>67</sup> relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, al cui art. 8 si disciplinava questa tipologia di trasmissione dei dati per i redditi da lavoro, i compensi ai dirigenti, le proprietà ed i redditi immobiliari, le pensioni ed alcuni

---

<sup>61</sup> Reperibile al sito: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/multilateral-competent-authority-agreement.htm>.

<sup>62</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *op. ult. cit.*

<sup>63</sup> OECD, *op. ult. cit.*

<sup>64</sup> Ad esempio sui cambiamenti di residenza, sull'acquisto o sulla disposizione di beni immobili, sui rimborsi IVA o sulle ritenute alla fonte.

<sup>65</sup> OECD, *op. ult. cit.*

<sup>66</sup> Tale finalità è stata ripresa anche nel preambolo, punti da 1) a 8), della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio.

<sup>67</sup> Disponibile al sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&from=DA>. Della cooperazione europea si vedrà in seguito ai parr. 1.4 e 1.5.

prodotti assicurativi<sup>68</sup>. A seguito però degli sforzi da parte del G8, del G20 e dell'OCSE per lo sviluppo di uno *standard* globale comune, il Consiglio accolse con favore una nuova estensione dell'ambito di applicazione della disciplina e con la modifica della Direttiva 2014/107/EU<sup>69</sup> alla DAC precedente, si allineò al canone minimo internazionale auspicato.

Esattamente come è accaduto per lo scambio di informazioni su richiesta, per garantire che lo *standard* automatico sia pienamente efficace, il *Global Forum* monitora a partire dal 2014 ed in maniera periodica i quadri giuridici nazionali di ciascun ordinamento e successivamente la loro attuazione nella pratica. I primi risultati concreti derivanti da questo monitoraggio e visibili nella recente relazione *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information*<sup>70</sup>, sono alquanto soddisfacenti e mostrano che l'88% delle 100 giurisdizioni impegnate nell'*Automatic Exchange of Information* (in sigla AEOI) a partire dal 2017-2018 sono state ritenute dotate di quadri giuridici accettabili<sup>71</sup>. Nel 2019 è stato effettuato uno scambio automatico di dati relativo a 84 milioni di conti finanziari di tutto il mondo che ha riguardato un patrimonio complessivo di 10 trilioni di euro<sup>72</sup>. I risultati relativi alla seconda parte del monitoraggio invece dovrebbero essere pubblicati attorno al 2022.

Tutti gli obiettivi fin qui esaminati sono stati ripresi e riproposti dall'OCSE anche nell'ambito del *BEPS Action Plan*<sup>73</sup> del 2013. Il Progetto in questione, elaborato anch'esso su commessa del G20, rappresenta un piano d'azione composto da 15 misure che gli ordinamenti nazionali sono invitati ad adottare per combattere l'elusione fiscale e per rendere più efficiente la tassazione in alcuni specifici ambiti<sup>74</sup>. Rispetto alle altre iniziative, maggiormente incentrate sull'evasione, esso si focalizza sui problemi derivanti dall'erosione della base imponibile realizzata per lo più dalle società multinazionali, ossia dai vantaggi indebiti che questi soggetti ne ricavano aggirando le norme lacunose di diritto tributario. L'acronimo BEPS, che sta per "*Base Erosion and Profit Shifting*", identifica proprio tutte queste operazioni ai limiti del lecito messe in atto attraverso strategie di pianificazione fiscale aggressiva per eliminare

---

<sup>68</sup> VALENTE P., *Nuovo standard OCSE per lo scambio di informazioni*, cit., p.1570.

<sup>69</sup> Disponibile al sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=celex%3A32014L0107>.

<sup>70</sup> OECD, *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information*, OECD Publishing – Parigi, 2020, p.11.

<sup>71</sup> GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES, *International community reaches important milestone in fight against tax evasion* (comunicato stampa), 9 dicembre 2020.

<sup>72</sup> OECD, *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information*, cit., p.11.

<sup>73</sup> OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing – Parigi, 2013.

<sup>74</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.5, p.153 ss.

o ridurre la tassazione dei profitti spostandoli artificialmente verso Paesi a più bassa fiscalità. Le cause di questo fenomeno per cui tuttora si combatte risiedono, in primis, nelle incongruenze che si creano tra sistemi tributari non perfettamente coordinati ma anche nella poca capacità dei principi e delle norme tributarie di stare al passo con una realtà in continuo mutamento<sup>75</sup>. I raggiri che le società digitali riescono a portare a termine senza conseguenze ne sono un esempio. Sia a livello internazionale che a livello comunitario quindi, assieme ai paradisi fiscali ed al segreto bancario, sotto la lente di ingrandimento sono finiti anche questi fenomeni. Come indicato nel sito<sup>76</sup> del progetto stesso, queste pratiche *“costano ai paesi 100-240 miliardi di dollari di entrate perse ogni anno”* e vanno ad alterare l'equità e l'integrità dei sistemi fiscali nazionali.

## **1.2 Le diverse forme di cooperazione**

Prima di procedere all'analisi dettagliata dei vari strumenti legislativi a disposizione degli Stati per realizzare delle reciproche forme di assistenza amministrativa, è opportuno identificare e trattare in maniera più estesa quali sono queste forme di cooperazione. Innanzitutto, è bene specificare che le principali procedure di collaborazione possono essere individuate nello scambio di informazioni, nelle sue tre modalità di attuazione, e nelle verifiche congiunte o simultanee, le c.d. verifiche tributarie. A differenza dello scambio su richiesta, dello scambio automatico, di quello spontaneo e delle verifiche simultanee, gli audit congiunti però sono uno strumento di più recente introduzione.

Il Manuale sullo scambio di informazioni<sup>77</sup> redatto nel 2006 dal Comitato OCSE per gli Affari Fiscali costituisce il documento di base in materia in quanto, in ciascuno dei diversi moduli di cui è composto, si occupa di trattare in maniera specifica il funzionamento di ogni forma di cooperazione. Lo scopo del manuale è quello di fornire ai funzionari fiscali che si occupano della questione una panoramica completa sugli strumenti esistenti, andando a specificare per ciascuno di essi una serie di indicazioni tecniche e pratiche per migliorarne l'efficienza. Il fatto sia composto ad oggi da nove moduli diversi<sup>78</sup>, escludendo dal conteggio la parte

---

<sup>75</sup> VALENTE P., *Base Erosion e Profit Shifting. L'Action Plan dell'OCSE*, in *Il Fisco*, 2013, n.1, p.5744 ss.

<sup>76</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>.

<sup>77</sup> Reperibile per intero al sito: <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/cfaapprovesnewmanualoninformationexchange.htm>.

<sup>78</sup> Il manuale è stato sviluppato con il contributo di paesi membri e non membri ed andando per ordine si divide in: scambio di informazioni su richiesta, scambio spontaneo, scambio automatico, scambio di informazioni

generale introduttiva, consente agli Stati di concentrarsi solo sulle parti che per essi sono rilevanti e rappresenta un utile supporto per la redazione e l'aggiornamento delle norme nazionali. Per fare un esempio pratico, un paese che basa la propria cooperazione sul *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters* del 2002 e pertanto ricorre in via principale allo scambio di informazioni su richiesta, sarà poco interessato ai moduli inerenti lo scambio automatico e lo scambio spontaneo; dal lato opposto, un paese che adotta l'Art. 26 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni e prevede che gli scambi siano effettuati su base automatica, su iniziativa spontanea o su richiesta, li prenderà tutti e tre in considerazione<sup>79</sup>. La struttura a blocchi del documento è volta infatti a consentire a ciascun paese di selezionare ed utilizzare solo le parti rilevanti per le proprie politiche fiscali interne.

Andando per ordine di redazione, la prima forma di collaborazione oggetto di analisi è lo scambio di informazioni su richiesta. Questa tipologia di scambio, che può avere ad oggetto le informazioni inerenti le registrazioni contabili, gli estratti conto bancari e le proprietà di un contribuente, ingloba tutte quelle situazioni in cui un'autorità fiscale, detta richiedente, per ricevere dei dati da parte di un'altra autorità fiscale, detta interpellata, deve avanzare nei confronti di quest'ultima un'istanza di informazioni motivata. La presentazione della domanda allo Stato estero viene effettuata ogni qualvolta siano in corso delle indagini o degli accertamenti sulla posizione fiscale di un contribuente e dovrebbe rispettare cinque passaggi ideali definiti nel manuale stesso: la fase di preparazione e di invio della richiesta, quella di ricezione e controllo della stessa, la fase di raccolta delle informazioni, la risposta alla richiesta ed il *feedback* finale.

Nella fase di preparazione della richiesta ci si raccomanda che sia redatta in modo semplice, chiaro e completo. Onde evitare ritardi dovuti a descrizioni carenti, ci si dovrebbe porre nella posizione del destinatario ed inserire nel documento, nel modo più dettagliato possibile, tutti i fatti da considerarsi rilevanti in maniera tale che colui che ne prende visione possa occuparsi della questione in modo efficiente<sup>80</sup>. La forma scritta è sempre raccomandata,

---

settoriale, verifiche fiscali simultanee, verifiche fiscali all'estero, indicazioni sulla profilazione dei paesi coinvolti, indicazioni sugli strumenti e sui modelli per lo scambio di informazioni, audit congiunti.

<sup>79</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module on general and legal aspects of exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Parigi, 2006, p.3 ss.

<sup>80</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1 on exchange of information on request*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Parigi, 2006, p.3.

tuttavia quella orale è consentita per i casi urgenti e nel rispetto di precise condizioni. Lo Stato contraente prima di inviare una richiesta dovrebbe aver fatto tutto il possibile per reperire le informazioni direttamente con i propri mezzi, anche attraverso l'uso di internet, delle banche dati commerciali o coinvolgendo il personale diplomatico situato nel paese di interesse<sup>81</sup>. Al momento dell'invio inoltre, è richiesto che l'esaminatore fiscale addetto rispetti i normali canali ufficiali previsti dalle autorità.

La seconda fase riguarda lo Stato interpellato e dispone che dopo aver ricevuto la richiesta esso debba verificarne la conformità individuando la presenza o meno di possibili motivi di rifiuto. Il manuale identifica nel corso della spiegazione una serie di condizioni che dovranno essere oggetto di controllo: se la richiesta non presenta problematiche si passa direttamente alla fase successiva, se invece sorgono delle incongruenze queste dovranno essere notificate alla controparte<sup>82</sup>.

Per quanto riguarda la raccolta, si richiede che l'autorità interpellata proceda alle indagini nella maniera più prioritaria possibile così da poter ricevere un eguale trattamento al verificarsi di una situazione inversa<sup>83</sup>. Qualora lo Stato estero non sia in possesso delle informazioni desiderate, non possa acquisirle o si rifiuti di collaborare, l'altra parte dovrà esserne informata il prima possibile.

Nella quarta fase del processo<sup>84</sup>, le informazioni raccolte sono rielaborate ed inserite nella risposta alla richiesta. Nel caso in cui si vadano a toccare dei segreti aziendali o commerciali del soggetto interessato, lo Stato che le condivide potrebbe introdurre dei limiti al loro utilizzo o applicarvi delle misure di protezione. L'autorità interpellata dovrebbe cercare di fornire una risposta entro 90 giorni dalla ricezione della domanda, tuttavia ciò dipende anche dalla pronta disponibilità o meno dei documenti. Nel caso in cui non si riescano a rispettare tali tempistiche, lo Stato che ha effettuato la raccolta dovrà spiegare alla controparte i motivi per cui non è riuscito a rimanere entro i tempi auspicati.

Al fine di favorire un miglioramento continuo al processo di scambio di informazioni su richiesta si sollecita nell'ultima fase la creazione di meccanismi di *feedback* regolari sul suo

---

<sup>81</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p.2.

<sup>82</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p.5.

<sup>83</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p.6.

<sup>84</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., pp.6-7.

svolgimento. L'autorità richiedente per esempio dovrebbe poter esprimere una valutazione circa l'utilità delle informazioni ricevute<sup>85</sup>.

Dopo lo scambio di informazioni su richiesta, nel modulo seguente viene disciplinato lo scambio di informazioni spontaneo<sup>86</sup>. Si tratta di una forma di collaborazione la cui efficacia ed efficienza sono direttamente correlate alla partecipazione ed alla motivazione dei funzionari locali in quanto, come si può dedurre dal termine stesso, l'invio delle informazioni non deriva né da una richiesta né da un obbligo di legge, bensì da un gesto volontario da parte dello Stato fornitore che venendo a conoscenza di una serie di informazioni che potrebbero essere utili ad un altro Stato decide spontaneamente di condividerle con esso. Come indicato nel documento, le informazioni fornite con questa modalità sono molto efficaci per chi le riceve poiché includono una serie di dati rilevanti selezionati nel mentre o a seguito di un'indagine o di un accertamento fiscale nel Paese di provenienza<sup>87</sup>. Per questo motivo, le amministrazioni dovrebbero prendere in considerazione l'idea di provvedere allo sviluppo di strategie che mirino a promuovere lo scambio spontaneo di informazioni tra *tax treaty partner*. In qualità di linea guida, nel testo si identificano al punto 3) una serie di situazioni in cui si dovrebbe procedere all'invio volontario dei dati raccolti<sup>88</sup>:

- i) quando l'autorità di uno stato ha motivo di sospettare che ci sia una perdita di gettito in un altro stato;
- ii) quando un contribuente ottiene una riduzione o un esonero di imposta in un certo paese che potrebbe comportare allo stesso tempo un aumento di imposta nell'altro;
- iii) quando vi è il sospetto che alcuni pagamenti all'altro paese non siano stati segnalati o che venga utilizzato un regime di elusione o evasione dal contribuente;
- iv) quando vi è il sospetto che vi siano dei risparmi fiscali a seguito di trasferimenti illeciti di profitti all'interno di un gruppo di imprese.

Anche le informazioni scambiate spontaneamente dovrebbero essere comunicate in modo completo e sono da considerarsi confidenziali alla pari di quelle su richiesta. Un trattamento di riservatezza è richiesto per qualsiasi forma di collaborazione. L'autorità fiscale ricevente

---

<sup>85</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 1*, cit., p.8.

<sup>86</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2 on spontaneous exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Parigi, 2006.

<sup>87</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2*, cit. p.3.

<sup>88</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2*, op. ult. cit.

d'altro canto dovrebbe valutare quanto le è stato inviato e fornire un *feedback* circa i dettagli raccolti sui gettiti fiscali, i metodi di evasione rilevati ed una valutazione complessiva sull'utilità delle informazioni<sup>89</sup>.

L'ultima tipologia di scambio ad essere oggetto di disciplina<sup>90</sup>, che costituisce oggi l'obiettivo verso cui tende la maggior parte delle istituzioni internazionali, è lo scambio automatico di informazioni. Quando si parla di scambio automatico si intende la comunicazione metodica e regolare di informazioni predeterminate tra Stati che possono riguardare diverse categorie di reddito così come altre tipologie di informazioni<sup>91</sup>. La trasmissione ad intervalli prestabiliti fa sì che l'autorità fiscale del paese di residenza possa controllare il patrimonio di un individuo e controllare se la comunicazione di tutti i redditi di origine estera è avvenuta o meno. Le basi legali di tale metodologia risiedono normalmente all'interno di un articolo appositamente dedicato nelle convenzioni contro le doppie imposizioni o nei trattati fiscali appositi; ne sono un esempio l'Art. 6 della *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* o l'Art. 4 del *Model Agreement on the Exchange of Tax Information* ad opera del CIAT<sup>92</sup>. Ancor prima di redigere il Manuale sullo scambio di informazioni del 2006, l'OCSE ha stipulato nel 2001 un modello contenente la struttura di base dello scambio automatico chiamato *Memorandum of Understanding* (in sigla MoU)<sup>93</sup> ossia un memorandum d'intesa che potesse costituire un documento giuridico di riferimento per tutti quegli Stati che volessero adottare accordi contenenti tale forma di collaborazione reciproca. Anche qui, come da prassi, si richiede il *feedback* finale da parte dello Stato richiedente.

Come indicato nel sito del Global Forum<sup>94</sup> lo scambio di informazioni su richiesta, fra le tre tipologie possibili, rappresenta lo strumento che porta ai risultati più efficienti in termini di qualità dei dati solo se le giurisdizioni che ne prendono parte si impegnano a rispettare tre requisiti chiave: quello di garantire la disponibilità delle informazioni, quello di garantirne l'accesso e quello di lavorare in modo tempestivo negli interessi della relativa giurisdizione.

---

<sup>89</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2*, cit. p.5.

<sup>90</sup> 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 purposes, Parigi, 2012.

<sup>91</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 3*, cit., p.3.

<sup>92</sup> Il CIAT è un'organizzazione internazionale senza scopo di lucro specializzata nello scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali. Fondata nel 1967 conta attualmente 31 paesi delle Americhe, 5 paesi europei (fra cui l'Italia), 2 paesi africani e 1 paese asiatico.

<sup>93</sup> OECD, *Recommendation 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.

<sup>94</sup> <http://www.oecd.org/tax/transparency/what-we-do/>.

Quest'ultimo punto tuttavia rappresenta uno dei limiti principali di tale mezzo che, assieme ad altri limiti, ha portato la stragrande maggioranza dei Paesi a transitare verso lo scambio automatico. Rispetto ai precedenti, lo scambio spontaneo rimane quello con diffusione ad oggi minore anche se per raggiungere risultati ottimali lo scenario ideale sarebbe quello di giungere ad una giusta combinazione dei tre.

La cooperazione tra Stati può manifestarsi non soltanto con le modalità appena esposte ma anche attraverso ulteriori forme di collaborazione che possono sostanziarsi nelle verifiche simultanee o congiunte<sup>95</sup>. In aggiunta agli accordi convenzionali che consentono lo scambio di informazioni infatti, gli Stati nel corso degli anni hanno concluso una serie di accordi per l'esecuzione di tali procedure tributarie talvolta più idonee ad osteggiare alcune fattispecie evasive. Le verifiche simultanee sono state descritte al modulo 5 del Manuale OCSE<sup>96</sup> del 2006 mentre quelle congiunte sono state descritte nell'ultimo modulo<sup>97</sup> in quanto inserite in un momento successivo ad opera del Forum sull'amministrazione fiscale<sup>98</sup> nel 2010.

Come indicato nel documento, le verifiche simultanee sono tutti quegli accordi conclusi tra autorità competenti di due o più paesi per esaminare in maniera indipendente ma contemporanea, ciascuno nel proprio territorio, le vicende fiscali relative a dei contribuenti prescelti per cui entrambi nutrono un interesse arrivando alla condivisione successiva di quanto raccolto<sup>99</sup>. Gli obiettivi finali di queste operazioni, svolte in totale autonomia dalle relative amministrazioni e che possono riguardare sia le imposte dirette che quelle indirette, risiedono nella corretta individuazione del carico fiscale dovuto e nella facilitazione delle procedure di scambio di informazioni che abbiano per oggetto operazioni complesse, accordi commerciali di società multinazionali o altre pratiche indicate specificatamente nel testo in esame<sup>100</sup>. Il Manuale detta dieci *step* guida che una corretta verifica simultanea dovrebbe

---

<sup>95</sup> ROMANO C., LONGOBARDI M., *Scambio info intra UE e verifiche congiunte e simultanee*, in *Il Fisco*, 2019, n.10, p.955 ss.

<sup>96</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 5 on conducting simultaneous tax examinations*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Parigi, 2006.

<sup>97</sup> OECD FORUM ON TAX ADMINISTRATION, *Module 9 on joint audits: the forum on tax administration joint audits participant guide*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Parigi, 2010.

<sup>98</sup> In sigla FTA (Forum on Tax Administration), si tratta di un organo unico che riunisce i commissari di 53 amministrazioni avanzate ed emergenti mondiali, compresi tutti i membri dell'OCSE e del G20, per discutere delle tendenze globali e di come sviluppare nuove idee per aumentare l'equità, l'efficienza e l'efficacia delle amministrazioni fiscali.

<sup>99</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 5*, cit., p.4.

<sup>100</sup> ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Cedam – Padova, 2007, cap.5, p.140 ss.

seguire. Nelle fasi iniziali, gli Stati dovrebbero individuare e selezionare autonomamente, secondo criteri appositamente forniti, i contribuenti che intendono sottoporre ad esame e successivamente comunicare tali scelte alla controparte, motivandole. Una volta che sono state esaminate le proposte ricevute ed è stata presa la decisione di prendere parte alla verifica (potrebbero anche rifiutarsi di farlo), il contribuente dovrebbe essere informato dei controlli a cui sarà sottoposto e vi sarà una fase preliminare di pianificazione per definire le modalità di svolgimento coordinate dell'operazione. In aggiunta, il *taxpayer* interessato potrebbe anche dover rispondere ad un'intervista da parte delle autorità fiscali nazionali. È importante specificare che non sono ammessi scambi di personale amministrativo fra i due territori e che gli accordi che vengono contratti fra gli Stati non possono mai scavalcare le disposizioni legislative interne di ciascuno che regolano l'attività ispettiva ed i limiti ad essa imposti<sup>101</sup>. Al termine delle indagini effettuate, la sintesi di quanto raccolto dovrebbe essere inserita in un report finale formato da una prima parte contenente una presentazione sommaria dello svolgimento della verifica ed una seconda parte in cui vi saranno ulteriori osservazioni. Il tutto sarà infine fatto pervenire allo Stato partner e come da consuetudine vi dovrebbe essere un riscontro reciproco sull'utilità della collaborazione.

Ciò che differenzia maggiormente le verifiche transnazionali congiunte da quelle simultanee sta nel fatto che le prime, ma non le seconde, prevedono la presenza di funzionari dell'altro Stato o degli altri Stati partecipanti sul proprio territorio nazionale al fine di interrogare persone o esaminare documenti oggetto di attenzione. La verifica congiunta (o *JA*, *joint audit*) indica un accordo tra autorità di più Paesi per condurre in maniera coordinata una revisione fiscale su uno o più soggetti passivi collegati per i quali sussiste un interesse comune o complementare<sup>102</sup>. Tale procedura andrebbe presa in considerazione ogni qualvolta il mero scambio di informazioni non risulti sufficiente a garantire una buona cooperazione, vi sia una volontà comune ad ottenere un quadro completo sulla posizione fiscale di un contribuente o laddove i controlli interni siano insufficienti per rilevare correttamente le operazioni fiscali di un soggetto. Le basi legali di tale forma di cooperazione risiedono nei trattati bilaterali e multilaterali all'interno dei quali viene incorporata questa forma di assistenza<sup>103</sup> mentre le linee guida e le raccomandazioni in merito sono contenute

---

<sup>101</sup> ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, cit., p.142 ss.

<sup>102</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 9*, cit., p.4.

<sup>103</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *op. ult. cit.*

nel modulo nove del Manuale, come già precisato, ma anche nel “*Joint Audit Report*” del 15 e 16 settembre 2010 del FTA<sup>104</sup>.

### 1.3 La disciplina internazionale sullo scambio di informazioni

Come già specificato nel paragrafo 1.1, la collaborazione internazionale si attua attraverso accordi di tipo bilaterale o multilaterale fra Stati. Rientrano fra gli accordi di tipo bilaterale i modelli contro la doppia imposizione redatti dall’Organizzazione per lo Sviluppo e la Cooperazione Economica e dall’Organizzazione delle Nazioni Unite mentre rientrano fra gli accordi di tipo multilaterale la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale tra il Consiglio d’Europa e l’OCSE, il *Nordic Treaty*<sup>105</sup> ed il Patto Andino. Nel mezzo però vi sono anche convenzioni la cui attuazione può avvenire in ambedue i sensi, come nel caso ad esempio del *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*. Con un occhio di riguardo alla disciplina contenuta nell’art. 26 del Modello OCSE e del suo Commentario, che rappresentano lo *standard* internazionale per lo scambio tributario, verranno di seguito esaminati alcuni degli strumenti giuridici esistenti di collaborazione fiscale sovranazionale.

Il Modello di convenzione bilaterale contro la doppia imposizione è stato redatto nella sua prima bozza nel 1963 e la disciplina relativa allo scambio di informazioni fra Stati è contenuta nell’art. 26 dello stesso. Lo scambio di informazioni in tale versione era funzionale esclusivamente alla limitazione della doppia imposizione ed aveva ad oggetto le sole informazioni volte ad assicurare che le parti contraenti applicassero in maniera corretta la normativa convenzionale e le relative leggi interne<sup>106</sup>. Questo articolo, che nel corso degli anni ha subito diversi emendamenti, è stato definito in tale contesto una “*minor information clause*”<sup>107</sup> in quanto consentiva una trasmissione alquanto generica e discrezionale dei dati al solo fine di non ostacolare gli scambi internazionali fra i soggetti<sup>108</sup>. Per una progressiva

---

<sup>104</sup> GABELLI M., ROSSETTI D. A., *Verifiche transfrontaliere simultanee e/o congiunte tra Italia e Germania*, in *Fisc. e Comm. Int.*, 2015, n.3, p.49 ss.

<sup>105</sup> Si tratta di una convenzione stipulata fra i Paesi dell’Europa settentrionale sulla mutua assistenza fiscale. La sua forza nella lotta all’evasione, all’elusione ed alla frode in campo internazionale è dovuta all’appartenenza di tutti gli Stati membri della medesima area geopolitica.

<sup>106</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam – Padova, 2016, cap.8, p.265.

<sup>107</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.265.

<sup>108</sup> La norma prevedeva: “le autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni necessarie per l’applicazione della presente convenzione e delle leggi interne degli Stati contraenti relative alle

valorizzazione quantitativa e qualitativa dello scambio di informazioni, che ha portato ad una graduale espansione autonoma della materia, bisogna far riferimento a tre particolari momenti storici in cui sono avvenute le modifiche centrali dell'art. 26: il 1977, il 2005 ed il 2012.

La modifica OCSE intervenuta nel 1977<sup>109</sup> può essere vista come quella di portata minore fra le tre, in quanto si limitò a consentire lo scambio anche per i non residenti di entrambi gli Stati e ad estenderlo non più alla sola attuazione del trattato ma anche all'attuazione di norme fiscali interne purché relative ad imposte previste dalla convenzione stessa. Come precisato nei parr. introduttivi 7 ed 8, già a seguito della presentazione della bozza nel 1963, il Comitato Fiscale OCSE aveva previsto la necessità di revisioni successive al modello che tenessero conto dell'esperienza acquisita dai Paesi nell'applicazione degli accordi bilaterali, dell'aumento dell'internazionalità dei rapporti fiscali e dello sviluppo di nuovi settori imprenditoriali a livello internazionale. Tali fattori infatti, anche in seguito al primo riesame, continuarono ad esercitare la loro influenza nelle economie interessate e fecero protrarre i lavori di studio del Comitato anche negli anni successivi<sup>110</sup>.

La struttura dell'art. 26 così come nota a noi oggi, risale alla versione aggiornata del Modello pubblicata il 15 luglio 2005<sup>111</sup>, in cui ne è stato completamente riscritto il testo ed ampliato il relativo Commentario. Tale versione, a partire dalla quale sono stati inseriti i commi 4 e 5 nell'articolo, è stata poi oggetto di un'ulteriore integrazione anche nel 2012 grazie ad un contributo da parte dell'Organizzazione di cui al documento *"Update to the Article 26"*<sup>112</sup>. I commi di cui è composto l'articolo sono tuttora cinque e trattano: il perimetro normativo della legge, la confidenzialità delle informazioni scambiate, quelle situazioni al cui verificarsi non può essere portata a termine la trasmissione dei dati ed infine, negli ultimi paragrafi, i

---

imposte previste da questa convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono è conforme alla convenzione".

<sup>109</sup> Giova specificare che nel sito OCSE i modelli di Convenzione bilaterale contro la doppia imposizione che si possono consultare sono disponibili a partire dal 1992.

<sup>110</sup> A partire dal 1991, riconoscendo che le revisioni dovevano essere un processo tempestivo continuo, il Comitato ha deciso di pubblicare periodici aggiornamenti al Modello senza attendere ogni volta una revisione completa. Questo ha portato alla presentazione di un formato "mobile" del trattato a cui si sono susseguiti 10 emendamenti nel 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2005, 2008, 2010, 2014 e 2017 (Commentario parr.9 a 11.2).

<sup>111</sup> OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Publishing – Parigi, 2005.

<sup>112</sup> OECD, *Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, 17 luglio 2012.

divieti rivolti allo Stato interpellato di opporre resistenza ad una richiesta di informazioni in virtù di proprie disposizioni nazionali.

Con la riforma del 2005, si dispone che la portata dello scambio di informazioni possa essere estesa a tutti i contribuenti ed alle imposte di ogni genere e denominazione a prescindere dai limiti inseriti negli artt. 1<sup>113</sup> e 2<sup>114</sup> del Modello<sup>115</sup>. In maniera particolare si richiede agli Stati contraenti il rispetto dello standard della “*foreseeable relevance*”<sup>116</sup> delle informazioni, da intendersi come prevedibile rilevanza delle stesse onde evitare, come accadeva in passato, che si formino richieste speculative generalizzate non significative per le indagini fiscali in corso nello Stato proponente (le c.d. “*fishing expeditions*”)<sup>117</sup>. Gli aggiornamenti successivi del 2012, coerentemente con le modifiche precedenti, hanno dato una spiegazione specifica di entrambi i termini in maniera tale che non vi fossero dubbi interpretativi in merito. Il fatto che vi sia stata una presa di posizione autonoma sulla materia, data da un ampliamento sia soggettivo che oggettivo degli ambiti trattati, ha portato la dottrina ad una nuova definizione di tale articolo, che da *minor clause* è divenuto pertanto *major information clause*<sup>118</sup>.

Le modalità per porre in essere lo scambio, sostanzialmente identiche a quelle esaminate nel paragrafo 1.2, non vengono mai indicate nella norma vera e propria bensì spetta al par. 9 del Commentario la loro esposizione. Ovviamente, vengono menzionate le trasmissioni su richiesta, spontanee ed automatiche e si lascia alla libera discrezionalità delle parti la scelta di quale dei tre mezzi utilizzare o, eventualmente, a quale combinazione di strumenti

---

<sup>113</sup> I soggetti a cui fa riferimento l’art. 1 della convenzione sono i residenti.

<sup>114</sup> Le imposte a cui si applica la convenzione secondo l’art. 2 sono le imposte sul reddito, sul patrimonio e le imposte che hanno il medesimo fine applicate dopo la firma della convenzione.

<sup>115</sup> Come indicato al par. 10.1 del Commentario, gli Stati contraenti possono comunque scegliere di limitare lo scambio di informazioni anche alle sole imposte previste nella convenzione. Se inoltre vi sono già dei trattati o degli accordi tra stati che regolano una determinata materia in maniera specifica (come nel caso dei dazi doganali) tale materia non è soggettata alla suddetta Convenzione, come specificato al par. 5.4.

<sup>116</sup> Lo scambio bilaterale è incentrato sulla regola della prevedibile rilevanza, secondo cui agli Stati contraenti spetta l’obbligo di scambiarsi tutte le informazioni prevedibilmente rilevanti sia per la corretta attuazione della Convenzione sia per la corretta attuazione delle normative domestiche relative alle imposte di qualsiasi genere e denominazione. Il concetto di prevedibile rilevanza sostituisce l’aggettivo “*necessary*” che era indicato prima del 2005. Tale regola è da interpretare nella maniera più ampia possibile (CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.268 ss.).

<sup>117</sup> Il concetto di “*fishing expeditions*”, tradotto letteralmente come “*battute di pesca*”, si contrappone al più ampio scambio possibile richiesto dallo stesso articolo in quanto pone il divieto agli Stati di inoltrare richieste massive di informazioni che non siano mirate e rilevanti per gli affari fiscali di un contribuente. Prima del 2014 tale termine non aveva una precisa definizione nel Commentario e creò non poche incertezze giuridiche (CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.268 ss.).

<sup>118</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.266.

ricorrere includendo nella collaborazione anche le verifiche simultanee, le verifiche fiscali all'estero e lo scambio di informazioni di interi settori industriali<sup>119</sup>.

Se da un lato il comma 1 dell'art. 26 stabilisce uno scambio di informazioni prevedibilmente rilevanti che sia concernente a qualsiasi tipo di imposta, dall'altro, il comma 2 ne regola la riservatezza stabilendo che la cooperazione possa giungere a termine solo se è assicurato il mantenimento della segretezza dei dati sia nella loro trasmissione che nella lettera di richiesta vera e propria<sup>120</sup>. In merito, il par. 12 del Commentario elenca i soggetti che possono essere incaricati della ricezione dell'elaborazione delle informazioni, ossia le persone e le autorità competenti, organi amministrativi e tribunali inclusi, interessati agli accertamenti e riscossioni, ai procedimenti penali ed ai ricorsi. L'introduzione nel 2012 di un nuovo periodo al termine del comma 2, che in realtà era già presente dal 2005 al par. 12.3, ha portato l'art. 26 ad essere l'unico del Modello la cui applicazione si può espandere anche oltre quella esclusivamente fiscale in quanto si dispone che ciò che ottiene lo Stato richiedente può essere utilizzato, nel rispetto dei requisiti richiesti, anche per altri scopi non tributari come ad esempio la lotta al riciclaggio, alla corruzione ed al finanziamento del terrorismo<sup>121</sup>.

Il comma 3 contiene delle restrizioni rispetto agli obblighi più generali previsti nei commi precedenti nella logica di: evitare che la parte interpellata debba giungere ad una violazione della propria legislazione o delle proprie prassi amministrative per soddisfare delle richieste altrui esterne; evitare che le controparti possano sfruttare un sistema giuridico più permissivo del proprio per accedere a delle informazioni a cui, secondo la loro normativa, non potrebbero accedere; evitare che dalla fornitura vi sia un danno all'ordine pubblico nazionale o ad un segreto commerciale, professionale o industriale del contribuente.

Circa il concetto di segreto commerciale, la lettera c) dello stesso comma specifica che si tratta di tutte quelle situazioni in cui la divulgazione comporterebbe un danno economico serio al soggetto accertato<sup>122</sup>. Tale deroga è da interpretare tuttavia in senso restrittivo e da porre a confronto con il precedente comma 2 poiché il fornitore potrebbe decidere di

---

<sup>119</sup> Par. 9.1 Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

<sup>120</sup> Par. 11 Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

<sup>121</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell'art.26 del modello OCSE e i progressi in direzione dello scambio automatico come standard internazionale*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2016, n.2.

<sup>122</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.272.

comunicare comunque le informazioni quando arrivi alla conclusione che non vi sarebbero conseguenze negative da tale trasmissione<sup>123</sup>. Per quanto riguarda invece il concetto di ordine pubblico, il Commentario<sup>124</sup> ritiene che vi si possa fare appello quando vi siano di mezzo indagini tributarie con finalità persecutorie o discriminatorie dei cittadini o comunque se si tratta di interessi statali vitali. La reciprocità è un principio del diritto internazionale che dev'essere rispettato anche in questa sede<sup>125</sup>.

L'estensione che ha subito l'art. 26 nel 2005 con l'introduzione dei commi 4 e 5<sup>126</sup>, ha dato il via ad una maggiore fluidità nello svolgimento della cooperazione internazionale bilaterale e ad una maggiore trasparenza nelle operazioni svolte dai contribuenti negli altri territori. Alcune delle motivazioni di rifiuto che gli Stati erano soliti utilizzare per nascondere delle pratiche fiscali illecite furono infatti rese impraticabili dai paragrafi in discorso.

Il comma 4 dell'articolo prevede che lo Stato contraente non possa negare uno scambio di informazioni solo perché inutile agli interessi della propria normativa fiscale interna e che anzi, debba ricorrere a tutte le proprie leggi, procedimenti amministrativi o giudiziari per raccogliere e soddisfare la necessità dell'altro Stato<sup>127</sup>. Il comma 5 prevede che il segreto bancario non possa essere incluso fra i segreti professionali o commerciali<sup>128</sup> e che pertanto non possa più costituire un motivo di rifiuto legittimo di una richiesta di informazioni neppure in virtù di una disposizione nazionale che preveda il contrario<sup>129</sup>.

Pur essendo stati aggiunti in un momento successivo, tali commi andarono a modificare anche i trattati stipulati precedentemente, motivo per cui una serie di ordinamenti che basavano le proprie economie su questo sistema fiscale blindato si scontrarono con tale previsione e ci misero alcuni anni ad adattare i propri accordi in maniera adeguata<sup>130</sup>. In un

---

<sup>123</sup> Par. 19.2 Commentario dell'art.26 Modello OCSE.

<sup>124</sup> Par. 19.5 Commentario dell'art.26 Modello OCSE.

<sup>125</sup> La reciprocità è il principio secondo il quale uno Stato che fornisce delle informazioni ad un altro Stato può attendersi in futuro uno stesso trattamento. Essendo già stato trattato anche nella Convenzione di Vienna del 1969 in un modo alquanto severo, il Commentario al par. 15 chiarisce che deve essere concepito in questa sede in una misura più ampia, tenendo a mente che gli Stati hanno procedure diverse e qualcuno di essi potrebbe avere poteri più ampi di altri.

<sup>126</sup> Estensioni necessarie per riadattare l'art. 26 del Modello ai TIEAs ed agli standard internazionali dall'OCSE.

<sup>127</sup> Par. 19.7 Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

<sup>128</sup> Parr. 19.10 e ss. Commentario dell'art. 26 Modello OCSE.

<sup>129</sup> La precedente versione della Convenzione lasciava alle parti contraenti la possibilità di introdurre delle deroghe ulteriori a quelle già previste all'obbligo di fornitura delle informazioni (CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.273).

<sup>130</sup> In particolare Austria, Svizzera, Lussemburgo e Belgio.

primo momento, la risposta a tale introduzione fu l'applicazione di riserve al comma 5, rendendolo di fatto inefficace e non operativo, ma successivamente al G-20 di Londra del 2009 tali riserve non esistettero più e vi fu la piena messa in atto della Convenzione<sup>131</sup>.

Gli standard di trasparenza internazionale e di scambio delle informazioni tributarie trovano fondamento giuridico oltre che nei trattati bilaterali basati sull'art. 26 del Modello contro la doppia imposizione, anche nella Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale introdotta al paragrafo 1.1<sup>132</sup>. La Convenzione elaborata nel 1988 dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa, con Commentario annesso, ha come obiettivo quello di promuovere la cooperazione fra Stati nel rispetto dei diritti dei contribuenti e rappresenta lo strumento esistente più completo in tema di multilateralità dello scambio di informazioni. Il suo oggetto risiede nell'assistenza amministrativa in materia fiscale e nel corso dei sei capitoli di cui è composta ne vengono disciplinate tutte le possibili forme significative da considerare per la collaborazione fra Paesi in tema di accertamento, verifica, riscossione, recupero ed altre misure esecutive sulle imposte dovute<sup>133</sup>. A tal proposito, il Capitolo III della Convenzione ne provvede alla regolamentazione e viene diviso in tre sezioni di norme: la prima inerente le diverse modalità di attuazione dello scambio di informazioni, le verifiche fiscali simultanee e le verifiche fiscali all'estero, la seconda inerente l'assistenza per il recupero dei crediti fiscali e la terza inerente l'assistenza nella notifica dei documenti tributari<sup>134</sup>. Al par. 2 dell'art. 1 del Commentario inoltre, viene precisato che se nel corso degli anni dovessero emergere nuove forme di collaborazione oltre a quelle già indicate, queste dovrebbero essere regolate a seguito di un protocollo modificativo o in un trattato diverso. Il fatto che sia resa possibile una comunicazione di tipo triangolare o plurilaterale fa sì che venga superato uno dei limiti derivanti dall'adozione degli accordi bilaterali precedenti, ossia l'impossibilità di trasmettere i dati a Stati diversi da quelli contraenti seppur coinvolti in una specifica fattispecie evasiva<sup>135</sup>. Anche dal punto di vista dei tributi regolati la portata del documento è molto vasta. Le imposte coperte dall'art. 2 sono praticamente onnicomprensive e, conformemente

---

<sup>131</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, cit., cap.8, p.274 ss.

<sup>132</sup> La convenzione a cui si farà riferimento in questa sede è quella 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.

<sup>133</sup> Parr. 13-14 Commentario Convenzione MAAT.

<sup>134</sup> 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.96.

<sup>135</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.3, p.83 ss.

alla classificazione OCSE, sono state raggruppate in cinque categorie dato che alcune di esse potrebbero non esser previste dalle legislazioni degli Stati o gli stessi potrebbero scegliere semplicemente di non prestarvi assistenza ponendovi delle riserve come concesso dall'art. 30<sup>136</sup>. Questo articolo della Convenzione MAAT infatti, prevede un elenco tassativo di riserve che gli Stati possono apporre, ad esempio, per limitare le imposte coperte dall'assistenza amministrativa o per escludere determinate forme di cooperazione.

Così come indicato in maniera esplicita nel paragrafo introduttivo del testo esplicativo<sup>137</sup>, la promozione della cooperazione internazionale ad opera della convenzione permette una migliore applicazione delle legislazioni fiscali interne, un migliore contrasto all'elusione ed all'evasione fiscale ed un migliore contrasto alla corruzione ed al riciclaggio di denaro. Il Protocollo modificativo a cui è stata sottoposta<sup>138</sup>, sottoscritto da 15 Stati in occasione del meeting OCSE di Parigi del 27 e 28 maggio 2010<sup>139</sup>, ha portato ad una serie di modifiche al testo originario che ha spinto numerosi Paesi nel corso del tempo ad aderirvi ed a ratificarla. Una svolta significativa dal punto di vista politico è avvenuta a novembre 2013 con la firma da parte della Repubblica di San Marino e del Liechtenstein e nel settembre 2016 con la firma della Svizzera che nell'insieme hanno rappresentato una spinta importante verso la trasparenza fiscale internazionale<sup>140</sup>. Di seguito, saranno trattate le variazioni principali apportate al testo del 1988 dopo l'entrata in vigore di tale Protocollo comparandole alle disposizioni contenute nella Convenzione contro la doppia imposizione.

Il primo emendamento degno di nota, di cui al nuovo comma 5 dell'art. 28, ha per oggetto un'estensione del campo di applicazione della convenzione dal punto di vista delle entità ratificanti. A seguito dell'entrata in vigore del Protocollo modificativo infatti è stata prevista l'apertura del trattato non solo agli Stati che rientrano nel Consiglio d'Europa e nell'OCSE ma anche ai non aderenti, offrendo così la possibilità a detti Paesi di disporre dei vantaggi derivanti dal nuovo contesto di cooperazione fiscale<sup>141</sup>. Per quest'ultimi ovviamente, che

---

<sup>136</sup> Parr. 27-28 Commentario Convenzione MAAT.

<sup>137</sup> Parr. 1-8 Commentario Convenzione MAAT.

<sup>138</sup> Documento disponibile al sito: <https://www.coe.int/it/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/208>.

<sup>139</sup> Si tratta di: Danimarca, Finlandia, Francia, Gran Bretagna, Islanda, Italia, Norvegia, Paesi Bassi, Portogallo, Slovenia, Svezia, Ucraina, Messico, Repubblica Ceca e Stati Uniti d'America. L'Italia ha ratificato la Convenzione il 17 gennaio 2012. Fino ad ora, il numero di firme è di 51 Stati, ma 4 di queste non sono seguite da ratifica.

<sup>140</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell'art.26 del modello OCSE e i progressi in direzione dello scambio automatico come standard internazionale*, cit.

<sup>141</sup> Parr. 274-275 Commentario Convenzione MAAT.

divengono parte della convenzione sulla mutua assistenza dopo l'entrata in vigore del Protocollo, non è permessa la partecipazione alla versione precedente del trattato<sup>142</sup>. Esattamente come viene previsto dall'art. 26 del Modello OCSE, l'assistenza amministrativa e lo scambio di informazioni fra Stati contraenti prescindono dalla residenza o dalla nazionalità del soggetto a cui i dati si riferiscono: la Convenzione MAAT obbliga le amministrazioni a fornirsi reciprocamente sostegno anche in relazione a contribuenti di paesi terzi<sup>143</sup>. Lo standard di prevedibile rilevanza delle informazioni oggetto di comunicazione, già inserito nel 1988 ed anch'esso in linea con l'art. 26, è stato introdotto per indicare chiaramente alle parti che è vietato procedere alla raccolta indiscriminata di informazioni (la c.d. "pesca di informazioni" o "*fishing expedition*") che siano improbabilmente pertinenti a chiarire la situazione di una persona o di una categoria di persone accertabili<sup>144</sup>. Le modifiche del 2010 hanno messo in luce anche questo aspetto. Nella maggioranza dei casi la cooperazione dovrebbe avvenire con lo scambio su richiesta ma ciò non implica l'esclusione delle altre due forme spontanee e automatiche<sup>145</sup>. L'art. 5 della convenzione tratta lo scambio su richiesta, l'art. 6 lo scambio automatico e l'art. 7 quello spontaneo. A differenza dell'art. 26 dell'OCSE però, che prevede quest'ultimo come mera facoltà, qui si richiede che la trasmissione delle informazioni spontanee sia, al verificarsi di certe situazioni, un obbligo<sup>146</sup>.

Due altre importanti novità conformi alle previsioni del Modello di convenzione contro le doppie imposizioni, si evidenziano nel superamento del requisito dell'interesse domestico per procedere alla raccolta ed allo scambio di informazioni da parte dello Stato interpellato e nella possibilità che siano scambiate su richiesta anche le informazioni bancarie fino a quel momento non incluse nel campo di applicazione della convenzione. Per quanto riguarda la prima questione, si ricorda che nella versione originaria del 1988 era previsto che "*le informazioni che si presume non siano rilevanti a tal fine (cioè a ragioni fiscali interne) non possono formare oggetto di scambio per la presente Convenzione*"<sup>147</sup> mentre l'attuale art. 21, come modificato con l'aggiunta del comma 3, stabilisce che lo Stato interpellato, nel

---

<sup>142</sup> Par. 277 Commentario Convenzione MAAT.

<sup>143</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.3, p.95.

<sup>144</sup> Par. 50 e 167 Commentario Convenzione MAAT.

<sup>145</sup> Par. 15 Commentario Convenzione MAAT.

<sup>146</sup> Art. 7 Convenzione MAAT.

<sup>147</sup> Si fa riferimento al testo dell'ex art. 4 comma 1 della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa del 1988 che recita: "*Information which is unlikely to be relevant to these purposes shall not be exchanged under this Convention*" (OECD AND COUNCIL OF EUROPE, *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Strasburg, 1988).

raccogliere le informazioni tributarie utili allo Stato richiedente, debba ricorrere a tutte le leggi e procedure ammesse anche se tale esecuzione fosse finalizzata unicamente alla fornitura di quanto domandato e non al soddisfacimento di interessi fiscali nazionali<sup>148</sup>. Tale previsione rappresenta un chiaro richiamo al comma 4 dell'art. 26 del Modello OCSE. Per quanto riguarda invece la seconda questione, di cui all'art. 21 comma 4 anch'esso di nuova introduzione e che si basa sul comma 5 dell'art. 26 del Modello OCSE, si dispone che gli Stati non possono rifiutarsi di fornire informazioni alla controparte convenzionale solo perché le stesse sono detenute da una banca o da altre istituzioni finanziarie e che i limiti di cui ai paragrafi precedenti dello stesso articolo non possono essere invocati in virtù dell'esercizio del segreto bancario o professionale<sup>149</sup>. Si tratta di un obbligo di scambio c.d. *positivo* poiché si prevede la non invocabilità del segreto bancario come motivo di rigetto alla cooperazione ed è stato un emendamento alla normativa necessario per rimanere in linea con le nuove disposizioni internazionali in merito<sup>150</sup>. Il par. 11 del Commentario ed il Capitolo IV del trattato in qualsiasi caso dispongono dei limiti di carattere generale all'obbligo di fornire assistenza ed elencano delle possibilità di rifiuto delle richieste da parte degli Stati<sup>151</sup>.

Ulteriori modifiche hanno riguardato anche l'art. 22 che regola l'obbligo di confidenzialità delle informazioni, ossia il rispetto della loro riservatezza nel corso delle comunicazioni fra autorità diverse. Nella sua precedente enunciazione, l'articolo disponeva che tutto ciò che veniva comunicato fra Stati doveva essere trattato come segreto e che il livello di privacy chiesto era il maggiore tra quello accordato dalla legislazione della parte richiedente e quello previsto dalla legislazione della parte interpellata. A seguito del Protocollo del 2010 è stato

---

<sup>148</sup> Art. 21 c.3 Convenzione MAAT e parr. 207-208 Commentario.

<sup>149</sup> Art. 21 c.4 Convenzione MAAT e par. 211 Commentario.

<sup>150</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, 2016, cap.8, p.280 ss.

<sup>151</sup> In maniera particolare si ricorda quanto dettato dall'art. 21 comma 2 sui limiti posti in essere alle misure di recupero delle informazioni: a) lo Stato interpellato non è obbligato a prendere provvedimenti incompatibili con la propria legislazione o di cui lo Stato richiedente non dispone nel proprio territorio; b) non deve adottare misure che compromettono l'ordine pubblico nel proprio territorio per il bene di un altro Stato; c) non è obbligato a fornire informazioni che non potrebbe ottenere in base alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa; d) non è obbligato a fornire dati che rivelerebbero un segreto commerciale, industriale, professionale; e) non è obbligato quando l'imposizione dello Stato richiedente è contraria ai principi di imposizione ammessi, a clausole della convenzione contro la doppia imposizione oppure ad altre convenzioni concluse con lo Stato richiedente; f) non è obbligato a dare assistenza se le informazioni risultano idonee ad applicare delle disposizioni che discriminano fiscalmente i suoi contribuenti nazionali; g) non è obbligato a concedere assistenza agli Stati richiedenti che non abbiano adottato tutte le misure disponibili per evitare la domanda; h) può respingere la richiesta di assistenza per motivi di ordine pratico.

chiarito, definendo questo aspetto in maniera precisa, che ciò che si richiede è un equilibrio bilanciato fra il livello di riservatezza da attribuire alle informazioni ricevute e la protezione dei dati personali in esse contenuti in relazione anche alle maggiori tutele che possono venir chieste dall'ordinamento dello Stato fornitore: garanzie che, come specificato al par. 1, potrebbero non essere richieste se il Paese interpellato si ritiene soddisfatto delle politiche di privacy adottate dalla controparte<sup>152</sup>. Pur essendo una disposizione ispirata all'art. 26 del Modello OCSE, si ha qui una tutela migliore della confidenzialità dei dati scambiati<sup>153</sup>.

Oltre all'art. 26 ed alla Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico ha messo a punto anche un altro strumento giuridico che può fungere da base normativa per lo scambio di informazioni tributarie tra Stati: il *Model Agreement on Exchange on Information on Tax Matter*<sup>154</sup>. Come già anticipato tale accordo-modello, interamente dedicato alla cooperazione fiscale mediante lo scambio di informazioni, è stato messo a disposizione dei Paesi OCSE nel 2002 per contribuire alla diffusione degli standard internazionali promossi in quegli stessi anni e presenta la peculiarità di permettere la collaborazione fra Stati contraenti a prescindere dalla presenza o meno di una convenzione già in vigore contro la doppia imposizione<sup>155</sup>. In questo senso pertanto, il focus che troviamo qui sulla disciplina di nostro interesse è maggiore e più esauriente rispetto a ciò che troviamo nell'art. 26 della *Model Tax Convention on Income and on Capital* poiché gli Stati potrebbero concludere quest'ultimo anche per un fine diverso. Il Modello di *Agreement* che viene proposto è duplice, nonostante il contenuto dei sedici articoli sia sostanzialmente eguale, e le parti nel corso delle trattative devono scegliere se stipulare alternativamente la versione del trattato bilaterale o multilaterale. La versione bilaterale è di tipo classico, in linea con tutte le altre possibilità di accordo, mentre quella multilaterale si discosta dal concetto di "multilateralità" intesa in senso tradizionale<sup>156</sup>. Come precisa il par. 5 introduttivo, l'obiettivo dell'*Agreement* non è tanto quello di farlo concludere a più Paesi possibili, quanto piuttosto la creazione di una struttura connessa fra accordi bilaterali. Coloro che scelgono l'alternativa multilaterale infatti devono indicare nei

---

<sup>152</sup> Par. 216 Commentario Convenzione MAAT.

<sup>153</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.3, p.108.

<sup>154</sup> Il documento a cui si fa riferimento è: OECD, *Agreement on exchange of information on tax matters*, Parigi, 2002.

<sup>155</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, 2016, cap.8, p.277.

<sup>156</sup> Par. 5 introduttivo Modello TIEA.

loro strumenti di ratifica con quali altri vorrebbero portare a termine la convenzione e solo se si arriva ad una “scelta” reciproca l’accordo entrerà in vigore e creerà dei diritti e degli obblighi da rispettare<sup>157</sup>. Un vasto numero di accordi ha optato di basarsi sul testo dei TIEAs. Lo stesso sito dell’OCSE<sup>158</sup> dispone che si tratta dello standard più efficace per la messa in pratica delle iniziative contro i paradisi fiscali e contro le altre iniziative tributarie dannose.

L’ambito di applicazione ed il perimetro giuridico dei TIEAs vengono delimitati negli articoli dall’1 al 3. Allo stesso modo dei due trattati precedenti si ribadisce anche qui il concetto di “*foreseeable relevance*” delle informazioni, evidenziando per gli Stati membri la valenza della medesima *ratio* ed il fatto che la residenza e la nazionalità non siano una soglia a cui doversi fermare sia per quanto riguarda il contribuente che per quanto riguarda l’autorità fiscale che possiede i suoi dati.

All’art. 5 a cui compete la trattazione delle procedure di assistenza tributaria internazionale dev’essere fatta una notazione critica, in quanto le uniche forme di collaborazione ad essere citate sono lo scambio di informazioni su richiesta e le verifiche fiscali nel territorio estero (di cui all’art. 6). A differenza dell’art. 26 del Modello OCSE e della Convenzione MAAT, il TIEA prevede unicamente lo scambio *upon request* e per una specifica previsione anche dello scambio automatico e di quello spontaneo si dovrà attendere il protocollo modificativo del 2015<sup>159</sup>. Nella versione del 2002 infatti, la possibilità di ampliare l’accordo per utilizzare anche l’*automatic* e lo *spontaneous exchange*, oltre alle verifiche simultanee, è evocata solo nel Commentario dello stesso art. 5<sup>160</sup>.

Rimanendo focalizzati sullo scambio di informazioni su richiesta, il comma 4 dell’art. 5 indica, in conformità con le disposizioni OCSE dell’art. 26 comma 5 e dell’art. 21 MAAT comma 4, che la motivazione di rifiuto ad una fornitura di dati non possa invocare il segreto bancario<sup>161</sup> e si sottolinea come lo Stato richiedente debba anche in questo caso porre in essere misure di raccolta di informazioni anche se non ne avesse bisogno in prima persona per i suoi scopi

---

<sup>157</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.2, p.72.

<sup>158</sup> Nel sito OCSE <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreements/tieas.htm> è disponibile l’elenco dei TIEAs conclusi in base alla data di firma o per singola giurisdizione.

<sup>159</sup> OECD, *Model Protocol for the purpose of allowing the automatic and spontaneous exchange of information under a TIEA*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

<sup>160</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell’art.26 del modello OCSE e i progressi in direzione dello scambio automatico come standard internazionale*, cit.

<sup>161</sup> Si fa riferimento al documento citato nel Commentario del Modello TIEA al par. 48: OECD, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, 2000.

tributari<sup>162</sup>. Un ulteriore limite che viene posto in maniera sostanzialmente speculare al Modello OCSE riguarda il fatto che l'informazione tributaria debba esser scambiata a prescindere dal tipo di condotta tenuta dal contribuente, in quanto potrebbe anche non costituire un comportamento illecito nell'ordinamento dello Stato interpellato<sup>163</sup>.

L'art. 6 regola le indagini accertative svolte all'estero nelle possibili due forme di "partecipazione attiva", intesa come accesso da parte dei funzionari nazionali nel territorio altrui per svolgere degli opportuni accertamenti, o di "partecipazione passiva" intesa come possibilità per i rappresentanti dell'autorità richiedente di assistere alle attività accertative svolte dalle autorità straniere. Il riferimento esplicativo va, nel primo caso, al par. 66 del Commentario, secondo cui la decisione sull'autorizzazione o meno di questo ingresso spetta solo alla parte interpellata così come la decisione sui relativi termini di svolgimento per esaminare documenti o interrogare le persone oggetto di interesse, e nel secondo caso al par. 67 che specifica come questa forma passiva di assistenza dovrebbe esser messa in atto se si ritiene che la presenza dei rappresentanti della nazione richiedente all'esame potrebbe contribuire in misura considerevole alla soluzione del caso fiscale.

Gli artt. 7 e 8 TIEA disciplinano le situazioni in cui è consentito rigettare una richiesta, alla pari dell'art. 26 comma 3 del Modello OCSE e dell'art. 21 comma 2 della Convenzione MAAT, e la confidenzialità di quanto scambiato. Una richiesta non dev'essere obbligatoriamente soddisfatta se lo Stato interpellato non è in grado di ricavarla in base al suo ordinamento, nei casi in cui la controparte in forza della propria legislazione non potrebbe allo stesso modo fornirla e se non conforme alle disposizioni dell'accordo<sup>164</sup>. Ai commi 2 e 3 si dispone che l'obbligo non sussiste neppure se dalla fornitura venisse meno un segreto commerciale, professionale o industriale e se comportasse la divulgazione di comunicazioni intercorse tra un cliente ed il suo rappresentante legale. Infine, sempre in merito al diniego di scambio, si può rifiutare di scambiare le informazioni qualora siano contrarie all'ordine pubblico o vi sia uno scopo legato a discriminazioni razziali o politiche<sup>165</sup>. L'informazione ricevuta dev'essere intesa come *confidential* e può essere comunicata solo ai soggetti coinvolti nell'attività di accertamento e riscossione che a loro volta potranno divulgarla dinanzi ad un giudice.

---

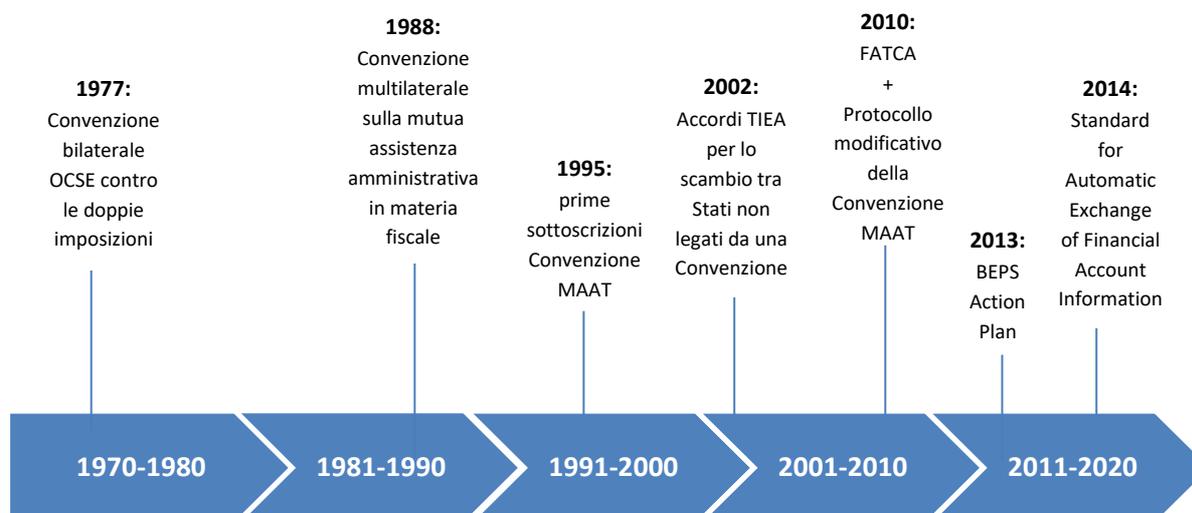
<sup>162</sup> Par. 43 Commentario Modello TIEA.

<sup>163</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *op. ult. cit.*

<sup>164</sup> Art.7 c.1 Modello TIEA.

<sup>165</sup> Art.7 c.4 e 6 Modello TIEA.

**Figura 1: l'evoluzione delle principali fonti internazionali per lo scambio di informazioni tra Stati**



*Si considerano esclusivamente i principali strumenti per lo scambio di informazioni in relazione al loro anno di adozione, non gli aggiornamenti successivi che hanno subito. Fonte: elaborazione propria.*

#### **1.4 La disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni**

Il tema della cooperazione fra Stati, e più nello specifico dello scambio di informazioni, è stato oggetto di molteplici interventi legislativi sia nel campo internazionale che in quello comunitario. A partire dall'istituzione delle Comunità Economiche Europee<sup>166</sup> infatti, e fino alla nascita dell'Unione, la collaborazione tributaria è stata essenziale per la creazione di un mercato comune privo di barriere normative, fisiche e fiscali in cui fosse assicurata la totale realizzazione delle quattro libertà fondamentali: la libera circolazione delle persone, dei servizi, delle merci e dei capitali<sup>167</sup>. Tali obiettivi non sarebbero mai stati raggiunti se non attraverso il contributo di un efficace coordinamento tra autorità nazionali e tuttora si tratta di un elemento portante per il perseguimento della duplice finalità di contrasto all'esercizio abusivo delle libertà fondamentali e di mantenimento di un corretto funzionamento del mercato interno<sup>168</sup>. Ciò non significa tuttavia che non vi siano state delle difficoltà nel corso

<sup>166</sup> Con il presente termine ci si riferiva alla Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio (CECA), alla Comunità Economica Europea (CEE) ed alla Comunità Europea dell'Energia Atomica (EURATOM). La prima è stata istituita con il Trattato di Parigi nel 1951 mentre le altre due con il Trattato di Roma del 1957. A seguito di un lungo processo di integrazione fra Stati tali comunità sono state riunite a partire dal 1993 con il Trattato di Maastricht nell'Unione Europea, la quale ha assunto la sua attuale struttura dopo il Trattato di Lisbona del 2007.

<sup>167</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Giappichelli Editore – Torino, 2006, cap.6, p.123.

<sup>168</sup> PERSANO F., *op. ult. cit.*

degli anni per favorire uno sviluppo della materia, che di fatto va ad incidere direttamente negli ordinamenti dei singoli Stati.

Il principio della cooperazione fiscale non è mai stato codificato nelle norme europee di diritto primario, ossia nei suoi trattati istitutivi. La sua base giuridica si trova esclusivamente in disposizioni di diritto secondario, quali direttive e regolamenti. L'assenza di una disciplina inerente l'assistenza fiscale nelle fonti primarie si giustifica secondo la dottrina<sup>169</sup> per via del carattere strumentale della stessa, da intendersi quale mezzo di difesa idoneo a contrastare le distorsioni messe in atto dai soggetti economici e quale mezzo di promozione degli obiettivi dei patti istitutivi. Approccio confermato oltretutto, dalla tendenza storica delle istituzioni comunitarie a favorire un'integrazione delle politiche fiscali con norme tributarie procedurali<sup>170</sup>. L'obiettivo iniziale della Commissione fu quello di realizzare un'opera di armonizzazione complessiva che andasse a racchiudere l'intero campo della fiscalità ma la natura ambiziosa di tale traguardo, unitamente alla poca propensione degli Stati membri alla delega delle proprie competenze normative, fecero muovere l'attenzione verso una diversa strategia per l'attuazione di un ravvicinamento e di un coordinamento delle legislazioni nazionali<sup>171</sup>. La materia tributaria a partire dagli Anni '90 difatti prese due strade: la prima occupata dalle sole imposte sulla cifra d'affari, sul consumo e dalle altre imposte indirette<sup>172</sup> su cui venne applicata una significativa armonizzazione tributaria; e la seconda occupata dal settore delle imposte dirette, per cui si predilige ancora un reciproco scambio di informazioni fra autorità. Ad eccezione di alcune materie su cui possiede un carattere esclusivo dunque, l'UE non ha mai avuto un ruolo diretto sulla fiscalità.

L'esigenza di instaurare uno scambio reciproco di informazioni nel campo dell'assistenza e della riscossione tributaria, è stata avvertita in maniera particolare con il perfezionamento del mercato unico europeo e con l'entrata in vigore delle quattro libertà fondamentali<sup>173</sup>.

---

<sup>169</sup> DORIGO S., *La potestà degli stati in materia di imposte dirette e i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. Pra. Trib. Int.*, 2009, n.2, p.975; FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi europei del diritto tributario*, Cedam – Padova, 2013; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. Pra. Trib. Int.*, 2011, p.163 ss.

<sup>170</sup> MASTELLONE P., *L'Unione Europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, n.1, p.353.

<sup>171</sup> UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam – Padova, 1999, p. 680 ss.

<sup>172</sup> Art. 113 TFUE, ex art. 93 del Trattato di Roma (TCE).

<sup>173</sup> PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir. Pra. Trib. Int.*, 2012, n.2, pp.463-489.

Come disposto in maniera chiara dalla dottrina<sup>174</sup>, il fatto che accanto alla libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali si sia comunque mantenuta in quegli anni una fiscalità per lo più di carattere interno ha favorito, in negativo, la frode e l'evasione oltreconfine, concretizzatesi in perdite di bilancio, distorsioni alle condizioni di leale concorrenza o regressione nelle regole di giustizia sociale. Queste pratiche non potevano essere interrotte con delle semplici norme statali di contrasto pertanto, nel 1975, vi fu un intervento decisivo da parte del Consiglio dell'Unione Europea con una Risoluzione relativa alle misure che la Comunità avrebbe dovuto adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale su un piano internazionale<sup>175</sup>. Tale documento mise in evidenza la necessità di rafforzare la cooperazione in materia tributaria creando un'idonea normativa che incidesse negli ordinamenti degli Stati membri, e diede il via all'emanazione di una serie di direttive volte a creare un unico sistema di scambio europeo interdependente.

Queste riflessioni sul tema della competenza introducono ad una breve parentesi sul sistema attributivo europeo prima di passare alla descrizione dettagliata delle norme relative allo scambio di informazioni che si sono susseguite nel corso della storia. Il sistema delle competenze comunitario è basato sul principio di attribuzione, di cui all'art. 5 comma 1 del Trattato sull'Unione Europea (in sigla TUE)<sup>176</sup>, il quale stabilisce che l'Unione ha il potere di agire nei limiti che le sono attribuiti dai Paesi membri nei trattati, per la realizzazione degli obiettivi prefissati da quest'ultimi<sup>177</sup>. Al comma 2 dello stesso articolo poi, si aggiunge che tutto ciò che non le viene attribuito dal diritto primario sia di prerogativa dei singoli Stati. Ad eccezione dunque dei campi su cui possiede un'autorità elitaria, nella maggior parte dei settori, come in quello della cooperazione amministrativa, l'UE si porrebbe in una situazione di concorrenza con gli Stati membri in quanto disporrebbe assieme ad essi di una serie di competenze. L'art. 6 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (in sigla TFUE)<sup>178</sup>

---

<sup>174</sup> ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, cit., cap.6, p.153.

<sup>175</sup> 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.

<sup>176</sup> Anche detto Trattato di Maastricht, è stato firmato il 7 febbraio 1992 dai 12 membri dell'allora Comunità Europea ed ha fissato i c.d. parametri economici e sociali necessari per l'ingresso dei nuovi Stati aderenti nella suddetta Unione. La sua versione consolidata, contenente le relative disposizioni, protocolli ed allegati, è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea C202/1 del 7 giugno 2016.

<sup>177</sup> Art. 5 TUE.

<sup>178</sup> Il Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea ha sostituito, a seguito delle modifiche del Trattato di Lisbona, il Trattato di Roma del 25 marzo 1957 che ha istituito la Comunità Economica Europea (CEE), divenuta nel 2007 Unione Europea. La versione consolidata del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europa è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea C202/1 del 7 giugno 2016.

tuttavia, a seguito delle modifiche del Trattato di Lisbona, ha fatto alcune precisazioni in tema di assistenza tributaria al fine di tutelare la posizione delle istituzioni. Secondo quanto stabilito dal testo, le competenze da ripartire fra l'Unione e le singoli nazioni sarebbero suddivise in tre categorie: quelle esclusive, quelle concorrenti e quelle di sostegno; e la cooperazione amministrativa rientrerebbe proprio in quest'ultime. L'operatività dell'Unione in questa materia quindi, è legittimata a manifestarsi ogniqualvolta quella nazionale dovesse risultare inadeguata o incompleta per la realizzazione delle finalità previste dai trattati, lasciandole così un ampio potere di intervento al fine di *“sostenere, coordinare e completare l'azione degli Stati”*<sup>179</sup>. È stato grazie a tale previsione, unitamente a quella dell'art. 197<sup>180</sup>, che la collaborazione amministrativa in ambito europeo è divenuta giuridicamente autonoma ed ha potuto svilupparsi liberamente attraverso fonti di diritto secondario<sup>181</sup>.

#### **1.4.1 La Direttiva 77/799/CEE**

La direttiva 76/308/CEE sulla mutua assistenza tributaria nella riscossione dei crediti<sup>182</sup> e la direttiva 77/799/CEE sulla reciproca assistenza tributaria nel settore delle imposte dirette<sup>183</sup> furono i primi provvedimenti di fonte secondaria emanati in risposta alle richieste del Consiglio nella Risoluzione del 1975.

Alla direttiva del 19 dicembre 1977 in particolare, si deve il merito di costituire lo strumento di cooperazione multilaterale permanente nel campo delle imposte sul reddito e sul patrimonio<sup>184</sup>, che è stato in grado di eliminare i problemi di efficacia derivanti dalla stipulazione dei più complessi accordi bilaterali<sup>185</sup>. La direttiva 77/799 è stata la normativa-

---

<sup>179</sup> Art. 6 TFUE.

<sup>180</sup> L'art. 197 del TFUE dispone che *“l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri, essenziale per il funzionamento dell'Unione, è considerata questione di interesse comune”*.

<sup>181</sup> SAPONARO F., *Scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'UE: stato dell'arte e tendenze evolutive*, cit.

<sup>182</sup> 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.

<sup>183</sup> 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.

<sup>184</sup> Definite dall'art. 1 come le imposte applicate al reddito complessivo, al patrimonio complessivo, ad elementi del reddito o del patrimonio. Comprendono anche le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese nonché le imposte sui plusvalori. Il comma 3 dell'art. 1 identifica per l'Italia le imposte sul reddito delle persone fisiche, sul reddito delle persone giuridiche e le imposte locali sui redditi.

<sup>185</sup> PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit.

modello su cui si sono sviluppati i successivi atti comunitari in materia. Essa chiedeva alle autorità dei singoli Stati membri di scambiarsi reciprocamente dati, informazioni, notizie ed altri documenti utili per il controllo della corretta liquidazione delle imposte anche al di fuori dei propri confini e cercava allo stesso tempo di promuovere un ravvicinamento giuridico ed amministrativo delle autorità nazionali sulla base dell'art. 115 TFUE<sup>186</sup>. La *ratio* di base è da ricercarsi nel fatto che questa disciplina non faceva parte di un più ampio programma di armonizzazione, bensì era volta al soddisfacimento di un'esigenza fiscale comunitaria di lotta ai comportamenti illeciti<sup>187</sup>.

Nel modello primario, come già anticipato, le imposte delineate erano esclusivamente quelle dirette, in quanto sussisteva in passato una convinzione diffusa che quelle indirette non causassero distorsioni fiscali importanti<sup>188</sup>. Ovviamente tale credenza priva di fondamento è stata superata nel corso degli anni, a conferma di ciò si nota come la norma abbia subito nel tempo numerose modifiche al fine di modernizzare, rafforzare nonché ampliare la cooperazione anche nel campo della fiscalità indiretta: a partire dal 1979 e fino al 2003<sup>189</sup> sono stati aggiunti i tributi indiretti, fra cui anche l'IVA, dal 1992 al 2004<sup>190</sup> le accise ed a partire dal 2003<sup>191</sup> le imposte sui premi assicurativi.

L'art. 1 della direttiva chiarisce l'ambito di applicazione dello scambio di informazioni di cui si è appena discusso, mentre gli artt. 2-3-4 le modalità operative con cui può essere effettuato.

---

<sup>186</sup> SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Tangrem – Trento, 2012, p.35 ss.

<sup>187</sup> SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, n.2.

<sup>188</sup> TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Cedam – Padova, 2018, cap.4, p.95.

<sup>189</sup> 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 e indirette*, Bruxelles, 6 dicembre 1979. Per quanto l'Imposta sul Valore Aggiunto (IVA), sono stati introdotti successivamente a tale direttiva una serie di regolamenti che ne hanno separato la cooperazione amministrativa dalle altre imposte indirette. Si fa riferimento in particolare al Regolamento CEE n. 218/92 del 27 gennaio 1992, che è stato successivamente assorbito dal Regolamento n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003, che a sua volta è stato compreso all'interno del regolamento UE n. 904/2010 del 7 ottobre 2010 relativo alla cooperazione amministrativa ed alla lotta contro la frode in materia di IVA. Da ultimo si ricorda il Regolamento di esecuzione UE n. 79/2012 del 31 gennaio 2012 che stabilisce le modalità di applicazione di alcune disposizioni del Regolamento n. 904/2010.

<sup>190</sup> 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. Tale direttiva sarà successivamente abrogata, come disposto dalla direttiva 2004/106/CE, poiché la materia di scambio di informazioni sulle accise verrà unificata nel Regolamento CE n. 2073/2004.

<sup>191</sup> 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.

Lo scambio dei dati su richiesta è stato rafforzato nel 2004<sup>192</sup> chiedendo agli Stati interpellati di agire come se stessero reperendo le informazioni per il proprio conto onde evitare futuri ritardi nello svolgimento delle procedure, quello automatico è reso possibile per categorie di casi preventivamente previsti in un'apposita procedura mentre quello spontaneo risulta valido per le stesse situazioni di cui all'art. 5B dell'accordo TIEA<sup>193</sup>, come modificato dal protocollo del 2015.

Al di là di queste tre classiche procedure e delle altre forme di collaborazione citate dagli artt. 6<sup>194</sup> ed 8-ter<sup>195</sup>, i fattori che devono essere messi in evidenza sono due. In primo luogo, che il legislatore comunitario abbia scelto di non dare una definizione precisa del concetto di "informazione" lasciando intendere così, secondo la dottrina maggioritaria<sup>196</sup>, che debba essere interpretato nella sua accezione più ampia. In secondo luogo, che l'effettività della mutua assistenza tributaria debba costituire un elemento indispensabile per garantire dei controlli fiscali efficaci<sup>197</sup>. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ribadito l'importanza della sua effettività anche in occasione di una specifica causa del 2007 in materia di tassazione dei dividendi<sup>198</sup>, chiarendo come la mera previsione dell'obbligo di scambio non costituisca presupposto per la concessione dei benefici previsti dalle convenzioni fiscali contro le doppie imposizioni: ne è necessaria l'attuazione concreta.

---

<sup>192</sup> 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.

<sup>193</sup> La parte contraente deve procedere allo scambio spontaneo se: a) si può supporre che la controparte abbia una perdita d'imposta in mancanza di tale scambio; b) un soggetto ottiene riduzioni o esenzioni in uno Stato e ciò dovrebbe comportare un aumento di imposta dall'altra parte; c) vi sono rapporti commerciali tra due soggetti in due Paesi differenti e tale rapporto comporta loro un risparmio di imposta; d) una parte suppone che vi siano scambi illeciti di utili in un gruppo di imprese e che da ciò vi sia un risparmio di imposta; e) le informazioni trasmesse ad una parte siano rilevanti anche ai fini fiscali per una controparte. Le parti potrebbero decidere di ampliare lo scambio spontaneo anche a casi diversi da quelli indicati all'art. 5B.

<sup>194</sup> Si intende una collaborazione fra funzionari dei due Stati che va ad assimilarsi ad una verifica fiscale estera.

<sup>195</sup> Art.8-ter della direttiva 77/799/CEE, come modificata dalla direttiva 2004/56/CE. Si fa riferimento ai controlli simultanei.

<sup>196</sup> Comprendendo documenti ufficiali, attestazioni, esiti di indagini ed altri elementi ritenuti essenziali per definire un caso concreto (MARIELLA G., PEZZUTO G., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, in *Il Fisco*, 1996, n.7, p.1435 ss.; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, n.2, p.453 ss.; MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. Trib.*, 2010, n.2, pp.433-448).

<sup>197</sup> PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit.

<sup>198</sup> Sentenza della Corte (Grande Sezione) 18 dicembre 2007, *Skatteverket contro A.*, causa C-101/05. Tale riferimento è da ricondursi alla nota 28 di PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit.).

I profili critici di tale strumento furono tuttavia evidenziati ben presto in una relazione del 2000 del Consiglio dell'Unione Europea avente ad oggetto il contrasto alla frode fiscale<sup>199</sup>, a cui se ne susseguirono altre due della Commissione Europea nel 2004<sup>200</sup> e nel 2006<sup>201</sup>. I limiti e le carenze della direttiva che vennero messi in luce riguardavano in maniera particolare tutte quelle norme che ostacolavano o ritardavano lo scambio di informazioni. Rientrano in questa questione le disposizioni inerenti l'utilizzo del segreto bancario come motivo di rifiuto di una richiesta, l'assenza di termini di risposta adeguati onde evitare sprechi di tempo per la controparte, così come le limitazioni all'utilizzo delle informazioni ricevute per scopi diversi da quelli fiscali o amministrativi<sup>202</sup>. Quest'insieme di criticità, unitamente agli scandali finanziari di Enron<sup>203</sup> e Parmalat<sup>204</sup>, all'arrivo delle nuove tecnologie ed alla poca attitudine iniziale degli Stati membri a sviluppare una cultura dello scambio automatico e spontaneo ha portato la direttiva 77/799/UE a divenire obsoleta ed inadeguata per la soddisfazione delle nuove esigenze di cooperazione tributaria<sup>205</sup>. Essa è rimasta in vigore fino alla fine del 2012 ed è stata successivamente sostituita ed abrogata dalla direttiva DAC 1 del 2011<sup>206</sup>, ancora oggi di riferimento per la materia dello scambio di informazioni.

Il motivo per il quale non si è ritenuta adeguata l'applicazione di un semplice emendamento del testo piuttosto della sua completa sostituzione è da ricercarsi nel numero e nell'importanza delle modifiche che sarebbero state apportate ed ancora di più nel fatto che il contesto in cui sorse la direttiva del 1977 era molto diverso rispetto a quello dei vent'anni successivi<sup>207</sup>.

---

<sup>199</sup> CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, *Relazione del gruppo ad hoc "Frode Fiscale"*, Lotta alla frode fiscale, 8668/00, 22 maggio 2000.

<sup>200</sup> Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette, COM(2004) 611, 27 settembre 2004.

<sup>201</sup> Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo e al comitato economico e sociale europeo sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale, COM(2006) 254, 31 maggio 2006.

<sup>202</sup> PITRONE F., *op. ult. cit.*

<sup>203</sup> La Enron Corporation è stata una grande multinazionale statunitense operante nel settore dell'energia, fallita improvvisamente nel 2001. A seguito del suo fallimento si scoprì dalle indagini accertative che la società riusciva ad evadere una parte notevole delle imposte ed a gonfiare i suoi profitti sfruttando una serie di trucchi contabili e la collaborazione di alcuni paradisi fiscali.

<sup>204</sup> Il caso Parmalat, considerato il più grande scandalo europeo di bancarotta fraudolenta ed agiotaggio, fu scoperto solo alla fine del 2003 e lasciò uno scoperto di circa 14 miliardi. Causò, tra le tante, l'azzeramento del patrimonio investito dai piccoli azionisti.

<sup>205</sup> PITRONE F., *op. ult. cit.*

<sup>206</sup> DIRETTIVA 2011/16/UE del Consiglio, *relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale che abroga la direttiva 77/799/CEE*, Bruxelles, 15 febbraio 2011.

<sup>207</sup> PITRONE F., *op. ult. cit.*

#### 1.4.2 La Direttiva 2011/16/UE e le DAC successive

A partire dalla direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, che abroga la direttiva 77/799/CEE e la sostituisce con decorrenza 1° gennaio 2013, venne avviata da parte dell'Unione Europea l'emanazione di una serie di direttive denominate con la sigla "DAC" (che sta per *Directive on Administrative Cooperation*) che modificarono la qui presente DAC 1 allargandone sempre di più l'ambito di applicazione. La crisi mondiale del 2008, che ha colpito anche i Paesi europei, ha portato l'UE ad assumere una posizione maggiormente difensiva nei confronti delle condotte fiscali illecite attraverso un potenziamento dello scambio delle informazioni come richiesto a livello internazionale. Nonostante la proposta di direttiva per l'incremento della collaborazione amministrativa sia stata presentata poco dopo, nel febbraio del 2009<sup>208</sup>, fu però solo due anni più tardi che l'iter di approvazione della stessa si concluse. La causa di tale rallentamento fu dovuta ad alcune resistenze interne del Lussemburgo e dell'Austria che posero delle riserve politiche nel testo di legge durante un Consiglio ECOFIN del novembre 2009<sup>209</sup>. I fattori giustificativi dell'emendamento inseriti nel parere della Commissione derivavano da un crescente volume delle attività transfrontaliere, una crescente mobilità dei contribuenti al di fuori dei confini nazionali e da un'internazionalizzazione degli strumenti finanziari che nel complesso fecero sorgere l'esigenza degli Stati membri di accertare meglio il valore delle imposte dovute<sup>210</sup>. Non essendo prevista l'armonizzazione per i tributi diretti, la strada da percorrere poteva essere esclusivamente quella del potenziamento della cooperazione<sup>211</sup>.

La nuova direttiva è costituita da 31 articoli suddivisi in sette capi e come indicato all'art. 2 si rivolge alle imposte di ogni tipo ad eccezione di quelle già normate in altri regolamenti<sup>212</sup>. Il *range* di tributi coperto pertanto, a prescindere dalla natura diretta o indiretta, è molto più ampio rispetto alla direttiva 77/799/UE che si concentrava sulle sole imposte sul reddito, sul patrimonio e sui premi assicurativi. Anche il concetto di "persona" a cui si fa riferimento si è

---

<sup>208</sup> 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.

<sup>209</sup> Documenti disponibili al sito: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15572-2009-INIT/it/pdf>.

<sup>210</sup> COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE, 2 febbraio 2009, in COM (2009) 29 definitivo, *Proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, cit., p.17; Par. 1 preambolo direttiva UE.

<sup>211</sup> VINCIGUERRA L., in VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013, cap.4, p.168.

<sup>212</sup> Il comma 2 dell'art. 2 fa riferimento all'imposta sul valore aggiunto, ai dazi doganali, alle accise contemplate da altre normative dell'Unione ed ai contributi previdenziali obbligatori.

espanso, cercando di includere non solo i trust, i fondi di investimento o le fondazioni ma anche le persone fisiche e tutti quegli istituti dotati o no di personalità giuridica che abbiano a che fare con beni soggetti ai tributi compresi nella DAC<sup>213</sup>. Facendo un breve passo indietro, all'art. 1 si disciplina l'oggetto della direttiva, che seguendo la volontà dell'OCSE chiede agli Stati membri una mutua cooperazione tramite uno scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per le amministrazioni e per l'applicazione delle norme nazionali. Il par. 9 del preambolo precisa che il concetto di prevedibile rilevanza è volto ad evitare la presentazione di richieste generiche alle autorità fiscali e si pone sostanzialmente sullo stesso piano interpretativo già previsto nel Modello OCSE.

Dall'art. 5 all'art. 10 vengono regolate le tre alternative di scambio e vengono introdotti rispetto al passato dei precisi termini da rispettare per ciascuno. Nello scambio su richiesta, i dati devono essere trasmessi non oltre sei mesi dal ricevimento della domanda o eventualmente non oltre i due mesi se si tratta di informazioni già in possesso dello Stato interpellato<sup>214</sup>; in quello automatico la divulgazione avviene almeno una volta l'anno, entro sei mesi dalla fine dell'anno solare di riferimento<sup>215</sup> ed in quello spontaneo non si deve superare la scadenza di un mese da quando sono disponibili<sup>216</sup>. Lo scambio automatico, promosso come il più efficace, viene definito al comma 1 dell'art. 8 come una comunicazione periodica ad intervalli regolari di informazioni specifiche inerenti le categorie dei redditi da lavoro, dei compensi dei dirigenti, dei prodotti assicurativi sulla vita, delle pensioni, delle proprietà e dei redditi immobiliari ma si esprime già la volontà futura di ampliarne ancora di più il campo.

Per quanto riguarda i limiti, una grande novità introdotta dalla direttiva 2011/16/UE è stata l'inefficacia anche in ambito europeo delle leggi sul segreto bancario di fronte ad una richiesta di comunicazione dei dati, salvo ovviamente che riguardino periodi di imposta precedenti al 2011, ed allo stesso modo l'inefficacia di un rigetto di fornitura per il solo fatto che non costituisce motivo di interesse per lo Stato interpellato<sup>217</sup>. Ciò non toglie tuttavia che anche nei confronti di coloro che devono rispondere alle richieste vi siano delle tutele.

---

<sup>213</sup> Art. 3 direttiva UE 2011/16; PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, cit.

<sup>214</sup> Art. 7 direttiva UE 2011/16.

<sup>215</sup> Art. 8 comma 6 direttiva UE 2011/16.

<sup>216</sup> Art. 10 direttiva UE 2011/16.

<sup>217</sup> Art. 18 direttiva UE 2011/16.

All'art. 17 permangono i limiti derivanti dai principi di sussidiarietà, di equivalenza e di reciprocità secondo cui la parte consultata non è obbligata ad impegnarsi nello scambio se ritiene che quella richiedente non abbia fatto il possibile per reperire da sé le informazioni, se la pratica sia contraria alla sua legislazione, se a sua volta quello Stato non sia in grado di fornire informazioni di pari valore o se comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale o una divulgazione contraria all'ordine pubblico.

Le informazioni sono soggette a confidenzialità e pertanto si è tenuti al rispetto delle norme interne di attuazione della direttiva 95/46/CE<sup>218</sup>. È concesso comunque il loro utilizzo nei procedimenti penali, amministrativi e negli accertamenti di tributi diversi o dazi<sup>219</sup>. Un aspetto aggiuntivo che però viene inserito nel par. 18 del preambolo riguarda il fatto che l'utilizzo delle informazioni ricevute previa autorizzazione dello Stato fornitore può avvenire anche per scopi diversi da quelli fiscali.

Come già anticipato nell'exkursus storico del paragrafo 1.1, allo scopo di arginare i fenomeni di evasione fiscale e di pianificazione aggressiva verificatisi in maniera sempre più accesa a livello internazionale ed europeo, l'OCSE ha elaborato nel 2014 uno *standard* comune di scambio automatico, il *Common Reporting Standard*. Questo modello prevede l'obbligo per le amministrazioni dei Paesi aderenti di trasmettersi reciprocamente le informazioni sui conti bancari e finanziari detenuti dai soggetti non residenti ed in ambito comunitario è stato accolto con grande favore.

Con le modifiche apportate dalla Direttiva 2014/107/UE<sup>220</sup> (la c.d. DAC 2) alla DAC 1 difatti, è avvenuta un'estensione del campo applicativo dello scambio automatico a nuove categorie di reddito rispetto alle cinque considerate in precedenza, includendo nella normativa anche i dividendi, le plusvalenze, i saldi dei conti correnti ed altri redditi finanziari specificatamente indicati nel comma 3-bis dell'art. 8<sup>221</sup>. I principali emendamenti introdotti dalla DAC 2, a cui

---

<sup>218</sup> Si fa riferimento alla direttiva 95/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 24 ottobre 1995, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati.

<sup>219</sup> Art. 16 direttiva UE 2011/16.

<sup>220</sup> 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.

<sup>221</sup> C'è da dire comunque che l'art. 8 comma 1 della direttiva 2011/16/UE già prevedeva un approccio graduale di rafforzamento dello scambio automatico estendendolo progressivamente a nuove categorie di reddito e di capitale, come precisato nuovamente anche al par. 5 della direttiva UE 2014/107.

gli Stati hanno dovuto conformarsi entro il 31 dicembre 2015<sup>222</sup>, si ispirano a quanto disposto dalla legislazione statunitense FATCA<sup>223</sup> e sono funzionali a contribuire alla promozione della trasmissione automatica come futuro canone di trasparenza<sup>224</sup>.

Sulla base del comma 6 dell'art. 8, le nuove categorie reddituali devono essere oggetto di comunicazione alle autorità competenti degli altri Stati membri entro il termine del nono mese successivo all'anno solare di riferimento o del diverso periodo di rendicontazione considerato. Il comma 3-bis dello stesso specifica in maniera estesa quali dati devono essere trasmessi alle controparti. Per ciascun conto finanziario<sup>225</sup> soggetto a comunicazione, le lettere a), b) c) e d) prevedono le generalità da indicare, come il numero di conto, il suo saldo o i dati identificativi della persona fisica o giuridica che ne è titolare mentre le lettere e), f) e g) si occupano di fare alcune precisazioni a seconda che si abbia a che fare con un conto di custodia, di deposito o un conto diverso dai precedenti<sup>226</sup>.

Le istituzioni finanziarie vincolate a rispettare questi obblighi devono attenersi alle norme di *due diligence*, quindi alle leggi di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale, riportate negli allegati della direttiva 2014/107/UE. La definizione di istituzione finanziaria si trova nell'Allegato I, Sezione VIII, lett. A della DAC 2 ma richiede a sua volta un rinvio alla lett. B per comprenderne il significato completo. La lett. A infatti, indica che sono istituzioni finanziarie di uno Stato membro tutte quelle che non rientrano nelle istituzioni non tenute al vincolo di comunicazione, il cui elenco però è contenuto alla lett. B. Fra le non obbligate rientrano gli enti statali, le organizzazioni internazionali o le banche centrali, i fondi pensione ad ampia partecipazione oppure a partecipazione ristretta, i fondi pensione di entità statali, qualsiasi altro ente con rischio ridotto che sia utilizzato a fini evasivi, i veicoli di investimento collettivo esenti ed i *trust* a determinate condizioni<sup>227</sup>. Le Istituzioni Finanziarie Tenute alla Comunicazione<sup>228</sup> e le autorità competenti di ogni Stato membro sono ulteriormente responsabili del trattamento dei dati ai fini della direttiva 95/46/CE<sup>229</sup>. Secondo il nuovo

---

<sup>222</sup> Art. 2 direttiva UE 2014/107.

<sup>223</sup> PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Giappichelli Editore – Torino, 2018, cap.3, p.265.

<sup>224</sup> Par. 1 preambolo direttiva UE 2014/107.

<sup>225</sup> La cui definizione è contenuta nell'Allegato I, sezione III, lett. C.

<sup>226</sup> Art. 8 comma 3-bis direttiva UE 2014/107.

<sup>227</sup> Allegato I, Sez. VIII, Lett. B), n.1, direttiva UE 2014/107.

<sup>228</sup> È la loro denominazione a lettere maiuscole presente nella DAC 2.

<sup>229</sup> Art. 25 comma 2 direttiva UE 2014/107.

comma 3 dell'art. 25 ai contribuenti interessati da uno scambio dev'essere reso noto della raccolta e della diffusione dei loro dati.

A distanza di un solo anno dall'emanazione della direttiva DAC 2, in data 8 dicembre 2015, la direttiva 2011/16/UE è stata ulteriormente modificata con la direttiva 2015/2376/UE (la c.d. DAC 3)<sup>230</sup> che impone l'obbligo di scambio automatico relativamente ai *ruling* fiscali ed agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (gli APAs, *Advance Pricing Agreements*).

Quando si parla di *ruling* fiscali, o *tax ruling*, si intendono degli istituti attraverso i quali le società multinazionali si accordano con le autorità fiscali di un determinato Paese membro per definire il trattamento fiscale che riceveranno da quest'ultimo entro un periodo di tempo determinato<sup>231</sup>. Tali accordi dovrebbero servire per dare certezza alle imprese da diversi punti di vista, come ad esempio, per evitare possibili contenziosi su comportamenti societari potenzialmente elusivi o per conoscere fin da subito la tassazione che subiranno quando erogheranno alle controllate non residenti i dividendi o gli interessi spettanti. Sempre più spesso però, questi strumenti funsero da riduttori del carico fiscale globale delle società e l'apice della questione, che portò alla nuova direttiva, si raggiunse con lo scandalo tributario "LuxLeaks"<sup>232</sup>. Nonostante non fosse cosa nuova la presa in considerazione di uno scambio di *tax ruling*<sup>233</sup>, fu solo a seguito di tale accaduto che diversi Stati si resero conto veramente di non essere a conoscenza di un gran numero di accordi segreti che andavano ad erodere la propria base imponibile domestica. Il tutto ovviamente, a causa di una mancanza di adeguata trasparenza delle informazioni. Accanto al *ruling* transfrontaliero inoltre, ulteriori problemi di erosione derivavano dalla possibilità che veniva data alle multinazionali di concludere accordi preventivi sui prezzi di trasferimento con il governo e le autorità degli

---

<sup>230</sup> 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.

<sup>231</sup> MINCUZZI A., *Sempre più tax ruling. Così gli Stati Ue si fanno concorrenza fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 marzo 2018.

<sup>232</sup> Lo scandalo è scoppiato nel 2014 grazie all'International Consortium of Investigative Journalists ed ha fatto emergere una serie di accordi fiscali segreti, siglati fra il 2000 ed il 2012, tra le autorità fiscali del Lussemburgo e gruppi multinazionali anche noti (come Ikea, Apple, o Pepsi) che favorivano la pianificazione aggressiva e l'erosione delle basi imponibili.

<sup>233</sup> Un gruppo comunitario costituito dai ministri delle finanze UE, il Gruppo sul Codice di Condotta, emanò un documento nel 2012 in cui identificava le tipologie di accordo transfrontaliero che dovevano essere oggetto di scambio spontaneo ed implementò a tal proposito un modello di istruzioni adeguato (Si tratta di un documento menzionato in: COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT, SWD(2015) 60 final, *Technical analysis of focus and scope of the legal proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/UE as regards exchange of information in the field of taxation*, Brussels, 18 march 2015).

Stati membri, al fine di stabilire anticipatamente i criteri da adottare per la fissazione degli stessi nelle transazioni fra imprese consociate o per definire l'attribuzione dei profitti di una stabile organizzazione.

Con la direttiva 2015/2376/UE si è provveduto a risolvere la questione andando ad allargare il campo applicativo della DAC 1 alle presenti intese, definendone in primis i concetti ai nuovi punti 14 e 15 dell'art. 3, come anticipato nel par. 6 del preambolo. Pur essendo già previsto lo scambio spontaneo relativamente ai *ruling* fiscali, come precisato al par. 4 introduttivo, tale trasmissione presentava una serie di ostacoli nella sua effettiva realizzazione, dovuti in via principale al potere discrezionale di cui può disporre lo Stato, e ciò non consentiva una libera disposizione dei dati da parte di tutti gli interessati.

Sono oggetto di scambio automatico, come previsto dall'art. 8-bis di nuova introduzione, i *ruling* transfrontalieri e gli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento conclusi, rinnovati o modificati a partire dal 1° gennaio 2012, qualora siano ancora in vigore al 1° gennaio 2017, ed in qualsiasi caso quelli non più in vigore al 1° gennaio 2017 ma conclusi, rinnovati o modificati dopo il 31 dicembre 2013<sup>234</sup>. Per le intese successive al 31 dicembre 2016, il termine di trasmissione è il terzo mese dalla fine del semestre solare di riferimento, mentre per gli accordi relativi ai cinque anni antecedenti si richiede la divulgazione anteriormente al 1° gennaio 2018<sup>235</sup>. I dati comunicati, nel rispetto delle limitazioni del comma 8 dello stesso articolo<sup>236</sup>, devono offrire un sunto delle informazioni basilari e del contenuto dell'accordo, come la data di conclusione o di rinnovo, il periodo di efficacia, i criteri di determinazione del prezzo di trasferimento o un'identificazione delle persone, diverse dai soggetti fisici<sup>237</sup>, che possono essere interessate dal *ruling* o dall'accordo preventivo in un altro Stato membro.

Unitamente all'art. 8-bis, sono stati aggiunti alla direttiva del 2011 anche gli artt. 8-ter e 23-bis, i quali dispongono rispettivamente in merito al monitoraggio dello scambio automatico per gli anni successivi a quello di implementazione ed al trattamento delle informazioni riservate ricevute dagli altri enti. La DAC 3 prevede in maniera particolare una limitazione

---

<sup>234</sup> Art. 8-bis comma 2 direttiva UE 2015/2376.

<sup>235</sup> Art. 8-bis comma 5 direttiva UE 2015/2376.

<sup>236</sup> Art. 8-bis comma 8 direttiva UE 2015/2376 che recita: "Le informazioni di cui al par. 6, lettere a), b), h) ed k), non sono comunicate alla Commissione europea".

<sup>237</sup> Art. 8-bis comma 4 direttiva UE 2015/2376.

allo scambio qualora lo stesso comporti una *disclosure* contraria all'ordine pubblico o riveli un segreto di tipo commerciale, industriale o professionale<sup>238</sup>.

La vera novità della direttiva 2015/2376/UE arriva però dall'art. 21 comma 5, che ha previsto l'istituzione di una sorta di banca dati fiscale europea all'interno della quale gli Stati membri devono caricare e conservare tutte le informazioni relative ai *cross-border tax ruling* ed agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento<sup>239</sup>. L'accesso a tale registro è concesso sia alle autorità competenti dei Paesi comunitari sia alla Commissione Europea, sempre entro i limiti precisati in precedenza, e già al termine del 2017 vedeva aggiunte quasi 18.000 intese.

Anche la direttiva DAC 4<sup>240</sup>, introdotta a maggio 2016, costituisce un ulteriore passo in avanti nell'abbattimento delle distorsioni fiscali europee messe in atto principalmente dalle società multinazionali. In linea con le disposizioni internazionali, per lo più con l'Azione 13 del Progetto BEPS, essa prevede l'introduzione della rendicontazione *Country-by-Country* (c.d. CbCR) nel *set* documentale oggetto di scambio automatico fra nazioni e richiede a ciascuno Stato membro di adeguare le proprie normative interne per imporlo obbligatoriamente alle controllanti dei gruppi di imprese o ad ogni altro soggetto a cui viene imposto dalla direttiva stessa<sup>241</sup>. La questione di base risiede nel fatto che le multinazionali, avendo la possibilità di svolgere le proprie attività economiche in territori con regimi tributari diversi, riescono a mettere in atto delle pratiche fiscalmente aggressive grazie alle quali trasferiscono parte dei loro utili verso paesi a bassa fiscalità e subiscono così imposizioni minori rispetto a quelle di loro spettanza<sup>242</sup>. Tutto ciò a danno delle entrate statali di alcuni Paesi comunitari ed a danno delle piccole e medie imprese nazionali che si ritrovano ad affrontare imposte maggiori di quelle dei gruppi<sup>243</sup>. Per le imprese associate in realtà un obbligo di trasmissione delle informazioni contenute nel *Master file* e nel *Country file*<sup>244</sup> era già vigente, quindi già in

---

<sup>238</sup> Par. 9 preambolo direttiva UE 2015/2376.

<sup>239</sup> Art. 21 comma 5 direttiva UE 2015/2376.

<sup>240</sup> 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.

<sup>241</sup> Gli obblighi gravano sull'entità capogruppo, o eventualmente su un soggetto supplente della capogruppo, o ancora sull'autorità fiscale in cui risiede ciascuna società del gruppo (SAPONARO F., *Scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'UE: stato dell'arte e tendenze evolutive*, in Riv. Ita. Dir. Pubbl. Com., 2020, n.5, p.551 ss.).

<sup>242</sup> Par. 2 preambolo direttiva UE 2016/881.

<sup>243</sup> *op. ult. cit.*

<sup>244</sup> Quando si parla di Master file si intende un documento di divulgazione obbligatoria che deve racchiudere un insieme di informazioni (ad esempio sulla struttura del gruppo, l'ambito di operatività, le operazioni infragruppo, le politiche relative ai prezzi di trasferimento del gruppo...) relative ad un gruppo di imprese. Nelle

passato dovevano per legge rendere note le operazioni commerciali svolte a livello mondiale, le politiche seguite in tema di prezzi di trasferimento e le operazioni svolte concretamente da ciascuna impresa del gruppo<sup>245</sup>. Veniva a mancare però una rendicontazione differenziata paese per paese. L'art. 8-bis bis, aggiunto con la direttiva 2016/881/UE, ha provveduto a colmare questa lacuna ed a richiedere lo scambio automatico di informazioni aggiuntive riguardanti *“i ricavi, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e le imposte sul reddito maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di addetti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti per quanto riguarda ogni giurisdizione in cui opera il gruppo”*<sup>246</sup> entro un anno dal relativo periodo di imposta. A sua volta poi, lo Stato che ha comunicato con la capogruppo deve trasmettere quanto ricevuto agli altri Stati d'interesse entro 15 mesi dal periodo di imposta a cui si riferisce la rendicontazione<sup>247</sup>. L'obiettivo finale è quello di mettere a disposizione delle autorità finanziarie europee tutte le informazioni necessarie per verificare l'ammontare delle imposte versate all'estero dalle società, la suddivisione della loro materia imponibile fra le varie nazioni e la loro attività sostanziale, così da poter controllare se sia il caso di sottoporla o meno ad accertamenti.

Due ultimi tratti della DAC 4 degni di nota riguardano la messa a disposizione negli allegati di una serie di “tabelle-tipo” di supporto per la stesura dei rendiconti, e per garantire una certa omogeneità dei lavori, e le precisazioni effettuate ai parr. 13 e 14 del preambolo. Agli Stati che devono recepire internamente la direttiva infatti, si richiede che le norme di attuazione che saranno emanate siano coerenti con gli obblighi previsti anche a livello internazionale<sup>248</sup>, così da poter ridurre i costi e gli oneri sia per le amministrazioni che per i gruppi di imprese.

La quinta modifica applicata alla direttiva 2011/16/UE arriva proprio nello stesso anno di emanazione della DAC appena discussa, con la direttiva 2016/2258/UE o DAC 5<sup>249</sup>. Il tema affrontato da questa normativa riguarda l'antiriciclaggio, sempre più connesso ai fenomeni di evasione e di riciclaggio europei, e completa un processo di scambio automatico relativo

---

nazioni interessate dalla presenza di tali imprese, il Master file viene integrato anche da un Country file, contenente ulteriori informazioni di dettaglio relative alle singole società di interesse locale.

<sup>245</sup> Par. 5 preambolo direttiva UE 2016/881.

<sup>246</sup> Art. 8-bis bis comma 3 direttiva UE 2016/881.

<sup>247</sup> Art. 8-bis bis comma 4 direttiva UE 2016/881.

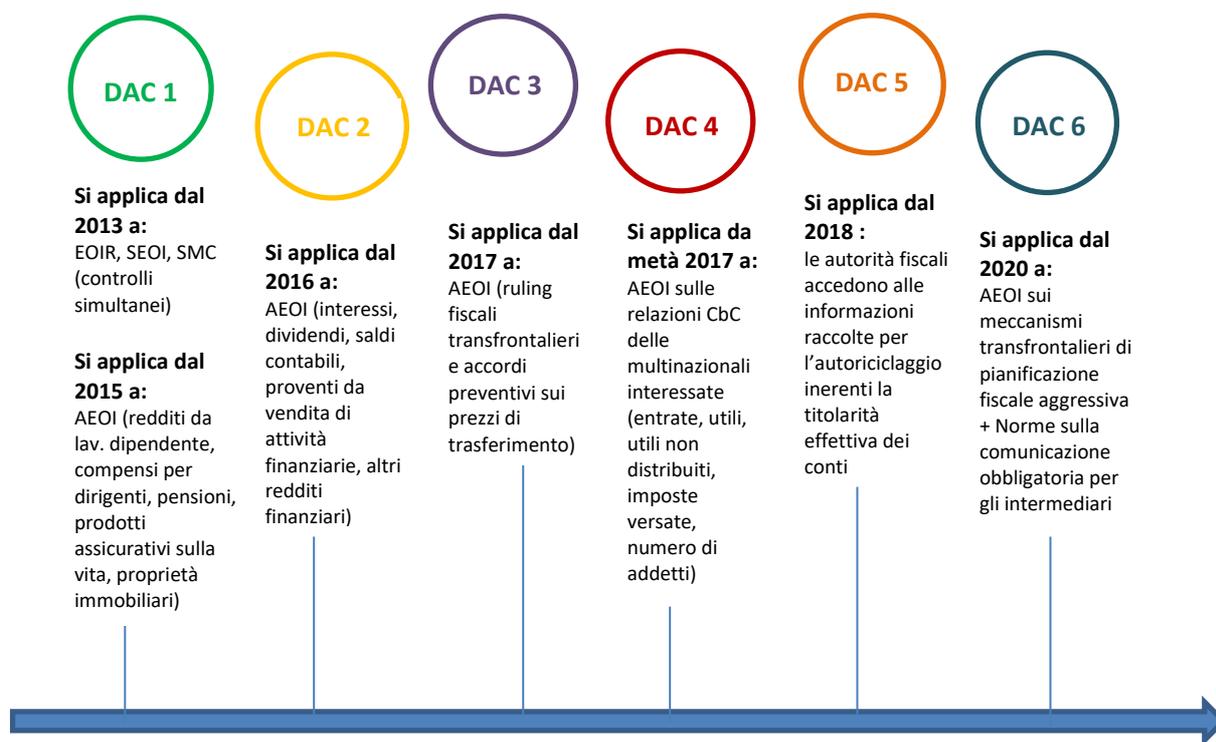
<sup>248</sup> In riferimento alle strategie BEPS.

<sup>249</sup> 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.

ai conti finanziari già iniziato due anni prima. La Direttiva 2258/2016 intende assicurare all'amministrazione finanziaria dei singoli Stati membri il libero accesso alle informazioni in materia di antiriciclaggio, alla luce dell'utilità che le stesse possono avere per controllare che tutti i soggetti AML<sup>250</sup> stiano applicando in maniera corretta le disposizioni sullo scambio di dati e sull'adeguata verifica della clientela ai fini fiscali<sup>251</sup>. Il nuovo comma 1-bis dell'art.22 pertanto, dispone l'obbligo di fornire alle autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie ai sensi della direttiva 2015/849 del Parlamento Europeo e del Consiglio<sup>252</sup>.

La penultima modifica alla direttiva 2011/16/UE, in quanto tema centrale della presente tesi, sarà trattata in maniera più approfondita nei prossimi capitoli.

**Figura 2: le direttive europee attualmente vigenti sullo scambio di informazioni**



Fonte: Elaborazione propria tratta dalla Relazione della Corte dei Conti europea sullo scambio di informazioni fiscali nell'UE, 2020.

<sup>250</sup> La sigla AML sta per "Anti Money Laundering" (in italiano antiriciclaggio) e racchiude l'azione preventiva e la lotta al riciclaggio di beni, denaro o altre utilità in genere. I soggetti obbligati al rispetto di tali disposizioni sono tutti quelli indicati all'art. 2 della direttiva UE 2015/849.

<sup>251</sup> Par. 3 preambolo direttiva UE 2016/2258.

<sup>252</sup> DIRETTIVA UE 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, *relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione*, Bruxelles, 20 maggio 2015.

### 1.4.3 La nuova Direttiva DAC 7

Al fine di avere una visione completa circa la disciplina comunitaria sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, risulta opportuno trattare anche il più recente emendamento alla direttiva 2011/16/UE: la direttiva 2021/514/UE o direttiva DAC 7<sup>253</sup>. La Commissione Europea infatti, nella COM(2020) 314 *final* del 15 luglio 2020, poi rivista in videoconferenza il 27 novembre 2020 dall'ECOFIN, ha elaborato, sulla base delle indicazioni del Consiglio del 29 maggio dello stesso anno<sup>254</sup>, una proposta di direttiva che modifica per la sesta volta la DAC 1 del 2011. Recepiti di recente i via libera della Commissione e del Parlamento Europeo, tale proposta è divenuta direttiva ufficiale in tempi record rispetto alla velocità media di approvazione dell'Unione ed il 25 marzo 2021, dopo solo otto mesi rispetto al primo annuncio, è stata pubblicata in Gazzetta UE.

Come indicato nel documento iniziale di luglio, a seguito della pandemia dovuta a COVID-19, si è presentata la forte necessità di garantire agli Stati membri l'ingresso di idoneo gettito fiscale per limitare l'impatto socioeconomico negativo della crisi attualmente in corso<sup>255</sup>. Pertanto, nonostante gli ottimi risultati finora conseguiti nel contrasto alla frode, evasione ed elusione fiscali europee, si è resa inevitabile l'intensificazione della cooperazione amministrativa espandendone l'ambito di applicazione a nuovi settori ed il miglioramento del quadro già esistente sullo scambio di informazioni<sup>256</sup>.

Per quanto riguarda quest'ultimo punto, si fa riferimento in primis alla maggior chiarezza che è stata fatta sul concetto di "prevedibile pertinenza" nello scambio su richiesta: il nuovo art. 5-bis<sup>257</sup> indica che le informazioni richieste sono da considerarsi prevedibilmente pertinenti se l'autorità richiedente ha ragione di ritenere che per le questioni fiscali dei contribuenti interessati lo siano ed è in grado di provarlo sulla base di documenti di supporto giustificativi

---

<sup>253</sup> Il testo ufficiale è disponibile al sito: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32021L0514&from=IT>.

<sup>254</sup> Documento disponibile al sito: <https://data.consilium.europa.eu/doc/docu-ment/ST-8482-2020-INIT/it/pdf>.

<sup>255</sup> COMMISSIONE EUROPEA, in COM(2020) 314 final, *Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, Bruxelles, 15 luglio 2020.

<sup>256</sup> Come indicato nel Considerando 2 della proposta di direttiva e nel punto 2 del testo ufficiale, la Commissione Europea ha monitorato l'applicazione della Direttiva 2011/16/UE e nel 2019 ne ha portato a termine una sua valutazione constatando la necessità di migliorare le disposizioni esistenti di tutte le forme di scambio di informazioni e di cooperazione amministrativa.

<sup>257</sup> DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, Bruxelles, 22 marzo 2021.

forniti all'autorità interpellata. I documenti forniti per provare la prevedibile pertinenza devono contenere l'indicazione "almeno" del fine fiscale di base e "la specificazione delle informazioni richieste per l'amministrazione o l'applicazione del diritto nazionale"<sup>258</sup>. I motivi di tale perfezionamento, che ricordano ciò che portò l'OCSE a modificare il Modello di Convenzione contro la doppia imposizione ed il suo Commentario nel 2005, risiedono nel voler fronteggiare i rifiuti di richiesta infondati e nel dare un'interpretazione certa della normativa. Con l'inserimento dell'art. 5-bis nel testo della direttiva DAC 1 si può dire che sia stato delineato un compromesso tra la necessità dello Stato richiedente di acquisire dati istruttori rilevanti per le sue indagini e la necessità dello Stato interpellato di non essere gravato da una ricerca amministrativa di scarso interesse<sup>259</sup>.

Ulteriori interventi sulle disposizioni esistenti riguardano poi l'aggiunta delle royalty, così come descritte all'art. 2 lettera b) della direttiva 2003/49/CE del Consiglio<sup>260</sup>, alle categorie di reddito soggette a scambio automatico già previste dall'art. 8<sup>261</sup> e la previsione che fra gli scambi di informazioni su richiesta fra Stati siano compresi anche quelli che riguardano un gruppo di contribuenti non identificati individualmente bensì distinguibili sulla base di un insieme di caratteristiche comuni<sup>262</sup>. Un passo netto verso un ingrandimento dell'ambito soggettivo di applicazione della normativa per cui si richiede che la descrizione del gruppo sia "almeno" dettagliata e completa e che vi sia una comunicazione di ciò che ha portato all'istanza<sup>263</sup>.

Sull'intensificazione della collaborazione fiscale fra Stati invece, nodo centrale della direttiva 2021/514/UE, si fa riferimento all'estensione della disciplina sullo scambio automatico di informazioni anche alle piattaforme digitali a prescindere dal fatto che le stesse si trovino o meno nell'Unione. Con l'entrata in vigore della DAC 7, i colossi del web diverranno, assieme agli altri intermediari preesistenti, i nuovi collaboratori del fisco ed assumeranno l'obbligo di comunicazione alle autorità competenti di informazioni inerenti gli utenti attivi iscritti sulle

---

<sup>258</sup> DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, cit., p.8.

<sup>259</sup> MANCA M., *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali UE*, supplemento online, in Riv. Dir. Trib., 22 Febbraio 2021.

<sup>260</sup> Si fa riferimento alla Direttiva 2003/49/CE del Consiglio del 3 giugno 2003, relativa a un sistema comune di tassazione applicabile ai pagamenti di interessi e canoni effettuati tra società consociate di Stati membri diversi.

<sup>261</sup> DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, cit., p.9.

<sup>262</sup> DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, cit., punto 2, p.2.

<sup>263</sup> MANCA M., *op. ult. cit.*

loro piattaforme<sup>264</sup>. In un’ottica di contrasto alle pratiche elusive internazionali e di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva transfrontaliera già avviata in precedenza dall’Azione 12 del Progetto BEPS, la direttiva dispone che i gestori di questi giganti digitali comunichino a chi di competenza i redditi percepiti dai venditori e clienti sulle loro piattaforme in quanto tali guadagni spesso non vengono dichiarati dai contribuenti interessati<sup>265</sup>. L’adeguamento normativo interno attraverso l’introduzione delle relative disposizioni nei singoli ordinamenti dovrebbe avvenire entro il 31 dicembre 2022, in maniera tale che le nuove norme siano applicabili a partire dal 1° gennaio 2023.

Con il termine “piattaforma” si intende qualsiasi software, sito web o applicazione, anche mobile, che consente ai venditori di essere collegati con gli altri utenti che vi accedono per svolgere nei loro confronti delle attività pertinenti<sup>266</sup>. L’allegato tecnico della direttiva, l’Allegato V, che contiene tutte le definizioni in materia e ne delinea i confini, include nella categoria delle attività pertinenti la vendita di prodotti, la fornitura di servizi, la locazione di immobili ed il noleggio di mezzi di trasporto<sup>267</sup>. La proposta della Commissione aveva incluso anche gli investimenti ed i prestiti nel campo del *crowdfunding* che sono stati però eliminati. Dato che le amministrazioni dei singoli Stati non riescono a raccogliere in maniera autonoma e sufficiente i dati per identificare correttamente i “venditori attivi” e valutare il reddito lordo realizzato, a coloro che stipulano i contratti con le utenze per mettergli a disposizione dello spazio nel sito<sup>268</sup>, spettano due obblighi: il primo, è di raccogliere ed adeguatamente verificare le informazioni in merito all’identità degli *active sellers*; il secondo, è di raccogliere informazioni sulle loro attività pertinenti svolte e far pervenire il tutto all’amministrazione dello Stato interessato. Il secondo obbligo include fra le tante di raccogliere<sup>269</sup>:

- a) l’identificativo del conto finanziario su cui il venditore si fa pagare il corrispettivo, se noto ai gestori della piattaforma, o qualsiasi altra informazione di identificazione finanziaria di cui si dispone;

---

<sup>264</sup> LATINI S., *Con la direttiva DAC 7 i gestori di piattaforme digitali diventano collaboratori del fisco*, in *Ipsa Quotidiano*, 25 marzo 2021.

<sup>265</sup> LATINI S., *op. ult. cit.*

<sup>266</sup> DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, Allegato V, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, Bruxelles, 22 Marzo 2021.

<sup>267</sup> DIRETTIVA UE 2021/514, Allegato V, *cit.*, p.19.

<sup>268</sup> Si fa riferimento alla definizione del termine “Gestore di Piattaforma” indicata nella Sezione I, lettera A, punto 2 dell’Allegato V della direttiva.

<sup>269</sup> DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, *cit.*, p.10.

- b) il corrispettivo totale versato o accreditato per ogni trimestre del periodo oggetto di comunicazione;
- c) i diritti, le commissioni, le imposte trattenute o addebitate dalla piattaforma per ogni trimestre del periodo oggetto di comunicazione;
- d) se l'oggetto dell'attività riguarda la locazione di beni immobili, l'indirizzo di tutte le proprietà e, se disponibile, il loro numero di iscrizione al registro catastale ed i giorni di locazione nel periodo oggetto di comunicazione.

Il Garante Europeo per la protezione dei dati è stato consultato a norma dell'Art. 42 del regolamento UE 2018/1725<sup>270</sup> sulla tutela delle persone fisiche in relazione al trattamento dei loro dati personali ed ha accolto positivamente sia la proposta iniziale della Commissione che la direttiva finale di marzo 2021. In maniera particolare, rispetto alla redazione della prima bozza è stato innalzato il periodo di conservazione dei dati da parte delle piattaforme da sette ad un massimo di dieci anni dalla fine del periodo oggetto di comunicazione a cui si riferiscono<sup>271</sup>.

Le regole descritte valgono per i venditori e clienti persone fisiche ma anche per i venditori e clienti entità giuridiche, ne sono esclusi invece gli enti pubblici<sup>272</sup>. Le condizioni di parità fra piattaforme diverse sono garantite per il fatto che si tratta di obblighi che saranno in vigore anche per coloro che non sono residenti fiscalmente, non sono gestiti o non hanno stabile organizzazione in Europa bensì ci svolgono comunque attività commerciali di questo tipo<sup>273</sup>. In particolare, per esigenze di semplificazione del sistema, si prevede che la comunicazione avvenga per ciascun colosso web con un solo Stato membro prescelto e che spetti poi a quest'ultimo la condivisione delle informazioni con gli altri Paesi dell'Unione<sup>274</sup>. Il fatto che vi sia un'unica normativa valida per tutto il mercato interno<sup>275</sup> porta ad una riduzione dei costi amministrativi e di conformità per i gestori interessati, che diversamente avrebbero dovuto adeguarsi a tanti obblighi diversi. Il mancato adempimento delle presenti disposizioni

---

<sup>270</sup> Regolamento (UE) 2018/1725 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 ottobre 2018, sulla tutela delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali da parte delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell'Unione e sulla libera circolazione di tali dati, e che abroga il regolamento (CE) n. 45/2001 e la decisione n. 1247/2002/CE.

<sup>271</sup> MANCA M., *op. ult. cit.*

<sup>272</sup> DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, cit., p.2.

<sup>273</sup> DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, cit., p.3.

<sup>274</sup> LATINI S., *op. ult. cit.*

<sup>275</sup> Alcuni Stati membri hanno imposto obblighi di comunicazione unilaterali creando un onere amministrativo importante per i gestori delle piattaforme che si trovano a dover rispettare tante norme nazionali diverse.

implicherà il ricorso a delle sanzioni che saranno proporzionate alla gravità del fatto e che verranno adottate da ciascuno Stato per imporre il rispetto delle regole.

Nel complesso, si tratta di un intervento normativo che è stato proposto ed adottato di comune accordo con i rappresentanti dei gestori delle piattaforme e con il parere favorevole della maggioranza degli Stati membri allo scopo di contribuire alla creazione di una comunità fiscalmente equa. Lo stesso Paolo Gentiloni, commissario europeo per l'economia, ha dichiarato<sup>276</sup>: *“Era giunto il momento di aggiornare le nostre norme fiscali per riflettere la crescente importanza delle piattaforme digitali per l'economia europea. Una volta adottate ed attuate le nuove regole [...], le autorità nazionali si scambieranno automaticamente le informazioni sui ricavi generati dai venditori su queste piattaforme e quei venditori beneficeranno di procedure amministrative più semplici. Questa è una buona notizia per le casse pubbliche e una buona notizia per gli imprenditori onesti”*.

### **1.5 L'efficacia del sistema di scambio UE: l'audit della Corte dei Conti sulle DAC**

Non essendo mai stato sottoposto a controllo il sistema di scambio comunitario, la Corte dei conti europea ha avviato per il periodo compreso fra il 2014 ed il 2019 un esame sul suo funzionamento in tutti questi anni, che ha portato alla pubblicazione nel gennaio del 2021 della relazione speciale *“Scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma crepe nell'attuazione”*<sup>277</sup>. Il documento si focalizza sui risultati ottenuti dall'implementazione delle direttive DAC 1 fino alla DAC 5 (la direttiva DAC 6 è entrata in vigore nel 2020), mettendo in luce gli elementi che aiuterebbero tali fonti a divenire più efficienti, valutando il *modus operandi* della Commissione nella sua funzione di controllo<sup>278</sup> ed esaminando come cinque Paesi campione, fra cui l'Italia<sup>279</sup>, utilizzano i dati trasmessi e ricevuti. Al centro del monitoraggio c'è l'operato della DG TAXUD<sup>280</sup>, la qualità e l'accuratezza delle informazioni

---

<sup>276</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Fair taxation: member States agree on new tax transparency rules on digital platform* (comunicato stampa), 1 dicembre 2020.

<sup>277</sup> UNIONE EUROPEA, *Relazione della Corte dei Conti europea sullo scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma crepe nell'attuazione*, Lussemburgo, 2020.

<sup>278</sup> La Commissione europea è l'organo con il compito di avanzare proposte legislative in materia e fornire un indirizzo agli Stati membri sulle sue modalità di attuazione. Svolge un lavoro di orientamento e monitoraggio sui meccanismi applicativi della collaborazione. Se la legislazione non viene correttamente applicata può avviare procedure d'infrazione.

<sup>279</sup> Si tratta di Cipro, Italia, Paesi Bassi, Polonia e Spagna.

<sup>280</sup> La Direzione Generale della Fiscalità e dell'Unione Doganale, appartenente alla Commissione e divisa a sua volta in 5 sotto-direzioni, coordina la politica fiscale e doganale in tutta Europa.

scambiate nel rispetto delle scadenze concordate e l'utilizzo più o meno intenso dello scambio automatico e non a livello nazionale<sup>281</sup>. Essendo arrivato a 190 miliardi di euro l'ammontare delle entrate perse annualmente dall'Unione<sup>282</sup> ed essendo la Corte dei conti l'organo incaricato di vigilare sulle finanze dell'UE, al termine del lavoro sono state inserite cinque raccomandazioni rivolte sia alla Commissione che ai singoli Stati che rappresentano sostanzialmente delle esortazioni per un perfezionamento del sistema fiscale complessivo.

Esaminando il quadro legislativo globale, l'istituzione europea è arrivata a constatare che lo stesso sia ben definito e coerente rispetto alle disposizioni OCSE sulla collaborazione fiscale, talvolta persino anticipando le sue azioni, ma che vi siano comunque alcuni punti in cui presenta delle lacune che andrebbero chiarite<sup>283</sup>. La Commissione ha instaurato un impianto normativo adeguato e trasparente per il mutuo scambio di informazioni ma alcune forme di guadagno in capo ai soggetti fiscalmente non residenti riescono ancora a sfuggire alla tassazione e questo provoca dei problemi di perdita di gettito. In merito, nei paragrafi dal 30 al 33 si trattano le criptovalute elettroniche, escluse dall'obbligo di divulgazione nonostante *siano per molti versi assimilabili al denaro*<sup>284</sup>, i dividendi sui conti correnti non di custodia, non appartenenti ad alcuna classe di reddito per l'AEOI, e gli accordi preventivi transfrontalieri emessi per le persone fisiche. Si rimarcano poi le difformità che si vengono a creare per il fatto che i Paesi membri non siano vincolati a diffondere le informazioni circa tutte le categorie di reddito di cui alla DAC 1, bensì solo quelle disponibili<sup>285</sup>. A questo proposito, la Corte suggerisce entro la fine del 2022 che la Commissione europea presenti proposte legislative volte a rendere inderogabile la divulgazione di tutte le classi di reddito inserite nella direttiva 2011/16/UE, come modificata nel corso degli anni, e ad estenderne l'applicazione ai campi ora esclusi<sup>286</sup>.

Relativamente al lavoro di audit della DG TAXUD, viene evidenziato come la sua supervisione nella fase di recepimento delle direttive negli ordinamenti nazionali sia svolta in maniera adeguata e completa, tant'è che finora sono state aperte 62 procedure d'infrazione, ma che

---

<sup>281</sup> Parr. 17 e 19 della relazione speciale.

<sup>282</sup> Par. 3 della relazione speciale.

<sup>283</sup> Nella valutazione del 5 luglio 2019 sulla DAC 2011/16/UE ("*Evaluation of Council Directive 2011/16/EU*") la Commissione non aveva individuato problemi di rilievo per quanto riguarda la normativa.

<sup>284</sup> Problema che comunque dovrebbe essere risolto con la futura DAC 8 che sarà discussa a metà 2021.

<sup>285</sup> Par. 32 della relazione speciale.

<sup>286</sup> Raccomandazione 1 della relazione speciale, p.50.

l'estensione del controllo anche nelle fasi seguenti non sia sufficientemente ampia per monitorare in modo idoneo l'attuazione effettiva della normativa<sup>287</sup>. In questo modo non si riesce a misurare l'impatto totale del sistema. La Corte dei conti esorta dunque, entro la fine del 2023, ad introdurre accertamenti più diretti nei progressi normativi interni, tramite visite d'informazione nei territori o azioni che disincentivano la scarsa qualità dei dati scambiati, così come esorta ad apporre una maggiore attenzione alle sanzioni applicate dai Paesi se le disposizioni in materia di cooperazione non vengono rispettate<sup>288</sup>. Si puntualizza poi che nonostante il buon funzionamento del programma *Fiscalis 2020*<sup>289</sup> per la condivisione delle buone pratiche, manchino orientamenti di riferimento per l'attuazione delle direttive a partire dalla DAC 3 pertanto la DG TAXUD dovrebbe provvedere anche a questo<sup>290</sup>.

La terza raccomandazione si concentra sul contenuto dei dati trasmessi e ricevuti a norma delle direttive DAC 1 e DAC 2 e chiede di istituire entro il 2024 un sistema di verifiche sulla loro qualità, completezza e tempestività<sup>291</sup>. Come appurato dalle analisi sugli Stati campione, i controlli su quanto divulgato dagli enti nazionali tenuti all'obbligo di scambio nei confronti degli altri Stati membri non sono l'ordine del giorno nemmeno se l'origine delle informazioni è un istituto finanziario: solo uno di essi disponeva di procedure di audit per l'accertamento della qualità dei dati mentre gli altri quattro non possedevano neanche un registro in cui venissero elencati i soggetti obbligati<sup>292</sup>.

Un'ulteriore crepa a cui porre rimedio riguarda il sottoutilizzo dei dati. Nel momento in cui un'autorità nazionale riceve delle informazioni da autorità estere, dovrebbe metterle a confronto con quelle a sua disposizione per identificare i contribuenti da cui riscuotere le imposte dovute<sup>293</sup>. Ma la scarsa qualità dei dati e la loro incompletezza portano spesso ad un'interruzione di tale raffronto e ad un mancato raggiungimento dell'obiettivo, che si

---

<sup>287</sup> Parr. 34 e 37 della relazione speciale.

<sup>288</sup> Par. 37 e Raccomandazione 2 della relazione speciale, p.51.

<sup>289</sup> *Fiscalis 2020* rappresenta uno strumento a disposizione degli Stati membri il cui ruolo principale è quello di fornire il supporto informatico per lo scambio di informazioni e finanziare lo scambio di migliori pratiche ed esperienze attraverso seminari, visite di lavoro e gruppi di progetto. Come indicato al par. 42: "Gli Stati membri hanno generalmente fornito un feedback positivo sul lavoro dei gruppi di progetto e sul sostegno tecnico, sulla disponibilità e sulla capacità di risposta del personale dell'UE. Hanno inoltre apprezzato gli orientamenti della Commissione per l'attuazione delle direttive DAC 1 e DAC 2".

<sup>290</sup> Raccomandazione 2 della relazione speciale, p.51.

<sup>291</sup> Raccomandazione 3 della relazione speciale, p.52.

<sup>292</sup> Par. 52 della relazione speciale.

<sup>293</sup> Par. 57 della relazione speciale.

traduce inevitabilmente in una perdita di entrate per il Fisco<sup>294</sup>. Se infatti non si trova una corrispondenza fra le informazioni scambiate e quelle di possesso interno, le stesse non possono essere utilizzate ai fini fiscali. Sulla base della raccomandazione quattro, gli Stati membri dovrebbero entro il termine del 2022: introdurre modalità di analisi organizzativa sistematica delle informazioni ricevute da altri Stati e trovare il modo di effettuarne ulteriori per quelle per cui non si trova un riscontro con i dati nazionali, così da riuscire sempre ad abbinarle ai contribuenti corrispondenti ed a non scartarle; inserire dati certi sui *ruling* e sugli accordi preventivi nella banca dati centrale dell'Unione ed introdurre procedure volte a garantire che quanto divulgato a norma della DAC 4 non sia di bassa qualità<sup>295</sup>.

Infine, ciò che ancora viene a mancare è un sistema europeo collettivo che monitori le singole performance ed i singoli benefici derivanti dallo scambio reciproco di informazioni fiscali<sup>296</sup>. Degli indicatori standard di risultato accettati a livello comunitario per misurare l'efficacia della trasmissione nel settore della fiscalità consentirebbero alle amministrazioni di comprendere meglio da quali settori proviene la maggior parte della perdita di gettito e di intervenire in maniera adeguata.

---

<sup>294</sup> Par. 114 della relazione speciale.

<sup>295</sup> Raccomandazione 4 della relazione speciale.

<sup>296</sup> Raccomandazione 5 della relazione speciale.

## Capitolo 2

### Il regime di divulgazione obbligatoria: *Mandatory*

#### *Disclosure Rules e DAC 6*

##### 2.1 I meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva

La disciplina internazionale e quella comunitaria, in aggiunta agli obblighi di comunicazione alle amministrazioni fiscali appena descritti, hanno imposto a carico degli intermediari e di altri operatori anche una serie di obblighi di trasmissione automatica relativamente ai meccanismi transfrontalieri potenzialmente attuativi di pianificazioni fiscali aggressive. Tali vincoli sono stati introdotti dall'OCSE nell'ambito del progetto BEPS e successivamente dalla direttiva UE 2018/822 per quanto riguarda il campo europeo. Prima di passare ad un'analisi critica del suddetto quadro normativo tuttavia, risulta opportuno argomentare in maniera più approfondita in cosa consiste il fenomeno a cui si sta facendo riferimento. La pianificazione aggressiva rappresenta una delle grandi tematiche del diritto tributario, per la quale sono stati scritti volumi su volumi, e nell'ambito di questa tesi non si ha la pretesa di trattarne in modo esauriente il contenuto, quanto piuttosto di far emergere una serie di considerazioni in materia.

Quando si parla di pianificazione fiscale aggressiva, anche definita come "*aggressive tax planning*", si intendono tutte quelle situazioni in cui un soggetto passivo d'imposta mette in atto una serie programmata di meccanismi fraudolenti al solo fine di sfruttare le dissonanze esistenti tra normative tributarie diverse e conseguire con ciò un risparmio fiscale in realtà non spettante. Si può affermare che consiste quindi nella riduzione indebita del proprio carico tributario per mezzo di operazioni che, sebbene di fatto siano lecite, sono in realtà in conflitto con il fine ultimo della norma<sup>297</sup>. Tali comportamenti vengono posti in essere per lo più dalle grandi imprese multinazionali le quali, operando a livello globale, riescono a scegliere a loro piacimento dove localizzare gli elementi positivi e negativi di reddito ed in quale nazione subire la tassazione finale. A seguito della globalizzazione infatti, per stare al

---

<sup>297</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Contenere la pianificazione fiscale aggressiva* (scheda tematica per il semestre europeo), Bruxelles, 20 novembre 2017.

passo con l'internazionalizzazione dei mercati, i gruppi societari hanno dovuto modificare le proprie strutture organizzative ed adattarle ai nuovi contesti mutevoli. Ma tale allineamento non è stato perseguito in egual misura dai singoli ordinamenti legislativi, motivo per cui le imprese hanno potuto godere al contempo della competizione tra Stati per attrarre il maggior numero di investimenti entro il proprio confine e delle singole asimmetrie normative per sottrarre gettito al Fisco<sup>298</sup>. La prima riflessione su cui porre un accento parte proprio da questo aspetto. Il fenomeno della pianificazione fiscale aggressiva è riuscito a diffondersi cavalcando l'ondata dei nuovi modelli di business e talvolta sono stati proprio gli stessi gli strumenti utilizzati da coloro che non svolgono attività strettamente legate con il territorio a nascondersela. Molto probabilmente, le aziende prive di una reale connessione con gli ordinamenti, se non per i clienti-consumatori che vi risiedono come ad esempio quelle digitali, possono aver scelto questa strada poiché veniva a mancare una percezione effettiva del legame che intercorre con gli Stati interessati e potrebbe sembrare che il pagamento delle imposte non porti loro alcun beneficio. Quasi come fosse un loro diritto in un certo senso. In realtà le multinazionali, anche prive di infrastrutture fisiche, dovrebbero contribuire in egual modo al versamento dei tributi nei luoghi in cui operano ed ottengono vantaggi, per mantenere intatto il mercato stesso, che altrimenti non potrebbe funzionare, mantenere la sicurezza e la stabilità delle legislazioni e, come naturale conseguenza, mantenere la sicurezza e la stabilità propria. Quello che sono riuscite a fare alcune imprese rispetto ad altre è stato analizzare le disposizioni fiscali più vantaggiose, introdotte consapevolmente dalle diverse nazioni allo scopo di attirare mezzi remunerativi di capitale, e progettare di conseguenza il proprio business per trarre da ciascuna i rispettivi benefici.

Gli elementi essenziali di cui si compone la pianificazione aggressiva e che la dottrina ha individuato sono tre<sup>299</sup>:

- i) il conseguimento di un vantaggio d'imposta che di per sé gli Stati non avrebbero intenzionalmente concesso al soggetto interessato;
- ii) l'erosione della sovranità tributaria di una nazione e della base imponibile d'impresa a seguito dello spostamento dei suoi profitti verso un paese diverso

---

<sup>298</sup> DIPARTIMENTO DELLE FINANZE, ACCIARI P., *La pianificazione fiscale internazionale e la complessità organizzativa delle imprese multinazionali*, Conferenza nazionale di statistica, Roma, 24 giugno 2016.

<sup>299</sup> PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2016, n.2.

con regime fiscale più vantaggioso (anche chiamato “effetto disallineamento” per via della mancata coincidenza tra il luogo in cui gli utili sono stati prodotti e quello in cui vengono tassati);

- iii) la doppia non imposizione involontaria dovuta alla diversità di trattamento della medesima fattispecie in due paesi differenti.

Con riferimento a tali elementi ed al rapporto tra questa categoria di risparmio d’imposta con gli altri fenomeni esistenti, sussiste ancora oggi una considerevole incertezza dal punto di vista giuridico in quanto, secondo una parte della dottrina<sup>300</sup>, la pianificazione fiscale aggressiva dovrebbe considerarsi un novero distinto rispetto all’elusione ed all’abuso fiscale mentre secondo un’altra parte<sup>301</sup>, la stessa rappresenterebbe un concetto più ampio che ricomprenderebbe al suo interno anche quest’ultime. Nonostante il tema dell’elusione, dell’abuso del diritto e della pianificazione aggressiva siano tra di loro strettamente correlati e talvolta vi possano essere dei fattori comuni sovrapponibili, nel presente elaborato si appoggia quanto sostenuto dai primi studiosi e si ritiene che, a differenza dei contesti elusivi caratterizzati da contribuenti che organizzano le proprie attività economiche per evitare che sorga il presupposto d’imposta di base, in quelli pianificatori non avviene di per sé un raggio delle leggi, bensì uno sfruttamento apposito delle loro lacune riuscendo a risultare così (perfino) in una situazione regolare. A sostegno di coloro che li ritengono fenomeni separati in maniera particolare, sono stati evidenziati dei tratti comuni e dei tratti differenti tra l’*aggressive tax planning* e l’elusione<sup>302</sup>. Essi sono accumulati dal risultato finale, ossia dall’ottenimento di una contrazione del debito tributario tecnicamente non concesso dagli ordinamenti interni e dal fatto che alla base vi sia un “*problema di frizione tra forma e sostanza*”<sup>303</sup>. Ma è proprio da quest’ultimo fattore che scaturisce allo stesso tempo una prima divergenza, in quanto le caratteristiche che assume il risparmio d’imposta nei due casi sono diverse. Osservando il fenomeno elusivo, l’obiettivo finale è quello di conseguire un vantaggio fiscale nello stesso Stato in cui si è realizzata la fattispecie impositiva.

---

<sup>300</sup> PISTONE P., *op. ult. cit.*

<sup>301</sup> DOURADO V., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*, in *Intertax*, n. 1, 2015, p. 44.

<sup>302</sup> Oltre al fatto che lo stesso progetto BEPS nell’esposizione delle singole azioni di cui è composto fa degli specifici riferimenti a pratiche elusive o alla pianificazione fiscale aggressiva (si vedano le azioni 3 e 6 per il primo caso e le azioni 2, 4 e 5 per il secondo).

<sup>303</sup> Si fa riferimento ad una disgiunzione tra imposte e sostanza economica (PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, cit.).

Diversamente, nella pianificazione il vantaggio può essere conseguito anche in Stati diversi: il risparmio d'imposta in quest'ultima categoria deriva dalle tante possibili forme che la stessa sostanza può assumere nelle varie normative considerate<sup>304</sup>. Anche l'elemento intenzionale nell'aggiramento delle leggi fiscali è una divergenza che dev'essere considerata, poiché è rilevante nel contesto elusivo ma privo di significato nella programmazione aggressiva.

Le strategie attraverso le quali può attuarsi l'ATP (sigla ufficiale dell'*Aggressive Tax Planning*) possono assumere i profili più svariati ma la Commissione Europea ha comunque individuato dei canali principali per appurarne la presenza. Alcuni segnali d'allarme dovrebbero essere idealmente azionati nel momento in cui si noti da parte di una società multinazionale uno spostamento verso giurisdizioni con bassa tassazione di beni immateriali, diritti di proprietà intellettuale, utili o si noti un abuso dei prezzi di trasferimento<sup>305</sup>. Tra le tecniche perseguite maggiormente vi è il trasferimento delle voci attive di bilancio verso regimi con fiscalità privilegiata, delle voci passive di bilancio verso regimi ad elevata fiscalità oppure il ricorso a strumenti ibridi<sup>306</sup> per una doppia non imposizione. In termini pratici, un gruppo di imprese che opera a livello internazionale può riuscire ad erodere parte della propria base imponibile tramite l'utilizzo di obbligazioni subordinate con rendimento legato ai risultati economici della società emittente. Ipotizzando che lo Stato di residenza del soggetto pagante le qualifichi come un onere, ossia interessi passivi, e le consideri pertanto una posta deducibile ma allo stesso tempo lo Stato di residenza del sottoscrittore consideri i proventi che ne derivano come utili, e pertanto li esenti dalla tassazione, all'atto del versamento delle cedole periodiche si avrà come risultato una doppia non imposizione<sup>307</sup>.

Ostacolare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva risulta necessario poiché gli effetti economici che ne derivano sono alquanto rilevanti. È importante tenere in considerazione che la perdita di gettito che subisce un territorio e le conseguenze sull'efficienza dei suoi servizi pubblici sono solo alcune delle conseguenze finali riportate. Vanno infatti aggiunte

---

<sup>304</sup> PISTONE P., *op. ult. cit.*

<sup>305</sup> COMMISSIONE EUROPEA, *Contenere la pianificazione fiscale aggressiva*, cit.

<sup>306</sup> Con il termine "ibrido" si intendono contratti, entità o operazioni che per via delle loro connotazioni strutturali vengono classificati in modo differente dagli ordinamenti tributari in cui risiedono i contribuenti coinvolti. Tali discrepanze vengono sfruttate per produrre fenomeni di doppia non imposizione. Il concetto di strumento ibrido racchiude genericamente: strumenti di capitale, di debito (come le obbligazioni) o altri strumenti derivati (AGENZIA DELLE ENTRATE, *Ocse: sugli strumenti "ibridi" si alle contromisure ad hoc*, Fisco Oggi – rivista online dell'Agenzia delle Entrate, 29 agosto 2016).

<sup>307</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE, *op. ult. cit.*

anche le ripercussioni derivanti dall'assenza di condizioni di parità tra società operanti nel mercato e la perdita di fiducia da parte dei contribuenti. La pianificazione fiscale aggressiva implica che una serie di imprese, per lo più di dimensioni contenute e che operano nel contesto nazionale, subiscano un prelievo tributario superiore a quello spettante per compensare le mancate entrate derivanti dall'erosione di materia imponibile delle società più grandi e ciò comporta una mancanza di equità nel concorso al sostegno della spesa pubblica<sup>308</sup>. Il secondo aspetto su cui porre un accento si collega proprio a quest'ultima riflessione: per coloro che adempiono ai propri obblighi regolarmente e che pagano le imposte senza ricorrere a queste pratiche estremizzate di programmazione tributaria, conoscere l'esistenza di tali strategie è causa di malcontento generale ed incita ad imitare tali schemi comportamentali invece di evitarli.

Per tutti questi motivi, l'OCSE e l'Unione Europea sono intervenuti prontamente per delineare delle misure di contrasto allo sfruttamento dei disallineamenti tra normative fiscali nazionali (il c.d. "*mismatch*") al fine avviare un cambiamento di rotta drastico nelle regole di fiscalità internazionale e di fiscalità interna. Se in un primo momento gli obiettivi da perseguire furono l'efficienza e la neutralità dei meccanismi tributari, successivamente si è reso necessario spostare il focus delle politiche di tassazione sull'effettività dell'imposizione e sull'impedimento dell'erosione della base imponibile<sup>309</sup>. In linea generale, ciò che preme evidenziare in questa sede è la presa di consapevolezza da parte delle amministrazioni circa l'esigenza di favorire uno scambio di informazioni non più solo tra Stati, il quale spesso presenta delle difficoltà e degli ostacoli, ma anche tra Stati ed imprese, Stati e banche, Stati ed intermediari. Come specifica la dottrina<sup>310</sup>, a seguito dell'introduzione del *Common Reporting Standard* nel 2013, in cui si richiede la cooperazione degli intermediari finanziari, l'attenzione degli organi comunitari e sovranazionali è transitata dal settore convenzionale a quello dispositivo interno. A tal proposito, l'insieme di raccomandazioni OCSE elaborate in materia di pianificazione aggressiva nel corso degli anni è stato racchiuso nelle *Actions* del progetto BEPS a cui si farà di seguito un riferimento più dettagliato, mentre per quanto

---

<sup>308</sup> PISTONE P., *op. ult. cit.*

<sup>309</sup> AMATUCCI F., *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2015, n.1, p. 3 ss.

<sup>310</sup> AMATUCCI F., *op. ult. cit.*

riguarda il campo europeo si deve ricordare: la direttiva “madre-figlia”<sup>311</sup> ed i relativi emendamenti<sup>312</sup> subiti nel corso degli anni; le direttive ATAD I ed ATAD II<sup>313</sup> nell’ambito del pacchetto *anti-tax avoidance*; e la direttiva 2018/822/UE. Quest’ultimo provvedimento ha introdotto per i Paesi membri l’obbligo, a partire dal 1° gennaio 2021, di scambiarsi automaticamente le informazioni su specifici meccanismi transfrontalieri, ossia accordi, progetti o schemi che per via delle caratteristiche possedute potrebbero essere volti ad ottenere vantaggi fiscali tra le parti. La comunicazione alle autorità interne di questi piani spetta in via principale agli intermediari, anche se talvolta essi concorrono con i privati alla commissione di azioni illecite.

## **2.1 Il ruolo dei *Professional Enablers* ed i *white-collar crimes***

Il 25 febbraio 2021 l’Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico ha diffuso un documento denominato *“Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White-Collar Crimes”*<sup>314</sup> che vede come protagonisti una serie di avvocati, commercialisti, notai, consulenti fiscali, istituzioni finanziarie ed altri intermediari che nel loro insieme costituiscono la fattispecie dei c.d. *“professional enablers”*. Come specificato nel testo, quando si parla di *professional enablers* si intendono tutti quegli individui o entità, dotati di specifiche qualifiche professionali, che concorrono con i propri clienti nelle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva poiché offrono agli stessi una gamma di servizi, molti dei quali di carattere lecito, che generano opportunità di commissione dei reati tributari. Nonostante la maggior parte degli esperti svolga un ruolo primario nel favorire il rispetto, la

---

<sup>311</sup> Si fa riferimento alla direttiva 90/435/CEE, rifiuta dall’attuale direttiva 2011/96/UE, che regola l’imposizione sugli utili distribuiti tra società madre e società figlie appartenenti a Stati diversi dell’Unione.

<sup>312</sup> Le direttive 2014/86/UE e 2015/121/UE hanno apportato degli emendamenti alla direttiva 2011/96/UE al fine di limitare il verificarsi di situazioni di doppia non imposizione sugli utili distribuiti. La direttiva del 2014 è intervenuta in maniera importante sull’art .4, par. 1, lett .a), stabilendo che lo Stato della società madre (o eventualmente della sua stabile organizzazione) deve astenersi dal sottoporre i profitti a tassazione nel solo caso in cui gli stessi non siano deducibili nello Stato delle fonte. La direttiva del 2015 invece prevede che i benefici fiscali di cui alla direttiva madre-figlia non si applicano ad una costruzione o ad una serie di costruzioni le quali sono state poste in essere allo scopo primario di ottenerne dei vantaggi tributari (è importante che non siano state poste in essere per valide ragioni commerciali che riflettono la realtà economica).

<sup>313</sup> Si tratta di due direttive (la direttiva UE 2016/1164 e la direttiva UE 2017/952, anche chiamate “ATAD I” e “ATAD II”), basate sulle raccomandazioni del progetto BEPS, che rientrano nel pacchetto europeo anti-elusione varato dalla Commissione per contrastare tali pratiche nei paesi membri (“Anti Tax Avoidance Package”). Le norme contenute nella ATAD I si concentrano sulla disciplina dei disallineamenti fiscali da ibridi che riguardano società operanti in diversi Stati membri. Quelle contenute nella ATAD II estendono la disciplina anche nel caso in cui vi sia un coinvolgimento di Paesi terzi.

<sup>314</sup> OECD, *Ending the Shell Game. Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*, OECD Publishing – Parigi, 2021.

comprensione e l'ottemperanza delle norme, vi è una piccola porzione di essi che si distacca da questa posizione di supporto alle autorità governative e preferisce sfruttare le proprie competenze e conoscenze per facilitare il compimento o l'occultamento di crimini fiscali e finanziari<sup>315</sup>. Coloro che assumono questi atteggiamenti rientrano nella categoria appena descritta e sebbene non sia ancora stata delineata una definizione comune di abilitatore o facilitatore professionale, è possibile affermare con certezza che si tratta di soggetti con esperienza nel campo fiscale, legale e finanziario le cui condotte compromettono la parità di condizioni tra contribuenti, lo stato di diritto e la fiducia pubblica nei confronti delle loro figure. Si ritiene che tale fattore costituisca un'ulteriore tassello al fenomeno generale della pianificazione fiscale aggressiva e che debba pertanto essere oggetto di riflessione poiché i comportamenti che ne derivano favoriscono alla fonte anche le frodi fiscali.

Per rispondere ad un tema di interesse globale a cui i media stanno ponendo attenzione, il rapporto di cui sopra delinea le strategie per affrontare e prevenire la diffusione delle pratiche dei *professional enablers*. Tra la grande varietà di servizi prestati con scopo fraudolento, quelli che spiccano in misura maggiore e che sono stati più frequentemente individuati nelle giurisdizioni analizzate<sup>316</sup> risultano essere: la fornitura di documenti falsi o l'alterazione di quelli esistenti (di fatto la pratica più semplice e scontata), l'ausilio nell'istituzione apposita di società, trust o altre strutture economiche per nascondere la titolarità dei beneficiari effettivi o impedire il recupero di determinati beni, l'assistenza in contesti fallimentari, liquidatori o di insolvenza aziendale ai soli fini elusivi e la conclusione di accordi "cum-ex"<sup>317</sup> per far ricevere rimborsi di imposte mai pagate. All'apparenza tali prestazioni riescono anche ad assumere una forma del tutto lecita, ma è quando li si osserva più da vicino che si scopre che vengono posti in essere per raggiungere degli scopi illegali. Detto questo, non si vuole far intendere che la messa in atto di attività di consulenza come quelle appena delineate sia sempre sinonimo di pratica criminosa del professionista, quanto piuttosto che il rischio che le intenzioni di fondo non siano quelle di rispettare la legge sussiste. Rispetto ad alcuni comportamenti citati, tipici esempi possono essere il supporto legale nell'istituzione di società di comodo, nelle quali vengono conferite le attività di una

---

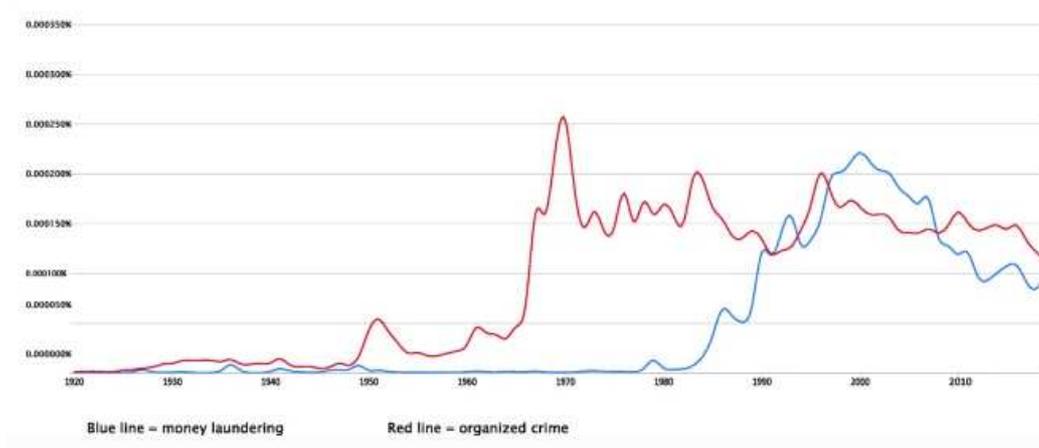
<sup>315</sup> OECD, *op. ult. cit.*

<sup>316</sup> Da parte della OECD Task Force sui crimini fiscali e sui reati in generali.

<sup>317</sup> Spiegato in maniera semplificata, gli accordi cum-ex consentivano a chi deteneva la proprietà delle azioni di una società ed a chi le aveva acquistate e rivendute dopo il pagamento dei dividendi, di ricevere dei rimborsi sulle imposte pagate sui dividendi nonostante tali imposte fossero pagate solo da una delle due parti.

società in dissesto ad un valore inferiore a quello di mercato in maniera tale che venga ridotto il patrimonio disponibile per i creditori di quest'ultima, il supporto legale nell'istituzione di conti correnti bancari di cui non si riesce ad individuare in maniera esatta il proprietario, la custodia di dati incriminanti per salvaguardare il cliente o la gestione di investimenti i cui fondi derivano dai proventi dei reati compiuti. In riferimento a quest'ultimo punto giova ricordare un recente articolo di Michael Levi<sup>318</sup> sulla situazione britannica in cui viene sottolineato come, in tema di riciclaggio ed autoriciclaggio di denaro, sia proprio la figura dell'abilitatore o facilitatore professionale l'elemento cardine da cui si sviluppano gli intricati processi per ottenere l'anonimato finale del crimine. L'avvocato, così come le altre figure che dovrebbero tutelare i mercati ed i sistemi fiscali sono talvolta i soggetti che, in maniera consapevole o non consapevole purtroppo, sono coinvolti negli atti delittuosi dei propri assistiti. Inoltre, può anche accadere che questi esperti si sentano costretti a giungere ad accordi illeciti con i criminali, soprattutto se questi sono a conoscenza di loro fatti o vizi per cui potrebbero essere facilmente ricattati. Probabilmente, se coloro che desiderano commettere crimini finanziari non fossero a conoscenza di alcuni loro "peccati" o se l'eticità dei professionisti fosse usanza comune, tali problemi non sorgerebbero neppure. Si riporta qui di seguito un grafico tratto dall'articolo di Levi in cui si evidenzia l'aumento nei libri anglofoni di frasi legate al riciclaggio di denaro o alla criminalità rispetto al secolo scorso.

**Figura 3: aumento delle citazioni legate alla criminalità organizzata ed al riciclaggio (1920-2019)**



Fonte: LEVI M., *Making sense of professional enablers' involvement in laundering organized crime proceeds and of their regulation*, in Trends in Organized Crime, 2021.

<sup>318</sup> LEVI M., *Making sense of professional enablers' involvement in laundering organized crime proceeds and of their regulation*, in Trends in Organized Crime, 2021, n.24, pp.96-110.

Sulla base di quanto indicato dallo *U4 Anti-Corruption Resource Centre*<sup>319</sup> in un rapporto del 2020<sup>320</sup>, le situazioni maggiormente appetibili per i *professional enablers* in cui mettere in atto le proprie pratiche fraudolente risultano essere quelle di crisi poiché si intrecciano una serie di fattori che, se sfruttati correttamente, possono far trarre grandi vantaggi ai propri clienti. Analizzandoli con ordine, una prima fonte di beneficio illecito può derivare dalla tipica erogazione di aiuti finanziari da parte dei governi nazionali nei momenti di difficoltà, o dall'erogazione di prestiti da parte di altre entità esterne, a seguito dei quali possono essere costituiti facili schemi di corruzione e riciclaggio di denaro. In merito, si ricorda la crisi economica che nel 1998 ha colpito la Russia ed i relativi sussidi e risorse inviati dal Fondo Monetario Internazionale e dalla Banca Mondiale poi oggetto di abuso da parte della popolazione d'élite e della criminalità organizzata: tra coloro che furono sottoposti ad indagine vi fu anche la Banca di New York ed il suo ex vicepresidente Natasha Gurfinkel Kagalovsky, per aver supportato i politici russi legati alla mafia nella costituzione di società opache offshore per sottrarre denaro al paese<sup>321</sup>. Potrebbe accadere un fatto simile anche in epoca COVID a seguito dei molteplici stanziamenti effettuati dal governo a titolo di sussidio? La risposta è quasi sicuramente sì. Durante le crisi economiche anche i controlli sui diversi passaggi di denaro si abbassano e pertanto, nonostante non vi siano ancora dati in merito, ci si deve attendere la presenza di atteggiamenti corruttivi. Una seconda fonte di vantaggio illecito deriva dal possibile ricorso a fondi criminali se sussistono problemi statali di liquidità interna. L'esempio più lampante lo si trova osservando la crisi americana dei mutui *subprime* del 2007, che ha portato le banche mondiali ad affrontare gravi problemi di disponibilità ed a ricorrere agli unici depositi di moneta accessibili in quel momento per non incorrere in fallimento: quelli derivanti dall'economia criminale<sup>322</sup>. L'allora capo dell'UNODC<sup>323</sup> affermò chiaramente come sia stato permesso: *“all'economia mondiale criminale di diventare parte dell'economia globale. Banchieri di investimenti, gestori di fondi, commercianti di materie prime ed agenti immobiliari, insieme a revisori dei conti, commercialisti ed avvocati, hanno assistito i sindacati per riciclare i proventi del crimine e diventare partner legittimi per le*

---

<sup>319</sup> Lo U4 è un istituto di ricerca multidisciplinare senza scopo di lucro, con sede in Norvegia, che si occupa di studiare ed analizzare le questioni legate al tema della corruzione e traduce i propri lavori in consigli pratici per lo sviluppo internazionale.

<sup>320</sup> DURJ J., *Professional enablers of economic crime during crises*, in U4 Anti-corruption helpdesk, 25 maggio 2020.

<sup>321</sup> DURJ J., *Professional enablers of economic crime during crises*, cit.

<sup>322</sup> DURJ J., *op. ult. cit.*

<sup>323</sup> United Nations Office on Drugs and Crime.

*imprese*<sup>324</sup>. Infine, un'ulteriore fattore che può portare a benefici illeciti può discendere dalle crisi umanitarie, come quella dovuta allo tsunami del 2004 o all'ebola del 2014, in cui ampie fette delle erogazioni liberali inviate a livello globale sono state sottratte ai bisognosi per usi diversi, poiché i controlli legali da parte delle autorità interne in queste situazioni sono alquanto limitati<sup>325</sup>. Visto il momento che l'umanità sta affrontando, a livello sanitario ma anche economico, discutere di tale questione e di come prendere di mira tali azioni risulta fondamentale. Questo perché anche la crisi mondiale dovuta a quest'ultimo virus assume le tipiche caratteristiche che possono far drizzare le antenne ai facilitatori professionali. Di fatto la maggior parte delle nazioni si trova attualmente in una situazione di regressione economica più o meno accentuata che ha portato ad una conseguente diminuzione delle risorse disponibili da parte della popolazione e delle istituzioni governative e ad un aumento delle richieste di aiuto finanziario. Il flusso economico erogato a titolo di supporto può essere oggetto di schemi corruttivi, così come può essere unito al denaro sporco delle attività criminali per riciclare i proventi illeciti. Inoltre, il fatto che siano stati istituiti appalti d'emergenza per rispondere all'ingente ed improvvisa richiesta di risorse mediche e servizi sanitari ha creato opportunità di corruzione e cattiva contrattazione<sup>326</sup>.

*“Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White-Collar Crimes”* oltre a discutere di queste figure e delle ripercussioni derivanti dalle loro pratiche, cerca di esporre soluzioni perseguibili che ne ostacolino l'operato. In maniera particolare mette in luce l'importanza dell'attività preventiva, la cui efficacia risulta essere superiore anche a quella delle varie misure legali prese a consuntivo. Dopo aver suggerito il ricorso ad una serie di sanzioni civili e penali, alla sospensione dei professionisti dagli ordini a causa della loro condotta e all'iscrizione dei loro nomi in un registro pubblico degli interdetti, l'Organizzazione incoraggia all'utilizzo di strategie di comunicazione preventiva, alla sensibilizzazione e responsabilizzazione dei professionisti ed alla presentazione di programmi di *voluntary disclosure* e segnalazione anonima. Personalmente, viene condivisa a pieno la scelta prevalente di promulgare piani di istruzione ai praticanti circa la loro posizione ed il corretto buon governo, in maniera tale che vengano messi al corrente fin da subito delle conseguenze a cui vanno incontro in caso di mancato rispetto delle leggi. Sulla base

---

<sup>324</sup> DURI J., *op. ult. cit.*

<sup>325</sup> DURI J., *op. ult. cit.*

<sup>326</sup> DURI J., *op. ult. cit.*

dell'ultimo report del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*, i programmi di *disclosure* e gli accertamenti tributari hanno portato nel novembre 2019 all'identificazione di circa 102 miliardi di entrate aggiuntive, poiché più di 1 milione di contribuenti ha presentato spontaneamente alle autorità fiscali l'elenco dei comportamenti fraudolenti in precedenza commessi<sup>327</sup>. I risultati parlano chiaro. Il fatto di consegnarsi alle amministrazioni nazionali volontariamente implica l'ottenimento di sconti sulle sanzioni e sugli oneri da versare per definire la propria posizione contributiva. Anche il ricorso alle segnalazioni anonime ha portato ad una serie di successi in molti paesi. Per fare un esempio concreto, in Australia è stato creato un apposito meccanismo di segnalazione online apertamente disponibile al pubblico a seguito del quale le grandi imprese e gli abilitatori professionali sono stati più attenti ai loro comportamenti, poiché la prospettiva di subire denunce più facilmente implica anche una compromissione più semplice della propria reputazione mondiale ed interna<sup>328</sup>. La lotta ai crimini facilitati dai *professional enablers* potrà portare in futuro a normative e pene più severe così come ad obblighi maggiori di trasparenza. In qualsiasi caso, nessuna singola giurisdizione potrà mai arrivare da sola a risultati importanti se non con il supporto e la collaborazione degli altri ordinamenti, pertanto lo scambio di informazioni e la cooperazione internazionale anche in questo contesto risultano in prima fila.

## **2.2 La divulgazione obbligatoria nel Progetto BEPS**

Come accennato nel capitolo precedente, il *BEPS Action Plan* rappresenta un complesso coordinato di 15 raccomandazioni elaborate nella prospettiva di identificare e contrastare le più pericolose ed articolate pratiche di pianificazione fiscale aggressiva messe in campo a livello internazionale. La redazione di tale piano, calcata dalle molteplici crisi avvenute nella prima decade degli anni 2000, ha avuto come movente la presa di coscienza da parte di molti Paesi che l'elusione e l'erosione delle basi imponibili da parte delle grandi società avevano raggiunto livelli non accettabili e che pertanto era necessario definire dei fac-simile di norma a cui tutti gli Stati avrebbero potuto far riferimento per rispondere a tali

---

<sup>327</sup> OECD, *Ending the Shell Game. Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*, cit.

<sup>328</sup> OECD, *op. ult. cit.*

comportamenti in maniera adeguata<sup>329</sup>. Molti Paesi contestavano inoltre le disposizioni inserite nei trattati fiscali bilaterali per il loro modo di suddividere i poteri di imposizione, secondo la maggioranza non sempre sufficientemente equi tra quanto attribuito allo Stato di origine e quanto a quello di residenza per i profitti di derivazione transfrontaliera<sup>330</sup>. Il concetto di erosione come inteso dall'OCSE porta ad una riduzione nella sfera dei redditi tassabili solo in apparenza di carattere lecito, poiché nasconde nella realtà un'esenzione, un'esclusione o un'agevolazione fiscale che il contribuente si accaparra per scopi diversi da quelli previsti per ciascun singolo tributo. Tale fenomeno rappresenta una deviazione normativa ai principi generali della tassazione che può definirsi la linea di separazione tra quest'ultimi e le eccezioni ammesse per coloro che si trovano in particolari condizioni sociali ed economiche<sup>331</sup>.

Nonostante non si tratti di per sé di regole vincolanti per chi collabora con l'OCSE oppure opera nei mercati globali, il consenso generale nei confronti delle stesse è stato fin da subito molto ampio tant'è che le nazioni e le giurisdizioni che attualmente cooperano per la loro implementazione sono circa 140<sup>332</sup>. Esattamente come l'Unione Europea non ha esitato ad introdurre le direttive ATAD I e II per recepire alcune delle raccomandazioni<sup>333</sup> del Progetto, anche altri singoli Stati hanno scelto liberamente di iniziare ad adeguarsi agli atti di *soft laws* offerti. Allo stesso tempo però c'è da specificare che sebbene gli obiettivi delle leggi europee e di quelle internazionali siano gli stessi in materia, talvolta le politiche fiscali perseguite non sono parse comunque tra di loro conciliabili poiché lo scopo primario dell'Unione è pur sempre l'integrazione del mercato interno mentre quello dell'*Action Plan* è la lotta alle condotte societarie dannose per la corretta concorrenza globale<sup>334</sup>. Inoltre, con riferimento al caso nazionale a titolo di esempio, si vuole far notare come talvolta vi sia stata una divergenza tra il momento di introduzione dei principi OCSE ed il momento di loro effettiva applicazione da parte della giurisprudenza, che rappresenta di fatto l'insieme delle istituzioni addette all'applicazione concreta delle norme. L'Italia è stata una delle nazioni più

---

<sup>329</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Pacini Editore – Pisa, 2019, pp.3-7.

<sup>330</sup> AMATUCCI F., *op. ult. cit.*

<sup>331</sup> AMATUCCI F., *L'adeguamento dell'ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell'OCSE e dell'UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2015, n.1, p. 3 ss.

<sup>332</sup> Dati disponibili al sito: <https://www.oecd.org/tax/beps/>

<sup>333</sup> Le Azioni 2, 3, 4 e 6.

<sup>334</sup> AMATUCCI F., *op. ult. cit.*

tempestive nell’inserimento di alcune raccomandazioni tra le disposizioni interne, ne è la prova la Legge n.° 23 dell’11 marzo 2014 per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita<sup>335</sup>. Tuttavia, andando ad osservare come si è mossa la giurisprudenza a riguardo, si può notare come per il primo periodo non sia stata data effettivamente voce a questo tipo di orientamento innovativo. La prima vera svolta è arrivata solo quattro anni più tardi con una pronuncia della Commissione Tributaria regionale emiliana in cui per la prima volta i giudici hanno avuto modo di sperimentare la filosofia OCSE a livello giurisprudenziale stabilendo che *“l’internazionalità dell’operazione non deve costituire un ulteriore indizio della sua potenziale elusività: il Profit Shifting Italia-su-Estero non deve essere trattato in modo più rigoroso rispetto a quello Italia-su-Italia”*<sup>336</sup>.

Il BEPS si fonda su tre pilastri fondamentali, da considerarsi come i tre macro-obiettivi da raggiungere, e ciascuna delle regole in cui è suddiviso è correlata ad uno di essi (fanno eccezione le Azioni 1 e 15 che contengono disposizioni a sé stanti – la prima si occupa dei problemi legati allo sviluppo dell’economia digitale e la seconda dell’elaborazione di un *Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*<sup>337</sup>):

- i) il pilastro n.° 1 punta alla coerenza tra regimi di tassazione differenti e cerca di eliminare eventuali asimmetrie tributarie derivanti da un diverso trattamento di alcuni componenti reddituali;
- ii) il pilastro n.° 2 riguarda la tassazione della realtà economica secondo il principio della prevalenza della sostanza sulla forma;
- iii) il pilastro n.° 3 riguarda la trasparenza e certezza del diritto.

Tutti i soggetti che si impegnano quotidianamente a mettere in pratica le raccomandazioni fornite rientrano nel c.d. *“Inclusive Framework on BEPS”* e costituiscono la più alta carica politica e tecnica responsabile dei lavori in materia. L’*Inclusive Framework* fin dalla sua istituzione nel 2016 ha una serie di compiti da svolgere, tra i quali la verifica dell’applicazione degli standard minimi da parte delle nazioni rientranti nel quadro, l’elaborazione di rapporti

---

<sup>335</sup> LEGGE 11 Marzo 2014, n. 23, *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*, in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 59, 12 Marzo 2014.

<sup>336</sup> Per l’articolo di riferimento completo si veda: GREGGI M., *Il piano d’azione BEPS trova i suoi limiti nella giurisprudenza tributaria italiana di merito? L’utilizzo del principio di non discriminazione per circoscrivere l’applicazione del criterio di inerenza*, in Rass. Giur. Dir. Trib. Ita., 01/2018, pp.69-74.

<sup>337</sup> Che sarà oggetto di successivo approfondimento.

con rilevanza fiscale su tematiche di interesse per il G7 ed il G20<sup>338</sup> e la redazione con cadenza annuale di un documento che illustri quanto compiuto durante gli accertamenti periodici degli standard e lo svolgimento delle altre attività in corso per il piano BEPS<sup>339</sup>. Relativamente agli standard minimi, tra le azioni di cui è composto il progetto sono quattro quelle che per ora devono obbligatoriamente essere implementate all'interno dei singoli ordinamenti, ossia l'Azione 5, 6, 13 e 14. Si riporta di seguito uno schema riepilogativo della struttura del piano.

**Figura 4: la struttura del BEPS Action Plan**



*Fonte: elaborazione propria.*

Le Azioni 2, 3, 4 e 5 sono connesse al primo pilastro e sono quelle che mirano a favorire la coerenza fiscale tra regimi di tassazione diversi. L'Action 2 prende sotto esame gli strumenti e le entità di carattere ibrido, per cui sono previsti trattamenti differenti a seconda della nazione considerata, e si occupa di disporre suggerimenti per innalzare l'uniformità

<sup>338</sup> La tematica di maggiore interesse riguarda l'economia digitalizzata. I Ministri delle Finanze del G20 hanno richiesto all'OCSE di redigere entro il 2021 un piano comune a lungo termine contenente delle soluzioni concrete per l'imposizione in questa nuova realtà.

<sup>339</sup> Si tratta di un rapporto annuale contenente una panoramica generale sullo stato dei lavori dell'Inclusive Framework ed è suddiviso in quattro sezioni: una parte sull'inclusività e sul sostegno ai paesi in via di sviluppo; una parte sui progressi compiuti per la coerenza; una parte sui progressi compiuti per la sostanza; ed infine una parte sui progressi compiuti per la trasparenza e certezza del diritto. L'ultimo rapporto risale al 18 luglio 2020 (OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing – Parigi, 2020).

tributaria tra gli Stati e delle proposte di modifica alla Convenzione OCSE contro la doppia imposizione per neutralizzare tutti quegli effetti che portano a dei risparmi di imposta ingiustificati<sup>340</sup>. L'Action 3 si concentra sulle CFC, le *Controlled Foreign Companies*, e propone delle regole per risolvere le questioni legate agli spostamenti di reddito verso società estere di un gruppo per evitare la tassazione nello stato di residenza di alcuni profitti delle multinazionali. Le raccomandazioni di questa azione sono volte a ridurre l'incentivo a trasferire i guadagni in giurisdizioni con carico minore, pretendendo che anch'essi siano oggetto di imposizione finale nello Stato di residenza al sussistere di una serie di fattori predeterminati<sup>341</sup>. Nel periodico "Progress Report" relativo al periodo luglio 2019 - luglio 2020, l'OCSE definisce le CFC come società estere controllate direttamente o indirettamente da società interne residenti ed elenca una serie di criteri per definire chiaramente tale proprietà<sup>342</sup>. L'Action 4 prende in esame il fenomeno parallelo a quanto appena descritto, ossia il trasferimento di debito negli ordinamenti con aliquote elevate così che le deduzioni degli interessi passivi siano più alte e propone sei misure di intervento tra le quali test di mercato, regole che portano all'indeducibilità di una quota fissa di interessi pagati e regole che disconoscono lo sconto degli interessi passivi per determinate operazioni o transazioni. Onde evitare che si verifichino anche qui degli spostamenti indebiti di componenti reddituali, sono state stabilite delle interdipendenze tra il livello di attività svolta da parte di una società in una nazione e la quantità di interessi da essa deducibili, così che vi sia una giusta proporzione tra i due<sup>343</sup>. L'Action 5 infine, le cui basi risiedono in un rapporto del 1998<sup>344</sup> e nell'operato del *Forum on Harmful Tax Practises* (in sigla FHTP)<sup>345</sup>, analizza le pratiche fiscali dannose derivanti dalla conclusione di *tax ruling* nei regimi preferenziali, con l'obiettivo finale di evitare che la localizzazione di attività per loro natura mobili in un certo Paese

---

<sup>340</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.2, p.25.

<sup>341</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.3, p.49.

<sup>342</sup> Dai classici diritti di voto o valori azionari detenuti dai contribuenti residenti, ai test di tassazione, alle analisi del luogo in cui si svolge l'attività d'impresa.

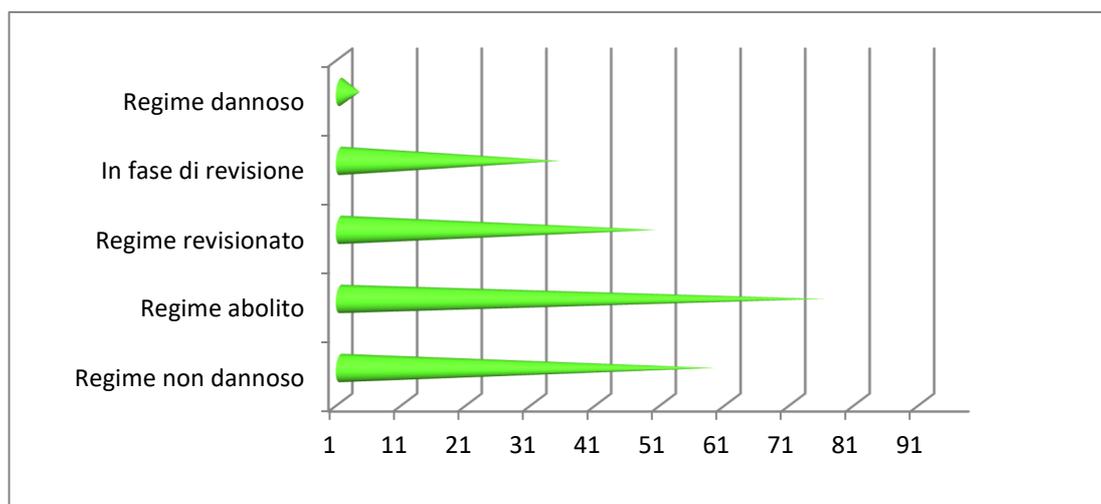
<sup>343</sup> OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, cit., p.12.

<sup>344</sup> Si fa riferimento al rapporto "Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue" già citato nella nota 42. In maniera particolare, tale documento ha messo in luce le caratteristiche che differenziano un paradiso fiscale da un regime fiscale preferenziale.

<sup>345</sup> Il Forum è stato creato negli Anni '90 in concomitanza con l'inizio dei lavori da parte dell'OCSE per la lotta alla concorrenza fiscale dannosa ed assume ancora oggi il compito di monitorare le pratiche poste in essere dai singoli regimi tributari per favorire certe attività, zone geografiche o investimenti.

piuttosto che in altri consenta erosioni nei territori con *tax rate* superiore<sup>346</sup>. A partire dal 2016 sono stati revisionati circa 290 regimi preferenziali, portandoli a regolarizzare le caratteristiche che non erano conformi ai livelli voluti, e nonostante la pandemia mondiale dovuta al COVID-19, i lavori di monitoraggio non si sono fermati nemmeno nel corso del 2020, anno determinante per il progetto poiché si è dato inizio all’analisi del primo stock di esercizi per quanto riguarda l’applicazione delle azioni minime. L’*Action 5* ricopre un ruolo cruciale per tutti e tre i pilastri del piano poiché spinge ad un rafforzamento della coerenza, della sostanza nonché della trasparenza tra sistemi tributari. I risultati finora ottenuti possono dirsi alquanto soddisfacenti in tutte e tre le aree di competenza, basti pensare che i dati sugli accordi fiscali scambiati regolarmente fino al 2019 hanno riguardato circa 30.000 passaggi di informazioni<sup>347</sup>. Per dare un’idea dei progressi compiuti si riporta qui di seguito una tabella tratta dal “*Progress Report July 2019 – July 2020*” contenente degli estratti degli traguardi raggiunti dopo l’ultima analisi dei regimi preferenziali.

**Figura 4: esiti derivanti dall’analisi FHTP dei regimi preferenziali per il periodo 2016-2020**



Fonte: elaborazione propria tratta da OCED, *Progress Report July 2019 – July 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*

Rispetto a questo primo pilastro, nell’epoca ante-BEPS vi era una grande incongruenza tra norme interne ed esterne relative alla tassazione dei redditi derivanti da attività aziendali e ciò creava ingenti opportunità di arbitraggio per i contribuenti più acuti. Ciò che hanno cercato di fare tali disposizioni è stato portare un equilibrio in materia. Sebbene tali azioni

<sup>346</sup> VIOTTO A., *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.5, p.87.

<sup>347</sup> OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, cit., p.14.

non rientrino nei livelli essenziali voluti dall'OCSE infatti, ad eccezione della quinta misura, sono state comunque adottate da un gran numero di Paesi che ora dispongono di metodi efficaci per evitare i trasferimenti di profitto attraverso finanziamenti o strutture opache, in maniera particolare se si pone sotto osservazione l'operato delle multinazionali.

Le Azioni 6, 7, 8, 9 e 10 sono connesse al secondo pilastro del piano e puntano alla tassazione dei profitti nel Paese in cui gli stessi vengono prodotti per perseguire il criterio della prevalenza della sostanza sulla forma. Tra le cinque, l'Azione 6 rappresenta il secondo *minimum standard* e si preoccupa di regolare la pratica di abuso dei trattati fiscali bilaterali con un focus particolare sul c.d. "treaty shopping". Quando si parla di *treaty shopping* si intende il tentativo da parte di un soggetto passivo d'imposta di accedere ai benefici derivanti da una convenzione pur non essendo residente in nessuno dei due Stati contraenti<sup>348</sup>. Pertanto, onde evitare che i contribuenti ottengano liberamente dei vantaggi impropri, sono state delineate delle regole a riguardo che indichino le condizioni che devono essere soddisfatte per poter usufruire delle disposizioni convenzionali. Come indicato nell'ultimo report<sup>349</sup>, i processi annuali di revisione tra pari a cui hanno scelto di sottoporsi i Paesi dell'*Inclusive Framework* ancora non indicano se l'implementazione dello standard minimo stia effettivamente riducendo l'abuso dei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, ma sarà premura delle successive revisioni verificare anche questo. Il rimedio più efficace per tale problema tuttavia rimane comunque quanto delineato nell'*Action 15*, ossia l'adesione ad una convenzione multilaterale che pur rispettando i patti già conclusi dagli Stati riesca ad eliminare i gap provenienti da questi ultimi ed impedire l'erosione delle basi imponibili<sup>350</sup>. Lo sviluppo di uno strumento contenente delle norme condivise che prevalgano sulle altre porta ad evitare singoli lavori di emendamento sulle 3500 convenzioni fiscali già esistenti; ciò non toglie chiaramente che lo sforzo richiesto per la sua normazione sia notevole<sup>351</sup>. Una convenzione efficace dovrebbe essere in grado di co-esistere con le leggi interne senza entrarvi in contrasto ed allo stesso tempo le singole nazioni dovrebbero tenerne aggiornato il contenuto. I dati più recenti indicano che la *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*

---

<sup>348</sup> OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, cit., p.19.

<sup>349</sup> OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, cit., p.20.

<sup>350</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.15, p.212 ss.

<sup>351</sup> VIOTTO A. (a cura di), *op. ult. cit.*

dell'OCSE/G20 (in sigla MLI)<sup>352</sup>, in vigore dal 1° luglio 2018, è stata firmata da 95 giurisdizioni diverse e 65 di queste hanno provveduto anche a ratificarla<sup>353</sup>. Nel maggio 2020 la stessa ha portato all'emendamento di una quota di accordi bilaterali pari a 300, sinonimo di iniziale volontà ed appoggio politico al contrasto delle pratiche BEPS<sup>354</sup>.

Rispetto all'Action 6, l'Azione 7 cerca di perseguire l'obiettivo della prevalenza della sostanza sulla forma concentrandosi sulle strategie di elusione fiscale legate al concetto di stabile organizzazione. Come indicato dalla dottrina<sup>355</sup>, tra le tecniche principali in materia per aggirare le norme convenzionali si trovano: la frammentazione dell'attività d'impresa in piccole attività ausiliarie così da risultare esonerati dallo *status* di stabile organizzazione; il ricorso a società estere controllate-commissionarie per l'appropriazione di guadagni commerciali maggiori; e la scissione in momenti diversi tra la negoziazione e la conclusione degli affari aziendali così che non possa sorgere una stabile organizzazione personale bensì venga affidato il tutto ad un agente terzo indipendente. Ciò che propone di fatto la raccomandazione di cui si discute è una modifica a quanto delineato dall'Art. 5 del Modello OCSE contro le doppie imposizioni ed al suo Commentario al fine di ridurre le possibilità di utilizzo di queste scorciatoie ed i risultati finora ottenuti confermano il consenso internazionale nei confronti di questi emendamenti. Tra le 95 giurisdizioni che hanno aderito al MLI, 46 di queste hanno apportato delle correzioni all'Art. 5 relativamente alla questione degli agenti indipendenti andando a influire così su 339 trattati finali, mentre altre 54 hanno apportato variazioni relativamente all'anti-frammentazione dell'attività principale d'impresa andando ad influire su 542 trattati esistenti<sup>356</sup>. Le Azioni dalla 8 alla 10 si distaccano dalle precedenti e pongono l'attenzione alle operazioni che per loro natura hanno ad oggetto assets intangibili, alle *cash boxes*, all'allocazione dei rischi ed a tutte quelle transazioni a rischio di erosione della base imponibile. Il primo step per la revisione dell'impatto delle seguenti misure è stato avviato dall'OCSE nel 2019.

---

<sup>352</sup> <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

<sup>353</sup> L'Italia ha firmato la convenzione multilaterale il 7 giugno 2017, ma non ha ancora depositato lo strumento di ratifica. Dati aggiornati nel sito: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

<sup>354</sup> OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, cit., p.20.

<sup>355</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit.

<sup>356</sup> OECD, *op. ult. cit.*

Infine, vi sono le Azioni dalla 11 alla 14 che mirano a favorire la trasparenza e la certezza del diritto. L'Action 11 si focalizza sui dati relativi alle pratiche BEPS raccolti grazie all'utilizzo degli indicatori definiti nel *Chapter 2* della stessa ed oltre alla loro messa a disposizione per fornire informazioni sul loro impatto economico e sulla loro portata, cerca di identificarne anche i benefici ed i limiti nella prospettiva futura che quanto rilevato sia il più utile possibile per monitorare ed affrontare efficacemente il fenomeno<sup>357</sup>. Come noto, gli effetti dannosi delle condotte di *base erosion* costituiscono il fulcro del Progetto sin dalle sue origini, ma quantificarne con esattezza le conseguenze non è poi così semplice. L'OCSE raccomanda a riguardo un lavoro costante nell'analisi empirica di quanto raccolto in maniera tale che possa essere diffuso tra le nazioni. La prima versione delle statistiche aggregate fa riferimento ai dati finanziari ed economici relativi all'anno 2016 di 26 ordinamenti e copre circa 4000 multinazionali: trattandosi tuttavia di un approccio iniziale, quanto inventariato è stato soggetto ad una serie di limitazioni<sup>358</sup>. A prescindere dalla quantità di dati messi a disposizione, le informazioni non risultarono talvolta complete poiché veniva a mancare l'indicazione delle imposte finali effettivamente versate da parte delle multinazionali. Inoltre, separare gli effetti BEPS dagli altri effetti economici è risultato più complesso del previsto. L'attuazione vera e propria dell'Action 11 divenne già più concreta negli anni successivi con le pubblicazioni del "*Corporate Tax Statistics*" nelle versioni più aggiornate, di cui l'ultima risale al 29 luglio 2021<sup>359</sup>. Tale database costituisce una fonte preziosa non solo per l'analisi della tassazione delle società, ma anche per il Piano OCSE in generale poiché viene progressivamente arricchito di nuovi elementi. L'Action 12 fa notare come il primo passo per la lotta alla pianificazione fiscale aggressiva sia l'attuazione di un reciproco, tempestivo e completo scambio di informazioni tra amministrazioni diverse e per questo stesso motivo contiene le regole base della divulgazione obbligatoria. Sarà oggetto di approfondimento nel paragrafo successivo. L'Action 13 costituisce il terzo *minimum standard* e si occupa di stabilire le regole in materia di *transfer pricing* attraverso la stipulazione di un elenco completo della documentazione annuale che i gruppi devono fornire alle giurisdizioni a cui sono correlati. Le multinazionali che operano con controparti dello stesso gruppo societario localizzate in stati diversi infatti devono adeguarsi alle

---

<sup>357</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.11.

<sup>358</sup> OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, cit., p.23.

<sup>359</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/corporate-tax-statistics-database.htm>

condizioni di *transfer pricing* previste dallo stato nel quale le stesse operano. Complessivamente, l’Azione 13 ha portato ad un riesame delle linee guida precedentemente previste definendo un nuovo concetto di trasparenza che si sviluppa su tre livelli differenti: un *Master File*, un *Country File* ed un report di *Country-by-Country*<sup>360</sup>. Nelle periodiche revisioni tra pari viene attualmente incluso solo l’ultimo dei tre documenti, motivo per cui la sua implementazione è sempre oggetto di grande attenzione, basti pensare che solo nel 2020 si sono instaurati più di 2500 accordi per lo scambio di informazioni in esso contenute<sup>361</sup>. Dall’ultima review, effettuata per verificare il progressivo livello di implementazione dell’*Action*, è stato constatato inoltre che rispetto alle 95 giurisdizioni iniziali che scelsero di adottare tali regole si è ora arrivati a 132<sup>362</sup>. Tale evoluzione è dovuta in parte anche al rilascio di linee guida chiarificatrici da parte dell’OCSE che hanno risolto una serie di problemi interpretativi sulle disposizioni da rispettare sollevati in precedenza da imprese, governi ed altri soggetti interessati all’attuazione.

Per concludere, è stata redatta l’*Action 14* relativamente alle procedure di mutuo accordo nonché ultimo standard minimo BEPS. Si tratta della raccomandazione che, come scritto nel sito ufficiale del Piano, cerca di elevare l’efficienza e la tempestività nella risoluzione dei dibattiti che possono sorgere tra nazioni sulla disciplina della doppia imposizione e che cerca di assicurare ai contribuenti un accesso veloce al meccanismo apposito denominato “*Mutual Agreement Procedure*” (in sigla MTA). L’MTA costituisce il sistema che minimizza il rischio di incertezza circa l’interpretazione dei trattati fiscali, che assicura che i vincoli indicati nelle convenzioni siano implementati in buona fede e che promuove il raggiungimento di un rapido accordo in caso di dispute internazionali. Queste misure hanno ottenuto un forte sostegno politico. L’Azione contiene poi una serie di modelli di *best practice* che possono fungere da aiuto per gli Stati legati da patti, tra i quali si ricorda ad esempio “*Gli Stati dovrebbero fare in modo che l’accordo preso (...) in una procedura amichevole possa essere esteso anche ad altri periodi di imposta (precedenti o successivi) sempreché siano presenti i medesimi fatti e circostanze (da accertare attraverso una verifica)*”<sup>363</sup>.

---

<sup>360</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.12, p.193 ss.

<sup>361</sup> OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, cit., p.26.

<sup>362</sup> OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, cit., p.27.

<sup>363</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.14.

### 2.2.1 L’Azione 12 come base della *Mandatory Disclosure*

L’ottenimento di informazioni complete, tempestive e significative sulle strutture e sugli accordi fiscalmente rilevanti e su coloro che vi fanno ricorso è una delle sfide principali perseguite dalle autorità fiscali di tutto il mondo e rappresenta allo stesso tempo la via d’uscita migliore per rispondere celermente alle pianificazioni aggressive<sup>364</sup>. L’*Action 12* del BEPS, il cui contenuto rappresenta il fulcro della presente tesi, costituisce il provvedimento che affronta in modo mirato la questione e che ne istituisce le relative regole di contrasto predisponendo uno schema modulare di *Mandatory Disclosure* con l’obiettivo di facilitare la circolazione delle informazioni tributarie a livello sovranazionale<sup>365</sup>. L’idea di base è quella di mettere a disposizione delle nazioni delle linee guida per impostare al meglio i sistemi informativi delle proprie amministrazioni e di conseguenza permettere un’efficace difesa dalle strutture e transazioni commerciali abusive ed elusive<sup>366</sup>. Le raccomandazioni proposte non costituiscono di per sé un modello di trasmissione inderogabile, gli Stati possono scegliere se optare o meno per la divulgazione obbligatoria, ma rappresentano comunque un buon punto di riferimento per gli ordinamenti ancora privi di una legislazione in materia. Si ritiene la sua adozione consigliabile poiché qualora un Paese decidesse di appoggiarsi allo schema previsto dall’*Action 12* avrebbe il vantaggio di usufruire di direttive dotate dell’elasticità necessaria per adattarsi ai singoli bisogni interni ed allo stesso tempo avrebbe a sua disposizione anche altri fac-simile di norma più mirati al contrasto degli schemi di *aggressive tax planning* internazionale. Ciò non toglie comunque, che se si opta per la comunicazione obbligatoria la redazione delle regole di *Mandatory Disclosure* non è libera, è necessario infatti provvedere alla soddisfazione di una serie di principi fondamentali che portano all’istituzione di un regime finale in grado di indurre i contribuenti a rifletterci bene prima di usufruire di schemi elusivi poi oggetto di dichiarazione<sup>367</sup>. I principi in questione sono quattro, vengono disciplinati nel *Chapter 1* del testo e richiedono:

- i) chiarezza e semplicità delle regole, al fine di favorirne una comprensione accessibile a chiunque ed evitare l’involontaria non trasmissione dei dati;

---

<sup>364</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit. p.12.

<sup>365</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit. p.9.

<sup>366</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.12.

<sup>367</sup> OECD, *op. ult. cit.*

- ii) il bilanciamento tra i costi sostenuti per garantire la *compliance* dei contribuenti e dei promotori ed i benefici che ne derivano alle amministrazioni interne;
- iii) l'efficacia nel perseguimento degli scopi voluti e nell'identificazione degli schemi elusivi pur mantenendo la dinamicità necessaria per rispondere ai cambiamenti dell'ambiente esterno ed ai cambiamenti nelle tipologie di programmazione;
- iv) e la certezza che quanto misurato e raccolto nel tempo sia poi effettivamente utile ed utilizzato.

Non tutti i Paesi scelgono di adottare tale metodo. Parallelamente invero sussistono degli strumenti alternativi che richiedono allo stesso modo la comunicazione e segnalazione delle condotte pianificate dai contribuenti, ma in cui sono i soggetti passivi d'imposta che scelgono spontaneamente di fornire una panoramica circa la loro reale posizione fiscale. Per fare degli esempi pratici si sta parlando dei *co-operative compliance programmes*, dei sondaggi e dei questionari somministrati dalle autorità a contribuenti specifici, dei *rulings* e della *voluntary disclosure*, nell'ambito della quale le persone assumono dei comportamenti collaborativi con il Fisco ed in cambio ricevono degli sconti sulle sanzioni amministrative. Ciò che differenzia questi strumenti dalle regole dell'Azione OCSE è la minore capacità di indurre i destinatari dell'obbligo a mantenere un atteggiamento conforme alla normativa vista la loro base di adesione volontaria e visto che le *Mandatory Disclosure Rules* pongono il dovere di trasmissione anche a capo di coloro che hanno posto in essere la pianificazione, siano essi i meri promotori piuttosto che gli utilizzatori dello schema, così che i dati ricavati possano fornire una visione completa di tutte le parti coinvolte nella progettazione dello stesso<sup>368</sup>. Si ritiene inoltre che il fatto di lasciare al contribuente la scelta di trasmettere o meno i dati rilevanti sui propri piani faccia venir meno in tali misure lo scopo primario per cui sono sorte, ossia combattere la progettazione fiscale aggressiva. Detto questo, nonostante si ritenga in questa sede il primo più efficiente dei secondi, ambedue i sistemi possano esistere e coesistere, purché alla base vi sia il giusto coordinamento e la giusta integrazione dei dati richiesti onde evitare duplicazioni e sforzi di fornitura inutili.

Tornando al regime delineato dal BEPS, il suo successo procede di pari passo con la corretta selezione di sei fattori, che nel documento vengono delineati come i "*basic elements of mandatory disclosure*": si tratta della definizione dei soggetti su cui ricade l'onere della

---

<sup>368</sup> VIOTTO A. (a cura di), *op. ult. cit.*

comunicazione, della tipologia di dati che devono essere esibiti, delle tempistiche e delle modalità di fornitura da rispettare, delle eventuali sanzioni in cui incorre chi non adempie ai propri obblighi e del corretto utilizzo di quanto inventariato.

Per quanto riguarda coloro a cui spetta il dovere di trasmissione, l’Azione 12 propone due alternative che si distinguono sulla base dell’approccio seguito, così che a ciascuno Stato sia lasciata una certa discrezionalità. La preferenza da parte dei singoli ordinamenti dev’essere espressa tra un modello *promoter-based*, in cui l’onere di divulgazione ricade principalmente sul soggetto promotore dello schema fiscale al sussistere di una serie di condizioni che lo consentono<sup>369</sup>, ed un modello *transaction-based*, in cui l’onere ricade separatamente sia in capo al promotore che pone attività di assistenza che in capo al contribuente che usufruisce della pianificazione elusiva. La prima opzione fa perno sulla figura del professionista e del consulente, essendo più alta la probabilità che siano questi i soggetti con una conoscenza maggiore del regime e dei vantaggi che ne derivano, e viene adottata dal Regno Unito, dal Portogallo e dal Sud Africa assieme ad una serie di altri Paesi; l’intento finale è quello di influenzare le volontà di tali esperti in positivo ed avere un impatto correlato dal lato dell’offerta del mercato dell’elusione<sup>370</sup>. La seconda opzione fa ricadere invece il vincolo su entrambi, chiedendo che la trasmissione avvenga in maniera indipendente da ambedue i lati e precisando che l’adempimento da parte di uno dei due vincolati non soddisfa anche quello in capo alla sua controparte. Istituire un meccanismo per la tracciabilità e la connessione di quanto comunicato dagli interessati risulta in questo contesto alquanto fondamentale, tant’è che nei regimi esistenti si fa ricorso ad un codice identificativo degli schemi elusivi che il contribuente deve inserire nella sua dichiarazione oppure ad una lista di clienti che ha usufruito della pianificazione fiscale fornita, depositata dal promotore esperto al Fisco competente<sup>371</sup>. Rispetto alla precedente alternativa, quest’ultima costituisce sicuramente un metodo più sicuro, poiché i dati ricevuti da entrambi i soggetti ed inerenti la stessa pratica potrebbero essere intrecciati per verificarne la coincidenza e poiché si andrebbe a porre una certa responsabilità a capo di tutti gli interessati. Allo stesso tempo però si richiede una

---

<sup>369</sup> Se il promotore è identificabile, non oppone alla pratica il segreto professionale e non è locato in un Paese offshore. Il relativo contribuente dovrà riportare uno specifico codice identificativo sulla sua dichiarazione dei redditi (VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit., cap.12, p.185).

<sup>370</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.33.

<sup>371</sup> Talvolta si ricorre anche ad una strategia combinata che utilizzi entrambi gli approcci, in modo da rendere più efficiente la ricerca.

maggiore organizzazione statale per riuscire a gestire gli invii, le ricezioni e le elaborazioni delle informazioni richieste, pertanto la sua implementazione risulta più complessa e potrebbe comportare il sostenimento di oneri maggiori sia per i contribuenti che per le Amministrazioni interne (a livello di personale addetto a tale lavoro, per fare un esempio). Il metodo *promoter-based*, nonostante tra i due non sia quello prediletto dall'OCSE, è più semplice e nonostante non permetta verifiche finali di coincidenza se gestito correttamente si ritiene che possa risultare comunque efficiente.

Quanto all'individuazione degli schemi e della tipologia di transazioni che devono essere incluse nell'informativa, nei regimi vigenti vengono prese come riferimento le fattispecie segnalabili descritte dalla normativa interna unitamente a degli indici rilevatori di schemi elusivi. Tali parametri, prefissati dagli Stati che scelgono di seguire l'Azione 12, consentono di verificare quanto dev'essere soggetto o meno a divulgazione e si basano su soglie minime, filtri scrematori oppure *hallmarks* (le c.d. caratteristiche distintive). I primi due strumenti possono essere adottati in contemporanea e tentano di apporre dei livelli minimi di rilievo dei dati abbassando il rischio che se ne crei un accumulo di futuri. L'elemento che più comunemente funge da soglia o da filtro è l'ormai noto "test del beneficio principale", una prova secondo cui il limite prestabilito dalle istituzioni si considera superato se il tornaconto derivante da una precisa operazione tributaria si presenta come il guadagno principale rispetto al guadagno complessivo totale<sup>372</sup>. Accanto a questi mezzi vi sono poi gli indicatori, chiamati appunto *hallmarks*, ossia degli indici che hanno il compito di segnalare la presenza di potenziali programmazioni aggressive. Si suddividono in generici e specifici, a seconda della tipologia di caratteristiche incluse. Appartengono ai tratti generici la confidenzialità con cui il promotore richiede al contribuente il mantenimento della riservatezza riguardo il piano offerto, tipico solo dei fatti criminosi, e la previsione di un premio extra per il consulente sul risultato finale derivante dal vantaggio che egli ha fatto ottenere al cliente. In merito, giova segnalare che alcuni Paesi hanno potuto constatare che tale retribuzione aggiuntiva non per forza costituisce un addebito separato, talvolta può essere inclusa direttamente nel costo della transazione finale<sup>373</sup>. Appartengono invece ai tratti specifici tutti quei riferimenti che si concentrano per lo più sull'individuazione delle pratiche illecite nelle aree fiscali maggiormente vulnerabili e rischiose, come le operazioni di leasing o le perdite d'impresa.

---

<sup>372</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.37.

<sup>373</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.40.

Concordemente con quanto precisato dall'OCSE, quando si ha a che fare con transazioni delicate o con particolari elementi di un'operazione, è sempre bene che le istituzioni mantengano un certo grado di elasticità circa l'ambito di applicazione degli *hallmarks* specifici, in maniera tale che al sussistere di anche solo una delle condizioni previste dalla normativa scatti l'onere di divulgazione obbligatoria e non vi siano facili vie d'uscita. Per fare un esempio concreto di quanto discusso, come indicato al par. 122 del documento, nel Regno Unito sorge l'obbligo di *mandatory disclosure* ogni qualvolta vengano conclusi accordi di leasing della durata superiore ai due anni che abbiano ad oggetto impianti o macchinari di valore pari o superiore ai 10 milioni di euro o il cui valore complessivo sia pari o superiore ai 25 milioni di euro oppure ogni qualvolta da contratto vengano sostanzialmente eliminati i rischi per il locatore o si preveda addirittura una contro-locazione finanziaria. In linea di massima, si può dire che i fatti presi di mira non riguardano operazioni da cui difficilmente possono sorgere pianificazioni aggressive per via delle caratteristiche possedute, quanto piuttosto operazioni che hanno ad oggetto importi elevati oppure accordi atipici.

Le tempistiche e le modalità con cui perseguire la divulgazione rappresentano ulteriori aspetti primari di cui tenere conto. Per quanto riguarda il primo fattore le differenze temporali sono significative a seconda del Paese che si pone sotto osservazione: il periodo concesso può variare da una serie di giorni ad una serie di mesi a seconda di quanto disposto dalla normativa interna e dalla tipologia di evento che ha innescato l'operazione<sup>374</sup>. Chiaro che, quanto prima viene posta in essere la segnalazione, tanto prima le autorità potranno agire in sua risposta ma questo dipende anche dalla capacità dei singoli ordinamenti di muoversi in modo repentino o meno. Un governo che non sia in grado di adattare celermente la propria legislazione ai fatti fiscali via via emergenti nel tempo potrebbe puntare per esempio a dei metodi alternativi, come l'emissione di pareri su transazioni che non si ritengono corrette<sup>375</sup>. In linea di massima comunque, si dispone che se l'obbligo di *disclosure* spetta al professionista o consulente il momento da tenere in considerazione è quello in cui si sviluppa il piano tributario, mentre se l'obbligo spetta anche al contribuente, o il contribuente deve sostituire il promotore inadempiente, si fa riferimento al momento di effettiva implementazione del piano<sup>376</sup>. Lo schema fiscale che rientra nella categoria delle

---

<sup>374</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.49.

<sup>375</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.52.

<sup>376</sup> VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, cit.

informazioni rilevanti dev'essere comunicato alle Amministrazioni interne in maniera tale che possa evidenziarne chiaramente il funzionamento ed i profitti attesi. Saranno oggetto di indicazione pertanto i dati anagrafici generali del promotore e degli utilizzatori, i dettagli sulla programmazione e sulle sue modalità di azione, i motivi per i quali viene racchiusa entro i casi descritti dalle *rules* così come le normative applicabili alla fattispecie anche di livello internazionale<sup>377</sup>.

Come descritto nel par. 175 del documento, la richiesta di comunicazione di un certo schema da parte delle autorità non sempre è sinonimo di pratica illecita. Così come la comunicazione senza successiva risposta non è da intendersi per forza come implicito assenso da parte delle istituzioni. Spetta agli ordinamenti interni il compito di fare chiarezza in materia, come già accade in Irlanda, Inghilterra, Canada e Stati Uniti. Dall'altro lato, il mancato rispetto dell'informativa dovrebbe comportare l'irrogazione di relative sanzioni, pecuniarie o di altro genere, commisurate all'ampiezza dell'operazione a cui si riferiscono<sup>378</sup>.

Quanto raccolto grazie all'obbligo di comunicazione aiuta i governi ad apportare eventuali modifiche al diritto tributario interno, a valutare i rischi derivanti dai piani posti in essere e ad intraprendere campagne di comunicazione nei confronti dei cittadini sulle implicazioni fiscali a cui sono chiamati a rispondere se adottano gli schemi in parola<sup>379</sup>. Quanto raccolto può essere inoltre scambiato con le altre amministrazioni tributarie attraverso un'apposita piattaforma detta "*JITSIC Network*" (*Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network*) la quale facilita la libera collaborazione tra Stati anche in tema di strutture opache *offshore*, entro il quadro legale delle convenzioni bilaterali e multilaterali già concluse. Responsabile e creatore del *JITSIC Network* è il già citato *Forum on Tax Administration* (FTA) e ciascuna nazione che ne entra a far parte possiede un proprio ente di contatto unico incaricato di gestire la circolazione delle informazioni del paese<sup>380</sup>.

L'introduzione della direttiva UE 2018/822 da parte dei membri dell'Unione Europea, come ulteriore tassello della *compliance* fiscale, ha portato ad un'espansione significativa delle

---

<sup>377</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.60 ss.

<sup>378</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.57.

<sup>379</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., p.64.

<sup>380</sup> Gli attuali membri sono 42 tra i quali rientrano anche: Chile, Cina, Repubblica Ceca, Colombia, India, Indonesia, Israele, Italia, Giappone, Corea, Lussemburgo, Malaysia, Messico, Perù, Romania, Russia, Repubblica Slovacca, Slovenia e Sud Africa (Dati aggiornati al sito: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>)

regole di divulgazione obbligatoria nelle giurisdizioni internazionali. La DAC 6, correlata in modo diretto al Progetto BEPS ed in particolare all'Action 12, incorpora le regole stabilite nel rapporto OCSE *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, di cui si vedrà di seguito, ed implica la segnalazione delle pianificazioni aggressive transfrontaliere, delle strutture opache e dei sistemi elusivi del Common Reporting Standard<sup>381</sup>.

### **2.3 Le MDR per combattere l'elusione del CRS e delle strutture opache offshore**

In correlazione diretta con l'Azione 12 del BEPS, è stato stilato da parte dell'OCSE nel 2018 anche il *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*<sup>382</sup>, un documento incentrato sulla disciplina delle strutture opache e sugli schemi elusivi volti ad aggirare le regole del *Common Reporting Standard*. Dal punto di vista storico, tale documento è stato introdotto a poca distanza rispetto al precedente scambio automatico minimo imposto a livello internazionale; infatti, solo nel 2014 era stato reso noto l'*Automatic Exchange of Financial Account Information* per la trasmissione dei dati detenuti dagli intermediari finanziari, racchiuso complessivamente nella legislazione del CRS. Una serie di studi accademici e di altre fonti informative successive tuttavia, attestarono come, nonostante gli ottimi risultati raggiunti a seguito di quest'ultima implementazione<sup>383</sup>, sussistessero ancora dei problemi di *compliance* legati per lo più all'adozione di schemi elusivi da parte dei contribuenti con cui riuscivano ad evitare l'obbligo di divulgazione delle informazioni rilevanti alle amministrazioni del proprio paese di residenza<sup>384</sup>. Il tutto ovviamente con il supporto di figure professionali esperte. Per questi motivi pertanto, nel corso del G7 di Bari nella primavera del 2017, i Ministri delle Finanze discussero della questione nell'ambito della fiscalità internazionale e definirono la necessità di un impegno generale da parte di tutti i paesi per la fissazione di modelli normativi integrativi che imponessero la notifica alle autorità tributarie anche delle strutture non trasparenti e degli

---

<sup>381</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action12/>

<sup>382</sup> OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing – Parigi, 2018.

<sup>383</sup> La prima procedura di scambio automatico delle informazioni finanziarie di rilevanza fiscale è stata avviata nel 2017 con riferimento ai redditi prodotti nel 2016 ed ha costretto un grande quantitativo di contribuenti, appartenenti a più di 100 Paesi, a dichiarare i propri profitti offshore. Il gettito fiscale emerso che è stato calcolato dall'OCSE a seguito di questo primo scambio è pari a circa 85 bilioni di euro (dati disponibili al sito: <http://www.oecd.org/tax/game-over-for-crs-avoidance-oecd-adoptstax-disclosure-rules-for-advisors.htm>).

<sup>384</sup> OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, cit., p.3.

schemi di elusione, promossi da intermediari e consulenti per evitare l'applicazione del CRS o non consentire l'identificazione dei beneficiari effettivi di conti ed entità<sup>385</sup>. Il risultato finale fu l'elaborazione del *Model Mandatory Disclosure* da parte dell'OCSE che, rispetto all'*Action 12*, si focalizza esclusivamente sulle pratiche ostative all'applicazione della disciplina del 2014.

Il Modello OCSE di MDR<sup>386</sup> a cui si fa riferimento è composto da tre diverse sezioni: una parte introduttiva, in cui vengono elencati gli elementi chiave della progettazione del sistema di trasmissione; una parte centrale, contenente le definizioni cardine ed il prototipo di regole vero e proprio da seguire; ed una parte finale all'interno della quale è racchiuso il relativo commentario, il cui scopo è quello di aiutare il lettore ad una miglior comprensione ed interpretazione delle disposizioni presenti. Le definizioni contenute nella parte centrale riguardano i *CRS Avoidance Arrangements* e le *Opaque Offshore Structures*, ovvero i due tipi di schemi di cui si occupa la normativa *de qua*, le figure professionali a cui ci si rivolge quando si parla di "intermediari" ed una sequenza di altri termini di valore secondario rispetto alla trattazione d'interesse.

La prima categoria dei *CRS Avoidance Agreements*, descritta alla regola 1.1, ricomprende al suo interno gli accordi e le strutture che in modo diretto o indiretto cercano di aggirare la normativa internazionale sull'AEOI. Gli stessi devono peraltro presentare delle caratteristiche precise per essere ricompresi in taluna specie. Il modello invero individua una serie di *hallmarks*, quindi di segni distintivi da cui si evince lo schema elusivo, di cui occorre che accordi e strutture siano contrassegnati. Innanzitutto, si deve trattare di schemi per cui si può ragionevolmente ritenere che siano stati progettati, commercializzati o promossi con la sola finalità di evitare la comunicazione dei dati obbligatori<sup>387</sup>. Come descritto in maniera più dettagliata nel commentario, tale risultato può essere raggiunto in tantissimi modi, alcuni probabilmente ancora non rilevati: attraverso l'utilizzo di un conto bancario, di un prodotto o di un investimento che nella teoria non sono ritenuti come finanziari ma che di fatto ne presentano dei tratti molto simili; attraverso lo spostamento di un conto in una

---

<sup>385</sup> In aggiunta agli obblighi già sussistenti di rendicontazione delle informazioni finanziarie rilevanti di tipo fiscale (MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE, *I risultati della Presidenza italiana del G7 nella filiera Finanze*, Dipartimento del Tesoro, Ufficio di Coordinamento G7/G8/G20, 2017, cap.2.4.2, pp.19-20).

<sup>386</sup> È la sigla del *Model MDR for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*.

<sup>387</sup> Regola 1.1 del *Model Mandatory Disclosure*.

giurisdizione in cui non sono presenti obblighi di CRS o non sussistono accordi regolanti il CRS con il proprio Stato; attraverso il trasferimento di denaro detenuto in un conto finanziario presso un conto non finanziario non soggetto alla normativa; attraverso l'utilizzo di conti o contratti di cui non si individua esattamente il titolare; oppure attraverso lo sfruttamento delle lacune nelle procedure di *due diligence* riguardanti gli intermediari<sup>388</sup>. Come indicato al par. 5, l'omessa comunicazione dei dati da parte dei professionisti non costituisce di per sé un comportamento elusivo della legislazione. È necessario che lo stesso rientri in un intento più ampio di programmata violazione dello spirito e dei propositi del CRS. Ciononostante, sussistono ancora dei dubbi da parte della dottrina<sup>389</sup> circa il metro di giudizio seguito per valutare l'elusività o meno delle condotte poste in essere poiché al par. 6 non si fa riferimento ad alcuna valutazione soggettiva che tenga conto anche della volontà delle parti.

La seconda categoria, descritta alla regola 1.2, si riferisce alle *Opaque Offshore Structures* ossia a quelle entità situate in Paesi diversi da quello di residenza del beneficiario effettivo in cui non si svolge alcuna attività economica concreta e che sono state promosse e costituite appunto per nascondere la reale persona di quest'ultimo. Come indicato dal par. 28 e seguenti del commentario, la sussistenza di una struttura localizzata in un territorio diverso dal proprio (da cui deriva il termine *offshore*) che fittiziamente risulti sostenitrice della produzione economica prevalente al solo fine di ricavare dei vantaggi fiscali indebiti nel suo Stato di residenza rappresenta l'*hallmark* principale della presente fattispecie. Addirittura la struttura opaca potrebbe essere detenuta da più soggetti titolari, alcuni dei quali residenti nella stessa nazione in cui è stabilita ed altri no<sup>390</sup>.

Ulteriori segni distintivi che deve possedere per potersi definire la sua opacità sono l'utilizzo di *nominees*<sup>391</sup> o di altre forme di controllo indiretto per nascondere quello effettivo dell'ente, il ricorso a contratti illegittimi ed a mezzi di pagamento non tracciabili per un

---

<sup>388</sup> Par. 3 ss. commentario del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>389</sup> AMADDEO F., *Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border. Modello OCSE MDR e Proposta di Direttiva "DAC 6"*, in *Dir. Trib. Int. e UE*, maggio 2018.

<sup>390</sup> In questo caso le regole di divulgazione obbligatoria valgono anche per i titolari residenti, in maniera tale che non si possano creare dei falsi proprietari dell'entità per evitare di essere sottoposti alla procedura (Parr. 29-30 commentario del *Model Mandatory Disclosure*).

<sup>391</sup> Quando si parla di "nominee shareholder" si intende una qualsiasi persona che detiene delle azioni per conto di un'altra persona, rispettivamente azionista nominato ed azionista nominatore (Par. 34 commentario del *Model Mandatory Disclosure*).

libero accesso agli *assets* senza che vi sia prova dell'identità reale dei loro proprietari o l'utilizzo di soggetti (come i trust) che potrebbero riuscire a sfuggire più facilmente gli obblighi legati all'antiriciclaggio<sup>392</sup>. Ciò che risulta fondamentale di fatto, sia per quanto riguarda gli schemi di cui sopra sia per le strutture opache, è l'intento elusivo perseguito dai contribuenti a prescindere che quanto concordato fraudolentemente abbia forza legale o meno e che quanto progettato sia già stato messo in atto o non ancora implementato<sup>393</sup>. D'altro canto, si ricorda che un veicolo in cui investono istituzioni riconosciute come banche o governi o la cui sede coincide con la residenza dei proprietari non è da intendersi come *Opaque Offshore Structures*.

Non essendo tali schemi strettamente correlati ai conti detenuti dalle figure professionali ed alla legislazione CRS, è importante far notare come il novero di pianificazioni in realtà incluse nel campo del Modello OCSE di MDR e sottoposte al vincolo della rendicontazione non sia limitato alle sole attività finanziarie ma riguardi anche attività diverse<sup>394</sup>.

La figura dell'intermediario di cui alla regola 1.3 assume una connotazione molto ampia, visto e considerato che la responsabilità ed i ruoli degli stessi possono variare in modo notevole a seconda dello Stato che si pone sotto osservazione. L'impossibilità di individuare una comune ed univoca definizione di tali soggetti deriva dal fatto che si vuole evitare che ciò possa condizionare l'efficacia del modello in qualche giurisdizione interessata alla sua applicazione. Pertanto, l'intermediario viene descritto come quel mediatore su cui ricade la responsabilità di aver programmato, commercializzato, promosso o fornito una consulenza per la realizzazione di uno specifico schema elusivo volto ad evitare le disposizioni del CRS o per istituire una struttura opaca<sup>395</sup>. A sua volta tale categoria può essere suddivisa in due sotto-classi: da un lato i promotori (o *promoters*), ossia coloro che si mettono all'opera in maniera concreta per portare a compimento un programma elusivo<sup>396</sup>, e dall'altro i prestatori di servizi (o *service providers*), che a differenza dei primi si occupano della mera attuazione dello schema. In quest'ultimo gruppo rientrano coloro che forniscono consulenza

---

<sup>392</sup> Par. 33 ss. commentario del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>393</sup> Regola 1.4 del *Model Mandatory Disclosure* e Par. 4 commentario del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>394</sup> Par. 26 commentario del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>395</sup> Regola 1.3 del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>396</sup> I *promoters* sono coloro che progettano, promuovono e/o commercializzano i piani elusivi. Il commentario del modello fa notare come rientrino tra coloro che commercializzano questi piani anche quegli intermediari che hanno fatto ricorso ad uno schema sorto inizialmente con finalità legittime (Par. 46 commentario del *Model Mandatory Disclosure*).

ai propri clienti e la cui responsabilità è correlata all'esistenza di uno standard di conoscenza. Secondo il principio di presunzione di conoscenza si ritiene punibile quella figura professionale che, per via del suo operato e del lavoro svolto, possiede le conoscenze e competenze atte a comprendere chiaramente se la tipologia di pianificazione fiscale aggressiva che sta ponendo in essere viola le normative in vigore<sup>397</sup>.

Tutti coloro che possono essere ricompresi entro questi termini, e che si trovano in una delle posizioni descritte, sono obbligati a rispettare i vincoli di rendicontazione previsti dal Modello OCSE di MDR se sussiste un legame con una giurisdizione che ne è destinataria o comunque se sussiste una delle tre condizioni alternative indicate alla regola 2.1. La regola 2.1 del documento ed il relativo commentario delineano i criteri che costituiscono il c.d. "nexus test", da tenere sott'occhio per verificare se a capo di ciascun singolo intermediario sorge qualche obbligo. Come descritto nel testo della norma, la divulgazione sarà obbligatoria se il promotore o il fornitore di servizi operano per il tramite di una succursale situata in un Paese in cui il regime è vigente, se gli stessi sono residenti o hanno la propria sede d'affari in un ordinamento vincolato o se comunque devono rispondere agli obblighi di trasmissione in virtù di altre motivazioni richieste dallo Stato stesso<sup>398</sup>. Questi soggetti possono essere chiamati in causa non solo per le proprie condotte ma anche per quelle perseguite dai propri dipendenti e collaboratori.

Si segnala in questa sede un'ulteriore differenza del modello con l'Action 12 del BEPS, in quanto gli avvocati, i commercialisti, i consulenti, le banche e gli altri prestatori chiamati in causa non sono esclusivamente quelli dai cui schemi si conseguono dei vantaggi fiscali, qui rileva qualsiasi beneficio illegittimo conseguito dal non rispetto della normativa del CRS<sup>399</sup>. Inoltre, si presentano divergenti anche le tempistiche richieste per l'invio delle singole comunicazioni. Secondo il BEPS, il contribuente dovrebbe procedere alla veicolazione dei dati nel momento in cui si serve della pianificazione mentre secondo il Modello MDR gli intermediari dovrebbero intervenire entro trenta giorni dalla conclusione o disponibilità dell'accordo<sup>400</sup>.

---

<sup>397</sup> Par. 6 ss. commentario del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>398</sup> Regola 2.1 del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>399</sup> Par. 44 commentario del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>400</sup> AMADDEO F., *Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border. Modello OCSE MDR e Proposta di Direttiva "DAC 6"*, cit.

La regola 2.3 disciplina il tipo di informazioni oggetto di invio, che ovviamente riguardano: i) le generalità dei soggetti coinvolti, nell'interesse delle loro giurisdizioni di appartenenza; ii) i particolari del patto conseguito ed i riferimenti normativi raggiunti se si tratta di un *CRS Avoidance Arrangement*; iii) ed una descrizione dettagliata dei fattori che ostacolano l'identificazione del titolare effettivo se si tratta di una *Opaque Offshore Structure*<sup>401</sup>. Il vincolo di comunicazione non sorge in via derogatoria per i motivi indicati alla regola 2.4, che a loro volta coincidono con i motivi indicati all'art. 26 comma 3 della Convenzione OCSE ed all'art. 21 della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale<sup>402</sup>. In modo particolare, si fa riferimento alla richiesta che sia rispettato il segreto professionale che tanto caratterizza il rapporto tra cliente ed intermediario. Ma è proprio su quest'ultima questione che è sorta qualche critica da parte della dottrina. Non è chiaro entro quali limiti debba considerarsi lecito e rientrante nell'ambito del segreto il diritto del contribuente a ricevere consigli e pareri in via confidenziale da parte del suo consulente, perciò si presume che il rifiuto di quest'ultimo a fornire informazioni possa ritenersi opportuno esclusivamente se sussistono le condizioni dettate dal comma 3 dell'art. 26 del Modello OCSE contro la doppia imposizione<sup>403</sup>. Nell'ipotesi in cui vi siano tali circostanze, o nell'ipotesi in cui non vi sia un esito positivo al *nexus test*, la disciplina OCSE ha scelto comunque di far ricadere tale onere sul contribuente, che dovrà seguire la procedura ordinaria di comunicazione come se fosse egli stesso la figura esperta<sup>404</sup>. Il ricorso al presente *escamotage* da parte dell'Organizzazione è volto ad evitare che i singoli possano trovare scappatoie alternative alla legislazione evocando la propria privacy o il non radicamento con il territorio dell'intermediario<sup>405</sup>. La mancata osservazione di tali regole implica il sostenimento di una serie di possibili sanzioni, la cui quantità e tipologia viene lasciata alla discrezionalità degli Stati. Si dispone inoltre che il professionista non è tenuto al rispetto di alcun adempimento qualora le autorità nazionali siano già al corrente delle pianificazioni aggressive in corso, o qualora dimostri che l'obbligo di invio sia già stato rispettato da un altro collega coinvolto<sup>406</sup>.

---

<sup>401</sup> Regola 2.3 del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>402</sup> Regola 1.4 del *Model Mandatory Disclosure*.

<sup>403</sup> AMADDEO F., *Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border. Modello OCSE MDR e Proposta di Direttiva "DAC 6"*, cit.

<sup>404</sup> OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, cit., par.70.

<sup>405</sup> AMADDEO F., *op. ult. cit.*

<sup>406</sup> Regola 2.5 del *Model Mandatory Disclosure*.

Il Modello OCSE di MDR rappresenta lo sviluppo in chiave operativa di quanto trattato dall’Azione 12 del BEPS e si inserisce a sua volta nel più vasto campo tematico dedicato allo scambio di informazioni fiscali tra amministrazioni diverse. Aderirvi ed adottare le disposizioni indicate significa incentivare una forma di autodichiarazione da parte degli intermediari e non solo, promuovendo la rendicontazione di tutti i dati relativi agli schemi elusivi e svelando l’identità dei titolari effettivi delle strutture opache *offshore* e degli altri soggetti coinvolti. Il problema dell’erosione della base imponibile, come già anticipato in precedenza, è stato affrontato a livello prioritario anche in campo europeo tramite la direttiva DAC 6, legge comunitaria che si pone perfettamente in linea con il *Model Mandatory Disclosure* e che costituisce un naturale prosieguo alle già avviate direttive ATAD. A seguito degli scandali di *Panama Papers*<sup>407</sup> e *LuxLeaks*<sup>408</sup> infatti, il Parlamento degli Stati membri nella sua Risoluzione del 2016<sup>409</sup> ha scelto di aprire ufficialmente la lotta contro la pianificazione fiscale aggressiva invitando la Commissione UE ad elaborare una normativa di contrasto all’elusione ed all’erosione che segua le raccomandazioni OCSE redatte in ambito BEPS. La naturale conseguenza di tale lavoro fu l’emanazione della direttiva UE 2018/822<sup>410</sup>.

---

<sup>407</sup> Il caso *Panama Papers* scoppiò a seguito della diffusione di un fascicolo, da parte del Consorzio Internazionale dei Giornalisti d’Inchiesta (ICIJ), contenente dati di oltre 214.000 società opache gestite da uno studio legale situato a Panama ed a sua volta collegate ad altre 200 nazioni. Per la lettura del fascicolo fare riferimento al sito: <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/pages/panama-papers-about-the-investigation/>

<sup>408</sup> Con il caso *LuxLeaks* sempre il Consorzio Internazionale dei Giornalisti d’Inchiesta ha avuto modo di rivelare una serie di *ruling* fiscali agevolativi disposti dal governo del Lussemburgo ad una serie di multinazionali di grande potere, a sua volta redatti da una nota società di consulenza. Per la lettura della pubblicazione si veda il sito: <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/about-project-luxembourg-leaks/>

<sup>409</sup> PARLAMENTO EUROPEO, 6 luglio 2016, *Risoluzione del Parlamento Europeo sulle decisioni anticipate in materia fiscale (tax ruling) e altre misure analoghe per natura ed effetto*, (2016/2038(INI)), considerando lett. A).

<sup>410</sup> 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.

## Capitolo 3

### La Direttiva Europea DAC 6

#### 3.1 Inquadramento generale della Direttiva 2018/822/UE

Lo scambio automatico di informazioni tra amministrazioni finanziarie appartenenti ai Paesi membri dell'Unione Europea costituisce un punto focale nella lotta alla pianificazione fiscale aggressiva in ambito transfrontaliero e rappresenta attualmente l'azione di contrasto più efficace nei confronti delle condotte elusive ed artificiose dei contribuenti. Se da un lato la collaborazione amministrativa tra Stati è stata promossa dalla direttiva 77/799/CEE, poi sostituita dalla direttiva 2011/16/UE con la quale sono state introdotte forme di dialogo nuove e più idonee alle esigenze mutevoli della fiscalità contemporanea<sup>411</sup>, dall'altro c'è da aggiungere che il diritto europeo, nella campagna di promozione all'assistenza reciproca, ha scelto anche di adeguarsi alle richieste internazionali e di rimanere in linea con le proposte e gli accordi derivanti dall'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE). Nel corso degli anni pertanto, oltre ad aderire al già citato linguaggio universale chiamato "*Common Reporting Standard*" ha esteso progressivamente il campo di applicazione su cui far ricadere lo scambio automatico dei dati, di ormai ampia portata. Il 25 maggio 2018, a soli pochi mesi dalla pubblicazione delle recenti *MDR for CRS Avoidance arrangements and opaque offshore structures*, è stato approvato l'ultimo provvedimento che recepisce le indicazioni sovranazionali: si tratta della direttiva UE 2018/822, detta anche DAC 6, che integra per la quinta volta la direttiva UE 2011/16 di cui sopra. Tale normativa, che si inserisce perfettamente nel contesto della *mandatory disclosure* ed è in linea con quanto dettato dall'Azione 12 del Progetto BEPS, ha introdotto nuovi vincoli di divulgazione per gli Stati membri ed ha ufficialmente dato il via ad una nuova epoca della collaborazione amministrativa. Essa si pone come obiettivo finale quello di impedire la pianificazione fiscale aggressiva transfrontaliera attraverso l'imposizione, a carico di consulenti e contribuenti, di un obbligo di trasmissione anticipata delle scelte imprenditoriali che presentano tratti di potenziale pericolosità (predeterminati dalla norma) per gli interessi statali ed elimina delle

---

<sup>411</sup> SELICATO G., *La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell'intermediario*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2020, n.1, pp.552-559.

lacune presenti nella DAC 2 circa la figura del titolare effettivo e delle lacune presenti nella disciplina del CRS del 2014.

L'emanazione di questa disposizione, che si aggiunge a quelle vigenti per la trasparenza ed il contrasto all'erosione delle basi imponibili, impone il mantenimento di un atteggiamento collaborativo sia agli intermediari che ai contribuenti, seppur per questi ultimi in via residuale. E tale fattore, che vede coinvolti negli obblighi anche coloro che dall'*Action 12* sarebbero esclusi, rappresenta una peculiarità del tutto europea. Con riferimento a questo tratto, una parte della dottrina<sup>412</sup> ritiene che l'intento della direttiva non sia tanto quello di incentivare una nuova visione della *tax compliance* tra Fisco e privati, quanto piuttosto di dare certezza sulla trasparenza del sistema, onde evitare che l'opacità di talune operazioni con l'estero prenda il sopravvento. Personalmente, non ritengo tale considerazione condivisibile a pieno. A differenza delle altre direttive, la DAC 6 agisce in ambito preventivo, cercando di indurre i soggetti passivi d'imposta a svolgere un'analisi approfondita e completa sugli effetti delle loro pianificazioni antecedentemente al momento di concreta attuazione, cosicché gli stessi possano assumersi a pieno la responsabilità delle proprie azioni e siano consapevoli che quanto compiuto sia soggetto (o meno) ad obblighi di *disclosure*. L'onere di trasmissione infatti, come specificato nel considerando 7 del testo, dev'essere assolto durante la "*fase precoce, ossia prima che tali meccanismi siano effettivamente attuati*"<sup>413</sup>. Questo significa che il legislatore comunitario ha voluto avviare un processo di segnalazione delle situazioni potenzialmente aggressive alle amministrazioni fiscali dei Paesi dell'Unione ancor prima che vengano implementate, in modo tale da anticipare la risposta degli ordinamenti rispetto alla messa in atto di condotte opache ed elusive. L'atteggiamento innovativo in materia che si chiede di assumere ai soggetti coinvolti nell'obbligazione tributaria, porta inevitabilmente ad una riflessione sull'evoluzione intervenuta negli ultimi anni circa gli strumenti e gli istituti adottati dalle autorità per perseguire la *tax compliance*. Sulla base della disciplina comunitaria ancora non sussiste una definizione condivisa di "*tax compliance*", tuttavia, nonostante si tratti di un concetto che, secondo autorevole dottrina<sup>414</sup>, può assumere diverse connotazioni, si può affermare che fa

---

<sup>412</sup> SELICATO G., *La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell'intermediario*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2020, n.1, pp.552-559.

<sup>413</sup> Considerando 7 direttiva UE 2018/822.

<sup>414</sup> Il concetto di *tax compliance* può essere inteso in senso soggettivo ed in senso oggettivo, che a sua volta può dividersi anche in oggettivo ex ante ed oggettivo ex post. La *compliance* di carattere soggettivo fa

generalmente riferimento all'adempimento spontaneo dei contribuenti agli obblighi fiscali imposti internamente ed a livello sovranazionale. Ebbene, se in un primo momento si è cercato di favorire l'assolvimento dei soggetti passivi d'imposta promuovendo un rapporto collaborativo tra Fisco, privati ed imprese per il tramite di istituti deflattivi quali ad esempio il ravvedimento operoso, in cui si intende coniugare l'interesse statale di recuperare il tributo dovuto con un notevole risparmio in termini di attività amministrativa con quello del trasgressore di regolarizzare la propria posizione ottenendo uno sconto sulle sanzioni graduato alla tempestività della regolarizzazione, e l'accertamento con adesione, in cui l'ammontare effettivamente dovuto all'Erario viene determinato a seguito di una trattativa con l'Agenzia delle Entrate su quanto contestato dall'avviso di accertamento, in un momento successivo, a partire all'incirca da questo millennio, è stato fatto ricorso a nuove forme di dialogo con il contribuente, tra cui quelle istituite dalla DAC 6. Il confronto tra le parti, che dapprima avveniva a consuntivo e la cui intensità era per lo più correlata all'ampiezza dei favori fiscali che si ricevevano in cambio dalle amministrazioni interne, è stato affiancato da obblighi tassativi di comunicazione a cui adempiere precedentemente al compimento dell'azione voluta, in maniera tale che la discussione con il Fisco sulla legittimità di un'operazione avvenga ancor prima di incorrere in controlli e sanzioni formali. Tale tendenza può essere intesa come sinonimo della volontà del legislatore di accrescere il supporto al singolo ed alle imprese nell'interpretazione delle norme fiscali ed un incentivo alla collaborazione dei privati. Per questi motivi, affermare che l'approvazione di tale direttiva non costituisca una nuova forma di cultura e di approccio nei confronti della *compliance* tributaria non è, secondo la scrivente, corretto. Nonostante vi sia stato sicuramente un cambio di metodo non più basato sulla libera iniziativa delle parti e sui favori fiscali<sup>415</sup>. Si concorda invece sul fatto che dia maggiore certezza e trasparenza al sistema generale. Rispetto al passato, in cui la convenienza economica risultava essere l'unico fattore

---

riferimento all'etica individuale del contribuente ed alla sua maggiore o minore attitudine all'adempimento tributario, quindi va a coprire anche la sfera psicologica del soggetto interessato. Il livello di compliance a carattere oggettivo, riguarda l'ampiezza della differenza tra quanto dovuto e quanto spontaneamente versato. La compliance oggettiva ex ante riguarda a grandi linee la capacità del legislatore di emanare disposizioni che siano comprensibili per la popolazione media, in maniera tale che gli effetti di adempimento siano poi positivi, mentre la compliance oggettiva ex post fa riferimento a tutte quelle situazioni in cui un contribuente non ha rispettato i suoi obblighi fiscali ed intende adeguarsi in ritardo pagando eventuali somme aggiuntive a titolo di interessi e sanzioni (SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. Trib.*, 2019, n.1, p.112 ss.).

<sup>415</sup> SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, *op. ult. cit.*

preponderante nella scelta di adempiere o meno ai propri obblighi fiscali, si sta facendo strada negli ultimi anni un clima maggiormente cooperativo tra le parti, che implica allo stesso tempo dei piccoli vantaggi per coloro che vi aderiscono, seppur di altro genere rispetto a quello monetario: per fare un esempio pratico, l'impresa che ha modo di ricevere pareri dal Fisco sui riflessi delle azioni programmate per il futuro potrebbe guadagnarci in termini di strategia imprenditoriale e di stabilità sugli schemi di riferimento<sup>416</sup>. Un discorso diverso dev'essere fatto se si pone sotto osservazione il regime premiale previsto dalla direttiva 2018/822/UE, di fatto inesistente. Ma per discutere di questa questione è necessario effettuare in primis un'analisi dell'ambito soggettivo di applicazione della norma.

Sulla base di quanto indicato dall'art. 8-bis ter della DAC 6, di nuova introduzione nella direttiva 2011/16/UE, i soggetti chiamati a rispondere agli obblighi di *disclosure* sono due: l'intermediario, per la cui descrizione si rimanda all'art. 1, punto 21, ed il contribuente pertinente, in via sussidiaria in caso di mancato adempimento del primo. Secondo quanto delineato dall'art. 1, punto 21, che modifica l'art. 3 della DAC 1, rientra nella prima categoria qualunque persona presenti una delle caratteristiche indicate nell'apposito elenco<sup>417</sup> e che inoltre *“elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione a fini di attuazione o gestisca l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica”*, ed ancora *“qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensione necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini di attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica”*<sup>418</sup>. In linea con l'Azione 12 del BEPS, la prima definizione riflette la classe dei *promoters* e rispecchia tutti quei professionisti il cui contributo ha un nesso specifico con il meccanismo oggetto di segnalazione, mentre la

---

<sup>416</sup> SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*, op. ult. cit.

<sup>417</sup> L'art. 3, n.21 direttiva UE 2011/16 come modificato dalla direttiva UE 2018/822 stabilisce che debba essere soddisfatta almeno una delle condizioni seguenti: a) essere residente a fini fiscali in uno Stato membro; b) disporre di una stabile organizzazione in uno Stato membro attraverso la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo; c) essere costituita in uno Stato membro o essere disciplinata dal diritto di uno Stato membro; d) essere registrata presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro.

<sup>418</sup> Art. 3, n.21 direttiva UE 2011/16, come modificato dalla direttiva UE 2018/822.

seconda riflette la posizione dei *service providers* le cui azioni sono incentrate su attività più residuali ed indirette ed il cui legame deriva dalla conoscenza o dalla conoscibilità che quanto compiuto tramite attività di aiuto, assistenza o consulenza sia volto ad attuare una pianificazione fiscale aggressiva. Nonostante i termini di comunicazione per le due tipologie di intermediari siano identici<sup>419</sup>, a tutela della seconda categoria il provvedimento chiarisce la possibilità di dar prova della propria estraneità dall'operazione per via della posizione più delicata ed incerta in cui si trovano. Peraltro c'è da considerare che le previste scadenze possono considerarsi (probabilmente) rispettabili in via esclusiva da coloro che hanno modo di tenere sott'occhio l'evoluzione della programmazione fiscale, non certo da coloro che vi abbiano contribuito in modo sporadico, e per questi stessi motivi forse dovrebbero essere riviste. È possibile notare inoltre come il legislatore comunitario abbia preferito distaccarsi in questa sede dalle caratteristiche classiche attribuite alla figura dell'intermediario per procedere alla sua identificazione concentrandosi piuttosto sul tipo di apporto fornito nell'operazione transfrontaliera<sup>420</sup>. Al comma 3 dell'art. 8-bis ter, si stabilisce che i dati sulla pianificazione aggressiva devono essere portati a conoscenza rispettivamente delle autorità dello Stato membro di residenza fiscale o presso cui è situata la sua stabile organizzazione, delle autorità dello Stato membro in cui è costituito o disciplinato il diritto e di quelle dello Stato in cui risulta registrato ad una un'associazione professionale, pure nel caso in cui i Paesi membri interessati siano più di uno<sup>421</sup>.

Ma l'art. 8-bis ter della DAC 6 introduce anche dei casi di esonero dal vincolo di trasmissione. Il promotore o il fornitore di servizi possono beneficiare dell'esclusione dall'obbligo di notifica in tre situazioni: se le informazioni rilevanti oggetto di segnalazione sono già state rese note in un altro Stato comunitario; se le informazioni rilevanti oggetto di segnalazione sono già state rese note da un altro intermediario conformemente al diritto nazionale o se viene invocato il segreto professionale<sup>422</sup>. Il comma 5 infatti lascia la libertà alle nazioni

---

<sup>419</sup> Per i promoters il termine di 30 giorni per la comunicazione alle autorità fiscali decorre a partire dal giorno seguente in cui il meccanismo transfrontaliero è messo a disposizione, è pronto per l'attuazione o dal giorno in cui è stata compiuta la prima fase di attuazione (art. 8 bis ter, punto 1, comma 1, direttiva UE 2011/16). A seconda di quale situazione si verifichi per prima. Per i service providers il termine di 30 giorni per la comunicazione decorre dal giorno seguente a quello in cui hanno svolto le attività di consulenza, aiuto o assistenza in modo diretto o indiretto (art. 8 bis ter, punto 1, comma 2, direttiva UE 2011/16).

<sup>420</sup> MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2019, n.3, pp.595-623.

<sup>421</sup> Art. 8-bis ter, comma 3, direttiva UE 2011/16.

<sup>422</sup> Art. 8-bis ter, commi 4, 9 e 5, direttiva UE 2011/16.

europee di introdurre misure per escludere gli intermediari dalla comunicazione se la stessa viola il segreto professionale interno. Mentre le prime due casistiche si pongono negli ordinamenti interni con un filo logico legato alla semplificazione degli aspetti burocratici, sul segreto professionale residuano ancora parecchi dubbi. Partendo dal presupposto che la direttiva in questione, in caso di rifiuto del professionista alla rivelazione dei dati fiscali, sposta obbligatoriamente l'onere in capo al contribuente pertinente<sup>423</sup>, com'è possibile in questo senso continuare a garantire la funzione del segreto professionale di riservatezza sulle informazioni fornite dal cliente al suo consulente di fiducia e la volontà dell'esperto stesso di garantire la riservatezza su quanto a sua volta ricevuto?

Lo spostamento dell'obbligo di divulgazione in capo al contribuente pertinente non avviene soltanto nel caso sopra indicato. Il comma 6 dello stesso articolo aggiunge tra le ipotesi plausibili anche l'assenza di un intermediario incaricato, se il meccanismo transfrontaliero è stato ideato interamente dal contribuente, oppure viene citata la mancanza di un nesso territoriale dello stesso con lo Stato o gli Stati membri interessati. Quando si parla di contribuente pertinente si intende *“qualunque persona a disposizione della quale è messo, a fini di attuazione, un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che è pronta ad attuare un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che ha attuato la prima fase di un tale meccanismo”*<sup>424</sup> perciò è possibile affermare con certezza come il fattore che lo identifichi non sia tanto il beneficio finale che trae a seguito dell'operazione, quanto il fatto che abbia a sua disposizione un meccanismo transfrontaliero oggetto di segnalazione. Anche per questa figura, il termine di notifica è di trenta giorni a decorrere dalla data successiva a quella in cui la pianificazione aggressiva viene messa a disposizione, è pronta per l'attuazione o è stata compiuta la prima fase di attuazione<sup>425</sup> e le autorità fiscali a cui spetta la ricezione sono quelle dello Stato in cui ha la residenza fiscale, la stabile organizzazione, in cui genera utili, percepisce dei redditi o eventualmente svolge un'attività<sup>426</sup>. Qualora tali soggetti siano più di uno, quello che dev'essere preso in considerazione è colui che ha gestito l'attuazione del meccanismo o colui che l'ha convenuto con il professionista<sup>427</sup>. In maniera speculare a quanto previsto per gli intermediari poi, i casi

---

<sup>423</sup> Quando nelle altre disposizioni compete normalmente in via esclusiva all'intermediario.

<sup>424</sup> Art. 3, n.22 direttiva UE 2011/16, come modificato dalla direttiva UE 2018/822.

<sup>425</sup> Art. 8-bis ter, comma 7, direttiva UE 2011/16.

<sup>426</sup> Art. 8-bis ter, comma 7, direttiva UE 2011/16.

<sup>427</sup> Art. 8-bis ter, comma 10, direttiva UE 2011/16.

di esonero fanno riferimento a quando si può provare che conformemente al diritto nazionale è già stato comunicato quanto richiesto in un altro Paese membro o vi ha provveduto un diverso contribuente pertinente<sup>428</sup>.

Il nuovo modo di operare della *tax compliance* europea, ispirato alle mutate politiche delle organizzazioni internazionali, non è più incentrato sulla ricerca di un dialogo con i privati attraverso la promozione di istituti ad adesione libera da cui ottenere agevolazioni fiscali. Il fulcro della collaborazione amministrativa non si sostanzia più nel riuscire ad attrarre i contribuenti che evadono o attuano pianificazioni su scala globale tramite favoritismi. Ora come ora, si è passati a vincoli legislativi che non ammettono scelta. Il che non risulta nemmeno scorretto di per sé considerato, se non fosse che analizzando la direttiva DAC 6 si nota come non sia previsto alcun regime premiale per tutti gli intermediari e contribuenti pertinenti che, in modo rigoroso, rispettano la norma ed adempiono alla divulgazione. A tali soggetti viene infatti imposto di assumere un atteggiamento cooperativo con il Fisco e di effettuare obbligatoriamente una prima analisi sulla pericolosità della propria condotta e sui meccanismi transfrontalieri che si trovano di fronte o stanno per attuare, sostituendosi così in prima battuta alle Autorità fiscali che in precedenza erano addette a tale compito e sostenendo al loro posto i relativi costi di ricerca. Per questo ausilio però, che porterebbe le amministrazioni dei Paesi membri a ricevere segnalazioni senza ricorrere ad alcuna attività investigativa, non è previsto in cambio alcun regime premiale. Il che fa alquanto discutere. Quanto raccolto poi andrebbe a confluire in un registro centrale comune accessibile a tutte le nazioni che aderiscono al BEPS<sup>429</sup>. Si ritiene pertanto che, nonostante si stia aprendo un nuovo capitolo della cooperazione amministrativa a livello internazionale e comunitario, lo stesso, per come si presenta attualmente, tenda a favorire i bisogni statali piuttosto che mantenere un equilibrio tra le esigenze di entrambe le parti del rapporto tributario e per questi stessi motivi taluna dottrina pone tale provvedimento entro un *“limite esterno della collaborazione fiscale”*<sup>430</sup>.

---

<sup>428</sup> Art. 8-bis ter, commi 8 e 10, direttiva UE 2011/16.

<sup>429</sup> Considerando 11 e 12, direttiva UE 2018/822.

<sup>430</sup> Parte della dottrina sostiene che sia da comprendere se questi nuovi istituti possano ancora inserirsi nel campo della *tax compliance* o se abbiano lasciato spazio a interessi e priorità, per lo più statali, da cui risulta difficile raccordarli ai già consolidati istituti della cooperazione tra Fisco e contribuente (SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”, op. ult. cit.*).

Non tutte le pianificazioni sono vincolate all'obbligo di notifica. In parallelo al requisito soggettivo invero, ne sussiste anche uno oggettivo, richiedente l'esistenza di un meccanismo transfrontaliero dotato di uno o più specifici elementi distintivi predefiniti. L'art. 1 della direttiva 2018/822/UE dispone che un meccanismo, per essere tale, deve riguardare più Stati membri (o un Paese membro ed uno Stato terzo) e nel contempo deve possedere una o più delle seguenti caratteristiche: i partecipanti non sono tutti residenti fiscalmente nella stessa giurisdizione; uno o più partecipanti risiedono fiscalmente in più giurisdizioni; uno o più partecipanti svolgono attività d'impresa in una giurisdizione diversa tramite una stabile organizzazione ed il meccanismo rientra in questa attività oppure svolgono attività d'impresa in una giurisdizione diversa senza una stabile organizzazione e senza avere lì la residenza fiscale; ed infine, il meccanismo può avere un impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo<sup>431</sup>. Inevitabilmente quindi, si tratta di una situazione che chiama in causa l'attività di supervisione di più legislazioni e che potrebbe intromettersi nel reciproco scambio automatico dei dati. Sebbene la descrizione dell'art. 1 sia esauriente, ciò che non viene definito in modo esplicito è il concetto di "meccanismo". Tenendo conto che la DAC 6 tende a favorire le esigenze amministrative interne, si potrebbe pensare che esso possa far riferimento con più probabilità a qualsiasi pianificazione fiscale aggressiva in grado di condurre ad un risparmio d'imposta, ma ciò porterebbe ad includere nelle segnalazioni anche quei vantaggi tributari conseguiti in modo lecito, per esempio per semplice adesione ad un regime opzionale; in realtà, valutando come viene interpretato questo termine anche negli altri ordinamenti<sup>432</sup> risulta più corretto intenderlo come una qualsiasi fattispecie dotata di elementi di pericolosità che rischia di portare ad un abuso fiscale da parte dei soggetti coinvolti<sup>433</sup>. Dal punto di vista delle imposte prese in considerazione invece, non viene aggiunto nulla di nuovo rispetto a quanto già dettato dall'art. 2 della direttiva 2011/16/UE, pertanto le uniche imposte che rimangono escluse dalla disciplina sono i dazi doganali, le accise, l'imposta sul valore aggiunto, le tasse di natura contrattuale, i diritti rilasciati da autorità pubbliche ed i contributi previdenziali obbligatori da versare al Paese membro o ad una ripartizione dello stesso.

---

<sup>431</sup> Art. 3, punto 18, direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822.

<sup>432</sup> La versione inglese lo indica come "arrangements" (accordo), quella francese come "dispositif" (dispositivo) e quella tedesca come "Gestaltungen" (disegno).

<sup>433</sup> MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, cit., p.603.

Il controllo degli elementi distintivi non viene lasciato alla libera autonomia dei professionisti o alle loro valutazioni personali. Gli intermediari ed i contribuenti pertinenti addetti ad una prima verifica del meccanismo transfrontaliero devono infatti determinare, prendendo come riferimento l'Allegato IV della direttiva 2018/822/UE, se quanto sta per essere attuato presenta uno o più *hallmarks* indicati dalla normativa<sup>434</sup>. In caso di esito affermativo, si deve procedere all'invio alle autorità delle seguenti informazioni<sup>435</sup>:

- i) i dati anagrafici identificativi degli intermediari e dei contribuenti pertinenti, e se necessario di coloro che costituiscono le imprese associate del contribuente pertinente;
- ii) gli elementi distintivi dell'Allegato IV che rendono necessaria la notifica;
- iii) una sintesi del contenuto del meccanismo transfrontaliero, senza divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale ed informazioni la cui propaganda sarebbe contraria all'ordine pubblico;
- iv) la data di attuazione, o di futura attuazione della prima fase del meccanismo transfrontaliero ed il suo valore;
- v) le disposizioni nazionali che costituiscono la base del meccanismo e lo Stato membro del contribuente pertinente o dei contribuenti pertinenti, oltre agli altri Stati membri che potrebbero essere interessati al meccanismo;
- vi) i dati identificativi delle altre persone che potrebbero essere interessate al meccanismo transfrontaliero.

La ricezione di un quantitativo così importante di informazioni da parte degli organi amministrativi e la loro condivisione tramite lo scambio automatico o la banca dati comune dovrebbe portare secondo le aspettative europee ad una risposta più veloce per contrastare gli schemi elusivi e gli altri progetti di evasione ma, essendo un provvedimento di nuova introduzione, i dati statistici sull'effettività di tali previsioni devono ancora concretizzarsi. L'unica cosa certa finora, vista l'obbligatorietà di tale normativa è l'aumento che subiranno i costi per la *tax compliance* al fine di garantirne il rispetto in ciascuna nazione comunitaria, nonostante le esigenze dell'epoca siano quelle contrarie di ridurre i molteplici e variegati adempimenti burocratici.

---

<sup>434</sup> Art. 3, punto 19, direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822.

<sup>435</sup> Art. 8-bis ter, comma 14, direttiva UE 2011/16.

Tornando all'Allegato IV della direttiva, esso contiene le cinque categorie di *hallmarks* che permettono la definizione del meccanismo transfrontaliero. La scelta del legislatore europeo è stata quella di seguire un metodo misto e di inserire nell'elenco sia elementi distintivi generici, che quindi si concentrano sul "come" il meccanismo viene posto al contribuente, che elementi distintivi specifici, che si concentrano sulla struttura e sulla finalità dello stesso.

Quelli elencati nella lettera A) rientrano nel primo gruppo e trattandosi di fattori comuni che possono presentarsi in qualsiasi tipo di pianificazione non destano particolari problemi di interpretazione. Si fa infatti riferimento a clausole di riservatezza tra l'intermediario e le controparti circa le modalità con cui viene implementato il meccanismo, alle commissioni versate al professionista in relazione all'entità del vantaggio fiscale ottenuto ed alla configurazione standardizzata assunta dalla pratica cosicché i clienti da soddisfare possano essere contemporaneamente più di uno<sup>436</sup>. A partire dalla lettera B) invece, e fino alla lettera E) che corrisponde all'ultimo *hallmark*, viene stilata una lista di elementi distintivi specifici divisi in base alla tipologia di "effetto desiderato". Vi sono gli elementi specifici legati al criterio del vantaggio principale, gli elementi specifici legati alle operazioni transfrontaliere, gli elementi specifici che riguardano lo scambio automatico di informazioni o la titolarità effettiva e gli elementi specifici relativi ai prezzi di trasferimento. Senza entrare nel merito del singolo dettaglio descrittivo, si può affermare che ciascuna delle quattro categorie raccoglie casistiche di meccanismi transfrontalieri che tipicamente vengono attuati per il raggiungimento del relativo scopo elusivo. La lettera C) racchiude gli elementi distintivi dei meccanismi che fanno ricorso agli *hybrid mismatch arrangements* per arrivare ad una doppia non imposizione<sup>437</sup>, la lettera D) quelli dei meccanismi che utilizzano le strutture opache per

---

<sup>436</sup> Allegato IV, parte II, lett. A), direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822.

<sup>437</sup> "Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere - 1. Un meccanismo che prevede pagamenti transfrontalieri deducibili effettuati tra due o più imprese associate, dove si verifica almeno una delle condizioni seguenti: a) il destinatario non è residente a fini fiscali in alcuna giurisdizione fiscale; b) nonostante il destinatario sia residente a fini fiscali in una giurisdizione, quest'ultima: i) non impone alcuna imposta sul reddito delle società o impone un'imposta sul reddito delle società il cui tasso è pari o prossimo a zero; oppure ii) è inserita in un elenco di giurisdizioni di paesi terzi che sono state valutate collettivamente dagli Stati membri o nel quadro dell'OCSE come non cooperative; c) il pagamento beneficia di un'esenzione totale dalle imposte nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali; d) il pagamento beneficia di un regime fiscale preferenziale nella giurisdizione in cui il destinatario è residente a fini fiscali. 2. Per lo stesso ammortamento sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione. 3. È chiesto lo sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione. 4. Esiste un meccanismo che include trasferimenti di attivi e in cui vi è una differenza significativa nell'importo considerato dovuto come contropartita degli attivi nelle giurisdizioni interessate" (Allegato IV, parte II, lett. C), direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822).

intralciare l'identificazione del titolare effettivo o la trasmissione multilaterale dei dati<sup>438</sup> e la lettera E) le programmazioni preventive effettuate sui prezzi di trasferimento da applicare tra società del medesimo gruppo<sup>439</sup>. Con riguardo a quanto indicato nella lettera D), però, si vuole aprire una piccola parentesi circa l'obiettivo finale della direttiva 2018/822/UE. Obiettivo corretto, ma forse poco efficiente. Al punto 1 del paragrafo viene posto l'obbligo di comunicazione alle autorità fiscali di tutti quei meccanismi transfrontalieri che hanno per oggetto l'utilizzo di conti finanziari e che cercano di sottrarsi allo scambio automatico internazionale di informazioni sugli stessi. Come già discusso nei capitoli precedenti infatti, una normativa che impone vincoli di trasmissione su tali conti, al verificarsi di determinate circostanze, è già esistente e si trova sia nella DAC 2 che nello *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information*. Ebbene, se una parte di informazioni finanziarie è già stata inclusa in questi provvedimenti, per le fattispecie mancanti all'appello e non

---

<sup>438</sup> “Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva - 1. Un meccanismo che può avere come effetto di compromettere l'obbligo di comunicazione imposto dalle leggi che attuano la normativa dell'Unione o eventuali accordi equivalenti sullo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, compresi accordi con i paesi terzi, o che trae vantaggio dall'assenza di tale normativa o tali accordi. Detti meccanismi includono come minimo gli elementi seguenti: a) l'uso di un conto, prodotto o investimento che non è un conto finanziario, o non appare come tale, ma ha caratteristiche sostanzialmente simili a quelle di un conto finanziario; b) il trasferimento di conti o attività finanziari in giurisdizioni che non sono vincolate dallo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari con lo Stato di residenza del contribuente pertinente, o l'utilizzo di tali giurisdizioni; c) la riclassificazione di redditi e capitali come prodotti o pagamenti che non sono soggetti allo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari; d) il trasferimento o la conversione di un'istituzione finanziaria, o di un conto finanziario o delle relative attività in un'istituzione finanziaria o in un conto o in attività finanziari non soggetti a comunicazione nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari; e) il ricorso a soggetti, meccanismi o strutture giuridiche che eliminano o hanno lo scopo di eliminare la comunicazione di informazioni su uno o più titolari di conti o persone che esercitano il controllo sui conti nell'ambito dello scambio automatico di informazioni sui conti finanziari; f) meccanismi che compromettono le procedure di adeguata verifica utilizzate dalle istituzioni finanziarie per ottemperare agli obblighi di comunicazione di informazioni sui conti finanziari o ne sfruttano le debolezze, compreso l'uso di giurisdizioni con regimi inadeguati o deboli di attuazione della legislazione antiriciclaggio o con requisiti di trasparenza deboli per quanto riguarda le persone giuridiche o i dispositivi giuridici. 2. Un meccanismo che comporta una catena di titolarità legale o effettiva non trasparente, con l'utilizzo di persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche: a) che non svolgono un'attività economica sostanziale supportata da personale, attrezzatura, attività e locali adeguati; e b) che sono costituiti, gestiti, residenti, controllati o stabiliti in una giurisdizione diversa dalla giurisdizione di residenza di uno o più dei titolari effettivi delle attività detenute da tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche; e c) in cui i titolari effettivi di tali persone, dispositivi giuridici o strutture giuridiche, quali definiti dalla direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, sono resi non identificabili” (Allegato IV, parte II, lett. D), direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822).

<sup>439</sup> “Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento - 1. Un meccanismo che comporta l'uso di norme “porto sicuro” (safe harbour) unilaterali. 2. Un meccanismo che comporta il trasferimento di beni immateriali di difficile valutazione. Si intende per “beni immateriali di difficile valutazione” (hard-to-value intangibles) quei beni immateriali o i diritti su beni immateriali, per i quali al momento del loro trasferimento tra imprese associate: a) non esistono affidabili transazioni comparabili; e b) al momento della definizione dell'accordo, le proiezioni dei flussi di cassa futuri o del reddito derivante dal bene immateriale trasferito o le assunzioni utilizzate nella sua valutazione sono altamente incerte, rendendo difficile prevedere il livello di successo finale del bene immateriale trasferito. 3. Un meccanismo che implica un trasferimento transfrontaliero infragruppo di funzioni e/o rischi e/o attività, se la previsione annuale degli utili del cedente o dei cedenti al lordo di interessi e imposte (EBIT), nel periodo di tre anni successivo al trasferimento, è inferiore al 50 % della previsione annuale degli EBIT del cedente o cedenti in questione in mancanza di trasferimento” (Allegato IV, parte II, lett. E), direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822).

ancora normate ha provveduto la DAC 6, in maniera tale che nessuna tipologia di meccanismo rimanga esclusa. Come sottolineato da una parte della dottrina<sup>440</sup>, si tratta di una scelta ammirevole quella presa dalle istituzioni perché pone in primo piano la lotta alla pianificazione fiscale aggressiva sovranazionale ed all'evasione. Rimane comunque il dubbio che questa inclusione globale possa portare ad un sovraccarico oneroso di dati, talvolta inviati in duplice copia.

Un discorso a parte merita la lettera B) dell'Allegato, unitamente agli elementi generici di cui alla lettera A). Per queste due categorie di *hallmarks* l'obbligo di divulgazione è subordinato al superamento in positivo del c.d. criterio del vantaggio principale, ossia del *Main Benefit Test* (MBT), che si sostanzia nel determinare che *"il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è ottenere un vantaggio fiscale"*<sup>441</sup>. Al fine quindi di vedere soddisfatta tale condizione, non si richiede che il risparmio d'imposta derivante dal meccanismo assuma una posizione preponderante rispetto al risultato finale e tanto meno che il beneficio ricavato vada a contrastare con la ratio delle norme coinvolte, bensì semplicemente che vi sia un vantaggio in termini fiscali<sup>442</sup>. Come conseguenza di quest'ultimo fattore sono vincolate alla segnalazione anche le operazioni che solitamente non rientrerebbero nella disciplina europea sull'antiabuso poiché la stessa, prendendo come riferimento l'art. 6 della Direttiva ATAD 1 e l'art. 10-bis della Legge n. 212 del 2000<sup>443</sup>, presuppone che tra gli elementi costitutivi di un'operazione abusiva vi sia anche la contrarietà con l'oggetto o con il fine dei principi fiscali coinvolti. La stessa Corte di Giustizia UE ha mantenuto un orientamento lineare a riguardo disponendo, come nel caso della Sentenza 21 febbraio 2006, Causa C-255/02, che una condotta abusiva può essere definita tale se il vantaggio tributario procurato osta agli obiettivi del diritto fiscale applicabile<sup>444</sup>.

---

<sup>440</sup> BARONI G., *Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2020, n.1, pp.501-505.

<sup>441</sup> Allegato IV, parte I, direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822.

<sup>442</sup> MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, cit., p.610.

<sup>443</sup> Si tratta dello Statuto dei diritti del contribuente, entrato in vigore il 27 luglio 2000.

<sup>444</sup> "Perché possa parlarsi di comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della sesta direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da quelle stesse disposizioni" (Sentenza della Corte (Grande Sezione), Halifax plc e altri contro Commissioners of Customs & Excise, Causa C-255/02, depositata il 21 febbraio 2006).

Per un effetto dissuasivo nei confronti dei soggetti chiamati all'obbligo di comunicazione, il Considerando 15 e l'art. 25-bis chiedono agli Stati membri di predisporre in libera autonomia delle sanzioni idonee ad evitare la violazione delle norme. Il testo originale della direttiva UE 2018/822 prevedeva che tutti i meccanismi transfrontalieri messi a disposizione o attuati in prima fase tra il 25 giugno 2018 ed il 1° luglio 2020 andassero comunicati entro il 31 agosto 2020, mentre quelli messi a disposizione o attuati in prima fase dopo il 1° luglio 2020 andassero comunicati entro i trenta giorni standard. Consapevoli della pandemia mondiale dovuta al COVID-19, e delle conseguenze drastiche apportate anche sull'Unione Europea, con la direttiva UE 2020/876 del 24 giugno 2020 le istituzioni comunitarie hanno concesso una proroga opzionale ai termini originariamente previsti, rinviando la prima scadenza della DAC 6 al 28 febbraio 2021. Coloro che hanno scelto di adottare questa alternativa dovevano tenere presente che per i meccanismi transfrontalieri che facevano riferimento al periodo dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre dello stesso anno, la deadline per la segnalazione era il 1° gennaio 2021. In aggiunta, per i "meccanismi commerciabili", ossia standardizzati e che possono soddisfare più contribuenti, è richiesta con cadenza trimestrale la presentazione alle autorità fiscali di una relazione in cui inserire le nuove informazioni man mano disponibili nel tempo.

### **3.2 Il recepimento della DAC 6 in Italia**

Con la Legge n. 117 del 2019<sup>445</sup>, anche detta legge di delegazione europea relativa all'anno 2018, l'Italia ha provveduto a recepire nel proprio ordinamento 26 direttive comunitarie, tra le quali anche la DAC 6 oggetto di discussione. Nonostante l'Unione Europea avesse richiesto esplicitamente agli Stati membri di accogliere tale provvedimento entro il 31 dicembre 2019, nel caso italiano il decreto attuativo del Governo che ha portato a termine l'iter legislativo in questione è stato emanato solo a luglio 2020, a conferma delle ormai note problematiche nazionali circa il rispetto delle tempistiche chieste. La direttiva DAC 6 è stata recepita con il D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020<sup>446</sup> e, come si avrà modo di verificare in seguito, si tratta di un recepimento alquanto tardivo rispetto a quanto accaduto in altre nazioni. Esso si compone di

---

<sup>445</sup> Disponibile al sito: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2019/10/18/19G00123/sg>

<sup>446</sup> DECRETO LEGISLATIVO 30 Luglio 2020, n. 100, *Attuazione della direttiva UE 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, 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.*

14 articoli ed un allegato, e dopo un lungo periodo di consultazione è stata pubblicata la sua versione ufficiale in Gazzetta l'11 agosto 2020. A seguire, qualche mese dopo, è stato pubblicato anche il relativo Decreto Ministeriale<sup>447</sup> attuativo, ad integrazione di quanto già disposto in precedenza e che contiene le linee guida più dettagliate ed operative sulla disciplina; e poi ancora il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 364425 nel 26 novembre 2020<sup>448</sup> recante precisazioni tecniche sui file ".xml" da preparare per la comunicazione dei meccanismi transfrontalieri e per concludere la Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021 che pubblica *"chiarimenti in merito all'applicazione delle norme per la comunicazione delle informazioni relative ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica, con particolare riguardo all'ambito di applicazione soggettivo e oggettivo delle disposizioni e dei criteri che rendono un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di comunicazione da parte degli intermediari o dei contribuenti"*<sup>449</sup>. Nel paragrafi seguenti saranno oggetto di discussione in maniera particolare il D.Lgs. n. 100 del 2020 ed il D.M. del 17 novembre 2020, ma vi saranno dei riferimenti anche agli altri due provvedimenti citati.

### **3.2.1 Il Decreto Legislativo n. 100 del 30 Luglio 2020**

L'art. 1 del D.Lgs. n. 100/2020 disciplina l'oggetto e l'ambito di applicazione della norma. Chiaramente, esso fa un esplicito riferimento allo scambio automatico obbligatorio di informazioni relativo ai meccanismi transfrontalieri soggetti al vincolo di notifica all'Agenzia delle Entrate. Tra tutte le tipologie possibili di scambio, quello automatico risulta essere la modalità che più sacrifica i diritti dei contribuenti, vista l'impossibilità degli stessi di opporsi all'acquisizione ed alla trasmissione dei dati relativi alla propria posizione; cosa che può diversamente accadere in caso di scambio di informazioni su richiesta. Soprattutto con riguardo all'utilizzabilità procedimentale ed alla validità ai fini probatori dei dati a cui le

---

<sup>447</sup> DECRETO MINISTERIALE, 17 novembre 2020, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D. Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, recante *definizione delle regole tecniche e delle procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate.*

<sup>448</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento n. 364425, 26 Novembre 2020, *Disposizioni attuative del decreto legislativo n. 100 del 30 luglio 2020 di attuazione della direttiva 2018/822/UE del Consiglio del 25 maggio 2018, 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 e del decreto del Ministro dell'economia delle finanze del 17 novembre 2020. Modalità e termini di comunicazione delle informazioni.*

<sup>449</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 2/E, 10 Febbraio 2021, *Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – Decreto Legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (ricepimento Direttiva "DAC 6").*

autorità hanno accesso, tuttavia, si cerca comunque di garantire un margine di difesa per i privati anche in questa sede<sup>450</sup>. La Corte di Giustizia europea ha iniziato ad esprimersi in merito negli anni più recenti, ricordando con la sentenza del 1° ottobre 2015, causa C-201/14<sup>451</sup>, come qualsiasi tipologia di assistenza reciproca tra Paesi diversi debba avvenire senza contrastare la riservatezza e la privacy personale dei contribuenti, pur ricordando che le trasmissioni avvengono anche per questioni di sicurezza nazionale, prevenzione dei reati e protezione delle libertà e diritti di ciascuno. Ma la vera svolta, che ha portato ad una tutela più concreta nell'ambito delle indagini fiscali, è arrivata con le sentenze della stessa Corte emanate nell'ultimo periodo. Il pensiero comune dei giudici è che è vero che lo scambio automatico favorisce l'adempimento del contribuente ed alimenta i flussi di dati al servizio delle amministrazioni interne, ma dall'altro lato si deve tenere conto che quanto raccolto costituisce anche il punto di partenza ed il fondamento di molti atti impositivi emanati per riscuotere imposte<sup>452</sup>. E che da tali atti impositivi il contribuente si deve poter difendere. Per tutti questi motivi, con la sentenza del 16 ottobre 2019 causa C-189/18 e con sentenze successive, la Corte di Giustizia ha disposto esplicitamente il diritto di accesso del privato alle informazioni tenute dalle autorità fiscali nazionali nel relativo fascicolo amministrativo, in modo tale che egli possa conoscere gli elementi raccolti che sono a disposizione del Fisco e possa esprimere il suo punto di vista a riguardo<sup>453</sup>. Inoltre, per meglio definire il campo applicativo di tale diritto e le conseguenze del suo mancato rispetto, ha precisato che l'accesso dev'essere fornito e garantito anche in tutti quei casi in cui non spetti alle autorità nazionali l'onere generale di rendere noto al contribuente i dati su cui si fonda l'atto emanato e che è da annullare qualsiasi provvedimento amministrativo inviato al soggetto passivo d'imposta privandolo al contempo di poter vedere i documenti inerenti lo stesso<sup>454</sup>.

---

<sup>450</sup> SUCCIO R., *Trasparenza tributaria: in G.U. il D.Lgs. 100/2020 sullo scambio di informazioni tra fisco e contribuente*, in *Quotidiano Giuridico Pluris*, 18 Agosto 2020.

<sup>451</sup> CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 1 ottobre 2015, Causa C-201/14, *Smaranda Bara e altri contro Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)*, ECLI:EU:C:2015:638.

<sup>452</sup> CORRADO L. R., *Obblighi di comunicazione DAC 6: quali strumenti a tutela dei contribuenti?*, in *Ipsos Quotidiano*, 30 aprile 2021.

<sup>453</sup> CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 16 ottobre 2019, Causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2019:861.

<sup>454</sup> CORRADO L. R., *Obblighi di comunicazione DAC 6: quali strumenti a tutela dei contribuenti?*, in *Ipsos Quotidiano*, 30 aprile 2021, con riferimento alla Sentenza della Corte di Giustizia europea del 4 giugno 2020, causa C-430/19.

Emerge quindi una maggiore attenzione delle istituzioni comunitarie ai diritti dei contribuenti, che poi dovrà riflettersi anche sui singoli campi interni.

L'art. 2 contiene le definizioni da tenere a mente per una corretta comprensione degli articoli immediatamente successivi. Delinea quindi cosa si intende per meccanismo, per intermediario e contribuente, per partecipante all'accordo, per vantaggio fiscale e così via. Procedendo con ordine, il concetto di "meccanismo transfrontaliero" si concretizza in un accordo, un progetto o uno schema che riguarda l'Italia ed un altro Stato europeo o non europeo nel caso in cui si verifichi una delle condizioni già indicate dalla direttiva UE 2018/822: che uno dei partecipanti non sia residente a livello fiscale in Italia o che lo sia ma in contemporanea abbia anche la residenza in altre giurisdizioni; che uno dei partecipanti svolga la propria attività all'estero mediante una stabile organizzazione e che il meccanismo rientri almeno in parte in tale attività, o che uno dei partecipanti svolga un'attività all'estero senza una stabile organizzazione e senza esservi residente; ed infine che il meccanismo possa disturbare lo scambio automatico di informazioni o la verifica del titolare effettivo<sup>455</sup>. Una parte della dottrina ritiene che il termine coniato di "meccanismo", scelto come riflesso del termine europeo "*arrangements*", non sia la traduzione più opportuna ed adeguata per evitare interpretazioni scorrette della norma; probabilmente sarebbe stato più idoneo parlare di "atti preparatori" di una pianificazione fiscale aggressiva che presenta determinati segni distintivi<sup>456</sup>. Nel presente elaborato si concorda con tale considerazione. Sempre l'art. 2 provvede poi a definire le figure di intermediario e di contribuente. Il legislatore nazionale, per quanto riguarda gli intermediari, è stato coerente con quanto dettato dall'Unione, prevedendo da un lato l'esistenza dei *promoters* e dall'altro dei *service providers*. Ma prima di arrivare alla versione finale del decreto legislativo ci sono stati diversi emendamenti su tale figura. La bozza che il Ministero dell'Economia e delle Finanze aveva inizialmente sottoposto a consultazione, pubblicandola nel proprio sito a luglio 2018, presentava delle peculiarità del tutto singolari rispetto al testo comunitario, soprattutto nel profilo soggettivo di applicazione interna della DAC 6. Secondo lo schema iniziale, doveva considerarsi "intermediario" quel "*soggetto, inclusi quelli indicati all'art. 1, comma 1, lettera n) del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 28 dicembre 2015 e all'art. 3, comma*

---

<sup>455</sup> Art. 2, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>456</sup> SUCCIO R., *Trasparenza tributaria: in G.U. il D.Lgs. 100/2020 sullo scambio di informazioni tra fisco e contribuente*, cit., p.1.

4, del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che: 1) mette a disposizione ai fini dell'attuazione un meccanismo transfrontaliero da comunicare o ne gestisce l'attuazione; 2) direttamente o attraverso altri soggetti, svolge un'attività di assistenza o consulenza ai fini dell'attuazione del meccanismo transfrontaliero da comunicare, qualora, avuto riguardo alle informazioni disponibili e alle competenze necessarie per svolgere tale attività, sappia o abbia un motivo ragionevole per concludere che il meccanismo sia rilevante ai sensi dell'articolo 5<sup>457</sup>. Oltre ad un preciso richiamo agli esperti finanziari ed alla disciplina sull'antiriciclaggio, quindi, non si faceva alcun cenno alle attività di commercializzazione, elaborazione ed organizzazione che diversamente venivano inserite nella direttiva. Non era chiaro pertanto se quest'ultime fossero semplicemente esonerate dall'obbligo di comunicazione all'Agenzia, per cui si sarebbe comunque creata una certa incertezza tra i professionisti nel comprendere come comportarsi caso per caso, o al contrario fossero da racchiudere implicitamente nei concetti di "messa a disposizione" ed "assistenza"<sup>458</sup>. Le associazioni che si espressero a riguardo, come Assirevi<sup>459</sup>, Assogestioni<sup>460</sup> e Assonime<sup>461</sup>, fecero presente l'ambiguità della definizione, che avrebbe portato a dubbi interpretativi circa le responsabilità effettive ed a conflitti su cosa fosse da considerare o meno oggetto di trasmissione, comunicando (per esempio) che allora anche la figura dei revisori contabili, visto che entrano in scena a meccanismo già compiuto, avrebbe dovuto essere intesa come un insieme di soggetti esonerati dagli obblighi DAC 6, stando a quanto disposto dalla bozza del Mef<sup>462</sup>. Nella sua versione definitiva comunque, il concetto rispecchia quanto dettato dalla direttiva UE 2018/822, quindi vi sono i *promoters* che includono gli attori più incisivi nell'attuazione del meccanismo e che sono consapevoli delle caratteristiche e degli effetti dello stesso, ed i *service providers* che ricoprono ruoli più residuali ed hanno la facoltà di provare all'Amministrazione finanziaria la propria mancanza di conoscenze o di informazioni sufficienti per riuscire ad identificare l'aggressività della pianificazione fiscale (viene

---

<sup>457</sup> MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2019, n.3, pp.595-623.

<sup>458</sup> PIAZZA M., RESNATI C., *Scambio internazionale di informazioni: definizioni e sanzioni nel decreto di attuazione della DAC 6*, in Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus Fisco, Febbraio 2019.

<sup>459</sup> Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale.

<sup>460</sup> Associazione Italiana delle Società di Gestione del Risparmio.

<sup>461</sup> Associazione Italiana delle Società per Azioni Italiane.

<sup>462</sup> ASSIREVI, Risposta del 28 settembre 2018 alla consultazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze riguardante lo Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva 2018/822/UE del Consiglio, del 25 maggio 2018, relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione (DAC 6).

verificato il c.d. *reasonably-expected-to-know test*<sup>463</sup>). Tutti questi soggetti hanno a proprio carico l'onere di divulgazione solo qualora siano residenti fiscalmente in Italia, operino nel territorio nazionale tramite una stabile organizzazione e la stessa fornisca dei servizi che rientrano nel meccanismo transfrontaliero, sono costituiti, disciplinati o regolamentati da leggi dello Stato o sono iscritti ad associazioni professionali legali, fiscali o di consulenza nel territorio<sup>464</sup>.

Sia la direttiva che il decreto legislativo in questione concordano sul far ricadere il vincolo di notifica sia a carico degli intermediari che a carico dei contribuenti, a differenza della disciplina internazionale, andando ad indicare quali siano i casi tassativi di esonero per gli stessi. In linea di massima, concentrandosi per ora sugli intermediari, in presenza di molteplici professionisti obbligati l'onere ricade a capo di ciascuno di essi. Tuttavia, qualcuno potrebbe vedersi esonerato dalla disciplina se può provare che le medesime informazioni sono già state rese note all'Agenzia delle Entrate nazionale o di un diverso Stato membro da altro intermediario coinvolto o alle autorità di una diversa giurisdizione con cui sussiste un patto con l'Italia per lo scambio sui meccanismi transfrontalieri<sup>465</sup>. Viene poi indicato al comma 4 dell'art. 3 l'esonero per colui che ha ricevuto oppure ottenuto antecedentemente, durante o dopo un procedimento giudiziario, delle informazioni sulle pianificazioni fiscali del cliente per cui eserciti compiti di difesa o di rappresentanza in giudizio (disposizione che, di fatto, ribadisce quanto previsto dall'art. 12 del D.Lgs. n. 231 del 2007 sull'antiriciclaggio). Con una clausola di salvaguardia, viene così traslato l'obbligo "*in ogni caso*"<sup>466</sup> ad un intermediario ugualmente interessato dal meccanismo o in ultima battuta al contribuente. La bozza iniziale prevedeva l'esclusione dalla disciplina in questione nel solo caso in cui le informazioni fossero state apportate direttamente dal cliente chiamato in giudizio, con l'aggiunta di un vincolo temporale che non considerava quanto ricevuto prima e dopo il procedimento ai fini della validità dell'esclusione. La dilatazione di questa tutela nella versione definitiva porta sicuramente ad un maggiore allineamento tra le norme italiane per la DAC 6 ed il diritto di difesa del contribuente, ma contemporaneamente non assicura a

---

<sup>463</sup> Per maggiori dettagli su tale standard di conoscenza si rinvia ai punti 50-52 del Commentario del *Model Mandatory Disclosure Rules for Common Reporting Standard Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures Avoidance*.

<sup>464</sup> Art. 2, comma 1, lett. c) del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>465</sup> Art. 3, comma 3 del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>466</sup> Art. 3, comma 4 del D.Lgs. n. 100/2020. Si presuppone comunque la buona fede e lo scopo di raggiungere le finalità previste dal decreto.

pieno la riservatezza nei rapporti di consulenza tra esperto e cliente assistito<sup>467</sup>. La formulazione originaria della norma ha creato un certo scetticismo tra coloro che dovevano rispondere alla consultazione del Mef<sup>468</sup> anche per la mancanza di una clausola di esonero esplicita legata all'esistenza del segreto professionale. Non era chiaro infatti se il quinto comma, in cui si prevede l'esonero se dai dati trasmessi può sorgere responsabilità penale a capo dell'esperto, riguardasse una responsabilità penale per via del contenuto concreto dei dati o per l'atto in sé di aver provveduto alla loro divulgazione, fatto quest'ultimo punito dall'art. 622 del codice penale<sup>469</sup>. È stato chiarito successivamente che è da considerarsi compreso in questo comma anche il segreto professionale, nonostante le ambiguità a tal riguardo permangano comunque. Come dispone l'art. 3 infatti: *"In ogni caso, le comunicazioni effettuate ai sensi del presente d.lgs., se poste in essere per le finalità ivi previste e in buona fede, non costituiscono violazione di eventuali restrizioni alla comunicazioni di informazioni imposte in sede contrattuale o da disposizioni legislative, regolamentari o amministrative e non comportano responsabilità di alcun tipo"*<sup>470</sup>. Sembra così che l'Amministrazione nazionale voglia consentire ad avvocati, commercialisti, banche ed altri intermediari il venir meno ai doveri fiduciari intrinseci delle rispettive professioni, non tenendo presente che è sulla fiducia stessa del cliente che si fonda tutto il loro lavoro.

Analizzando le scadenze temporali richieste ai professionisti, si può affermare che la legislazione italiana si adegui in via principale a quanto già previsto dall'art. 8-bis ter della direttiva UE 2018/822, con l'unica precisazione che non viene fatto alcun riferimento al termine di trenta giorni dalla data successiva a quella in cui il meccanismo aggressivo transfrontaliero è "pronto" per l'attuazione: si dispone solo che la notifica avvenga a posteriori dal giorno in cui il meccanismo è a disposizione, è attuato o eventualmente dal momento in cui sono apportate attività di consulenza ed assistenza<sup>471</sup>. Vengono citati anche qui i meccanismi commerciabili, adottati con formato standard, per cui si chiedono le relazioni trimestrali aggiornate a partire dal 30 aprile 2021. Si ricorda comunque che l'Italia rientra tra le nazioni che hanno aderito alla proroga opzionale prevista dalla direttiva UE

---

<sup>467</sup> SELICATO G., *La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell'intermediario*, in Riv. Telem. Dir. Trib., 2020, n. 1, pp. 552-559.

<sup>468</sup> Sigla del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

<sup>469</sup> MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, cit., p. 622.

<sup>470</sup> Art. 3, comma 4 del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>471</sup> Art. 7 del D.Lgs. n. 100/2020.

2020/876, avvalendosi di tale possibilità al momento del recepimento interno con il D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020. I primi termini utili quindi sono stati il 28 febbraio 2021, per le operazioni dal 25 giugno 2018 al 30 giugno 2020, ed il 31 gennaio 2021 per le operazioni a partire dal 1° luglio 2020.

La definizione di contribuente di cui alla lett. d) dell'art. 2, rispecchia la definizione apportata a livello comunitario, quindi è il soggetto nei confronti del quale viene messo a disposizione un meccanismo transfrontaliero o eventualmente che provvede alla sua attuazione finale, sempre nel rispetto delle ulteriori condizioni legate alla sua residenza fiscale in Italia, al tipo di attività svolta o agli utili ed ai redditi prodotti<sup>472</sup>. L'obbligo di notifica per questi soggetti sorge qualora ricevano notizia dall'intermediario della fattispecie di esonero di cui egli usufruisce, salvo il caso in cui semplicemente un intermediario non esiste poiché il contribuente ha provveduto a fare tutto da solo. A carico del cliente, inoltre, è posta la comunicazione delle informazioni alle autorità fiscali interne qualora vada incontro ad una certa "inerzia" del professionista, se lo stesso non ha provveduto a trasmettergli i documenti da cui risulta che l'invio è già stato posto in essere<sup>473</sup>. Osservando le clausole di esonero, sussiste anche qui l'esclusione legata alla possibile emersione di responsabilità penale, così come l'esclusione legata alla prova che gli adempimenti nei confronti dell'Agenzia delle Entrate nazionale, di un altro Stato membro o di una giurisdizione con cui vi sono accordi di scambio siano già stati compiuti da un altro contribuente coinvolto ovunque residente<sup>474</sup>. L'intento generale del legislatore italiano è evidentemente quello di espandere lo scambio anche alle altre giurisdizioni extra europee. I termini per la comunicazione qui decorrono dalla data in cui ricevono notizia dall'esperto del suo esonero e prevedono sempre i trenta giorni citati prima<sup>475</sup>.

Se da un lato si cerca la collaborazione anche di questa nuova categoria, che prima veniva totalmente esclusa dalla normativa, dall'altro le autorità fiscali nazionali scelgono di non ricambiare gli adempimenti con la stessa moneta. Basti osservare quanto dettato dall'art. 5 comma 3 del decreto secondo cui: *"Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria circa un meccanismo transfrontaliero oggetto di comunicazione non implica l'accettazione della*

---

<sup>472</sup> Art. 2, comma 1, lett. d) del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>473</sup> Art. 3, comma 7 del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>474</sup> Art. 3, commi 7 e 9 del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>475</sup> Art. 7, comma 3 del D.Lgs. n. 100/2020.

*validità o del trattamento fiscale di tale meccanismo*<sup>476</sup>. Ci si chiede dunque il motivo per il quale il legislatore italiano (ed europeo) abbiano cercato una reattività dei contribuenti nei confronti delle pianificazioni aggressive se poi questi ultimi non hanno il diritto di ricevere una adeguata risposta affermativa o negativa su quanto segnalato. C'è da notare poi come, nonostante lo spirito della direttiva comunitaria sia quello di porre il vincolo di trasmissione principalmente a carico dei professionisti, il testo finale non faccia particolari distinzioni tra i due interessati, ponendoli sostanzialmente sullo stesso piano e separandoli al primo comma dell'art. 3 con la congiunzione "e"<sup>477</sup>. Nell'ambito della DAC 6 si rimarca maggiormente il ruolo residuale del contribuente, così che non vi sia scorretta ripartizione delle responsabilità di ciascuno, a differenza di quanto accade nell'ordinamento italiano.

L'art. 6 regola il contenuto della comunicazione, andando a disporre che all'Agenzia delle Entrate si deve inviare: l'insieme dei dati identificativi dell'intermediario e dei clienti nei cui confronti è rivolta la pianificazione transfrontaliera unitamente a coloro che costituiscono imprese associate di questi ultimi<sup>478</sup>; il contenuto del meccanismo in sintesi e quali elementi, tra quelli che lo costituiscono, lo rendono oggetto di segnalazione, nonché il suo valore; il momento a partire dal quale si intende attuare il meccanismo e tutte le giurisdizioni di residenza dei contribuenti coinvolti e che potenzialmente potrebbero esserne interessati; ed infine, le normative nazionali sulla base delle quali avviene la segnalazione ed eventuali altri soggetti che potrebbero avere interessi nei confronti del meccanismo<sup>479</sup>. Fin qui nulla di diverso rispetto al dettato della DAC 6, se non che all'art. 11 si introduce anche un onere di conservazione dei documenti per coloro che provvedono all'attuazione della pianificazione a seconda che quest'ultima sia stata trasmessa in maniera regolare o sia stata addirittura omessa. Si chiede di tenere da parte tutti quei dati di cui all'art. 6 fino al termine del quinto anno successivo all'invio o fino al termine del settimo anno successivo all'invio in base al

---

<sup>476</sup> Art. 5, comma 3 del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>477</sup> Si fa riferimento all'art. 3 comma 1 in cui si dispone: "Sono tenuti all'obbligo di comunicazione del meccanismo transfrontaliero all'Agenzia delle entrate gli intermediari e il contribuente".

<sup>478</sup> La definizione di impresa associata contenuta nel D.Lgs. n. 100/2020 riguarda un soggetto che svolge attività di impresa che, alternativamente: 1) esercita un'influenza dominante nella gestione di un altro soggetto ai sensi dell'articolo 2 del decreto ministeriale 14 maggio 2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 118 del 23 maggio 2018; 2) ha una partecipazione superiore al 25 per cento del capitale o del patrimonio di un altro soggetto; 3) ha più del 25 per cento dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria di un altro soggetto, nel caso in cui il soggetto detenga più del 50 per cento dei diritti di voto è considerato detentore al 100 per cento degli stessi; 4) ha diritto ad almeno il 25 per cento degli utili di un altro soggetto (Art. 2, comma 1 del D.Lgs. n. 100/2020).

<sup>479</sup> Art. 6, comma 1 del D.Lgs. n. 100/2020.

fatto che la notifica del meccanismo sia avvenuta regolarmente o non sia semplicemente avvenuta<sup>480</sup>. L’Agenzia delle Entrate poi, secondo le modalità stabilite dall’art. 9 descritte più dettagliatamente nel successivo provvedimento del direttore, provvederà a diffondere quanto ottenuto agli altri ordinamenti esterni, salvo che tali dati possano diffondere segreti commerciali, industriali e professionali o possano compromettere l’ordine pubblico<sup>481</sup>. La banca dati centrale che dovrebbe man mano formarsi come punto di raccolta comune delle informazioni comunitarie sarebbe però più utile se ne fosse reso di dominio pubblico l’accesso, al fine di aiutare i diretti interessati a comprendere meglio in quali casistiche devono sostenere gli oneri di comunicazione.

Le conseguenze a cui si va incontro in caso di mancata, incompleta o imperfetta divulgazione del meccanismo vengo disciplinate all’art. 12 del decreto legislativo in oggetto. La norma in esame stabilisce espressamente che i parametri sanzionatori a cui fare riferimento nei tre casi sopra indicati sono quelli già prefissati dall’art. 10 comma 1 del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997<sup>482</sup>, aumentati della metà per l’omessa presentazione e ridotti della metà per i casi di presentazione incompleta. In termini quantitativi, vengono aggravate o ridotte del cinquanta per cento le sanzioni amministrative già previste nella legge del 1997, il cui importo può variare da un minimo di 2.000 ad un massimo di 21.000 euro. Aver optato per un regime così oneroso appare secondo la scrivente eccessivo, visto e considerato che la direttiva UE 2018/822 chiede, nel Considerando 15, che siano i singoli Stati a predisporre le proprie punizioni a patto che esse siano *“proporzionate”*. La misura scelta dal legislatore italiano si presenta alquanto discutibile sotto questo profilo, tenuto presente che gli inadempimenti a cui si riferisce riguardano meccanismi transfrontalieri che potrebbero essere aggressivi in prima battuta solo potenzialmente e non effettivamente.

Passando ora ad analizzare il cuore del decreto legislativo, si arriva all’Allegato 1 in cui sono esplicitati gli elementi distintivi previsti dall’ordinamento italiano di carattere essenziale affinché un accordo, uno schema o un piano siano soggetti a notifica. Come previsto all’art. 2 innanzitutto, quando si parla di elemento distintivo si intende *“un indice di rischio di elusione*

---

<sup>480</sup> Art. 11 del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>481</sup> Art. 9 del D.Lgs. n. 100/2020.

<sup>482</sup> E’ il decreto che disciplina in Italia le sanzioni tributarie, non penali, se vengono compiute violazioni in tema di imposte dirette, imposta sul valore aggiunto o riscossione dei tributi.

o evasione fiscale<sup>483</sup> che, come di consueto, può essere di tipo generico o specifico. Parte della dottrina<sup>484</sup> fa notare che osservando le categorie di *hallmarks* indicati, ve ne sono quattro correlati a fenomeni tributari (indicati alle lettere A, B, C ed E) ed uno correlato alla difesa del CRS (la lettera D) come riflesso diretto della doppia anima che riveste la DAC 6: da un lato le origini provenienti dall'OCSE e dal BEPS e dall'altro le origini a seguito degli scandali finanziari di *Panama Papers* e *LuxLeaks*. Per gli elementi distintivi che caratterizzano i fenomeni fiscali, come già affermato in precedenza, è richiesto senza alcun distinguo il superamento positivo di un test sulla potenziale riduzione d'imposta come effetto diretto del meccanismo posto in essere, dove per "riduzione d'imposta" si intende un rimborso, una base imponibile più bassa, un pagamento differito, un rimedio avverso la doppia imposizione o una riduzione delle ritenute alla fonte<sup>485</sup>; mentre solo per alcuni di essi si chiede anche il superamento positivo del test sul vantaggio principale, la cui descrizione dettagliata viene lasciata al decreto del Ministero delle Finanze. Rientrano in quest'ultima classe le categorie A, B e C1 lett. b), punto i e lett. c) e d). La categoria A racchiude gli elementi generici che identificano una pianificazione per la presenza intrinseca nello schema aggressivo di una clausola di riservatezza (A1), di una apposita ricompensa per i vantaggi ottenuti (A2) o per il format standardizzato che viene tenuto (A3). La categoria B racchiude gli *hallmarks* specifici legati ad imbrogli fiscali (B1), alla conversione dei redditi in fasce non soggette a tassazione o esenti da imposte (B2) o che attuano delle frodi carosello, quindi meccanismi caratterizzati dalla presenza di una circolarità nelle operazioni (B3). La categoria C invece riguarda gli elementi specifici che possono presentarsi nelle operazioni transfrontaliere, qualora rendano deducibili dei pagamenti che senza il meccanismo non sarebbero deducibili. Nel caso in cui si verificano i casi fin qui delineati occorre pertanto, sulla base del concetto di vantaggio principale di cui all'art. 2, comma 1, lett. i), verificare la presenza di un beneficio tributario derivante dal piano, verificare la presenza di altri eventuali benefici di natura differente e comprendere quali di essi possano essere ritenuti come primari. Come si avrà modo di constatare nel paragrafo successivo però, il decreto ministeriale del 17 novembre 2020 fa una precisazione sul criterio del vantaggio principale un po' "egoista" rispetto al fine ultimo della direttiva: richiede infatti che sia conseguito da contribuenti che presentano un nesso

---

<sup>483</sup> Art. 2, comma 1, punto f) del D.Lgs. n.100/2020.

<sup>484</sup> TORRE R., LIO M., MACARIO E., *DAC 6 verso i primi adempimenti, in un quadro interpretativo ancora incerto*, in *Il Fisco*, 2021, n. 3, p. 274 ss.

<sup>485</sup> TORRE R., LIO M., MACARIO E., *op. ult. cit.*

con il Paese nazionale a scapito delle agevolazioni illecite che possono essere conseguite anche presso terzi. Lo scopo della DAC 6 sarebbe in realtà quello di tutelare le basi imponibili degli Stati membri anche attraverso una cooperazione degli stessi, che dovrebbe riflettersi soprattutto in campo legislativo. L'ultima categoria di elementi distintivi di tipo fiscale è la categoria E relativa ai prezzi di trasferimento, che comprende tutti quei meccanismi che sfruttano delle disposizioni *"safe harbour"*<sup>486</sup> (E1), beni immateriali la cui valutazione è complessa (E2) e trasferimento infragruppo di attività o passività (E3).

La lettera D è volta a proteggere lo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari e le basi imponibili nazionali dalle strutture opache *offshore*. In sostanza, fa riferimento a tutti quegli atteggiamenti che risultano aggressivi anche se non sono seguiti da un vantaggio fiscale poiché il fine ultimo non è tanto quello di implementare pianificazioni transnazionali, quanto piuttosto di non violare il CRS inserito dalla DAC 2 e nascondere il titolare effettivo. La lettera D al punto 1 contiene operazioni e strumenti che aggirano lo standard internazionale mentre al punto 2 vi sono tutti quei *"veicoli societari o accordi giuridicamente vincolanti che consentono di schermare il reale detentore di asset non necessariamente produttivi di redditi di natura finanziaria"*<sup>487</sup>. Per facilitare la comprensione di questa lettera, il D.M. del 17 novembre 2020 ha proposto nel suo unico Allegato una serie di esempi di meccanismi riferiti ai citati sottogruppi. In maniera particolare, con riguardo allo scambio di informazioni sui conti finanziari, diversi scenari vengono posti prendendo come riferimento i trust: si pone il caso del trust che viene sfruttato affinché risulti il soggetto che effettua dei pagamenti che andrebbero comunicati alle autorità, il caso del trust che nasconda i reali beneficiari di un conto aperto a scopo benefico o lo sfruttamento dei trust per ovviare a strutture opache<sup>488</sup>.

### **3.2.2 Il Decreto Ministeriale del 17 Novembre 2020**

L'art. 5 comma 2 del D.Lgs. n. 100 del 30 luglio 2020 stabilisce espressamente che la disciplina di dettaglio relativa agli obblighi di comunicazione all'Agenzia delle Entrate sui meccanismi transfrontalieri debba essere definita in un apposito decreto del Ministero

---

<sup>486</sup> Sono le norme che non considerano illeciti o illegittimi alcuni comportamenti, rispetto a quanto dettato da altre legislazioni.

<sup>487</sup> VIAL E., *Le comunicazioni DAC 6 relative all'elusione dello scambio di informazioni CRS, op. ult. cit.*

<sup>488</sup> Allegato A, sez. I e II del D.M. 17 novembre 2020.

dell'Economia e delle Finanze. Nel rispetto di tale disposizione pertanto, pochi mesi dopo l'emanazione del precedente provvedimento legislativo, è stato reso pubblico anche il D.M. del 17 novembre 2020<sup>489</sup> contenente le regole tecniche ed alcune precisazioni per la corretta applicazione della disciplina interna sulla DAC 6. Il decreto ministeriale in questione si compone di otto articoli ed un allegato, il che potrebbe far sorgere dei dubbi al lettore finale circa la sua esaustività vista la breve estensione. In realtà, nonostante il contenuto ristretto, sono inseriti dei tratti fondamentali per una giusta comprensione della normativa.

Partendo da una questione di primaria importanza, l'art. 4 del d.m. mette in chiaro quale sia lo standard di conoscenza a cui riferirsi per comprendere se un soggetto che viene a contatto con una pianificazione fiscale aggressiva possa definirsi o meno un *service provider*. Questo standard, infatti, viene delineato dal legislatore italiano poiché costituisce l'unico criterio valido attraverso il quale si può distinguere limpidamente la figura dei promotori dalla figura dei fornitori di servizi. Solo per questi ultimi invero, rileva il superamento positivo di quanto verrà ora esposto. Come indicato nel testo<sup>490</sup>, coloro che svolgono direttamente o indirettamente un'attività di assistenza o di consulenza per l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero possono essere qualificati intermediari, e devono sostenere quindi l'obbligo di divulgazione, solo se sono soddisfatti due standard:

- i) la presenza di una conoscenza concreta della pianificazione aggressiva per cui si ha prestato aiuto, determinata sulla base delle informazioni che il soggetto aveva prontamente a propria disposizione;
- ii) la presenza di un certo livello di competenza ed esperienza posseduta dal singolo per via del tipo di servizio prestato al cliente.

Si vuole far notare in questa sede come tale formulazione richiama in modo esplicito il già citato "*reasonably-be-expected-to-know-test*" del *MDR for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore structures*, che si basa appunto sulla preparazione professionale di chi presta aiuto ed assistenza e sul tipo di dati che si possono consultare in qualsiasi momento.

---

<sup>489</sup> DECRETO MINISTERIALE, 17 novembre 2020, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D. Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, recante definizione delle regole tecniche e delle procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate.

<sup>490</sup> Art. 2, comma 2 del D.M. 17 novembre 2020.

Un altro punto cruciale delineato dal documento riguarda il criterio del vantaggio principale. Partendo dal presupposto che il verificarsi di una riduzione d'imposta costituisce condizione necessaria perché l'elemento distintivo assuma rilevanza<sup>491</sup>, l'art. 7 del d.m. chiarisce che gli elementi distintivi che devono rispondere al criterio del vantaggio principale sono quelli contenuti nell'Allegato 1, lettere A), B) e C) punto 1, lett. b), sub. 1), c) e d) del D.Lgs. del 30 luglio 2020 e che ciò che conta ai fini della rilevanza degli stessi è che il vantaggio fiscale, relativo alle imposte disciplinate dalla DAC 1 e derivante dall'attuazione del meccanismo, sia superiore al cinquanta per cento del vantaggio fiscale totale conseguibile sommato a quello extrafiscale<sup>492</sup>, dove per vantaggio extrafiscale si intendono quei benefici quantificabili economicamente non di natura tributaria, ma pur sempre derivanti dalla pianificazione<sup>493</sup>. Il comma 3 dell'art. 7 individua poi il vantaggio fiscale come la differenza tra i tributi dovuti tenendo conto dell'esistenza del meccanismo ed i tributi dovuti ipotizzandone l'assenza così che per entrambi i termini vi sia un relativo metodo di calcolo a cui potersi affidare. Con l'obiettivo di analizzare in modo critico la normativa, giova comunque precisare che su queste indicazioni sussistono ancora dei dubbi, in quanto la quantificazione del beneficio extrafiscale ed il suo confronto con quello meramente fiscale potrebbe non essere poi così semplice. Talvolta inoltre, una parte del risparmio tributario potrebbe derivare dal ricorso ad un particolare regime agevolativo consentito in un certo ordinamento, ma l'esclusione dagli obblighi di comunicazione se si presenta una casistica del genere riguarda, nel decreto ministeriale in oggetto, solo gli *hallmarks* di cui alla lett. A, punto 3, quindi i meccanismi standardizzati; la normativa italiana non cita, a differenza di quella europea nell'Allegato IV, anche gli elementi distintivi contenuti nella lett. C che potrebbero esserne interessati.

Analizzando le precisazioni che vengono fatte sulla procedura da porre in essere, l'art. 2 fa presente come il riassunto del contenuto della pianificazione aggressiva da comunicare all'Agenzia delle Entrate nazionale debba essere redatto in lingua italiana ed al contempo anche in lingua inglese, sotto forma di breve sintesi, cosicché sia possibile una comprensione

---

<sup>491</sup> L'art. 6 del D.M. 17 novembre 2020 introduce un'importante precisazione rispetto a quanto indicato nel D.Lgs. n.100/2020. Chiede infatti che la riduzione delle imposte, regolate dalla direttiva UE 2011/16, faccia riferimento a tributi che un contribuente dovrebbe versare in un Paese dell'Unione o in un Paese con cui sussiste uno specifico accordo per lo scambio di informazioni. Con richiamo a quanto indicato nell'art. 2 della DAC 1, si ricorda che tale riduzione non ha valenza se si tratta di: imposta sul valore aggiunto, dazi doganali, accise contemplate da altre normative UE in materia di cooperazione amministrativa fra Stati membri, contributi previdenziali obbligatori, certi tipi di diritti e tasse di tipo contrattuale.

<sup>492</sup> Art. 7, commi 1-2 del D.M. 17 novembre 2020.

<sup>493</sup> Art. 1, comma 1, punto c) del D.M. 17 novembre 2020.

più agevole dello stesso per eventuali amministrazioni esterne. La data che fa fede come data di avvio del meccanismo transfrontaliero, poi, dev'essere quella in cui si compie il primo movimento finanziario o il primo atto con effetto giuridico, non è richiesto che siano stati realizzati tutti o gran parte degli elementi di cui è costituito<sup>494</sup>; così come per una corretta determinazione del valore del meccanismo è necessario seguire le indicazioni del comma 1 punto c. Al Fisco spetta il compito di rilasciare al soggetto comunicante un numero unico di riferimento, che dovrà essere a sua volta portato a conoscenza di tutti gli altri intermediari e contribuenti che sono interessati dalla programmazione fiscale. Tale numero, come da indicazioni, dev'essere inserito per tutti i periodi di imposta in cui prosegue l'utilizzo del meccanismo su tutti i documenti che lo interessano, come ad esempio le dichiarazioni dei redditi del contribuente<sup>495</sup>.

Come già anticipato al paragrafo 3.2.1., l'Allegato A del decreto ministeriale contiene degli esempi di situazioni in cui si sfruttano i meccanismi per aggirare la normativa sullo scambio di dati finanziari richiesti a livello internazionale o per nascondere la titolarità effettiva di un contribuente a supporto di quanto indicato nel D.Lgs. n. 100/2020 per gli *hallmarks* della lett. D). Ma anche l'art. 8 contiene specificazioni riguardanti gli altri elementi distintivi a cui gli intermediari ed i contribuenti pertinenti si possono appoggiare. Il comma 2 contiene una chiara definizione di cosa si intende per impresa associata, affinché non vi siano dubbi sull'interpretazione della lett. C), punto 1 e della lett. E), mentre i commi 3 e 4 contengono ulteriori precisazioni per la lett. C).

Si ricorda comunque, che le disposizioni attuative della DAC 6 in Italia sono state diramate non solo con il D.M. del 17 novembre 2020, ma anche con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 364425 del 26 novembre 2020 e illustrate dalla Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021. In tali occasioni il Fisco italiano ha avuto modo di esprimersi sull'applicazione concreta della normativa in esame, nonostante vi siano dubbi che ancora permangono agli operatori interessati. In primis, l'Agenzia delle Entrate ha comunicato che *"in considerazione della complessità della materia, che fra l'altro prevede un obbligo di ricognizione retrospettivo dei meccanismi transfrontalieri"*<sup>496</sup> le sanzioni inserite nell'art. 12 del D.Lgs. n. 100/2020 non sarebbero state applicate per le prime trasmissioni, concedendo

---

<sup>494</sup> Art. 2, comma 1, punto b) del D.M. 17 novembre 2020.

<sup>495</sup> Art. 3, comma 3 del D.M. 17 novembre 2020.

<sup>496</sup> Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021, p.66.

un sospiro di sollievo iniziale ad intermediari e contribuenti coinvolti. È stato precisato poi che le finalità sottostanti al vincolo di notifica sono quelle di trasparenza e di deterrenza di determinate condotte aggressive, giustificando così il mancato assenso o dissenso dell'autorità finanziaria a seguito della ricezione di una comunicazione<sup>497</sup> (seppur con la chiara esplicitazione che la notifica di una pianificazione alle autorità non implica per forza una condotta elusiva). Quanto alle definizioni dell'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione, i capitoli terzo e quarto della circolare cercano di delineare dei dettagli a cui in precedenza non si era provveduto: onde evitare dubbi, l'ente mette nero su bianco cosa si intende per elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione e gestione in autonomia dell'intera attuazione di un meccanismo, correlandovi dei casi pratici; riprende il concetto di standard di conoscenza già citato nel decreto ministeriale; riprende i concetti di vantaggio principale e di riduzione potenziale di imposta affiancandovi dei facsimile di calcolo, e molto altro ancora. In particolare con riferimento ai meccanismi standardizzati, rispetto alla bozza iniziale posta in consultazione dal 28 dicembre 2020 al 15 gennaio 2021, nella versione ufficiale ne è stata fatta una netta distinzione rispetto a quelli "commerciabili". I primi presentano una applicazione generalizzata e per questo stesso motivo è possibile che vengano adottati da più utenti, mentre quelli commerciabili oltre all'applicazione generalizzata presentano anche *"un'accentuata replicabilità"*<sup>498</sup>. Per il valore delle pianificazioni fiscali poi, se non risulta possibile determinarlo, viene consentito inserire uno "0" tra i dati della comunicazione.

Con riguardo alla figura dei professionisti, per cui si ribadisce la differenza tra promotori e fornitori di servizi, l'Agenzia delle Entrate si sofferma anche sui casi di esonero legati al segreto professionale. Viene esplicitamente citata, infatti, oltre alle tutele già descritte, la situazione in cui l'esperto ha ricevuto oppure ottenuto dal proprio contribuente-cliente delle informazioni nel corso della verifica della sua posizione giuridica (assieme al caso in cui la ricezione e l'ottenimento derivino dalla sottoposizione dello stesso ad un procedimento giudiziario)<sup>499</sup>. Non implica esclusione dalla materia invece, il divieto di segnalazione a clienti o terzi per le operazioni sospette di cui al D.Lgs. n. 231 del 2007 sull'antiriciclaggio.

---

<sup>497</sup> Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021, p.7.

<sup>498</sup> Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021, p.73.

<sup>499</sup> Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021, p.51.

L'Amministrazione finanziaria ha provveduto ad apportare chiarimenti anche in merito agli *hallmarks* descritti nel decreto legislativo ed in quello ministeriale. Rispetto all'elemento distintivo C.1 sui pagamenti esteri deducibili effettuati tra imprese associate, ad esempio, ha identificato in modo chiaro la natura ed i destinatari degli stessi, dove per "pagamento" si intende l'adempimento alla propria obbligazione anche in termini compensatori. Partendo dalla natura dello stesso, i versamenti che rilevano ai fini della DAC 6 sono esclusivamente quelli che generano componenti di reddito negativi e che implicano deduzioni fiscali, quindi il dividendo corrisposto all'associata non costituisce componente negativo e tecnicamente non rientra nella categoria indicata<sup>500</sup>. Diversamente invece, se si tratta di interessi che vengono pagati all'associata nel corso di un finanziamento, al verificarsi delle condizioni indicate gli stessi andrebbero comunicati alle autorità. Non viene detto però se nella nozione di deducibilità si debba includere solo l'effettiva riduzione della base imponibile o anche le deduzioni che possono essere rimandate al futuro per effetto di norme apposite, ma visto quanto delineato nell'art. 2 del D.M. del 17 novembre 2020 si ritiene che la risposta anche per queste ultime sia affermativa<sup>501</sup>. Arrivando alla nozione di destinatario, se il versamento viene posto in essere da un contribuente interposto esterno rispetto all'impresa associata (che non ha quindi una funzione significativa dal punto di vista economico e finanziario), si dispone che le verifiche per l'inclusione o meno nella categoria C.1 vadano effettuate osservando il soggetto primo pagatore<sup>502</sup>. Ma non viene indicato in modo preciso cosa si intende per funzione non significativa. Vengono forniti poi dei chiarimenti anche sulle figure dei soggetti fiscalmente trasparenti destinatari del pagamento transfrontaliero, la cui impostazione viene condivisa anche da altri Paesi come la Danimarca, la Francia e la Germania. Circa l'oggetto della Circolare n. 2/E dell'Agenzia comunque, si fa riferimento a "primi chiarimenti" in materia, quindi probabilmente in futuro verranno pubblicati ulteriori documenti sul tema.

L'intermediario ed il contribuente pertinente su cui ricade l'onere di comunicazione, devono provvedere alla preparazione di un file *.xml* da trasmettere all'Amministrazione finanziaria direttamente o tramite un professionista abilitato utilizzando i canali appositi *Entratel* o

---

<sup>500</sup> Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021, p.87 ss.

<sup>501</sup> BELLINI M., DE LUCIA D., *Normativa DAC 6 e transazioni di cui all'hallmark C.1 nell'ambito dei gruppi multinazionali: luci, ombre e risvolti operativi*, in Riv. Dir. Trib., Supplemento online, 05 Luglio 2021.

<sup>502</sup> Circolare n. 2/E del 10 febbraio 2021, p.88 ss.

*Fisconline*, a cui seguirà una ricevuta di accettazione o di rifiuto dello stesso. Maggiori chiarimenti tecnici in qualsiasi caso sulle modalità di trasmissione vengono indicati nel provvedimento del direttore dell’Agenzia e nei suoi allegati.

### **3.3 Il recepimento della DAC 6 nell’ordinamento francese**

Al fine di comprendere se vi siano state particolari differenze nelle modalità di recepimento della direttiva 2018/822/UE tra l’ordinamento italiano e agli altri ordinamenti appartenenti ai Paesi membri dell’Unione (e non), si ritiene opportuno effettuare in questa sede un’analisi in chiave comparatistica circa le modalità attuative della DAC 6 perseguite dalla Francia, dalla Germania e dal Regno Unito dopo l’accordo sulla Brexit<sup>503</sup>, così da poter discutere apertamente e poter confrontare i diversi atteggiamenti tenuti a livello internazionale. Per fare tutto ciò, si farà riferimento ad ordinanze, decreti ufficiali, linee guida ed articoli di giornale sul tema.

Entrata in vigore nell’Unione Europea il 25 giugno 2018, la direttiva UE 2018/822 relativa allo scambio di informazioni fiscali sugli accordi transfrontalieri potenzialmente attuativi di pianificazioni aggressive è stata recepita nel diritto interno francese con l’ordinanza n. 1068 del 21 ottobre 2019<sup>504</sup>. In ritardo rispetto al recepimento avvenuto in altri Paesi comunitari, come il Portogallo e (l’allora appartenente) Regno Unito, la repubblica francese ha accolto con favore questa obbligazione ed ha provveduto al contempo ad aggiornare il proprio codice tributario (chiamato “*Code général des impôts*”, in sigla CGI) inserendovi le innovative regole da rispettare. Gli articoli di nuova introduzione, che si racchiudono in quanto dettato dall’art. 1649 AD all’art. 1649 AH, e dall’art. 1729 C ter, sono stati inseriti nel Libro primo, Parte terza, Titolo primo, Capo primo, per quanto riguarda la disciplina degli obblighi dei contribuenti, mentre l’art. 1729 C ter sulle sanzioni da applicare in caso in mancato adempimento alla normativa, è stato aggiunto nel Libro secondo, Capo secondo, Sezione prima, Lettera B del *Code général*. In ordine progressivo, essi dispongono in merito alla

---

<sup>503</sup> Quando si parla di “Brexit” si fa riferimento all’uscita del Regno Unito dall’Unione Europea. La fine dell’adesione all’UE è avvenuta come conseguenza di un referendum posto alla popolazione inglese in cui il 52% degli elettori si è espresso a favore dell’abbandono. L’inizio dei negoziati con l’Unione è stato avviato il 19 giugno 2017 mentre l’uscita formale è intervenuta a partire dal 31 gennaio 2020, in ritardo rispetto alle previsioni primarie a causa di una mancanza di accordo su alcuni punti tra il parlamento britannico e l’UE.

<sup>504</sup> MINISTÈRE DE L’ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, Ordonnance n.° 2019-1068 du 21 octobre 2019 *relative à l’échange automatique et obligatoire d’informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l’objet d’une déclaration*, Journal Officiel De La République Française.

portata della dichiarazione, ai soggetti vincolati, al territorio cui spetta la priorità di ricezione dei dati se l'intermediario o il contribuente hanno un molteplice vincolo, ai fatti a seguito dei quali sorge l'obbligo, ai termini di trasmissione, ai segni distintivi ed alle sanzioni. Seguita dalla pubblicazione di ulteriori linee guida ufficiali, si può dire che l'ordinanza rispecchi in linea di massima quanto già affermato dalla direttiva comunitaria. Lo stesso ambito di applicazione riflette di fatto quello del diritto comunitario, quindi racchiude tutte le imposte ad eccezione dell'IVA, dei tributi doganali, delle accise e degli oneri sociali. Vi sono tuttavia alcuni tratti per cui il governo francese ha preferito apportare delle precisazioni rispetto all'atto originario e di cui si vedrà qui di seguito.

Similmente a quanto previsto dall'ordinamento italiano, l'art. 1649 AD del codice fiscale francese dispone che quando si parla di meccanismo transfrontaliero (si ricorda che il concetto di "meccanismo" non viene esplicitato nella DAC 6) si intende qualsiasi dispositivo che sotto forma di accordo, piano o schema, coinvolge in tutto o in parte la Francia ed un altro Paese UE o extra UE e che allo stesso tempo sia in possesso di almeno una delle cinque caratteristiche standard già previste nel testo della direttiva<sup>505</sup>. Nelle linee guida integrative, inoltre, pubblicate in un momento successivo rispetto all'ordinanza, prima sotto forma di bozza e poi in via ufficiale da parte delle autorità fiscali, vengono aggiunti anche degli esempi esplicativi relativamente a queste pianificazioni, come il caso della tenuta delle riunioni del consiglio di amministrazione di una società in un Paese estraneo a quello di residenza per richiedere implicitamente il cambio di sede<sup>506</sup>. La segnalazione del meccanismo transfrontaliero dev'essere presentata in formato elettronico nel sito web nazionale del *Ministère des finances et des comptes publics* e vincola, di pari passo con le nostre leggi, gli intermediari "promoters" e "service providers" in concomitanza con i contribuenti pertinenti, sempre in via sussidiaria. Le linee guida chiariscono che qualora una persona sia dipendente o associata ad una struttura con o senza personalità giuridica ed agisca in suo nome o per

---

<sup>505</sup> Si fa sempre riferimento al fatto che: a) i partecipanti non siano tutti residenti fiscalmente nella stessa giurisdizione; b) uno o più partecipanti risiedono fiscalmente in più giurisdizioni; c) uno o più partecipanti svolgono attività d'impresa in una giurisdizione diversa tramite una stabile organizzazione ed il meccanismo rientra in questa attività; d) uno o più partecipanti svolgono attività d'impresa in una giurisdizione diversa senza una stabile organizzazione e senza avere lì la residenza fiscale; e) il meccanismo può avere un impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo (Art. 1649 AD, Code général des impôts).

<sup>506</sup> DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, *Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières - Champ d'application - Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Paris, 2020.

suo conto, è la struttura stessa che dev'essere considerata l'intermediario competente<sup>507</sup>. Ribadiscono poi il diritto dei *service providers* di difendersi per dimostrare la propria estraneità all'accordo. Le clausole di esonero previste per questi soggetti presentano però dei tratti differenti rispetto a quanto visto finora. L'intermediario obbligato non è coinvolto nel vincolo di divulgazione nel caso in cui riesca a dimostrare che le informazioni richieste sono già state notificate da altro intermediario o sono già state notificate in un altro Stato membro dell'Unione, come accade per tutti gli altri Paesi europei. Ma se si tratta di un professionista tenuto al rispetto del segreto professionale prevale il principio del privilegio legale, detto "LPP": l'intermediario sottoposto al principio del privilegio professionale legale, sulla base dell'art. 226-13 del codice penale francese, può presentare la comunicazione prevista dalla DAC 6 alle autorità fiscali nel solo caso in cui abbia ottenuto una certificazione autorizzativa da parte del cliente interessato; in caso contrario, dovrà portare a conoscenza del suo obbligo di notifica un intermediario diverso ed in assenza anche di quest'ultimo l'onere dovrà ricadere sul contribuente pertinente<sup>508</sup>. La scelta del governo di tutelare la posizione dei professionisti è stata presa dopo un ampio dibattito tra avvocati ed istituzioni interne, a seguito della messa a disposizione del primo progetto di legge per raccogliere i relativi pareri e consultazioni. Inizialmente, il sistema di segnalazione era duplice e fondato su<sup>509</sup>:

- i) la comunicazione anonima degli intermediari soggetti al privilegio professionale legale o la sola notifica dell'accordo senza informazioni sul contribuente;
- ii) la comunicazione da parte del contribuente delle informazioni sul meccanismo transfrontaliero utilizzando un codice identificativo assegnato all'intermediario.

Tali alternative destarono preoccupazione nell'Ordine degli avvocati e portarono ad un acceso confronto tra le parti, il cui risultato fu quanto sopra delineato. Nonostante si riesca oggi a scavalcare anche in questo senso la funzione del segreto professionale, poiché si arriva comunque alla divulgazione in ultima battuta delle informazioni da parte del contribuente, la decisione finale rimane comunque pertinente con il principio descritto, a

---

<sup>507</sup> EY GLOBAL TAX ALERT, *France publishes official tax guidelines on Mandatory Disclosure Rules*, 17 March 2020.

<sup>508</sup> Art. 1649 AE, Code général des impôts.

<sup>509</sup> ROC'H J., PEDRO S., *INSIGHT: DAC 6 Transposition in France – Much Ado About Nothing?*, in Daily Tax Report: International, Bloomberg Tax, 20 Aprile 2020.

maggior ragione se la comunicazione deriva da un intermediario non soggetto al privilegio legale.

I termini di presentazione di cui all'art. 1649 AG sono identici, quindi si fa riferimento ai trenta giorni a partire dal momento successivo a quello in cui il meccanismo è messo a disposizione, è pronto per l'attuazione o è stata compiuta la prima fase di attuazione, con la precisazione che quando si parla di "prima fase di attuazione" si intende qualsiasi atto giuridico, operazione economica, contabile o opzione fiscale realizzata al fine di porre in essere il sistema transfrontaliero<sup>510</sup>. Non subiscono variazioni nemmeno le norme sui segni distintivi da adottare, mantenendo inalterati quelli elencati dalla DAC 6 ed il criterio del vantaggio principale. In maniera particolare, le linee guida indicano di osservare se l'accordo sarebbe stato eseguito in egual misura se il vantaggio principale non fosse esistito<sup>511</sup>. Sono subordinati al superamento del *Main Benefit Test* tutti quei meccanismi transfrontalieri che presentano *hallmarks* appartenenti alla categoria A), B), C1bi), C1c) e C1d), quindi vengono inclusi nella verifica del beneficio fiscale anche degli elementi collegati alle operazioni estere. In merito, una parte degli esperti e dei contribuenti interessati dalla direttiva ha espresso il proprio scontento circa le disposizioni inserite nell'ordinanza del 2019, in quanto la maggioranza dei segni distintivi per cui si richiede la segnalazione è già stata disciplinata o vietata da altri regolamenti in vigore<sup>512</sup>. Ne sono un esempio i segni distintivi specifici di cui alle lettere B1) sull'acquisizione di una società per beneficiare delle sue perdite e C1) sulle spese deducibili dell'art. 1649 AH. Per quale motivo imporre duplicazioni?

Il contenuto delle informazioni da dichiarare, di cui all'art. 1649 AD, non è stato delineato fin da subito. Il diritto francese ha preferito lasciare tale perfezionamento alle autorità interne dell'Agenzia delle Entrate, che hanno risposto a marzo 2020 con la pubblicazione di una prima bozza di linee guida, oggetto di consultazione pubblica fino al mese successivo dello stesso anno, ed il 25 novembre 2020 con quelle ufficiali<sup>513</sup> per la definizione dei termini della direttiva DAC 6, delle modalità di segnalazione dei dati e dei dettagli sui segni distintivi. Quest'ultimo documento è da ritenersi come quello più aggiornato e di riferimento per

---

<sup>510</sup> Art. 1649 AG, Code général des impôts.

<sup>511</sup> EY GLOBAL TAX ALERT, *France publishes official tax guidelines on Mandatory Disclosure Rules*, op. ult. cit.

<sup>512</sup> ROC'H J., PEDRO S., *INSIGHT: DAC 6 Transposition in France – Much Ado About Nothing?*, op. ult. cit.

<sup>513</sup> Disponibili al sito: <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12277-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-10-20201125>

qualsiasi tipologia di dubbio degli interessati, in cui vengono effettuate una serie di modifiche e di precisazioni in materia. Tra le tante viene chiarito che, diversamente da quanto indicato in origine, nelle informazioni oggetto di comunicazione sul meccanismo transfrontaliero non è necessaria<sup>514</sup>: a) una descrizione delle fasi di attuazione dell'accordo; b) una descrizione dei flussi finanziari inerenti l'accordo ed il loro importo; c) una descrizione delle fasi attuative delle operazioni ed il loro trattamento tributario; d) ed una descrizione del trattamento tributario dell'accordo stesso. Si consiglia inoltre di fornire la sintesi del contenuto del meccanismo ed i dati sui segni distintivi generici o specifici sia in lingua francese che inglese. Sul versante sanzionatorio poi, si stabilisce che il tetto massimo da applicare è di 10.000 euro ma per il primo anno di entrata in vigore della norma e rispetto alle segnalazioni relative ai tre anni antecedenti viene dimezzato a 5.000 euro<sup>515</sup>.

La delibera n. 1068/2019 nella sua prima versione prevedeva come data di entrata in vigore della normativa il 1° luglio 2020. Ciononostante, a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19 e dell'emanazione della direttiva UE 2020/876 del 24 giugno 2020 con cui l'Unione Europea ha concesso una proroga opzionale alle nazioni, il governo francese ha provveduto alla variazione di tale termine ed a concedere un tempo maggiore ai soggetti interessati per adeguarsi. Con l'art. 53 della Legge n. 2020/935 del 30 luglio 2020<sup>516</sup> infatti è stata disposta l'adesione del Paese al differimento facoltativo delle scadenze primarie, fermo restando che le nuove deadlines si riferiscono sempre al 28 febbraio 2021 ed al 30 aprile 2021.

### **3.4 L'approccio tedesco alle MDR europee**

Andando ad osservare l'impatto che le nuove regole UE di divulgazione obbligatoria hanno avuto sulla realtà tedesca rispetto a quella francese ed italiana, la differenza più lampante e che salta all'occhio in modo immediato è la decisione finale del governo di non aderire alla proroga opzionale di sei mesi rispetto ai termini originariamente definiti. Con conferenza stampa del 6 luglio 2020 infatti, una portavoce del Ministero delle Finanze (chiamato *Bundesministerium der Finanzen*) ha annunciato che il Paese non avrebbe fatto ricorso ad alcun rinvio delle scadenze previste e tantomeno che vi sarebbe stato il differimento di un

---

<sup>514</sup> [https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12274-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-20-20210721#Contenu\\_de\\_la\\_declaration\\_12](https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/12274-PGP.html/identifiant=BOI-CF-CPF-30-40-20-20210721#Contenu_de_la_declaration_12)

<sup>515</sup> Art. 1729 C ter, Code général des impôts.

<sup>516</sup> LOI n. 2020-935, 30 juillet 2020, *de finances rectificative pour 2020*.

mese nell'applicazione della disciplina, com'era stato invece descritto nella bozza iniziale, destando particolare sorpresa sia tra i contribuenti che tra gli intermediari viste le premesse che erano state poste in un primo momento<sup>517</sup>. La Germania ha recepito la direttiva 2018/822/UE disciplinante gli accordi transfrontalieri aggressivi con la Legge n.° 52 del 21 dicembre 2019, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale federale nove giorni dopo<sup>518</sup>. Ma per le indicazioni complete e definitive sull'ambito di applicazione delle *mandatory disclosure rules* si dovrà attendere il successivo 29 marzo 2021. Questo perché alcuni ministeri interni a seguito dell'annuncio della mancata proroga hanno deciso, in segno di protesta, di non approvare alcun disegno di legge definitivo per tutta la durata dei sei mesi di rinvio opzionale; pertanto, a partire dal 1° luglio 2020, data di entrata in vigore dei nuovi obblighi, e fino a marzo 2021 i soggetti interessati dalla DAC 6 hanno dovuto fare affidamento ad un mero progetto di legge messo a disposizione nel sito dell'Ufficio tributario tedesco (il c.d. BZSt, *Bundeszentralamt für Steuern*) per rispondere alla propria obbligazione<sup>519</sup>. Per una migliore comprensione degli sviluppi intervenuti in questa nazione rispetto alle precedenti tuttavia, risulta utile procedere seguendo il corretto ordine temporale dei fatti.

Il primo disegno di legge volto ad introdurre gli obblighi UE nell'ordinamento tedesco è stato presentato dal Ministero delle Finanze centrale agli altri ministeri il 30 gennaio 2019, con termine ultimo per sottoporlo ad esame ed ottenere i commenti di risposta il 30 settembre dello stesso anno. Nonostante il contenuto ampiamente parallelo rispetto a quanto indicato in direttiva, esso presentava una caratteristica del tutto singolare, tramite la quale l'ambito di applicazione oggettivo della norma veniva ampliato anche agli accordi nazionali: agli intermediari ed ai contribuenti tedeschi veniva chiesto di divulgare obbligatoriamente non solo quegli accordi che avessero ad oggetto operazioni transfrontaliere che interessassero la Germania, bensì anche i meccanismi interni che presentassero dei segni distintivi definiti appositamente per il campo nazionale<sup>520</sup>. Veniva introdotto in questo modo un regime

---

<sup>517</sup> La Germania rientra tra le nazioni che hanno sostenuto la proroga dei termini (DELOITTE GERMANY, *Government announces it will not defer DAC 6 reporting deadlines*, 8 luglio 2020).

<sup>518</sup> GESETZ Nr.° 52, vom 21 Dezember 2019, zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen.

<sup>519</sup> EY GLOBAL TAX ALERT, *German Ministry of Finance publishes final MDR guidance*, 1 April 2021.

<sup>520</sup> I segni distintivi previsti a livello nazionale erano sette, di cui sei identici a quelli già previsti a livello transfrontaliero. Solo uno di essi è stato oggetto di adattamenti per meglio essere applicato nel contesto interno e riguarda i meccanismi che vengono attuati per riuscire a trarre più volte un beneficio fiscale che fa riferimento allo stesso fatto fiscalmente rilevante (EY GLOBAL TAX NEWS, *Germany publishes draft mandatory disclosure rules*, 20 March 2019).

informativo obbligatorio simultaneo a quello imposto a livello comunitario, sebbene gli *hallmarks* fossero sostanzialmente identici, con la differenza che i dati forniti in questo contesto rimanevano esclusivamente anonimi (fanno eccezione le segnalazioni pervenute in modo diretto dal contribuente) e che coloro che dovevano rispettarlo erano le società appartenenti ad un gruppo a controllo estero, o soggette a costanti verifiche fiscali, assieme alle persone fisiche con un reddito superiore ai 500.000 euro nell'anno precedente a quello in cui è stata attuata la pianificazione<sup>521</sup>. Si andava quindi ben oltre i confini delimitati dalla DAC 6, comportando il sorgere di un onere ulteriore rispetto a quelli già richiesti, e questo fu motivo di ampie discussioni tra le parti del governo federale. A causa di tale previsione, il numero di segnalazioni attese era superiore alla media degli altri Paesi europei ed implicava al contempo una prova importante sia per coloro su cui ricadeva il vincolo che per le amministrazioni finanziarie che dovevano gestire il flusso di informazioni in arrivo. Malgrado una parte dei ministeri fosse d'accordo con tale possibilità, alla scadenza del termine previsto per l'esame del progetto si arrivò alla conclusione di eliminare dal disegno tale proposta di rendicontazione nazionale, che successivamente non fu più reintrodotta.

Con riferimento alla figura dell'intermediario, la proposta tedesca segue un approccio differente da quello italiano e francese, in quanto non viene definita alcuna distinzione tra i *promoters* ed i *service providers*. Se da un lato la direttiva 2018/822/UE li contrassegna sulla base dell'attività svolta, dall'altro la Germania non tiene in considerazione le attività di aiuto, consulenza o assistenza tipicamente tenute dai prestatori di servizi. Secondo il parere degli esperti viene posto tra i casi di esonero, a titolo di esempio, il perito che si limita a valutare un meccanismo transfrontaliero già pianificato o sviluppato dal contribuente o da terzi<sup>522</sup>. È da intendersi quindi come "intermediario" quella figura professionale, come l'avvocato, la banca, il commercialista o l'assicuratore, che svolge attività di progettazione, commercializzazione, organizzazione oppure mette a disposizione per l'attuazione o gestisce l'attuazione di un regime fiscale oltre confine oggetto di divulgazione. La procedura di segnalazione inserita in prima bozza dispone il rispetto di due fasi di notifica<sup>523</sup>:

---

<sup>521</sup> EY GLOBAL TAX NEWS, *Germany publishes draft mandatory disclosure rules*, op. ult. cit.

<sup>522</sup> ECKL P., SCHILL F, *The implementation of the D.A.C. 6 E.U. Directive in Germany*, in Insights Journal, n.8 vol.2, 30 March 2021.

<sup>523</sup> EY GLOBAL TAX NEWS, *Germany publishes draft mandatory disclosure rules*, op. ult. cit.

- i) nella prima si deve interpellare il BZSt, mettendo a sua disposizione una sintesi approssimativa e senza riferimenti dettagliati della pianificazione aggressiva con cui si è venuti a contatto. L'Ufficio provvede quindi ad estrapolare un numero di registrazione progressivo ed a riferirlo al soggetto comunicante;
- ii) nella seconda fase, tale numero dev'essere inserito nella dichiarazione dei redditi del contribuente interessato per il primo anno di effetto dell'accordo. Avviene in tal modo l'identificazione del soggetto e dell'accordo. Si precisa però in questa sede che se l'intermediario è tenuto al rispetto del segreto professionale, quest'ultima fase passa in capo al contribuente.

Questo procedimento non ha mai subito particolari emendamenti durante le fasi di revisione successive, se non che al numero di registrazione progressivo è stato affiancato anche un numero di comunicazione progressivo, pertanto è da ritenersi come metodo consolidato.

L'elenco dei segni distintivi previsti dall'ordinamento tedesco è conforme a quanto dettato dalla DAC 6, in quanto il disegno di legge del 2019 contiene solo precisazioni maggiori sul tema. L'unica variazione apportata dai ministeri federali e che differenzia tale proposta dalle altre riguarda il criterio del vantaggio principale, in quanto si esplicita che se il meccanismo transfrontaliero implica un vantaggio fiscale il cui effetto è previsto per legge, considerate tutte le circostanze che vi ruotano attorno, lo stesso non è da intendersi come beneficio utile ai fini della comunicazione ed è pertanto esonerato dalla norma<sup>524</sup>. Rispetto alla Francia poi, la Germania punisce le violazioni con sanzioni più elevate, considerandole come illeciti amministrativi, e gli importi applicabili possono arrivare fino a 25.000 euro.

Alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale della legislazione finale il 30 dicembre 2019, come già indicato in precedenza, è seguita l'emanazione delle linee guida attuative in formato di bozza antecedentemente allo stop di sei mesi. Esse chiariscono ulteriormente come interpretare la disciplina obbligatoria, portando più luce sulla posizione ancora incerta di alcuni intermediari e sul campo applicativo delle leggi. Andando per ordine, esse contengono rispetto al passato delle liste "bianche", poiché vi sono inseriti tutti quegli accordi a cui le *mandatory disclosure rules* non risultano applicabili ed i contratti standardizzati da non considerare con riferimento al segno distintivo A.3) sulla documentazione di serie per

---

<sup>524</sup> EY GLOBAL TAX NEWS, *Germany publishes draft mandatory disclosure rules, op. ult. cit.*

soddisfare più contribuenti contemporaneamente. Si tratta di una scelta propriamente tedesca che non hanno adottato le altre nazioni. Peccato che la lunghezza ed il contenuto di queste liste sia stato motivo di scontento generale tra i soggetti destinatari delle disposizioni poiché i meccanismi ed i contratti che vi sono stati racchiusi sono limitati e riguardano operazioni poco comuni<sup>525</sup>. La brutta notizia per gli intermediari ed i contribuenti nazionali è che anche nella versione definitiva del documento tali elenchi sono rimasti circoscritti e non hanno subito delle variazioni positive, quindi i casi di esclusione dalle MDR risultano infine alquanto compressi. Sulle bozze si definiscono poi, per la prima volta, l'identità dei soggetti che "partecipano all'accordo", ossia di collaboratori del contribuente o del professionista di tipo commerciale o contrattuale: se un esperto viene coinvolto solo in una fase della stessa transazione e di per sé non ha una partecipazione attiva costante non può essere colui su cui ricade l'obbligo di rendicontazione, quanto piuttosto colui che partecipa all'accordo<sup>526</sup>. Viene fatto un apposito esempio di un operatore bancario che concede un prestito ad un soggetto coinvolto in un meccanismo transfrontaliero, lasciando intendere che la banca non può essere l'intermediario della pianificazione per il solo fatto di aver concesso questo prestito.

Dopo una lunga attesa, il 29 marzo 2021 è stata resa pubblica la versione definitiva delle *mandatory disclosure rules* tedesche<sup>527</sup>. Al documento in questione, composto da circa 70 pagine e con contenuto in linea con quanto già disposto, è stata aggiunta un'appendice finale contenente due elenchi: uno riguardante gli ordinamenti tributari considerati non trasparenti e non collaborativi dall'Unione Europea ed uno riguardante i regimi tributari ritenuti preferenziali dal gruppo sul "*Codice di condotta (Tassazione delle imprese)*"<sup>528</sup>. Con riferimento alla prima categoria, giova specificare che tale lista viene aggiornata due volte l'anno ad opera di un team del Consiglio dell'UE e che attualmente le nazioni che ne fanno

---

<sup>525</sup> Nella bozza del 4 marzo 2020 le operazioni incluse nella lista bianca erano solo otto. Nella lista relativa al segno distintivo A.3) invece il contenuto è più ampio, tenendo conto che vengono inclusi i contratti standard per la costituzione di una società, la concessione di prestiti e licenze, ed altri simili relativi anche ad operazioni bancarie (EY GLOBAL TAX NEWS, *German ministry of finance publishes draft MDR guidance*, 17 March 2020).

<sup>526</sup> EY GLOBAL TAX NEWS, *German ministry of finance publishes draft MDR guidance*, op. ult. cit.

<sup>527</sup> BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, 29 März 2021, *Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen*.

<sup>528</sup> Il codice di condotta in materia di tassazione delle imprese, istituito nel 1997 su comune accordo degli Stati membri, non costituisce uno strumento vincolante per le giurisdizioni comunitarie quanto piuttosto un impegno politico condiviso per evitare l'emanazione di misure fiscali che possono incitare la concorrenza aggressiva tra territori. In concomitanza con tale codice, l'anno successivo è stato creato anche il relativo gruppo sul "*Codice di condotta (Tassazione delle imprese)*" addetto a verificare che le disposizioni fiscali di nuova introduzione rispettino tale condizione (Per maggiori approfondimenti consultare il sito del Consiglio europeo e dell'UE: <https://www.consilium.europa.eu/it/council-eu/preparatory-bodies/code-conduct-group>).

parte sono 12: Samoa americane, Anguilla, Dominica (di nuova introduzione da febbraio 2021 e che ha preso il posto delle uscenti Barbados), Figi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad e Tobago, Isole Vergini degli Stati Uniti, Vanuatu e Seychelles<sup>529</sup>. L'obiettivo finale, oltre a quello di mettere in guardia gli Stati membri, è di persuadere questi territori ad attuare riforme fiscali. In merito al secondo elenco invece, si segnala, inaspettatamente, il nuovo ingresso di USA, Cina ed Emirati Arabi tra i paesi con regime tributario preferenziale che supportano le imprese multinazionali nel trasferimento dei redditi dal Paese di origine a quelli con bassa fiscalità. Nell'ultimo aggiornamento dello studio, in cui vengono pubblicati periodicamente i dati relativi alle pratiche oggetto di osservazione, si vuole far notare proprio questo: che accanto ai Paesi "tradizionalmente vantaggiosi" ora vi sono anche Paesi sviluppati con "pacchetti normativi identificati come potenzialmente preoccupanti"<sup>530</sup>.

### 3.5 L'approccio inglese alle MDR dopo l'accordo sulla Brexit

L'atteggiamento britannico nei confronti delle regole di divulgazione obbligatoria emanate dall'Unione Europea si è presentato molto più altalenante rispetto a quello italiano, francese e tedesco. Se in un primo momento il Regno Unito aveva annunciato che, a prescindere dalla Brexit, l'attuazione della direttiva UE 2018/822 nel Paese sarebbe ugualmente avvenuta, alla vigilia della sua uscita ufficiale, il 31 dicembre 2020, l'HM Revenue & Customs (HMRC)<sup>531</sup> ha comunicato su indicazione del governo un inaspettato dietrofront. È stato presentato, infatti, il giorno antecedente, un atto unilaterale<sup>532</sup> alla Camera dei Comuni volto a rettificare il Regolamento n. 25/2020 che a gennaio dello stesso anno aveva recepito la DAC 6, intitolato "*International Tax Enforcement Regulations 2020 (S.I. 2020/25)*"<sup>533</sup>, attraverso il quale gli obblighi di segnalazione dettati in precedenza sono stati per la maggior parte eliminati. Secondo gli attuali sviluppi, quattro dei cinque segni distintivi non sono più rilevanti in Gran Bretagna, circoscrivendo così quasi all'estremo il campo applicativo della disciplina. La trasmissione obbligatoria alle autorità fiscali inglesi rimane in vigore per i soli meccanismi transfrontalieri che presentano gli *hallmarks* di cui alla categoria D), ossia per tutti quei *Reportable Cross-Border Arrangements* volti ad aggirare gli oneri di segnalazione

---

<sup>529</sup> <https://www.consilium.europa.eu/it/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

<sup>530</sup> LATINI S., *Nella lista dei regimi fiscali esteri preferenziali anche USA e Cina*, in Ipsoa Quotidiano, 16 giugno 2021.

<sup>531</sup> Ossia l'autorità fiscale inglese, equivalente alla nostra Agenzia delle Entrate.

<sup>532</sup> <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2020/1649/made>

<sup>533</sup> <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2020/25/contents>

sui conti finanziari (derivanti dai provvedimenti OCSE sul *Common Reporting Standard*) oppure a nascondere la titolarità effettiva di un patrimonio e dei suoi redditi. E questo vale anche con effetto retroattivo, quindi per tutte le pianificazioni attuate a partire dal 25 giugno 2018. La scelta di mantenere solo l'elemento distintivo D) non è però causale, poiché anche per quest'ultimo si tratta di regole che rimarranno in vigore per un tempo presumibilmente limitato. Come precisato da taluno<sup>534</sup>, la tenuta della disciplina per gli elementi distintivi D.1 e D.2 si è resa necessaria per garantire il rispetto di quanto sottoscritto nell'accordo di cooperazione commerciale tra il Regno Unito e l'UE, secondo cui le parti *“non indeboliranno o ridurranno il livello della protezione prevista dalla sua legislazione alla fine del periodo di transizione al di sotto del livello previsto dalle norme e dalle regole concordate in sede OCSE al termine del periodo di transizione, in relazione allo scambio di informazioni, concernenti (...) potenziali accordi transfrontalieri di pianificazione fiscale”*<sup>535</sup>. Ma considerato che nei programmi futuri del governo c'è anche l'introduzione nelle leggi domestiche del *MDR for Common Reporting Standard Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures* dell'OCSE, che di fatto ricoprono quanto chiesto dalla categoria D) della DAC 6, si prevede che nei prossimi tempi vi sarà l'abrogazione completa della direttiva europea.

Analizzando nel dettaglio quanto incluso nel segno distintivo in questione, si può dire che gli unici meccanismi transfrontalieri che ancora devono essere notificati alle amministrazioni inglesi sono quelli già disciplinati dall'OCSE e che hanno ad oggetto<sup>536</sup>:

- i) l'utilizzo di un conto o di un prodotto con connotazioni simili a quelle di un conto o di un prodotto finanziario, ma che in realtà finanziario non è;
- ii) il trasferimento di un conto o di uno strumento finanziario in giurisdizioni non tenute allo scambio automatico con il Paese di residenza del contribuente;
- iii) la conversione di un conto o di un prodotto finanziario tenuto allo scambio dei dati in un conto o in un prodotto non tenuto allo scambio dei dati;
- iv) la riclassificazione di utili e capitali in prodotti non vincolati allo scambio;

---

<sup>534</sup> LA ROSA E., *Brexit: l'applicazione della DAC 6 nel Regno Unito*, in 2duerighe, sez. speciale fisco e tasse, 22 gennaio 2021. Si tratta di un avvocato con residenza nella capitale inglese.

<sup>535</sup> L'accordo completo concluso il 24 dicembre 2020 è disponibile nel sito del governo britannico: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/948119/E-U-UK\\_Trade\\_and\\_Cooperation\\_Agreement\\_24.12.2020.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/948119/E-U-UK_Trade_and_Cooperation_Agreement_24.12.2020.pdf)

<sup>536</sup> <https://www.legislation.gov.uk/uksi/2020/25/regulation/12>

- v) l'appello a persone, dispositivi o strutture giuridiche tramite i quali si riesce ad evitare la trasmissione di informazioni su coloro che esercitano il controllo dei conti finanziari;
- vi) l'appello a strumenti tramite i quali si riesce a sottrarsi alle procedure di adeguata verifica della clientela;
- vii) e l'utilizzo di soggetti, meccanismi o strutture giuridiche grazie alle quali si riesce a creare una catena di titolarità non effettiva e non trasparente.

Se da un lato la notizia di questa significativa limitazione è stata accolta con favore dagli intermediari britannici, a maggior ragione perché si tratta di segni distintivi che si realizzano in modo poco frequente, dall'altro lato ha destato particolare stupore ed incertezza per i soggetti comunitari, soprattutto con riferimento alle ripercussioni che tale decisione può avere sulle discipline interne già in vigore. Per fare un esempio concreto, tenendo conto che le norme inglesi regolano solo i meccanismi transfrontalieri che presentano segni distintivi di cui alla categoria D), tutti i professionisti ed i contribuenti italiani, francesi o appartenenti ad altri Paesi membri che avranno a che fare con meccanismi con segni distintivi rientranti nelle altre categorie non potranno fare ricorso alla clausola di esonero secondo cui la notifica non è richiesta se le informazioni oggetto di discussione sono già state comunicate in un'altra amministrazione parallelamente interessata (in questo caso la Gran Bretagna)<sup>537</sup>. Ci si chiede quindi che tipo di implicazioni vi saranno in futuro per il segreto professionale. Certo è che, laddove siano coinvolte la giurisdizione britannica e un'altra giurisdizione europea, i vincoli previsti dalla DAC 6, ad esclusione dei casi con *hallmarks D*), ricadranno su quest'ultima. Salvo per coloro che si erano già attrezzati per prepararsi all'arrivo della direttiva, è stato apportato indubbiamente un taglio netto alla burocrazia ed ai costi per gli intermediari della nazione, ma ci si chiede ora se Londra possa essere ancora considerata un ordinamento collaborativo o meno. Una parte della dottrina, a tal riguardo, fa presente che c'è da mettere in preventivo anche una sua eventuale esclusione dalla banca dati europea, visto che appunto non rientra più tra i Paesi europei e che gli scambi con le altre nazioni potrebbero avvenire solo su richiesta andando ad incidere sull'efficacia dei processi degli altri Stati<sup>538</sup>.

---

<sup>537</sup> SANDALO A., TOMASSINI A., *Gran Bretagna pronta a sfilarsi dagli obblighi della direttiva Dac 6*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus Fisco*, 07 gennaio 2021.

<sup>538</sup> LA ROSA E., *Brexit: l'applicazione della DAC 6 nel Regno Unito*, *op. ult. cit.*

## Conclusioni

La direttiva 2018/822/UE in commento fa fronte ad un'esigenza comunitaria generalizzata di porre un ostacolo alle pianificazioni fiscali aggressive messe a punto da privati, imprese e gruppi di società per erodere le relative basi imponibili nazionali ed impone a tutti coloro che vengono a contatto con meccanismi transfrontalieri potenzialmente pericolosi, siano essi intermediari piuttosto che contribuenti di comunicare alle amministrazioni competenti i dati che li riguardano. L'entrata in vigore di quest'ultima novità legislativa, in tema di scambio automatico delle informazioni tributarie, è dovuta al fatto che negli ultimi anni le pianificazioni in oggetto sono state incentivate e strutturate soprattutto da figure professionali ed imprenditoriali dotate di un certo livello di competenze e conoscenze in materia, il che ha reso la prevenzione e la repressione di tali piani ed accordi ancora più complessa visto e considerato che si tratta di esperti in contatto quotidianamente con le disposizioni fiscali e che sanno orientarsi bene in questo campo. Il contributo degli intellettuali infatti, se in un primo momento poteva dirsi finalizzato ad acconsentire un ridimensionamento della pressione tributaria sui propri clienti, e poteva quindi ancora rientrare in un concetto "accettabile" di *compliance*, successivamente è divenuto sempre più nascosto ed artificioso, passando al versante opposto dell'elusione e dell'abuso fiscale. La scelta delle istituzioni europee di accodarsi a quanto già disposto dall'Azione 12 del BEPS dell'OCSE fa seguito quindi ad una presa di coscienza generale circa la necessità di individuare in via anticipata queste programmazioni così da poter valutare preventivamente il rischio di future condotte elusive o aggressive.

Quello che il legislatore europeo sta cercando di fare con la direttiva DAC 6, è favorire una cooperazione amministrativa tra Stati tale che la risposta ai meccanismi transfrontalieri da parte delle autorità interne sia rapida ed incisiva, cosicché "trasparenza" e "deterrenza" di questi comportamenti siano le parole d'ordine a livello unionale ma con riflessi anche nel campo internazionale. Esso punta alla concentrazione in un unico registro centrale, accessibile liberamente a tutte le entità appartenenti all'UE, dei dati raccolti a seguito delle segnalazioni degli intermediari e dei contribuenti, in modo tale che si crei nel tempo una specie di archivio o di osservatorio comunitario in cui sono raccolti e catalogati tutti i tipi di pianificazioni aggressive man mano identificate, ancora prima della loro reale attuazione.

Come già discusso nel corso del presente elaborato, tale cambio di prospettiva da parte delle istituzioni porta inevitabilmente ad una variazione nei modelli tradizionali di collaborazione tributaria tra Fisco e privati, visto e considerato che i soggetti su cui ricade l'onere di divulgazione devono ora svolgere un'analisi approfondita, singola e personale, circa la pericolosità o meno del piano con cui sono venuti in contatto o che desiderano porre in essere che prima non era richiesta nel momento antecedente alla comunicazione (seppur la stessa dev'essere svolta comunque seguendo le linee guida e le indicazioni fornite da ciascuna legislazione interna). Di fatto quindi, si può affermare che l'obbligo di rispettare questo nuovo procedimento può portare anche ad un'evoluzione in senso migliorativo dei singoli e delle imprese circa il loro livello di consapevolezza e di responsabilizzazione sulle proprie condotte, cosicché anch'essi possano comprendere più chiaramente come queste sono viste dall'Erario. Per una prova concreta di tale cambiamento in qualsiasi caso, basta osservare la differenza nelle modalità di adempimento richieste dalla direttiva UE 2018/822 rispetto alle fonti internazionali della collaborazione amministrativa e fiscale indicate nel primo capitolo, che rispondono per certo ad esigenze storiche diverse rispetto a quella attuale. Anche la banca dati comune citata dovrebbe portare ad un'evoluzione nel metodo perseguito, passando da uno scambio automatico dei dati tra Stati ad una vera propria condivisione diretta degli stessi, contribuendo ed attingendo ciascuno dalla medesima fonte. Se da un lato però, i vantaggi derivanti da tale normativa sono molteplici ed innovativi rispetto ai tempi passati, dall'altro è stato necessario analizzare anche le previsioni di più dubbia efficacia.

Con riguardo a quanto appena delineato, ci si chiede se un volume così vasto di dati oggetto di trasmissione obbligatoria, causato anche dall'ampliamento della platea dei soggetti interessati alla disciplina, possa portare a future difficoltà interne di gestione degli stessi. Basti pensare ad esempio, che volutamente il legislatore comunitario non ha fornito una precisa descrizione di "pianificazione fiscale aggressiva" e di "meccanismo transfrontaliero" onde evitare che dalle stesse si potesse riuscire a circoscrivere più del dovuto il campo di applicazione della normativa. Com'è già stato constatato con le direttive DAC precedenti infatti, se da un lato questi flussi portano sicuramente ad una grande condivisione di informazioni importanti, dall'altro è necessario che vi siano parallelamente le risorse sufficienti per poterli recepire e gestire in maniera corretta. Ed essendo tali risorse,

soprattutto umane, ad oggi ancora limitate, si deduce che l'attenzione dei Paesi membri per gli investimenti sulla cooperazione fiscale non sia tuttora poi così in primo piano. Il fatto che la direttiva UE 2018/822 imponga a ciascuna nazione il mantenimento di formati elettronici standardizzati per soddisfare l'obbligo di notifica a cui allegare dei report multilingue di sintesi, chiaramente va a facilitare la comprensibilità e la fluidità di quanto trasmesso ma ciò non toglie che le difficoltà gestionali in materia possano sussistere comunque.

C'è da tener presente inoltre come, nonostante l'obiettivo della direttiva europea sia quello di garantire una disciplina uniforme sulla prevenzione delle pianificazioni fiscali aggressive, ciò che viene a mancare ad oggi tra gli Stati membri è un comune sistema interpretativo e definitorio delle disposizioni in essa contenute. Più chiaramente, lo scopo finale della legge comunitaria sarebbe quello di indirizzare in modo uniforme le condotte di intermediari e contribuenti appartenenti ai Paesi UE, così da poter garantire ai vari operatori un certo livello di parità di trattamento a prescindere dalla nazione in cui sono dislocati. Tuttavia, andando a confrontare i diversi recepimenti interni, emerge ora come ora una carenza di norme unitarie sul tema, che potrebbe comportare il sostenimento di doveri più o meno gravosi da parte dei soggetti interessati, a seconda della loro personale localizzazione, o addirittura consentire un aggiramento della normativa andando a sfruttare le differenze che sussistono da Paese a Paese. Che è di fatto ciò che vuole combattere la DAC 6. Per fare degli esempi pratici, basta osservare come in Europa vi siano alcuni Paesi che hanno adottato delle disposizioni ancora più restrittive rispetto a quanto richiesto dalle istituzioni comunitarie, come nel caso del Portogallo e della Polonia, mentre dall'altro lato vi siano degli Stati come il Regno Unito che nell'ultimo anno hanno ridotto gli elementi distintivi oggetto di segnalazione ad un unico punto, rispetto ai cinque iniziali. È discutibile anche quanto affermato dal legislatore comunitario circa l'esonero dell'intermediario che ha elaborato, commercializzato, messo a disposizione, gestito l'attuazione o prestato aiuto ed assistenza per l'attuazione di un meccanismo, se viene invocato il principio del segreto professionale, se l'obiettivo finale è realmente quello di ottenere un recepimento ed un'interpretazione conforme della direttiva. Viene lasciata infatti agli Stati membri la libertà di legiferare su tale causa di esenzione e di traslare l'obbligo ad un altro intermediario o al contribuente a seconda delle singole disposizioni interne vigenti sul tema, il che potrebbe portare più facilmente ad una possibile elusione della presente disciplina sullo scambio

automatico. Lo stesso ragionamento può essere sviluppato anche osservando il regime sanzionatorio richiesto dalla direttiva, che viene lasciato sostanzialmente alla libera determinazione degli Stati.

Infine, visto e considerato l'ampio volume dei dati che saranno oggetto di trasmissione a seguito dell'applicazione di questa nuova disciplina, si fa presente che rimane dubbio se tutto ciò che dev'essere comunicato secondo la direttiva UE 2018/822 possa ritenersi ancora rispettoso dell'art. 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e dell'art. 16, comma 1, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) sul tema della protezione dei dati personali degli utenti.

# Bibliografia

## Manuali e Riviste:

- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in Dir. e Pra. Trib., 2008, p. 709.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Ocse: sugli strumenti "ibridi" sì alle contromisure ad hoc*, in Fisco Oggi – rivista online dell’Agenzia delle Entrate, 29 Agosto 2016.
- AMADDEO F., *Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border. Modello OCSE MDR e Proposta di Direttiva "DAC 6"*, in Dir. Trib. Int. e UE, 2018.
- AMATUCCI F., *L’adeguamento dell’ordinamento tributario nazionale alle linee guida dell’OCSE e dell’UE in materia di lotta alla pianificazione fiscale aggressiva*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2015, n. 1., p. 3 ss.
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Cedam – Padova, 2007.
- BARONI G., *Prime osservazioni sullo "schema" di Decreto Legislativo di recepimento della c.d. DAC 6*, in Riv. Telem. Dir. Trib., 2020, n. 1, pp. 501-505.
- BELLINI M., DE LUCIA D., *Normativa DAC 6 e transazioni di cui all’hallmark C.1 nell’ambito dei gruppi multinazionali: luci, ombre e risvolti operativi*, in Riv. Dir. Trib., Supplemento online, 05 Luglio 2021.
- BONANTE L., *Organizzazioni internazionali*, in Enc. Giur. Treccani, 2006.
- BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2012, n. 7-8, p. 669 ss.
- CORDEIRO GUERRA R., *I limiti alla potestà impositiva ultraterritoriale*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2012, n. 1.
- CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam – Padova, 2016.
- CORRADO L. R., *Obblighi di comunicazione DAC 6: quali strumenti a tutela dei contribuenti?*, in Ipsoa Quotidiano, 30 aprile 2021.
- DELOITTE GERMANY, *Government announces it will not defer DAC 6 reporting deadlines*, 8 luglio 2020.
- DORIGO S., *La potestà degli stati in materia di imposte dirette e i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in Dir. e Pra. Trib. Int., 2009, n. 2, p. 975.
- DOURADO V., *Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Action 2 and 6*, in Intertax, 2015, n. 1, p. 44.
- DURI J., *Professional enablers of economic crime during crises*, in U4 Anti-corruption helpdesk, 25 Maggio 2020.
- ECKL P., SCHILL F., *The implementation of the D.A.C. 6 E.U. Directive in Germany*, in Insights Journal, n. 8 vol. 2, 30 March 2021.
- EY GLOBAL TAX NEWS, *Germany publishes draft mandatory disclosure rules*, 20 March 2019.
- EY GLOBAL TAX ALERT, *France publishes official tax guidelines on Mandatory Disclosure Rules*, 17 March 2020.
- EY GLOBAL TAX NEWS, *German ministry of finance publishes draft MDR guidance*, 17 March 2020.

EY GLOBAL TAX ALERT, *German Ministry of Finance publishes final MDR guidance*, 1 April 2021.

FERNANDEZ M. F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi europei del diritto tributario*, Cedam – Padova, 2013.

GABELLI M., ROSSETTI D. A., *Verifiche transfrontaliere simultanee e/o congiunte tra Italia e Germania*, in *Fisc. e Comm. Int.*, 2015, n. 3, p. 49 ss.

GREGGI M., *Il piano d'azione BEPS trova i suoi limiti nella giurisprudenza tributaria italiana di merito? L'utilizzo del principio di non discriminazione per circoscrivere l'applicazione del criterio di inerenza*, in *Rass. Giur. Dir. Trib. Ita.*, 2018, n. 1, pp. 69-74.

LA ROSA E., *Brexit: l'applicazione della DAC 6 nel Regno Unito*, in *2duerighe*, sez. Speciale fisco e tasse, 22 gennaio 2021.

LATINI S., *Con la direttiva DAC 7 i gestori di piattaforme digitali diventano collaboratori del fisco*, in *Ipsa Quotidiano*, 25 Marzo 2021.

LATINI S., *Nella lista dei regimi fiscali esteri preferenziali anche USA e Cina*, in *Ipsa Quotidiano*, 16 giugno 2021.

LEVI M., *Making sense of professional enablers' involvement in laundering organized crime proceeds and of their regulation*, in *Trends in Organized Crime*, 2021, n. 24, pp. 96-110.

MANCA M., *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali UE*, supplemento online, in *Riv. Dir. Trib.*, 22 Febbraio 2021.

MARIELLA G., PEZZUTO G., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, in *Il Fisco*, 1996, n. 7, p. 1435 ss.

MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. Trib.*, 2010, n. 2, p. 440.

MARZANO M., *La Direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2019, n.3, pp. 595-623.

MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. e Pra. Trib.*, 2013, n. 4, nota 23.

MASTELLONE P., *L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, n. 1, p. 352.

MINCUZZI A., *Sempre più tax ruling. Così gli Stati Ue si fanno concorrenza fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 Marzo 2018.

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.

OECD, *Harmful tax competition. An Emerging Global Issue*, OECD Publishing – Parigi, 1998.

OECD, *Improving Access to Bank Information for Tax Purposes*, OECD Publishing – Parigi, 2000.

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, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing – Parigi, 2013.

OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, OECD Publishing – Parigi, 2015.

OECD, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Second Edition, OECD Publishing – Parigi, 2014.

OECD, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, OECD Publishing – Parigi, 2018.

OECD, *Progress Report July 2019 – July 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing – Parigi, 2020.

OECD, *Peer Review of the Automatic Exchange of Financial Account Information*, OECD Publishing – Parigi, 2020.

OECD, *Ending the Shell Game. Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*, OECD Publishing – Parigi, 2021.

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module on general and legal aspects of exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2006.

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, 2006.

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 5 on conducting simultaneous tax examinations*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2006.

OECD FORUM ON TAX ADMINISTRATION, *Module 9 on joint audits: the forum on tax administration joint audits participant guide*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purpose, Parigi, 2010.

OWENS J., *Moving towards better transparency and exchange of information on tax matters*, in Bull. for Int. Tax., 2009, n. 11, p. 557.

PEDIADITAKI T., *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, in European Taxation, 2013.

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

PIAZZA M., RESNATI C., *Scambio internazionale di informazioni: definizioni e sanzioni nel decreto di attuazione della DAC 6*, in Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus Fisco, Febbraio 2019.

PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2016, n. 2.

PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Seconda edizione, 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. e Prat. Trib. Int.*, 2012, n. 2, pp. 463-489.
- ROC'H J., PEDRO S., *INSIGHT: DAC 6 Transposition in France – Much Ado About Nothing?*, in *Daily Tax Report: International*, Bloomberg Tax, 20 Aprile 2020.
- ROMANO C., LONGOBARDI M., *Scambio info intra UE e verifiche congiunte e simultanee*, in *Il Fisco*, 2019, n. 10, p. 955 ss.
- SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Cedam – Padova, 1978, p. 209.
- SACCHETTO C., *Cooperazione fiscale internazionale [dir. trib.]*, in *Enc. Giur. Treccani*, 2016.
- SANDALO A., TOMASSINI A., *Gran Bretagna pronta a sfilarsi dagli obblighi della direttiva Dac 6*, in *Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus Fisco*, 07 gennaio 2021.
- SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2005, n. 2, p. 461 ss.
- SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Tangram – Trento, 2012.
- SAPONARO F., *Scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali nell'UE: stato dell'arte e tendenze evolutive*, in *Riv. Ital. Dir. Pubbl. Com.*, 2020, n. 5, p. 551 ss.
- SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure"*, in *Rass. Trib.*, 2019, n. 1, p. 112 ss.
- SELICATO G., *La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell'intermediario*, in *Riv. Telem. Dir. Trib.*, 2020, n. 1, pp. 552-559.
- SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. e Pra. Trib. Int.*, 2011, p. 163 ss.
- SUCCIO R., *Trasparenza tributaria: in G.U. il D.Lgs. 100/2020 sullo scambio di informazioni tra fisco e contribuente*, in *Quotidiano Giuridico Pluris*, 18 Agosto 2020.
- TORRE R., LIO M., MACARIO E., *DAC 6 verso i primi adempimenti, in un quadro interpretativo ancora incerto*, in *Il Fisco*, 2021, n. 3, p. 274 ss.
- TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Cedam – Padova, 2018.
- TRAVERSA E., CANNAS F., *Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell'art. 26 del modello OCSE e i progressi in direzione dello scambio automatico come standard internazionale*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2016, n. 2.
- UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Cedam – Padova, 1999.
- UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Cedam – Padova, 1949, p. 428.
- UNIONE EUROPEA, *Relazione della Corte dei Conti Europea sullo scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma crepe nell'attuazione*, Lussemburgo, 2020.
- VALENTE P., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, IPSOA – Milano, 2013.
- VALENTE P., *Base Erosion and Profit Shifting. L'Action Plan dell'OCSE*, in *Il Fisco*, 2013, n. 1, p. 5744 ss.

VALENTE P., *Nuovo standard OCSE per lo scambio di informazioni*, in *Il Fisco*, 2014, n. 16, p. 1568 ss.

VIAL E., *Le comunicazioni DAC 6 relative all'elusione dello scambio di informazioni CRS*, in *Euroconference News*, 28 Gennaio 2021.

VIOTTO A. (a cura di), *Overview del progetto OCSE in materia di Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, Pacini Editore - Pisa, 2019.

#### **Legislazione:**

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.*

DIRETTIVA 77/799/CEE del Consiglio, *relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette.*

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.*

OECD AND COUNCIL OF EUROPE, *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, Strasburgo, 1988.

DIRETTIVA 92/12/CEE del Consiglio, *relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa.*

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.*

DIRETTIVA 2004/56/CE del Consiglio, *che modifica la direttiva 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.*

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005*, OECD Publishing – Parigi, 2005.

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

LEGGE 11 Marzo 2014, n.23, *Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita.*

DIRETTIVA 2014/107/UE del Consiglio, *per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale.*

OECD E CONSIGLIO D'EUROPA, *Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal Protocollo 2010*, 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.

DIRETTIVA UE 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio, *relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione.*

DIRETTIVA UE 2015/2376 del Consiglio, *per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale.*

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, 2016.

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.*

DIRETTIVA UE 2016/2258 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio.*

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.*

OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, OECD Publishing – Parigi, 2018.

REGOLAMENTO UE 2018/1725 del Parlamento europeo e del Consiglio, *sulla tutela delle persone fisiche in relazione al trattamento dei dati personali da parte delle istituzioni, degli organi e degli organismi dell'Unione e sulla libera circolazione di tali dati.*

MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS, Ordonnance n.° 2019-1068 du 21 octobre 2019 *relative à l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.*

GESETZ Nr. 52, vom 21 Dezember 2019, *zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen.*

DECRETO LEGISLATIVO, 30 Luglio 2020, n. 100, *Attuazione della direttiva UE 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, 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.*

DIRETTIVA UE 2020/876 del Consiglio, *che modifica la direttiva 2011/16/UE per affrontare l'urgente necessità di rinviare determinati termini per la comunicazione e lo scambio di informazioni nel settore fiscale a causa della pandemia di Covid-19.*

LOI n.° 2020-935, 30 juillet 2020, *de finances rectificative pour 2020.*

DECRETO MINISTERIALE, 17 novembre 2020, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D. Lgs. 30 luglio 2020, n. 100, *recante definizione delle regole tecniche e delle procedure relative allo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate.*

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES, 25 Novembre 2020, *Obligations des contribuables tendant à la prévention de la fraude - Déclaration de dispositifs transfrontières - Champ d'application - Dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts.

DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, *recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale.*

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, 29 März 2021, *Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen.*

### **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.*

CONSIGLIO DELL'UNIONE EUROPEA, *Relazione del gruppo ad hoc "Frode Fiscale", Lotta alla frode fiscale, 8668/00, 22 Maggio 2000.*

COMMISSIONE DELLE COMUNITÁ EUROPEE, 27 Settembre 2004, in COM(2004) 611 definitivo, *Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento Europeo sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette.*

COMMISSIONE DELLE COMUNITÁ EUROPEE, 31 Maggio 2006, in COM(2006) 254 definitivo, *Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale.*

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

COMMISSIONE EUROPEA, 27 Giugno 2012, in COM(2012) 351 final, *Comunicazione della commissione al Parlamento Europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai paesi terzi.*

DIPARTIMENTO DELLE FINANZE, ACCIARI P., Conferenza nazionale di statistica del 24 Giugno 2016, *La pianificazione fiscale internazionale e la complessità organizzativa delle imprese multinazionali, Roma, 2016.*

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)).*

COMMISSIONE EUROPEA, Scheda tematica per il semestre europeo, 20 Novembre 2017, *Contenere la pianificazione fiscale aggressiva, Bruxelles, 2017.*

ASSIREVI, Risposta del 28 settembre 2018 alla consultazione del Ministero dell'Economia e delle Finanze riguardante lo Schema di decreto legislativo recante attuazione della Direttiva 2018/822/UE del Consiglio, del 25 maggio 2018, *relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione (DAC 6).*

COMMISSIONE EUROPEA, 15 Luglio 2020, in COM(2020) 314 final, *Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale,.*

AGENZIA DELLE ENTRATE, Provvedimento n. 364425, 26 Novembre 2020, *Disposizioni attuative del decreto legislativo n. 100 del 30 luglio 2020 di attuazione della direttiva 2018/822/UE del Consiglio del 25 maggio 2018, 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 e del decreto del Ministro dell'economia delle finanze del 17 novembre 2020. Modalità e termini di comunicazione delle informazioni.*

COMMISSIONE EUROPEA, Comunicato stampa del 1 Dicembre 2020, *Fair taxation: member States agree on new tax transparency rules on digital platform, Bruxelles, 2020.*

GLOBAL FORUM ON TRANSPARENCY AND EXCHANGE OF INFORMATION FOR TAX PURPOSES, Comunicato stampa del 9 Dicembre 2020, *International community reaches important milestone in fight against tax evasion*, Bruxelles, 2020.

AGENZIA DELLE ENTRATE, Circolare n. 2/E, 10 Febbraio 2021, *Primi chiarimenti in tema di meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione – Decreto Legislativo del 30 luglio 2020, n. 100 (recepimento Direttiva "DAC 6")*.

#### **Giurisprudenza:**

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 21 Febbraio 2006, Causa C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd contro Commissioners of Customs&Excise*, ECLI: ECLI:EU:C:2006:121.

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 18 Dicembre 2007, Causa C-101/05, *Skatteverket contro A*, ECLI: ECLI:EU:C:2007:804.

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 1 Ottobre 2015, Causa C-201/14, *Smaranda Bara e altri contro Președintele Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, Casa Națională de Asigurări de Sănătate, Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF)*, ECLI:EU:C:2015:638.

CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, 16 Ottobre 2019, Causa C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, ECLI:EU:C:2019:861.

## Sitografia

Agenzia delle Entrate francese: <https://www.impots.gouv.fr/portail>

Commissione Europea: <https://ec.europa.eu>

Consiglio dell'Unione Europea: <https://data.consilium.europa.eu>

Consiglio Europeo: <https://www.coe.int>

Corte di Giustizia dell'Unione Europea: <https://curia.europa.eu>

Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana: <https://www.gazzettaufficiale.it>

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>

Legislazione ufficiale del Regno Unito: <https://www.legislation.gov.uk>

Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico: <http://www.oecd.org>

Unione europea: <https://eur-lex.europa.eu/homepage.html>