

ano 20 - n. 81 | julho/setembro – 2020

Belo Horizonte | p. 1-274 | ISSN 1516-3210 | DOI: 10.21056/aec.v20i80

A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional

www.revistaaec.com

A&C

**Revista de Direito
ADMINISTRATIVO
& CONSTITUCIONAL**

**A&C – ADMINISTRATIVE &
CONSTITUTIONAL LAW REVIEW**

FORUM

FÓRUM

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Av. Afonso Pena, 2770 – 15º andar – Savassi – CEP 30130-012 – Belo Horizonte/MG – Brasil – Tel.: 0800 704 3737
www.editoraforum.com.br / E-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Impressa no Brasil / Printed in Brazil / Distribuída em todo o Território Nacional

Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

A246 A&C : Revista de Direito Administrativo &
Constitucional. – ano 3, n. 11, (jan./mar.
2003) – Belo Horizonte: Fórum, 2003-

Trimestral
ISSN: 1516-3210

Ano 1, n. 1, 1999 até ano 2, n. 10, 2002 publicada
pela Editora Juruá em Curitiba

1. Direito administrativo. 2. Direito constitucional.
I. Fórum.

CDD: 342
CDU: 342.9

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo
Aline Sobreira

Capa: Igor Jamur
Projeto gráfico: Walter Santos

Periódico classificado no Estrato A2 do Sistema Qualis da CAPES - Área: Direito.

Qualis – CAPES (Área de Direito)

Na avaliação realizada em 2017, a revista foi classificada no estrato A2 no Qualis da CAPES (Área de Direito).

Entidade promotora

A *A&C – Revista de Direito Administrativo e Constitucional*, é um periódico científico promovido pelo Instituto de Direito Remeu Felipe Bacellar com o apoio do Instituto Paranaense de Direito Administrativo (IPDA).

Foco, Escopo e Público-Alvo

Foi fundada em 1999, teve seus primeiros 10 números editorados pela Juruá Editora, e desde o número 11 até os dias atuais é editorada e publicada pela Editora Fórum, tanto em versão impressa quanto em versão digital, sediada na BID – Biblioteca Digital Fórum. Tem como principal objetivo a divulgação de pesquisas sobre temas atuais na área do Direito Administrativo e Constitucional, voltada ao público de pesquisadores da área jurídica, de graduação e pós-graduação, e aos profissionais do Direito.

Linha Editorial

A linha editorial da *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, estabelecida pelo seu Conselho Editorial composto por renomados juristas brasileiros e estrangeiros, está voltada às pesquisas desenvolvidas na área de Direito Constitucional e de Direito Administrativo, com foco na questão da efetividade dos seus institutos não só no Brasil como no Direito comparado, enfatizando o campo de interseção entre Administração Pública e Constituição e a análise crítica das inovações em matéria de Direito Público, notadamente na América Latina e países europeus de cultura latina.

Cobertura Temática

A cobertura temática da revista, de acordo com a classificação do CNPq, abrange as seguintes áreas:

- Grande área: Ciências Sociais Aplicadas (6.00.00.00-7) / Área: Direito (6.01.00.00-1) / Subárea: Teoria do Direito (6.01.01.00-8) / Especialidade: Teoria do Estado (6.01.01.03-2).
- Grande área: Ciências Sociais Aplicadas (6.00.00.00-7) / Área: Direito (6.01.00.00-1) / Subárea: Direito Público (6.01.02.00-4) / Especialidade: Direito Constitucional (6.01.02.05-5).
- Grande área: Ciências Sociais Aplicadas (6.00.00.00-7) / Área: Direito (6.01.00.00-1) / Subárea: Direito Público (6.01.02.00-4) / Especialidade: Direito Administrativo (6.01.02.06-3).

Indexação em Bases de Dados e Fontes de Informação

Esta publicação está indexada em:

- Web of Science (ESCI)
- Ulrich's Periodicals Directory
- Latindex
- Directory of Research Journals Indexing
- Universal Impact Factor
- CrossRef
- Google Scholar
- RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)
- MIAR - Information Matrix for the Analysis of Journals
- WorldCat
- BASE - Bielefeld Academic Search Engine
- REDIB - Red Iberoamericana de Innovación y Conocimiento Científico
- ERIHPLUS - European Reference Index for the Humanities and the Social Sciences
- EZB - Electronic Journals Library
- CiteFactor
- Diadorim

Processo de Avaliação pelos Pares (Double Blind Peer Review)

A publicação dos artigos submete-se ao procedimento *double blind peer review*. Após uma primeira avaliação realizada pelos Editores Acadêmicos responsáveis quanto à adequação do artigo à linha editorial e às normas de publicação da revista, os trabalhos são remetidos sem identificação de autoria a dois pareceristas *ad hoc* portadores de título de Doutor, todos eles exógenos à Instituição e ao Estado do Paraná. Os pareceristas são sempre Professores Doutores afiliados a renomadas instituições de ensino superior nacionais e estrangeiras.

La disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e la tutela del contribuente

The European regulation in the field of automatic exchange of tax information and taxpayer protection

Fabio Saponaro*

Università degli Studi di Roma Unitelma Sapienza (Italia)
fabiosaponaro@hotmail.it

Recebido/Received: 06.05.2020 / May 6th, 2020

Aprovado/Approved: 17.10.2020 / October 17th, 2020

Riassunto: La disciplina europea in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni fiscali ha subito una rapida evoluzione nell'ultimo quinquennio, con l'introduzione di diverse direttive sulla cooperazione amministrativa (c.d. direttive DAC), che hanno previsto, in relazione alla gestione dell'attività di controllo e di accertamento tributario nazionale, un più ampio margine di intervento sostitutivo delle istituzioni europee, in attuazione del principio di sussidiarietà e di proporzionalità. Si assiste, quindi, ad un graduale passaggio da una procedura di semplice *scambio* ad una vera e propria *condivisione* delle informazioni fiscalmente rilevanti, favorita dalla creazione e progressiva implementazione di sistemi informatici e banche dati comuni a livello europeo, gestiti dalla Commissione, che paiono volgersi verso la creazione di un'embrionale "Amministrazione finanziaria europea". L'Autore esamina i profili teorici della disciplina ed i processi che ne hanno determinato l'affermazione, evidenziando le criticità che sono emerse in sede applicativa in Italia e in Europa.

Parole chiave: Unione europea. Scambio automatico di informazioni fiscali. Cooperazione amministrativa. Amministrazione finanziaria europea.

Como citar este artigo/*How to cite this article:* SAPONARO, Fabio. La disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e la tutela del contribuente. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 20, n. 81, p. 11-53, jul./set. 2020. DOI: 10.21056/aec.v20i81.1371.

* Post-dottorato in Diritto Tributario (vincitore di borsa di studio), presso l'Università del Salento – Dipartimento di Studi Giuridici. Dottorato di ricerca in Diritto dell'Economia e del Mercato (XVI ciclo della formazione dottorale – vincitore di borsa di studio), conseguito presso l'Istituto Superiore Universitario di Formazione Interdisciplinare (ISUF) e l'Università degli Studi di Lecce. Professore Associato di Diritto Tributario (Università degli Studi di Roma Unitelma Sapienza – Roma, Italia). *E-mail:* fabiosaponaro@hotmail.it.

Abstract: In the field of compulsory automatic exchange of tax information, the European regulation has undergone a rapid evolution over the past five years, with the introduction of various guidelines on the administrative cooperation (CAD guidelines), which have planned a wider scope of European institutions replacement, with regard to controlling activities management and to national tax assessment, to enact subsidiarity and proportionality principle. Therefore, we have a gradual shift from a simple *exchange* process to a real *sharing* of important tax information, thanks to the creation and increasing implementation of computer systems and common European database, managed by the Commission, which go towards the creation of a new "European Tax Administration". The author investigates the regulation theoretical principles and the process which allowed its success, highlighting the critical points that came out in the Italian and European headquarters.

Keywords: European Union. Automatic Exchange of tax information. Administrative cooperation. European tax administration.

Sommario: **1** Premessa – **2** Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni quale strumento per il corretto accertamento delle imposte nelle operazioni transfrontaliere e per la lotta contro la frode fiscale – **3** (Segue) Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di *Advance cross-border ruling* e *Advance Pricing Arrangement* – **4** (Segue) La disciplina in materia di *Country by Country Reporting* (CbCR) – **5** (Segue) Lo scambio di informazioni in materia di anticiclaggio e per contrastare la pianificazione fiscale aggressiva – **6** L'ampliamento della sfera di competenza ed azione dell'Unione: la condivisione dei dati fiscali e la graduale affermazione di un embrionale nucleo amministrativo-finanziario europeo – **7** Considerazioni conclusive – Riferimenti

1 Premessa

Nell'ultimo quinquennio il legislatore europeo sembra aver adottato un approccio totalmente innovativo, rispetto al passato, nella regolamentazione delle procedure di cooperazione amministrativa in materia fiscale tra gli Stati membri dell'UE.¹ In particolare, nell'ambito delle tradizionali procedure di scambio di informazioni (EOI) tributarie tra Amministrazioni finanziarie, si è assistito ad un notevole ampliamento della sfera di applicazione della disciplina dello scambio automatico obbligatorio di informazioni (AEOI), che pare rappresentare il giusto compromesso tra l'esigenza di conferire da una parte agli Stati membri la competenza e gli strumenti necessari per cooperare in modo efficace a livello internazionale, così da evitare sul mercato interno gli effetti negativi di una globalizzazione in continua espansione e, dall'altra, l'auspicio di giungere ad una gestione dell'attività di controllo e di accertamento non più solo a livello nazionale, prevedendo un più ampio margine di intervento sostitutivo delle istituzioni europee, in attuazione del principio di sussidiarietà e di proporzionalità.²

¹ In argomento v. TINELLI, G. I principi fondamentali della fiscalità europea. In: CELOTTO, A. (a cura di). *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, Atti del Convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in Diritto europeo. Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Roma Tre, 13 febbraio 2004, Torino, 103 ss. Sia consentito rinviare, inoltre, a SAPONARO, F. Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale. *Rass. trib.*, n. 2, 2005, 453 ss.; Id., *Lo scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*. Trento, 2012.

² Su cui v. *amplius* SAPONARO, F. *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*. Padova, 2017, 220 ss.; si v. pure DI PIETRO, A. La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella

A partire dalla Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 (cd. “DAC³ 1”),⁴ che ha sostituito la Direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza (MAD),⁵ è stato ampliato sia l’ambito delle imposte interessate dallo scambio automatico, sia il bacino delle informazioni di “prevedibile rilevanza”, riproponendosi il dettato dell’art. 26 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni, nonché quello delle diverse fattispecie di soggetto passivo cui le informazioni scambiate si riferiscono.⁶

A seguire, con la Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 (cd. “DAC 2”) è stato completamente innovato il sistema di scambio automatico obbligatorio di informazioni in ambito fiscale, estendendolo anche ai conti finanziari, adeguandolo al nuovo “standard globale unico”, sul modello del *Common Reporting Standard* (CRS), che trova ispirazione nella normativa statunitense del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FACTA), introdotta per contrastare l’evasione fiscale di coloro che effettuano investimenti per il tramite di intermediari finanziari esteri. La Direttiva 2015/2376/UE del Consiglio dell’8 dicembre 2015 (cd. “DAC 3”) ha poi introdotto lo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di *Advance cross-border Ruling* e *Advance Pricing Arrangement*, mentre la Direttiva 2016/881/UE del Consiglio, del 25 maggio 2016 (cd. “DAC 4”) ne ha esteso la disciplina in materia di *Country by Country Reporting* (CbCR), imponendo lo scambio automatico obbligatorio di informazioni a carico della capogruppo di un gruppo di imprese multinazionale.

Più di recente il quadro legislativo europeo si è arricchito con la Direttiva 2016/2258/UE del Consiglio del 6 dicembre 2016 (cd. “DAC 5”), sull’accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio ed, in ultimo, con la Direttiva 2018/822/UE del Consiglio del 25 maggio 2018 (cd. “DAC 6”), riguardante lo scambio automatico obbligatorio di informazioni finalizzato a

riscossione: la tutela del contribuente. In: GLENDI, C.; UCKMAR, V. (a cura di). *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*. Padova, 2011, 639 ss.; DE’ CAPITANI DI VIMERCATE, P. La cooperazione internazionale in materia di accertamento e riscossione. In: GLENDI, C.; UCKMAR, V. (a cura di). *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*. Padova, 2011, 671 ss.

³ DAC è l’acronimo di *Directive Administrative Cooperation*.

⁴ Su cui v. MARINO, G. La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà. *Rass. trib.*, 2010, 433 ss.; PITRONE, F. Lo scambio di informazioni e la Direttiva 2011/16 in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici. *Dir. prat. trib. int.*, 2012, 463 ss.

⁵ Su cui v. BORIA, P. La cooperazione tra amministrazioni finanziarie in tema di accertamento e riscossione dei tributi nell’ordinamento europeo. In: *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*. Bari, 2014, v. 1-2, 292 ss.; MELIS, G. Automatic Exchange of Information and Protection of Taxpayers’ Procedural Rights. In: *New Exchange of Information versus Tax Solution of Equivalent Effect: EATLP, Congress Istanbul*, 29-31 Maggio 2014, Amsterdam, 2016, 163 ss.; GREGGI, M.; AMADDEO, F. Lo scambio di informazioni in materia tributaria. In: AMATUCCI, F.; CORDEIRO GUERRA, R. (a cura di). *L’evasione e l’elusione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*. Roma, 2016, 645 ss.; BARASSI, M. Cooperazione tra amministrazioni fiscali. In: *Dizionario dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese. Milano, 2006, 1.525 ss.

⁶ Su cui v. MASTELLONE, P. L’Unione europea non riconosce la participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali. *Riv. dir. trib.*, 2013, 2013, 349 ss.

rafforzare i mezzi a disposizione delle autorità fiscali per reagire alla pianificazione fiscale aggressiva.⁷

Anche a livello internazionale, in ambito OCSE, si è accresciuto in questi anni l'interesse per le iniziative riguardanti lo scambio automatico di informazioni – sulla scorta di accordi che consentono di inviare e ricevere elevate quantità di dati e informazioni a scadenza prefissate⁸ – il quale si rafforza rispetto ai tradizionali mezzi di cooperazione, quali lo scambio su richiesta e quello spontaneo.⁹

La deliberazione della Corte dei Conti (Sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato) n. 6/2019/G del 1° aprile 2019, dal titolo *Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'Unione europea*, che si sofferma sui metodi, sugli strumenti, sull'attività ed i risultati applicativi conseguiti in questi anni dall'Amministrazione finanziaria italiana rispetto agli impegni assunti a livello sovranazionale,¹⁰ unitamente alla relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio del 18 dicembre 2017,¹¹ sull'applicazione della Direttiva 2011/16/UE,¹² consentono di svolgere in questa sede una più ampia riflessione teorica sullo stato dell'arte dell'intera disciplina giuridica regolante la suddetta procedura, ponendo in evidenza le lacune emerse sul piano applicativo a livello sia nazionale sia europeo.

Le criticità comunemente riscontrate non sembrano essere riconducibili – come *prima facie* si potrebbe pensare – alle modalità o alle quantità delle informazioni fiscali scambiate, bensì alla loro qualità, alla loro validazione ed effettiva utilizzabilità nell'ordinamento giuridico di destinazione, nonché alla mancanza di una preventiva valutazione e selezione del rischio di evasione fiscale, alla carenza di adeguate garanzie per la tutela dei contribuenti e, per finire, all'insufficienza ed inadeguatezza delle risorse nazionali dedicate alla gestione di un enorme flusso di informazioni tributarie potenzialmente idonee a contrastare l'evasione e l'elusione fiscale transfrontaliera, ma che spesso risultano inutilizzate.

Tale scenario sembra preludere ad un intervento sempre più ampio e decisivo delle autorità sovranazionali per la risoluzione dei diversi problemi prospettati: ciò

⁷ Sul tema v. PISTONE, P. La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale. In: AMATUCCI, F.; CORDEIRO GUERRA, R. *L'elusione e l'evasione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*. Roma, 2016.

⁸ Gli Stati membri, durante il Consiglio informale ECOFIN del 22 aprile 2016, hanno invitato la Commissione a prendere in considerazione iniziative relative alle norme sulla comunicazione obbligatoria di informazioni, che siano ispirate alle azioni BEPS contro l'erosione della base imponibile ed il trasferimento di utili.

⁹ Su cui v. BUCCISANO, A. *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*. Bari, 2013, 89 ss.; v. GREGGI, M.; AMADDEO, F. Op. cit., 645 ss.

¹⁰ Relatore è stato il Cons. Enrico Torri.

¹¹ Accompagnata dal documento di lavoro dei servizi della Commissione, *Staff Work Document (SWD)*, 2017, 462 final.

¹² Su cui v. la "Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sull'applicazione della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta", 18 dicembre 2017, COM(2017) 781 final.

appare particolarmente interessante sul piano teorico, in quanto, unitamente al consolidamento dell'armonizzazione delle procedure di scambio di informazioni fiscali ed ai cambiamenti intervenuti – a partire dal Trattato di Lisbona – sulla base giuridica della cooperazione amministrativa,¹³ anche in ambito tributario verrebbero a legittimarsi sempre più nuovi interventi dell'Unione ex art. 197, par. 1 e 2, TFUE, ossia con la promozione di nuove azioni di sostegno, di coordinamento, finanche di completamento, ex art. 6 TFUE, riguardanti la questione amministrativa, la quale diviene “comune”, qualora l'azione esecutiva di uno Stato membro non appaia “effettiva”, nei limiti dei principi di sussidiarietà e proporzionalità.¹⁴

In tale direzione si rafforza nell'Unione europea, per esempio, il progetto di favorire la creazione dei cd. *Sistemi d'informazione europei*, previsti nei programmi *Fiscalis 2020* e *Dogana 2020*,¹⁵ al fine di costruire su un'architettura telematica sempre più condivisa – la cd. *componente unionale*¹⁶ – il futuro di una più efficace connessione tra le diverse Amministrazioni finanziarie, in direzione di un'embrionale struttura amministrativa, che va ad affiancarsi a quella doganale, direttamente gestita dalla Commissione, strumentale allo svolgimento di funzioni di carattere fiscale.

Su altri fronti, invece, vengono istituite delle vere e proprie banche dati europee liberamente accessibili e consultabili dalle autorità competenti degli Stati membri, come il *registro centrale sicuro per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*,¹⁷ introdotto dalla Direttiva DAC 3 e gestito dalla Commissione, con il quale si passa dall'attività di “scambio” a quella di “condivisione” sovranazionale delle informazioni detenute dalle singole Amministrazioni finanziarie,¹⁸ così favorendo il superamento – almeno sul piano formale – delle asimmetrie

¹³ Su cui v. sempre SAPONARO, F. *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*. Padova, 2017, 173 ss.

¹⁴ In argomento v. CHITI, M. P. A rigid Constitution for a flexible Administration. *European Review of Public Law*, 2004, 175 ss.; CHITI, E. Le amministrazioni nazionali nel Trattato di Lisbona: la nuova competenza in materia di cooperazione amministrativa. *Funzione pubblica*, 2010, 55 ss.; Id., La cooperazione amministrativa. *Giornale di dir. amm.*, 2010, 241 ss.

¹⁵ V. il 9° e il 6° Considerando, rispettivamente, del Regolamento (UE) n. 1286/2013 dell'11 dicembre 2013 (“Fiscalis 2020”) e del Regolamento (UE) n. 1294/2013 dell'11 dicembre 2013 (“Dogana 2020”).

¹⁶ Le “componenti unionali” sono identificabili con alcune risorse informatiche: *hardware*, *software*, connessione in rete dei sistemi (compresa l'infrastruttura di dati correlata), i servizi informatici necessari a sostenere lo sviluppo, la manutenzione, il miglioramento e il funzionamento dei sistemi, nonché ogni altro elemento che, per motivi di efficienza, sicurezza e razionalizzazione, sia individuato dalla Commissione come comune ai Paesi partecipanti. Ad esse si contrappongono (*rectius*, si affiancano) le cd. le “componenti non unionali”, che sono tutte quelle componenti diverse da quelle unionali, le quali vengono sviluppate, installate e gestite dagli Stati membri e, pertanto, sono soggetti ai finanziamenti e alla responsabilità degli Stati. Per un approfondimento v. SAPONARO, F. *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*. Padova, 2017, 220 ss.

¹⁷ Su cui v. il nuovo par. 5, dell'art. 21, della Direttiva 2011/16/UE.

¹⁸ Su cui v. D'ANGELO, G. Forme, condizioni e limiti dell'assistenza amministrativa in ambito europeo in materia di IVA e imposte doganali e utilizzabilità del materiale informativo nel processo penale. In: DI PIETRO, A.; CAIANIELLO, M. (a cura di). *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*. Bari, 2016, 232 ss.

riscontrabili nelle differenti istruttorie finalizzate alla raccolta dei dati, ed agevolando, altresì, la circolabilità ed utilizzabilità di questi ultimi.

Inoltre, al fine di procedere all'individuazione di uno standard minimo che possa agevolare le Amministrazioni finanziarie coinvolte nella ricerca delle aree a rischio di elusione e nell'adozione delle relative misure di contrasto, la Direttiva DAC 4 amplia l'ambito di applicazione dello scambio automatico di informazioni alle imprese multinazionali, dando attuazione all'Azione n. 13 del progetto BEPS in materia di *transfer pricing*.

In questa stessa direzione sembrano muoversi anche le modifiche più recenti apportate alla Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, che hanno ampliato la platea dei soggetti coinvolti, a vario titolo, nello scambio di informazioni automatico. Se questo, in origine, interessava solo le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, anche nella fase della ricerca o reperimento del dato o dell'informazione da scambiare, adesso l'esigenza di assicurare un sempre più efficace contrasto alle condotte evasive ha visto accrescere gli obblighi di collaborazione previsti a carico di soggetti terzi in possesso di dati ed informazioni rilevanti (istituti di credito, intermediari finanziari, professionisti ecc.).¹⁹

Si tratta di capire se il *trend* che si è gradualmente affermato a favore dello scambio automatico, rispetto alle altre tipologie di scambio di informazioni fiscali, possa favorire l'affermazione – soprattutto alla luce delle criticità riscontrate nell'attuazione dei provvedimenti sovranazionali fino ad oggi adottati – di forme dirette di amministrazione finanziaria a livello europeo, a partire dall'introduzione di un apposito strumentario sovranazionale in grado di assicurare un migliore coordinamento tra le diverse Amministrazioni finanziarie coinvolte e, *de iure condendo*, a dare vita con gradualità ad un autonomo sistema amministrativo-fiscale con caratteri funzionali sempre più marcatamente accentrati a livello sovranazionale, in grado di assicurare l'attuazione effettiva del diritto europeo – che dal Trattato di Lisbona assurge a “questione di interesse comune” – e tale da non frustrare l'efficacia dello scambio d'informazioni, soprattutto a causa di limiti riscontrabili all'interno dell'ordinamento di ciascuno Stato membro.²⁰

In questa prospettiva, anche la Corte dei Conti europea, quale revisore esterno delle finanze dell'UE, ha avviato recentemente un *audit* al fine di valutare l'efficacia dello scambio di informazioni fiscali all'interno dell'Unione europea,²¹ sia con riferimento alle modalità con le quali, in questi anni, gli Stati membri hanno proceduto allo scambio ed utilizzato effettivamente i dati ottenuti, sia per

¹⁹ Su cui v. TINELLI, G. *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*. Padova, 2020, 271 ss.

²⁰ Sul tema v. AA.VV. *Lo spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. In: CHITI, M. P.; NATALINI, A. (a cura di). Bologna, 2012, *passim*.

²¹ Corte dei conti europea, comunicato stampa, Lussemburgo, 1^a ottobre 2019. La pubblicazione della relazione di *audit* è prevista nel 2020.

valutare in concreto l'efficacia delle misure di sostegno offerte dalla Commissione ai fini dell'attuazione e del monitoraggio della *performance*²² delle Amministrazioni finanziarie interessate.²³

2 Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni quale strumento per il corretto accertamento delle imposte nelle operazioni transfrontaliere e per la lotta contro la frode fiscale

Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni senza precondizioni è reputato, a livello sovranazionale, il migliore strumento per potenziare il corretto accertamento delle imposte nelle operazioni transfrontaliere e per la lotta contro la frode fiscale.

Il crescente utilizzo di tale forma di cooperazione trova fondamento nella circostanza per cui essa è la procedura più agevole quando non sussiste alcuna richiesta specifica e preventiva, concretizzandosi in un flusso elettronico di informazioni, ad intervalli regolari prestabiliti, relativi a dati già esistenti negli archivi fiscali di ciascuno Stato membro, consultabili in conformità alle procedure per la raccolta e il trattamento delle informazioni nello Stato membro che comunica le informazioni.²⁴

Per tale ragione, il legislatore europeo ha scelto di incentivare tale procedura, seguendo un approccio graduale – ma pur sempre pianificato – di armonizzazione²⁵ delle procedure amministrative, prevedendo, a partire dal 1° gennaio 2014,

²² Significativa in tal senso è stata la dichiarazione del membro della Corte dei Conti europea responsabile dell'*audit*, l'ungherese Ildikó Gáll-Pelcz, il quale ha affermato: "La trasparenza fiscale è fondamentale per il mercato unico. Fornisce maggior certezza ai contribuenti e favorisce una concorrenza leale. Per questo motivo lo scambio di informazioni a fini fiscali suscita grande attenzione. Le iniziative intraprese negli ultimi anni hanno consentito alle amministrazioni un accesso senza precedenti a questo tipo di informazioni. L'*audit* della Corte verificherà in particolare se l'attuale sistema sia efficace nell'assicurare che le imposte siano versate allo Stato membro cui spettano e nel giusto importo".

²³ La Corte dei Conti europea ha già esaminato in un recente *audit* (relazione speciale n. 26/2018 dal titolo "Una serie di ritardi nei sistemi informatici doganali: cosa non ha funzionato?"), riguardante specificamente il settore delle dogane, se il programma "Dogana 2020" e la relativa normativa in materia doganale consentano di fornire i sistemi informatici necessari per migliorare le operazioni doganali nell'UE. Nell'occasione, la Corte ha osservato che la realizzazione di tali sistemi ha registrato una serie di ritardi; pertanto, alcuni di essi non saranno disponibili per il 2020, termine stabilito dal codice doganale dell'Unione. I ritardi sono dovuti a diversi fattori, in particolare alle modifiche dell'ambito dei progetti, alle risorse insufficienti assegnate dall'UE e dagli Stati membri e al processo decisionale lungo a causa della struttura di *governance* a più livelli.

²⁴ In argomento v. CAMPANILE, F. La lotta alle frodi fiscali con lo scambio d'informazioni. *Riv. dir. trib. int.*, 2011.

²⁵ Su cui v. SAPONARO, F. *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*. 2012, 1.039 ss.; Id., *Lo scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*. Trento, 2012, 453 ss.

l'attivazione di uno scambio automatico obbligatorio delle "informazioni disponibili"²⁶ riguardanti i soggetti residenti in altri Stati membri, limitatamente a cinque categorie specifiche di reddito e di capitale: redditi di lavoro; compensi per dirigenti; prodotti di assicurazioni sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione; pensioni; proprietà ed altri redditi immobiliari.²⁷ Inoltre, al fine di limitare la discrezionalità degli Stati membri nel delimitare il perimetro delle informazioni da ricevere e scambiare, era stato imposto agli stessi l'obbligo di comunicare informazioni, disponibili a partire dal 1^o gennaio 2017, inerenti almeno tre delle categorie specifiche di reddito e di capitale elencate all'art. 8, par. 1, della Direttiva. Successivamente, a seguito delle modifiche introdotte dalla Direttiva DAC 2, tale obbligo è stato esteso a tutte le categorie indistintamente (art. 8, par. 5, lett. a)).

Il suddetto criterio era destinato a realizzare, nel tempo, un ampliamento della sfera di operatività dello scambio automatico obbligatorio anche ad altre tipologie di reddito, strumentalmente alle future esigenze del mercato interno. Invero, il legislatore europeo, nella versione originaria della Direttiva 2011/16/UE aveva già individuato le linee programmatiche della futura armonizzazione fiscale dello scambio automatico, indicando nell'art. 8, par. 5, lett. b) i futuri ambiti di applicazione: i dividendi, le plusvalenze e le *royalties*.²⁸ Esso, inoltre, aveva previsto un costante monitoraggio degli effetti della nuova disciplina tra gli Stati membri: entro il 1^o luglio 2016 questi erano chiamati a fornire alla Commissione statistiche sul volume degli scambi automatici, sui costi e sui vantaggi amministrativi conseguiti sia per le Amministrazioni fiscali e sia per terzi (art. 8, par. 4). La Commissione, invece, entro il 1^o luglio 2017, avrebbe dovuto presentare una valutazione delle statistiche e delle informazioni ricevute su costi e vantaggi dello scambio automatico obbligatorio ed eventuali ulteriori aspetti pratici collegati, in modo da adottare gli opportuni correttivi (art. 8, par. 5). Inoltre, a decorrere dal 1^o gennaio 2013, ogni cinque anni avrebbe dovuto trasmettere al Parlamento europeo e al Consiglio una relazione sull'applicazione della Direttiva (art. 27).²⁹ L'attività d'impulso attribuita

²⁶ Per "informazioni disponibili" si intendono quelle "contenute negli archivi fiscali dello Stato membro", ex art. 3, par. 9, della Direttiva DAC 1; per l'effetto, in presenza del presupposto della disponibilità, lo Stato membro non può rifiutarne l'invio, salvo che lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti (art. 17, par. 3, della Direttiva DAC 1).

²⁷ I primi scambi AEOI per le cinque categorie di reddito e capitale sono iniziati il 30 giugno 2015.

²⁸ Tale disposizione era contenuta nell'art. 8, paragrafo 5, lett. b), dell'originaria Direttiva 2011/16/UE. In seguito, con le modifiche apportate dalla Direttiva 2014/107/UE del 9 dicembre 2014, tale disposizione è stata sostituita, stabilendosi che "l'elenco delle categorie e degli elementi di cui ai paragrafi 1 e 3-bis (di nuova introduzione) sia ampliato per includere altre categorie ed elementi, comprese le *royalties*". Infine, con la Direttiva 2015/2376/UE dell'8 dicembre 2015, ampliandosi di fatto l'ambito di applicazione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni, il paragrafo 5 dell'art. 8 è stato soppresso.

²⁹ L'ultima relazione, del 18 dicembre 2017 (COM(2017) 781, final), va letta congiuntamente al documento di lavoro dei servizi della Commissione (SWD(2017) 462 final) che l'accompagna, elaborato sulla base delle informazioni fornite dagli Stati membri attraverso questionari e dati statistici del 2013. Tale documento descrive le principali conclusioni della relazione ed illustra i tratti salienti della revisione dell'approccio

alla Commissione è apparsa, fin dall'inizio, determinante, in quanto sulla base delle sue proposte l'organo legislativo europeo avrebbe potuto valutare l'ulteriore rafforzamento dell'efficienza e del funzionamento dello scambio automatico di informazioni, nonché l'innalzamento del livello degli stessi.

In Italia la Direttiva "DAC 1" è stata recepita con il D.Lgs 4 marzo 2014, n. 29, e nello stesso anno, con decreto del Direttore generale delle finanze del 29 maggio 2014,³⁰ l'Ufficio centrale di collegamento, designato quale responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri per lo scambio automatico di informazioni, è stato individuato nel *Dipartimento delle finanze, Direzione relazioni internazionali* (art. 5 del D.Lgs 29/2014), mentre il relativo servizio di collegamento è individuato nell'*Agenzia delle Entrate, Direzione centrale accertamento, Settore internazionale, Ufficio scambi di informazioni*.³¹ In merito, invece, alle categorie di reddito che ciascuno Stato era tenuto a comunicare alla Commissione circa la disponibilità di informazioni, l'Italia ha segnalato tutti i redditi indicati dalla Direttiva DAC 1, ad eccezione dei prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell'Unione sullo scambio di informazioni e su misure analoghe. L'Agenzia ha utilizzato, per le informazioni "in uscita", le banche dati in uso all'Amministrazione finanziaria e, in particolare, quelle catastali e quelle del registro per le informazioni relative alle proprietà ed i redditi immobiliari, mentre per tutte le altre categorie di reddito ha utilizzato le informazioni desumibili sulla base delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta interessati. Per le informazioni "in entrata", le quali sono state ricevute per tutte le categorie di reddito indicate nella Direttiva (compresa quella sui "prodotti assicurativi sulla vita"), l'Agenzia ha segnalato la creazione di una banca dati *ad hoc*, denominata "INDACO" (Informazioni dall'estero per contribuenti nazionali), in cui potranno confluire tutte le informazioni ricevute in esito all'applicazione della Direttiva DAC 1 e, successivamente, delle direttive DAC 2 e DAC 3.

Un esempio pratico dell'utilizzo di tali dati è rappresentato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 43999 del 3 marzo 2017, relativamente alle "Modalità di

europeo alla cooperazione amministrativa per una tassazione più equa nell'Unione europea. La revisione interessa tutte le disposizioni in essere della DAC 1. Quelle più recenti sullo scambio automatico di informazioni, introdotte dalle direttive di modifica della originaria DAC 1 (DAC 2, DAC 3, e DAC 4) non sono state trattate, in quanto al momento della redazione della relazione gli scambi previsti dalla Direttiva DAC 2 e DAC 3 erano appena cominciati e quelli previsti dalla DAC 4 non erano ancora iniziati.

³⁰ Su cui v. le note dell'Agenzia delle Entrate – Direzione centrale accertamento n. 1848 del 23 marzo 2017 e n. 1976 del 24 aprile 2017.

³¹ A seguito dei mutamenti intervenuti nell'organigramma dell'Agenzia delle Entrate, il servizio per lo scambio di informazioni con gli Stati membri UE, l'assistenza alla notifica degli atti ed il recupero coattivo dei crediti erariali sono affidati alla Divisione Contribuenti, Settore internazionale, Ufficio cooperazione internazionale. L'Agenzia delle Entrate è competente sia in materia di scambio di informazioni automatico e sia spontaneo. Gli altri servizi di collegamento sono individuati nella Guardia di Finanza, per lo scambio su richiesta e spontaneo.

acquisizione dei dati dei richiedenti l'iscrizione all'AIRE e definizione dei criteri per la formazione delle liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati", nel quale si fa riferimento specificamente alle informazioni relative ai patrimoni immobiliari e finanziari detenuti al di fuori del territorio dello Stato, trasmesse dalle amministrazioni tributarie estere nell'ambito dell'applicazione di direttive europee e di accordi di scambio di informazioni.

Occorre constatare, però, che l'effettivo caricamento dei dati su "INDACO" è avvenuto con notevole ritardo – solo a partire dal mese di novembre 2018 – ed, inoltre, solo dal 2019 la SoGEI (società *in house* del Ministero delle finanze) ha avviato la procedura di implementazione informatica finalizzata all'estrazione e consultazione delle medesime informazioni, la quale si dovrebbe concludere attraverso la loro successiva visualizzazione, in un'apposita sezione di "SERPICO" (Servizio per le informazioni sul contribuente in dotazione all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di finanza), con riferimento alla posizione di ogni singolo contribuente, per singoli periodi d'imposta e per tipologia di scambio.

Fin dall'inizio, il Dipartimento delle Finanze – Direzione relazioni internazionali (DRI) ha supportato costantemente le iniziative internazionali finalizzate a promuovere lo scambio automatico di informazioni tra gli Stati membri, rilevando come l'obiettivo della lotta alla frode fiscale internazionale rappresentasse una priorità per il nostro Paese.

Il 9 dicembre 2014 è stata emanata la Direttiva 2014/107/UE (DAC 2), che modifica la Direttiva 2011/16/UE accogliendo i nuovi standard elaborati in sede OCSE (*Common Reporting Standard* – CRS), comprensivi del Commentario sul Modello di accordo tra autorità competenti e sullo standard comune di comunicazione di informazioni, nonché sulle modalità informatiche di attuazione dello standard globale,³² in direzione di un progetto di scambio di informazioni condiviso dalla comunità internazionale.³³

La nuova direttiva prevede che gli Stati membri debbano imporre alle rispettive istituzioni finanziarie l'applicazione delle norme di comunicazione e di adeguata verifica in materia fiscale (*due diligence*) adottati in sede dell'OCSE. In dettaglio, le nuove disposizioni impongono alle autorità competenti di ciascuno Stato membro di comunicare alla corrispondente autorità di un altro Stato membro, mediante scambio automatico, con decorrenza dal 1^o gennaio 2016, una serie di analitiche informazioni

³² Sull'argomento v. GREGGI, M.; AMADDEO, F. Op. cit., 657.

³³ Su cui v. URGEGHE, G.; PALAMÀ, E. Il nuovo scambio di informazioni CRS MCAA. *Corr. trib.*, 2016, 1.514 ss. Nel contesto internazionale, il modello di accordo intergovernativo ha ispirato l'elaborazione, in sede OCSE, di uno *Standard for automatic Exchange of financial account information in tax matters*, il quale prevede l'obbligo, in capo alle Amministrazioni finanziarie degli Stati aderenti, di scambiarsi automaticamente i dati relativi ai conti finanziari detenuti da soggetti non residenti ad essi trasmessi dalle istituzioni finanziarie (banche, fondazioni, *trust*, ecc.) localizzate sul proprio territorio.

di carattere bancario e finanziario.³⁴ Esse dovranno essere trasmesse una volta l'anno, entro i nove mesi successivi al termine dell'anno solare o altro periodo di rendicontazione cui le informazioni si riferiscono. Per tutte le altre informazioni, diverse da quelle previste dall'art. 8, par. 3-*bis*, resta immutato l'obbligo di trasmissione almeno una volta all'anno, entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale dello Stato membro durante il quale le informazioni sono state rese disponibili.

Sul piano organizzativo si instaura una relazione diretta orizzontale tra l'ufficio obbligato a comunicare l'informazione e l'Amministrazione finanziaria competente del relativo Stato membro, la quale, a sua volta, si interfaccia verticalmente con le autorità competenti degli altri Stati membri e con la Commissione, perfezionando in questo modo lo scambio automatico di informazioni. La Commissione vede in questo modo accrescere il suo potere di coordinamento tra le diverse amministrazioni coinvolte.

L'Italia ha dato attuazione alla direttiva con il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 29 dicembre 2015, prevedendo che gli intermediari finanziari italiani³⁵ siano obbligati a trasmettere automaticamente, in formato elettronico e con periodicità annuale, all'Agenzia delle Entrate le informazioni relative ad ogni conto intrattenuto presso una giurisdizione *partner* intestato a persone fisiche o entità,³⁶ di cui una o più persone fisiche risultino "titolari effettivi", nonché beneficiari di contratti finanziari di assicurazione sulla vita. Sul piano operativo, l'Agenzia delle Entrate ha segnalato che nei piani tecnici di automazione le modalità di scambio automatico dei dati, in entrate ed in uscita, sono definite sulla scorta di regole tecniche e funzionali sviluppate in sede sovranazionale.³⁷

È previsto, inoltre, un costante monitoraggio sul funzionamento della direttiva, sulla scorta di un questionario³⁸ che la Direzione relazioni internazionali compila con il supporto dei diversi Servizi di collegamento, nel rispetto di scadenze prefissate a livello europeo.

³⁴ Generalità e indirizzo del titolare di conto, numero di identificazione fiscale, numero di conto, le generalità dell'istituzione finanziaria tenuta alla comunicazione, il saldo o il valore del conto, l'importo totale lordo degli interessi, dei dividendi, dei redditi generati in relazione alle attività detenute sul conto, gli introiti derivanti dalla vendita o dal riscatto delle attività finanziarie a seconda che si tratti di un conto di custodia o di deposito.

³⁵ Tra gli altri, banche, Poste S.p.A., società di gestione accentrata di strumenti finanziari, SIM, SGR, OICR, ecc.

³⁶ Per esempio, società, *trust*, fondazioni, ecc.

³⁷ I provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 125650 del 4 luglio 2017 e n. 87.316 del 24 aprile 2018 hanno definito le modalità e le condizioni in merito alla trasmissione, da parte delle istituzioni finanziarie italiane, delle informazioni che l'Agenzia deve inviare agli Stati membri secondo le prescrizioni contenute nella Direttiva DAC 2, nonché agli altri *partner* internazionali ai sensi del *Common Reporting Standard*.

³⁸ Si tratta di un formulario standard, allegato (VIII) al Regolamento di esecuzione n. 218/99, pubblicato il 23 gennaio 2018. Su cui v. la nota integrativa DRI, prot. 7106 del 16 novembre 2018.

A questo punto appare poter essere utile – ai fini dell’indagine – una riflessione critica sul resoconto riguardante lo stato di applicazione in Italia delle direttive in materia di scambio di informazioni fiscali, che l’Agenzia delle Entrate ha fornito alla Corte dei Conti, la cui sintesi è rappresentata nella citata deliberazione n. 6/2019/G del 1^o aprile 2019, da cui emergono sia i risultati operativi conseguiti, in termini di concreta utilizzazione del dato scambiato in sede di attuazione amministrativa del tributo, sia le criticità emerse in fase applicativa.

A parte il favorevole ed oggettivo *trend* di un enorme incremento numerico dei dati scambiati “automaticamente” nel 2018 rispetto al 2017,³⁹ nonché la constatazione che attraverso un processo automatizzato di validazione anagrafica sia stato possibile far corrispondere i dati in entrata ottenuti attraverso lo scambio automatico con quelli già contenuti nelle banche dati fiscali, consentendo di riscontrare in queste ultime una percentuale altissima dei soggetti segnalati.⁴⁰ Quella che appare limitata è l’attenzione rivolta alla sola correttezza formale del dato scambiato, garantendosi all’esito dello scambio, l’invio da parte di ciascuno Stato membro ai propri *partner* di uno *status message* che confermi l’effettiva ricezione dei dati e la correttezza, appunto formale, dei messaggi scambiati. Non sembra neppure affiorare, invece, la problematica relativa alla correttezza sostanziale dei dati e delle informazioni scambiate, che assume particolare importanza ai fini della legittima utilizzabilità degli stessi in sede di accertamento, e neppure quello del rispetto al diritto di protezione dei dati personali, sebbene l’Agenzia, prima del loro utilizzo e di un loro prevedibile inserimento nel cassetto fiscale del contribuente, si sia attivata per interpellare il Garante per la protezione dei dati personali.

Allo stato attuale appare alquanto singolare che al coinvolgimento di una moltitudine di contribuenti non sia corrisposta alcuna analisi preventiva e di selezione del rischio di evasione: da ciò si prevede che, in futuro, all’aumento indiscriminato di dati di provenienza estera non potrà corrispondere un efficace utilizzo dei medesimi a scopi accertativi.⁴¹ D’altra parte appare emblematico l’utilizzo, negli anni 2017 e 2018,⁴² delle informazioni ricevute in ambito DAC 2/CRS da parte dell’Agenzia delle Entrate – in via sperimentale – per l’attivazione di mere campagne di invito alla *compliance* nei confronti di quei contribuenti che risultavano inadempienti rispetto agli obblighi dichiarativi delle attività detenute all’estero. Appare alquanto paradossale che,

³⁹ Nel 2017, relativamente al periodo d’imposta 2016, sono stati segnalati da altri Stati membri 1.073.320 conti finanziari, mentre l’Italia ha segnalato 221.331 conti finanziari ad altri Stati membri. Nel 2018, invece, relativamente al periodo d’imposta 2017, sono stati segnalati da altri Stati membri 5.684.747 conti finanziari, mentre l’Italia ha segnalato 1.501.156 conti finanziari ad altri Stati membri.

⁴⁰ In relazione ai dati DAC 1, l’88,59 per cento dei soggetti segnalati, ed in relazione ai dati DAC 2, l’84,63 per cento, per l’anno 2017, e l’85,51 per cento, per l’anno 2018, dei soggetti segnalati; su cui v. la deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1^o aprile 2019, 58-59.

⁴¹ Su cui v. la deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1^o aprile 2019, 70.

⁴² V. nota del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 495413 del 6 dicembre 2018.

ad avviso dell’Agenzia,⁴³ al fine di testare la qualità delle informazioni ricevute utilizzate per la prima volta – sia con riferimento alla corretta identificazione dei soggetti in Anagrafe tributaria, sia in ordine agli importi e agli altri dati comunicati – siano state inviate, per l’anno d’imposta 2016, 7.076 comunicazioni, in esito alle quali 1.130 contribuenti hanno presentato la dichiarazione integrativa,⁴⁴ regolarizzando, nella maggior parte dei casi, il pagamento dovuto utilizzando gli appositi codici tributo.⁴⁵ Più che di una campagna di *compliance* si è trattato di un discutibile “*fish dragging*”, non supportato da alcuna garanzia in merito alla certezza, alla legittimità e, quindi, all’utilizzabilità del dato di partenza in sede di accertamento del tributo. Una pratica non propriamente di carattere sperimentale, visto che anche per il 2018 è stata avviata una seconda campagna di promozione della *compliance*, nelle more della pronuncia del Garante per la *privacy* sulla natura delle informazioni ricevute, sulle modalità di trattamento previste e sulle politiche di accertamento pianificate.

La situazione italiana non appare affatto isolata, come emerge dalla Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio del 18 dicembre 2017, in cui si evidenzia – in generale – come “una maggiore cooperazione avrebbe come risultato una maggiore certezza fiscale per i contribuenti transfrontalieri, se rendesse più coerenti e prevedibili le modalità con cui le amministrazioni effettuano gli *audit* su tali contribuenti”.

Con la Direttiva DAC 2, accrescendosi notevolmente il ruolo di coordinamento del polo sovranazionale, si afferma *in nuce* una prima forma di “Amministrazione finanziaria diretta europea”,⁴⁶ a guida della Commissione, la quale acquisisce dei compiti specifici correlati all’estensione dell’oggetto dello scambio di informazioni⁴⁷ ed, inoltre, diventa l’interfaccia dei singoli Stati membri nella rendicontazione delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative che necessitano e che vengono materialmente adottate al fine di conformarsi alla nuova direttiva.⁴⁸

La Commissione assume, altresì, le vesti di soggetto responsabile di tutti gli sviluppi della rete CCN⁴⁹ necessari per consentire lo scambio di tali informazioni

⁴³ Su cui v. la deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1^o aprile 2019, 60.

⁴⁴ Di cui 1.107 con quadro RW compilato. Su cui v. C. Conti n. 6/2019/G del 1^o aprile 2019, 60.

⁴⁵ In 1.267 casi è stato effettuato il versamento con F24 utilizzando i codici tributo inerenti la regolarizzazione della fattispecie. Al 1^o maggio 2018, la prima campagna di *compliance* ha permesso il recupero di 1.115.552,00 euro tra imposte, interessi e sanzioni. Su cui v. la deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1^o aprile 2019, 60.

⁴⁶ Per un approfondimento v. F. Saponaro, *op. cit.*, 220 ss.

⁴⁷ Il riferimento è al nuovo art. 8, par. 7-*bis* introdotto dalla Direttiva 2014/107/UE.

⁴⁸ Essa si avvale sia del supporto del Comitato della cooperazione amministrativa in materia fiscale, sia della collaborazione tecnica del “Gruppo di esperti sullo scambio automatico di informazioni sul conto finanziario (*Expert Group on automatic exchange of financial account information*)”, in grado di coadiuvarla nell’attività di assistenza del Consiglio e degli Stati membri per l’allineamento e la compatibilità della legislazione dell’Unione sullo scambio automatico di informazioni, in materia di imposte dirette con lo *standard* globale OCSE.

⁴⁹ La rete CCN è la piattaforma comune basata sulla rete comune di comunicazione (CCN) e sull’interfaccia

fra Stati membri, nonché per garantire la sicurezza della medesima rete.⁵⁰ Ciò è riconducibile all'affermazione dei cd. “sistemi d'informazione europei” con cui si promuove su nuovi modelli di sviluppo e su una piattaforma informatica condivisa la costante interconnettività tra le diverse Amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Nell'ambito dei suddetti sistemi d'informazione europei viene individuata – per la prima volta – una cd. “componente unionale”, finanziata dall'Unione europea, contrapposta ad una “componente non unionale”, i cui costi di acquisizione, sviluppo, installazione, manutenzione e funzionamento giornaliero sono a carico dei Paesi partecipanti.⁵¹ In tale prospettiva la Commissione assicura che i sistemi di informazione europei siano sviluppati, utilizzati ed adeguatamente soggetti a manutenzione. Essa, inoltre, di concerto con i Paesi partecipanti coordina gli aspetti dell'istituzione e del funzionamento delle componenti unionali e non unionali dei sistemi di informazione europei che sono necessari per garantirne l'operatività, l'interconnettività ed il costante miglioramento.

3 (Segue) Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di *Advance cross-border ruling e Advance Pricing Arrangement*

La Direttiva 2015/2376/UE (DAC 3), recepita in Italia con il D.Lgs. 15 marzo 2017, n. 32, ha apportato ulteriori modificazioni alla Direttiva 2011/16/UE, la quale – pur prevedendo già lo scambio spontaneo di informazioni nell'ipotesi di *ruling* fiscali emanati da uno Stato membro⁵² – poneva una serie di limiti legati al potere discrezionale di ciascuno Stato membro di decidere concretamente in merito allo scambio,⁵³ quando, invece, tali informazioni avrebbero dovuto essere regolarmente accessibili a tutti gli Stati membri.⁵⁴

La nuova disciplina europea, al contrario, oltre ad introdurre un regime automatico obbligatorio nello scambio delle relative informazioni, ne estende anche l'ambito di applicazione,⁵⁵ prevedendo una definizione appropriata e sufficientemente

comune di sistema (CSI), sviluppata dall'Unione per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra le autorità competenti nel settore doganale e della fiscalità.

⁵⁰ I singoli Stati, invece, rimangono responsabili di tutti gli sviluppi dei loro sistemi necessari per consentire lo scambio di informazioni mediante la rete CCN e della sicurezza dei propri sistemi.

⁵¹ Su cui v. *supra* nota 16.

⁵² V. l'art. 9 della Direttiva 2011/16/UE.

⁵³ Su cui v. GREGGI, M.; AMADDEO, F. Op. cit., 666 ss. Si evidenzia che nello scambio spontaneo il presupposto per rendere possibile la trasmissione dell'informazione è “la rilevanza” di quest'ultima per lo Stato membro ricevente. L'ampio margine di discrezionalità comportava “un'interpretazione parziale e interessata, sicché l'informazione non veniva veicolata, ovvero accadeva che lo Stato che emanava il *ruling* non si rendesse conto dell'effettiva importanza del dato per l'altro Paese, pervenendo così al medesimo risultato”.

⁵⁴ V. il 4° Considerando della Direttiva 2015/2376/UE.

⁵⁵ V. il nuovo art. 8-bis della Direttiva 2011/16/UE, introdotto dalla Direttiva 2015/2376/UE.

ampia sia di *ruling* preventivo transfrontaliero sia di *Advance Pricing Arrangement*, tale da coprire un'ampia gamma di fattispecie.

Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni comprende la comunicazione di una serie determinata di informazioni di base, che sarà accessibile, sulla base di un apposito formulario tipo,⁵⁶ a tutti gli Stati membri.⁵⁷

La Direttiva DAC 3, inoltre, prevede un elemento di assoluta originalità rappresentato dall'istituzione di un "registro centrale sicuro per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale", da parte della Commissione. Si tratta, in sostanza, di un supporto tecnico-logistico su cui saranno registrate tutte le informazioni fornite dalle autorità competenti di ciascuno Stato membro ai fini dello scambio automatico. Tale registro sarà accessibile e consultabile sia dalle autorità competenti degli Stati membri e sia dalla Commissione, seppur nei limiti previsti dall'art. 8-bis, par. 8, della Direttiva 2011/16/UE. Siamo in presenza di una vera e propria *banca dati fiscale europea*, liberamente accessibile dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, gestita dalla Commissione per mezzo delle componenti unionali dei sistemi di informazione europei. Essa, pertanto, oltre ad assurgere a nucleo centrale della futura interconnettività tra le diverse Amministrazioni finanziarie nazionali e tra l'Unione europea ed i Paesi non membri, si prepara ad avere la titolarità e la gestione di un importante *database* di informazioni fiscali, accessibile a tutti gli Stati membri ed utilizzabile in occasione di verifiche ed accertamenti tributari nazionali, la quale apre una breccia in direzione di una nuova dimensione giuridica sovranazionale dello scambio di informazioni fiscali e, più in generale, dell'attuazione amministrativa dei tributi nell'ordinamento degli Stati membri.

In Italia il D.Lgs. 32/2017 ha introdotto la definizione di operazione transfrontaliera (art. 1, comma, 1, lett. h-*quater*)⁵⁸ e sul piano organizzativo, ha

⁵⁶ Il formulario tipo dovrà tener conto dei lavori svolti in seno al *Forum* dell'OCSE sulle pratiche fiscali dannose, dove è in corso di elaborazione un modello per lo scambio di informazioni, nel contesto del piano di azione sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento di utili (nota n. 2236 del 20 giugno 2018 del Dipartimento delle finanze – Direzione legislazione tributaria e federalismo fiscale).

⁵⁷ Non saranno oggetto di trasmissione gli interpellati con efficacia limitata al territorio nazionale, e che non potrebbero, quindi, avere riflessi sul mercato interno. Inoltre, saranno esclusi anche quelli presentati da persone fisiche. Infine, non rientrano nell'ambito della sfera applicativa della direttiva gli accordi preventivi bilaterali e plurilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi, secondo il quadro dei trattati internazionali esistenti con tali Paesi, qualora le disposizioni di detti trattati non consentano la divulgazione ad altri soggetti delle informazioni ricevute in base al trattato di riferimento.

⁵⁸ L'operazione transfrontaliera è un'operazione (o una serie di operazioni) in cui, alternativamente: 1) non tutte le parti coinvolte nell'operazione o nella serie di operazioni risiedono, a fini fiscali, in Italia; 2) una o più delle parti coinvolte nell'operazione o nella serie di operazioni è simultaneamente residente a fini fiscali in Italia e in una o più giurisdizioni; 3) una delle parti coinvolte nell'operazione (o nella serie di operazioni) svolge la propria attività in un'altra giurisdizione tramite una stabile organizzazione e l'operazione (o la serie di operazioni) fa parte dell'attività o costituisce il complesso delle attività della stabile organizzazione. Un'operazione transfrontaliera (o una serie di operazioni) transfrontaliera comprendono anche le transazioni poste in essere da una persona giuridica rispetto alle attività che tale persona esercita in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione; 4) che ha un impatto transfrontaliero.

previsto la possibilità che i servizi di collegamento – operanti in stretto contatto con l'ufficio centrale di collegamento, responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa – possano avere la competenza allo scambio di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli APA, compreso richiedere il testo integrale degli stessi ed altre informazioni complementari, nel rispetto dei termini e delle modalità previste in materia di scambio di informazioni su richiesta.

Il D.Lgs n. 32/2017, le cui disposizioni hanno effetto dal 1° gennaio 2017, ha apportato significative modifiche agli artt. 31-*bis* e 31-*ter* del D.P.R. n. 600/73 in materia di accertamenti delle imposte dirette, facendosi riferimento ad una serie estremamente ampia di accordi preventivi e pareri aventi per oggetto un'operazione transfrontaliera,⁵⁹ che ricomprenderebbero finanche i pareri resi su istanze di interpello presentate ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a) e c) della L. n. 212/2000 (interpello ordinario ed interpello anti-abuso), riguardanti l'interpretazione e l'applicazione di norme, anche di origine convenzionale, concernenti il trattamento fiscale di un'operazione transfrontaliera; i pareri resi – nell'ambito del regime dell'adempimento collaborativo – su istanze di interpello presentate ex art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 128/2015, e, in ultimo, con una formula di chiusura ampia, ogni altro accordo o parere su istanze di interpello, con caratteristiche simili alle categorie prima menzionate che abbiano ad oggetto un'operazione transfrontaliera, resa sulla scorta di una normativa di futura emanazione. Lo scambio di informazioni automatico, sempre ai sensi del D.lgs n. 32/2017, investe altresì anche gli accordi sui prezzi di trasferimento per la prodromica definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni di cui all'art. 110, comma 7, del TUIR,⁶⁰ nonché gli accordi, stipulati ai sensi dell'art. 31-*ter*, comma 1, lett. a) e b) del D.P.R. n. 600/1973, per l'applicazione al caso concreto di norme riguardanti l'attribuzione di utili in un altro Paese di un'impresa o un ente residente, ovvero alla stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente.

Da un punto di vista operativo, se si esamina il resoconto dell'Agenzia delle Entrate in merito allo stato di applicazione in Italia delle Direttiva DAC 3, si evidenzia come si sia registrato un regolare scambio di informazioni⁶¹ – secondo scadenze

⁵⁹ Si tratta sia di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale di cui all'art. 31-*ter*, comma 1, D.P.R. n. 600/1973; sia di accordi preventivi inerenti l'utilizzo di *software* coperti da *copyright*, da brevetti industriali, da marchi, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili ex art.1, della L. n. 190/2014, aventi per oggetto un'operazione transfrontaliera.

⁶⁰ Sono esclusi, invece, gli accordi preventivi bilaterali e multilaterali sui prezzi di trasferimento conclusi con Paesi terzi, nell'ipotesi in cui l'accordo tributario internazionale non ne consenta la divulgazione a terzi.

⁶¹ Il primo scambio, effettuato entro settembre 2017, ha registrato 625 *ruling* inviati e 267 *ruling* ricevuti. Il secondo scambio, invece, avvenuto entro marzo 2018, ha registrato 141 *ruling* inviati e 105 *ruling* ricevuti. In merito v. deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1° aprile 2019, 62.

semestrali – con la piattaforma *Central Directory*, istituita presso la Commissione, con la quale gli Stati membri appositamente abilitati, tramite accessi profilati, sono stati in grado di generare il *file XML*, oggetto di scambio con le altre Amministrazioni finanziarie, utilizzabile sia ai sensi della medesima direttiva sia per ottemperare alle raccomandazioni OCSE, ai sensi del *BEPS Action 5 Report*.

In questa fase di “rodaggio” – per così dire – i dati oggetto degli scambi sono stati per lo più utilizzati nell’ambito di un processo di analisi del rischio diretto a selezionare specifiche posizioni contributive dal profilo critico e, quindi, fattispecie di potenziale interesse per l’Agenzia, attraverso l’incrocio dei dati ricevuti con quelli presenti nelle banche dati nazionali.

Sebbene con la Direttiva DAC 3 si pervenga all’istituzione di un *database* fiscale europeo, gestita dalla Commissione, che – come è stato detto – segna l’epocale passaggio dallo scambio alla condivisione sovranazionale delle informazioni detenute dalle singole Amministrazioni finanziarie, tutto ciò collocandosi di sicuro nel contesto della garanzia dell’effettività dell’attuazione del diritto tributario formale europeo, essa, d’altra parte, solleva una serie di problematiche irrisolte riguardanti la tutela del contribuente coinvolto nei nuovi schemi di cooperazione,⁶² soprattutto qualora il loro utilizzo non si dovesse limitare ad un mero processo di analisi del rischio. L’immissione di dati fiscali nel *database*, difatti, qualora dovesse scaturire da istruttorie condotte in maniera illegittima o, semplicemente, caratterizzate da errori materiali, potrebbe comportare una serie di pregiudizi a carico del contribuente e rendere più difficile l’esercizio del suo diritto di difesa.

A ciò si aggiungono una serie di problematiche di carattere interpretativo. Se, per esempio, i dati reddituali sono il risultato di un’elaborazione e valutazione da parte dello Stato che trasmette le informazioni, sulla base del suo diritto interno, lo Stato destinatario, a sua volta, interpreterà ed utilizzerà tali dati in base alla propria normativa domestica. Ciò potrebbe generare diversi problemi pratici in considerazione dei differenti parametri interpretativi e di qualificazione adottati nei due Stati.

In proposito, come è stato rilevato nella citata deliberazione della Corte dei Conti n. 6/2019/G, la normativa europea sulla cooperazione amministrativa in materia fiscale si presenta carente sul piano della diritto di difesa del contribuente, al punto di ritenere auspicabile, *de iure condendo*, l’elaborazione – in sede sovranazionale ed internazionale – di nuovi “standard comuni” in grado di individuare le fasi procedurali in cui concentrare le verifiche sulle modalità di assunzione delle informazioni, e ciò già in fase di raccolta delle medesime, pur sempre temperando la necessità della speditezza delle procedure. All’uopo, la possibilità di prevedere,

⁶² Si v. *amplius* SAPONARO, F. *L’attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell’integrazione europea*. Padova, 2017, 235 ss.

nel quadro normativo europeo, l'obbligatorietà del contraddittorio con i contribuenti in una fase istruttoria antecedente il termine per le indagini, garantirebbe un più uniforme controllo sulla correttezza delle informazioni fiscali trasmesse e, quindi, una maggiore attendibilità delle stesse in sede di accertamento.⁶³

4 (Segue) La disciplina in materia di *Country by Country Reporting* (CbCR)

Con la Direttiva 2016/881/UE del 25 maggio 2016 (cd. DAC 4), recepita in Italia con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017, sono state apportate significative modificazioni alla Direttiva 2011/16/UE.

In particolare, con l'introduzione dell'art. 8-*bis bis* alla Direttiva 2011/16/UE, è stato recepito il contenuto delle indicazioni in materia di CbCR (*Country by Country Reporting*) sviluppate in sede OCSE, prevedendo che ciascuno Stato membro debba adottare le misure necessarie per imporre la rendicontazione Paese per Paese a carico della controllante capogruppo di un gruppo d'impres multinazionale o ad altro soggetto obbligato in base alla direttiva.⁶⁴

Gli obblighi informativi CbCR incombono – primariamente – sull'entità capogruppo (*Ultimate Parent Entity*), oppure, ove non sia possibile⁶⁵ – in via intermedia – ad un soggetto supplente della stessa (*Surrogate Reporting Entity*) o – in via secondaria – all'autorità fiscale in cui ha sede la residenza di ciascuna entità del gruppo (*local filing*).⁶⁶

La direttiva prevede che il *report* contenga alcune informazioni contabili aggregate⁶⁷ e la previsione di una serie di informazioni identificative del gruppo e delle entità di cui è costituito, con indicazione della giurisdizione di residenza fiscale di ognuna di esse, nonché della natura della principale o delle principali attività commerciali da esse svolte.

⁶³ Su cui v. deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1° aprile 2019, 71 e nota 66.

⁶⁴ L'autorità competente di uno Stato membro che ha ricevuto la rendicontazione Paese per Paese deve comunicarla, a sua volta, attraverso lo scambio automatico, ad ogni altro Stato membro in cui ha la residenza fiscale una o più entità del gruppo tenuto alla rendicontazione.

⁶⁵ Le motivazioni possono essere diverse: a) la capogruppo che ha l'obbligo di redazione del bilancio consolidato potrebbe essere residente in uno Stato che non ha introdotto l'obbligo di presentazione del CbCR; b) la capogruppo che ha l'obbligo di redazione del bilancio consolidato potrebbe essere residente in uno Stato che non ha in vigore con l'Italia un accordo che consenta lo scambio delle informazioni; c) l'entità capogruppo che ha l'obbligo di redazione del bilancio consolidato potrebbe essere residente in uno Stato che risulti sistematicamente inadempiente all'obbligo di scambio delle informazioni relative al CbCR.

⁶⁶ Per un approfondimento, v. ROMANO, C.; SENCAR, D. *Country-by-Country Reporting: origini, contenuti e prospettive*. *Corr. trib.*, 2016, 821 ss.

⁶⁷ Nello specifico si tratta dei ricavi, degli utili (o delle perdite) al lordo delle imposte sul reddito, delle imposte sul reddito pagate e quelle maturate, del capitale dichiarato, degli utili non distribuiti, del numero degli addetti, delle immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti per quanto riguarda ogni giurisdizione in cui opera il gruppo multinazionale.

La nuova disciplina impone ai gruppi multinazionali di avviare una tempestiva valutazione critica circa l'idoneità dei rispettivi sistemi informativi interni in termini di raccolta, controllo e monitoraggio del flusso informativo relativo al CbCR. Ciò costringerà molti gruppi multinazionali a ridefinire “*policy ad hoc* idonee a permettere sia la trasmissione tempestiva delle informazioni dalle singole controllate (e/o stabili organizzazioni) alla capogruppo, sia un sufficiente grado di omogeneità dei dati e delle informazioni contenute nel CbCR”.⁶⁸

Lo scambio dovrà realizzarsi facendo ricorso alla rete comune di comunicazione CCN, sviluppata dall'Unione per assicurare tutte le trasmissioni con mezzi elettronici tra le autorità competenti nel settore fiscale.

Il legislatore europeo, al fine di garantire un'omogeneità nella qualità e nella quantità delle informazioni scambiate in modo automatico, ha previsto l'adozione di un modello tipo,⁶⁹ a cui farà seguito la regolamentazione del regime linguistico attraverso atti di esecuzione della Commissione.⁷⁰

In questo modo, le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri potranno acquisire ed utilizzare più agevolmente i dati necessari al solo fine di valutare il rischio sui prezzi di trasferimento dei gruppi di imprese multinazionali di maggiori dimensioni,⁷¹ nonché quelli di erosione della base imponibile e di trasferimento di profitti per scopi elusivi

La Direttiva DAC 4 rappresenta lo strumento di attuazione, a livello sovranazionale, delle strategie BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), previste in sede OCSE, per contrastare fenomeni di erosione della base imponibile con contestuale riduzione o sottrazione delle imposte dovute alle Amministrazioni finanziarie nazionali.⁷² Nello specifico, al *BEPS-Action 13*⁷³ diretto a migliorare e coordinare in modo più articolato

⁶⁸ In tal senso v. ANTONINI, M.; RONCA, P. Country by Country Reporting: la Direttiva n. 2016/881/UE. *Diritto bancario.it*, 2016, 7; SALVINI, O. I controlli tributari nel Deep Web e nel Peer to Peer. In: MONTALCINI, F.; SACCHETTO, C. (a cura di). *Diritto tributario telematico*. Torino, 2017, 77 ss.

⁶⁹ V. l'Allegato III, sezione III, tabelle 1, 2 e 3 della Direttiva 2016/881/UE. La tabella 1 contiene il riepilogo della distribuzione dei redditi, delle imposte e delle attività per giurisdizione fiscale. La tabella 2 contiene l'elenco di tutte le entità costitutive del gruppo di imprese multinazionali incluse in ciascuna aggregazione per giurisdizione fiscale. Infine, la tabella 3 contiene le informazioni supplementari.

⁷⁰ Gli Stati membri potranno scambiare le informazioni utilizzando una delle lingue ufficiali dell'Unione europea, ma la regolamentazione del regime linguistico potrà prevedere che gli elementi chiave di tali informazioni possano essere trasmessi anche in un'altra lingua ufficiale dell'Unione.

⁷¹ Le rettifiche dei prezzi di trasferimento da parte delle autorità fiscali degli Stati membri riceventi non potranno comunque basarsi sulle informazioni scambiate attraverso il CbCR.

⁷² Il 5 ottobre 2015 l'OCSE ha presentato la sua relazione finale sul piano d'azione sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili (BEPS), un'importante iniziativa finalizzata a modificare le attuali norme fiscali internazionali. Il 15-16 novembre 2015 il pacchetto dell'OCSE è stato approvato anche dai leader del G20. In argomento v. WESTBERG, B. Digital presence – Does it exist? In: DEL FEDERICO, L.; RICCI, C. (a cura di). *La digital economy nel sistema tributario ed europeo*. Padova, 2015, 14 ss.; GREGGI, M. Il Rapporto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) dell'OCSE e la sua incidenza sull'attività di tutela dell'interesse erariale. *Riv. Guardia di Finanza*, 2013, 1.703 ss.; Id., Coordinamento fiscale e doppie deduzioni internazionali nel quadro dell'iniziativa BEPS. *Riv. dir. trib. int.*, 2013, 73.

⁷³ Le indicazioni contenute nel BEPS (*Action 13*), in tema di CbCR, sono state recepite nell'ordinamento italiano con la Legge di Stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208), che ha rinviato per i dettagli a un

la documentazione richiesta alle imprese multinazionali⁷⁴ in materia di *transfer pricing*,⁷⁵ e a procedere all'individuazione di uno standard minimo, in maniera tale da garantire alle Amministrazioni finanziarie coinvolte l'identificazione delle aree a rischio di elusione e nell'indirizzare adeguatamente le proprie attività di controllo.⁷⁶

Il *BEPS-Action 13* ha rivisitato il Capitolo V delle Linee Guida dell'OCSE sui prezzi di trasferimento infragruppo, introducendo, ai fini della relativa documentazione, un approccio su tre livelli: *a)* a livello di *Master File*, che raccoglie le informazioni relative al gruppo multinazionale, a livello globale, illustrando le politiche di *transfer pricing*, i contratti in essere tra le società del gruppo, l'allocazione degli *intangibles* e dei profitti; *b)* a livello di *Country File*, che raccoglie, per ogni singolo Paese, le informazioni in merito alle transazioni infragruppo con particolare riferimento alla società nazionale di riferimento; *c)* a livello di *Country by Country* che, a partire dal 1° gennaio 2016, è lo strumento finalizzato a rendere disponibili i principali dati quantitativi del gruppo multinazionale, in maniera separata per ogni giurisdizione in cui le diverse società del gruppo si trovano ad operare, consentendo alle amministrazioni fiscali di migliorare il processo di valutazione dei rischi connessi ai prezzi di trasferimento.

5 (Segue) Lo scambio di informazioni in materia di antiriciclaggio e per contrastare la pianificazione fiscale aggressiva

La Direttiva 2016/2258/UE del 6 dicembre 2016 (DAC 5), recepita in Italia con il D.Lgs. 18 maggio 2018, n. 60, ha modificato ulteriormente la Direttiva 2011/16/

decreto del Ministro dell'economia e delle finanze. In Italia, la predisposizione del *Country File* e del *Master File* è facoltativa ed è finalizzata ad accedere al regime della *penalty protection* di cui all'art. 1, comma 6, D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. L'omessa presentazione del CbCR o l'invio dei dati incompleti o non veritieri è soggetto, invece, all'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000. Per un approfondimento sull'argomento v. ANTONINI, M.; RONCA, P. *Country by Country Reporting: la Direttiva n. 2016/881/UE. Diritto bancario.it*, 2016, 7; ss; TRIVELLIN, M. *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*. Torino, 2017, 100 ss.

⁷⁴ Sul piano soggettivo, il gruppo multinazionale in capo al quale è posto l'obbligo in materia di CbCR è identificato come l'insieme delle imprese incluse nel perimetro di consolidamento della capogruppo, con soglia di ricavi consolidati, determinata con riferimento al bilancio del periodo precedente, pari o superiore a 750 milioni di euro e una "presenza tassabile" in più di uno Stato, tramite una società controllata ovvero una stabile organizzazione.

⁷⁵ Su cui v. in generale SAPONARO, F. I regimi speciali. In: TINELLI, G. *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*. 2018, 247 ss.

⁷⁶ Il BEPS – Azione 13 ha previsto un modello di legislazione al quale i singoli ordinamenti nazionali dovranno uniformarsi in sede di implementazione della disciplina del CbCR, nonché tre modelli di accordo per lo scambio automatico (*Model Competent Authority Agreement*) e per coordinare l'implementazione dello scambio di informazioni in materia di CbCR a livello internazionale. Nello specifico si individuano: *a)* un accordo di carattere multilaterale (*Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*); *b)* un accordo basato su una preesistente Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni; *c)* un accordo sullo scambio di informazioni eventualmente già in essere tra gli Stati.

UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio. La nuova procedura di scambio di informazioni risponde ad una nuova strategia di contrasto agli illeciti economico-finanziari, che si realizza attraverso una più stretta connessione tra normativa fiscale e quella antiriciclaggio, in relazione ai frequenti collegamenti riscontrati tra i fenomeni di evasione, riciclaggio ed autoriciclaggio.

L'obiettivo perseguito è quello di ampliare il *range* delle informazioni da scambiare con le autorità fiscali estere su dati e documenti acquisiti, ai fini dell'antiriciclaggio, nell'ambito di procedure di adeguata verifica nei confronti della clientela⁷⁷ (cd. procedure di *due diligence*) operate sia da intermediari finanziari rientranti nell'ambito della sfera di operatività dello scambio FATCA/CRS, sia da soggetti diversi.

Mentre nel primo caso l'espletamento delle indagini amministrative finalizzate allo scambio competono all'Agenzia delle Entrate,⁷⁸ a cui le istituzioni finanziarie sono già tenute a comunicare le informazioni relative ai conti finanziari ed ai pagamenti, ai sensi dell'art. 4 della L. n. 95/2015. Nel secondo caso, invece, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 60/2018, si avvale dell'azione della Guardia di Finanza, con la quale ha siglato, il 5 luglio 2018, un'apposita convenzione annuale (rinnovabile automaticamente),⁷⁹ definendo i termini e le modalità della collaborazione.⁸⁰

Resta impregiudicata per la Guardia di Finanza – sulla base delle evidenze raccolte nell'ambito della suddetta attività di cooperazione amministrativa – la possibilità dell'avvio di una verifica fiscale nei confronti del soggetto su cui si è incentrata l'indagine da parte dell'organo collaterale estero, qualora ricorrono concreti indizi circa la sottrazione di materia imponibile nel territorio italiano.

Le informazioni scambiate tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate saranno veicolate sulla rete CCN, permettendo di utilizzare l'infrastruttura già in uso a livello europeo, garantendo il rispetto della sicurezza delle comunicazioni e della clausola di invarianza finanziaria prevista dall'art. 2 del D.Lgs. n. 60/2018.

⁷⁷ Sull'adempimento delle procedure di adeguata verifica v. l'art. 5 della L. 18 giugno 2015, n. 95, mentre per le attività obbligatorie da realizzare ai fini dell'adempimento v. anche l'art. 18 del D.Lgs. n. 231/2007.

⁷⁸ Gli scambi automatici, in generale, non vengono effettuati né ricevuti dalla Guardia di Finanza, in quanto sono incardinati esclusivamente presso l'Agenzia delle Entrate (Direzione centrale accertamento – Settore internazionale), quale Servizio di collegamento; e presso il Dipartimento delle finanze – Direzione relazioni internazionali, quale Ufficio centrale di collegamento.

⁷⁹ La convenzione disciplina le modalità di accesso, in seguito all'interscambio informativo posto con organi collaterali dell'Unione europea, ai dati acquisiti da parte degli operatori non finanziari nell'espletamento degli obblighi di adeguata verifica previsti dalla disciplina antiriciclaggio.

⁸⁰ Sul contenuto della convenzione e sulle istruzioni operative dettate dalla Guardia di finanza v. RENELLA, G. L'accesso della GdF alle informazioni antiriciclaggio registrate da soggetti diversi dalle banche. *Corr. Trib.*, 2018, 3.417 ss.

L'ultima novità legislativa in materia di scambio automatico di informazioni fiscali è rappresentata dalla Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018 (DAC 6), che trova collocazione nel cd. pacchetto “trasparenza fiscale”, diretto al contrasto all’elusione dell’imposta sulle società e alla concorrenza fiscale dannosa.⁸¹ In particolare essa si colloca tra le misure promosse dalla Commissione al fine di incentivare lo scambio obbligatorio di informazione sui meccanismi di pianificazione fiscale potenzialmente aggressivi, in linea con l’Azione 12 BEPS dell’OCSE sull’erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili.⁸²

Tale atto normativo, modificando ulteriormente la Direttiva 2011/16/UE, impone agli intermediari⁸³ che offrono assistenza in merito ad alcuni meccanismi transfrontalieri⁸⁴ potenzialmente utilizzabili ai fini della pianificazione fiscale aggressiva,⁸⁵ di fornire adeguate informazioni all’Amministrazione finanziaria competente, affinché questa possa, a sua volta, trasmettere le relative informazioni – attraverso lo scambio automatico – alle autorità competenti di tutti gli altri Stati membri.

Per agevolare la trasmissione delle numerose informazioni da scambiare,⁸⁶ la Commissione adotta delle misure di standardizzazione, attraverso l’ausilio di formulari tipo, almeno per i meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica anteriormente al 30 giugno 2019.⁸⁷

⁸¹ Su cui v. GARBARINO, C.; OCCHIUTO, P. La notifica nell’ambito dello scambio automatico obbligatorio di informazioni. *Fisc. e Comm. Int.*, 2020, 5 ss.; SELICATO, G. Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”. *Rass. trib.*, 2019, 112 ss.

⁸² L’*Action 12* BEPS ha suggerito l’adozione di un meccanismo di comunicazione dei dati obbligatorio finalizzato ad intercettare le pianificazioni fiscali internazionali ad alto rischio fiscale, quindi, potenzialmente elusive (cd. *Mandatory Disclosure Rules*). L’obiettivo è quello di creare un sistema informativo centralizzato dei modelli di pianificazione, in maniera tale da individuare in anticipo comportamenti elusivi e fungere da deterrente per intermediari e contribuenti propensi, rispettivamente, a proporre e ad adottare schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Su cui v. FERRONI, B. *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6. Il fisco*, 2019, 4.044 ss.

⁸³ Si tratta di qualunque persona che elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione ai fini di attuazione o gestisca l’attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica.

⁸⁴ Si tratta di un meccanismo che interessa più Stati membri o uno Stato membro ed un Paese terzo, laddove venga soddisfatta almeno una delle condizioni previste dall’art. 1 della Direttiva (UE) 2018/822.

⁸⁵ Non tutti i meccanismi transfrontalieri sono soggetti all’obbligo di notifica, ma solo quelli che contengono almeno uno degli elementi distintivi contenuti nell’allegato IV della Direttiva (UE) 2018/822.

⁸⁶ Le informazioni che vengono scambiate riguardano: a) l’identificazione degli intermediari e dei contribuenti pertinenti e, ove opportuno, delle persone che costituiscono imprese associate del contribuente pertinente; b) i dettagli di tutti gli elementi distintivi di cui all’allegato IV, che rendono necessario notificare il meccanismo transfrontaliero; c) un riassunto del contenuto del meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica; d) le date con indicazione del primo *step* dell’attuazione del meccanismo transfrontaliero; e) il valore del meccanismo transfrontaliero; f) l’identificazione dello Stato membro del contribuente pertinente o dei contribuenti pertinenti e degli altri Stati membri suscettibili di essere interessati dal meccanismo transfrontaliero; g) l’identificazione di qualunque altra persona nello Stato membro che potrebbe essere interessata dal meccanismo transfrontaliero, con indicazione degli Stati a cui è legata quella persona.

⁸⁷ Tali formulari si limitano agli elementi per lo scambio di informazioni elencati all’art. 8 *bis*, par. 6, e all’art. 8 *bis ter*, par. 14, e agli altri campi correlati a tali elementi, necessari per raggiungere gli obiettivi rispettivamente dell’art. 8 *bis* e 8 *bis ter*.

Difatti, con l'istituzione e l'operatività del registro centrale sicuro relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, che la Commissione istituisce e dota di supporto tecnico e logistico, si passerà dallo scambio ad una forma vera e propria di condivisione delle informazioni attraverso un sistema informativo centralizzato, sempre tramite la rete di comunicazione CCN messa a punto dall'Unione. Pertanto, le informazioni saranno dapprima registrate da ogni singola Amministrazione finanziaria interessata e, poi, condivise attraverso l'accesso al suddetto registro da parte di tutti i soggetti abilitati, compresa la stessa Commissione.⁸⁸ Quest'ultima viene indicata dalla direttiva come il soggetto preposto a stabilire, altresì, le modalità pratiche di utilizzo e di comunicazione dei risultati ottenuti dalle singole amministrazioni, attraverso un monitoraggio annuale dell'efficacia dello scambio automatico di informazioni.

La direttiva prevede – sulla falsariga dello schema suggerito dall'OCSE⁸⁹ – che il meccanismo transfrontaliero divenga soggetto all'obbligo di notifica in presenza di almeno uno dei cinque elementi distintivi⁹⁰ elencati nell'Allegato IV della stessa (cd. *hallmarks*)⁹¹ e, in taluni casi,⁹² anche laddove venga soddisfatto il cd. “criterio del vantaggio principale” (cd. *main benefit test* – MBT).⁹³ Siamo in presenza di una sorta di predeterminazione legale di fattispecie oggettivamente sintomatiche del carattere potenzialmente elusivo dello schema giuridico adottato.⁹⁴

⁸⁸ La Commissione non ha accesso alle informazioni di cui all'art. 1, par. 14, lett. a), c) e h).

⁸⁹ L'OCSE raccomanda agli Stati di adottare un regime che preveda sia *generic hallmarks*, che riescono meglio a catturare gli schemi innovativi disponibili sul mercato, sia *specific hallmarks*, che riflettono tecniche e strategie già note.

⁹⁰ Si definisce tale una caratteristica o una peculiarità di un meccanismo transfrontaliero che presenti un'indicazione di potenziale rischio di elusione fiscale, come elencato nell'Allegato IV della direttiva.

⁹¹ Nell'Allegato IV sono indicate cinque categorie di elementi distintivi. In estrema sintesi essi sono: categoria A – “Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale” (per esempio la previsione del pagamento di una commissione all'intermediario commisurata al valore del beneficio fiscale effettivamente conseguito); categoria B – “Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio fiscale” (per esempio l'adozione di misure artificiose consistenti nell'acquisizione di società in perdita al fine di utilizzare le stesse per ridurre il debito d'imposta); categoria C – “Elementi distintivi specifici collegati alle operazioni transfrontaliere” (per esempio quando per lo stesso ammortamento sul patrimonio sono chieste detrazioni in più di una giurisdizione); categoria D – “Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva” (per esempio misure che compromettono l'obbligo di scambio di informazioni automatico su conti finanziari). Infine, categoria E – “Elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento” (per esempio un meccanismo che comporta l'uso di norme *safe harbour* unilaterali).

⁹² Non tutti gli *hallmarks* sono correlati al *main benefit test*. Gli elementi distintivi generici della categoria A e quelli specifici della categoria B, par. 1, lett. b), punto i), e lettere c) e d) dell'Allegato IV della direttiva possono essere presi in considerazione solo laddove soddisfino il “criterio del vantaggio principale”. Su cui v. meglio FERRONI, B. Op. cit., 4.044 ss.

⁹³ Tale criterio è soddisfatto quando sia possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è di tipo fiscale, logicamente dopo aver tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti.

⁹⁴ In argomento e per un approfondimento di carattere tecnico sugli *hallmarks* v. SELICATO, G. Op. cit., 112 ss.

Nella Direttiva DAC 6 si assiste ad un ampliamento dei soggetti preposti a fornire, alla fonte, le informazioni fiscalmente rilevanti, prevedendosi dei precisi obblighi a carico di terzi che, per effetto di accordi negoziali, di funzioni professionali o di semplice contiguità con il contribuente, si pongono in una posizione di garanti degli interessi informativi del Fisco.⁹⁵ In merito, si pensi solo alla potenziale vastità della platea dei cd. “intermediari”⁹⁶ che, nello svolgimento di un incarico professionale, elaborino, commercializzino o, semplicemente, mettano a disposizione di un contribuente ai fini dell’attuazione o gestione un meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica. Gli obblighi informativi, sempre con riferimento alle suddette attività, finiscono addirittura per investire qualunque altra persona che, in considerazione di fatti e circostanze pertinenti, “[...] 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 [...]”.⁹⁷

Tutto questo si traduce in un incremento del volume dei dati dei contribuenti raccolti ed elaborati che accresce le criticità già messe in evidenza nelle precedenti direttive sulla cooperazione amministrativa, con riferimento all’esigenza di tutela del diritto alla protezione dei dati personali, stabilito tra l’altro dall’art. 16, comma 1, del TFUE, e dall’art. 8 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea.⁹⁸

Sul punto occorre fare alcune considerazioni di carattere logico-giuridico. Sebbene nel *Considerando* n. 27 della Direttiva 2011/16/UE – con riferimento agli interessi dei soggetti interessati alla raccolta e trasmissione delle informazioni fiscali – venga richiamata la disciplina sovranazionale sul diritto alla protezione dei dati personali, ammettendosi una limitazione “necessaria e proporzionata” del richiamato diritto, tenutosi conto delle perdite di gettito potenziale per gli Stati membri e dell’importanza cruciale delle informazioni per lottare efficacemente contro la frode, occorre valutare se uno scambio così ad ampio raggio come quello in esame, in assenza di una preventiva ed effettiva valutazione di rischio dei contribuenti cui subordinare lo scambio, possa considerarsi rispettoso dei limiti giuridici sopra descritti.

La Direttiva DAC 6, inoltre, in considerazione delle asimmetrie riscontrabili nella legislazione degli Stati membri in materia di segreto professionale, che potrebbero giungere a vanificare l’obbligo di notifica da parte dell’intermediario, ha previsto l’estensione dell’obbligo di fornire l’informazione anche al cd. “contribuente

⁹⁵ In argomento v. TINELLI, G. *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*. 2018, 272 ss.

⁹⁶ La Direttiva DAC 6 richiede che l’intermediario soddisfi alcune condizioni: sia residente ai fini fiscali in uno Stato membro; sia costituito o sia disciplinato in uno Stato membro; disponga di una stabile organizzazione in uno Stato membro attraverso cui fornisce i servizi specifici con riguardo al meccanismo transfrontaliero; sia registrato presso un’associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro.

⁹⁷ Art. 1, par. 21, Direttiva DAC 6.

⁹⁸ Su cui v. la deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1° aprile 2019, 72.

pertinente”,⁹⁹ qualora esso stesso elabori e attui internamente e, quindi, senza l’ausilio di intermediari il meccanismo transfrontaliero anomalo.¹⁰⁰ Il fatto che venga lasciata allo Stato membro l’adozione delle misure necessarie per concedere agli intermediari il diritto all’esenzione dalla comunicazione dell’informazione, in relazione alla disciplina nazionale vigente sul segreto professionale e di prevedere, in tali casi, l’obbligo in capo ad un altro intermediario eventualmente coinvolto o, in sua assenza, direttamente in capo al contribuente beneficiario,¹⁰¹ appare come una oggettiva lacuna nella nuova disciplina sovranazionale dello scambio automatico di informazioni, la quale pone alcuni dubbi in merito alla sua possibile elusione e, in generale, alla sua potenziale efficacia al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno. Lo stesso dicasi per il sistema sanzionatorio correlato alle inadempienze, affidato alla determinazione dei singoli Stati membri.

La potenziale ampiezza delle informazioni scambiate si deduce, altresì, nella precisa scelta del legislatore europeo di non fornire una definizione di “pianificazione fiscale aggressiva”,¹⁰² che avrebbe in qualche modo circoscritto l’ambito oggettivo di operatività della direttiva, preferendosi ricercare i meccanismi di un presunto *Aggressive Tax Planning* nell’individuazione di un articolato elenco di elementi o peculiarità presenti – anche isolatamente – nei suddetti meccanismi e connotati da una naturale carica di elusività o abuso fiscale. L’ampia casistica dei potenziali meccanismi transfrontalieri, “commerciabili” o su “misura”,¹⁰³ solleva dei dubbi, in relazione alle asimmetrie esistenti nelle legislazioni degli Stati membri, circa il contenuto qualitativo delle informazioni scambiate, la legittimità dell’azione di reperimento e di successiva lavorazione, alla loro compatibilità con le informazioni già detenute a livello nazionale, alla loro utilizzabilità ed efficacia, ossia, in termini più generici, al loro “adattamento” all’interno dell’ordinamento tributario nazionale, sia in fase di accertamento sia in quella giurisdizionale, anche, e soprattutto, con riferimento alla disciplina posta a presidio della tutela del contribuente.

L’esigenza di uniformare, in qualche modo, l’informazione da scambiare viene risolta – come è avvenuto nell’esperienza delle precedenti direttive sulla cooperazione amministrativa – attraverso misure di standardizzazione della comunicazione dell’informazione attraverso l’adozione, da parte della Commissione, di formulari

⁹⁹ Si tratta di una 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. Essi sono tenuti all’obbligo di notifica in via sussidiaria rispetto agli intermediari.

¹⁰⁰ *Considerando* n. 8.

¹⁰¹ Su cui v. art. 1, par. 5 e 6 della Direttiva DAC 6.

¹⁰² Sul punto v. il *Considerando* n. 9 della Direttiva UE 2018/822.

¹⁰³ La direttiva distingue quei meccanismi elaborati, commercializzati ed approntati per l’attuazione, o messi a disposizione, ai fini di attuazione e che non necessitano di una personalizzazione (cd. commerciabili), da quelli invece realizzati su misura del contribuente pertinente (cd. su misura).

tipo o, più propriamente per lo scambio automatico, di formati elettronici tipo. Essi sono dei *format* multilingue contenenti una pluralità di dati o informazioni prestabilite e tipizzate, che devono essere fornite – attraverso compilazione manuale o elettronica – a cura dell'Amministrazione finanziaria nazionale, con l'effetto di standardizzare ed omogeneizzare, almeno sul piano formale, le informazioni di cui all'art. 1, par. 14 della Direttiva DAC 6. Essi, pertanto, garantiscono un più agevole reperimento del dato da inserire, una più rapida ed efficiente circolabilità ed utilizzabilità dell'informazione, e permettono di aggirare, sul piano meramente formale, le potenziali asimmetrie riscontrabili negli ordinamenti tributari degli Stati membri,¹⁰⁴ così da non “frustrare l'efficacia dello scambio di informazioni fiscali”.¹⁰⁵

Infine, come già rilevato dalla Commissione europea nel 2017,¹⁰⁶ con riferimento alle direttive sulla cooperazione amministrative anteriori alla DAC 6, l'aumento della quantità delle informazioni fiscali, che le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri hanno potuto scambiare ed adottare, avrebbe sicuramente richiesto una maggiore disponibilità di risorse umane da destinare al gestione di tale flusso: di fatto, tuttavia, quelle realmente impiegate sono rimaste limitate. Il numero dei funzionari delle Amministrazioni finanziarie preposti alla cooperazione amministrativa dell'Unione europea, nel solo Ufficio centrale di collegamento, è compreso, per la maggior parte dei Paesi membri, da uno a cinque,¹⁰⁷ un numero che appare eccessivamente ridotto se rapportato a quello complessivo dei funzionari operanti in ambito fiscale. Ciò denota un limitato investimento da parte degli Stati membri dell'Unione europea nella cooperazione amministrativa in ambito fiscale. La posizione dell'Italia, come risulta dalla suddetta deliberazione della Corte dei Conti, non sembra dissimile da quella di altri Stati, considerato che la dotazione complessiva di personale dell'Agenzia delle Entrate riguardante l'Ufficio cooperazione internazionale, che accorpa più attività,¹⁰⁸ è stato di soli trentadue dipendenti fino a

¹⁰⁴ Su cui v. v. SAPONARO, F. *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*. Padova, 2017, 354 ss.

¹⁰⁵ L'espressione è utilizzata nell'ultimo periodo del 9° Considerando della Direttiva 2011/16/UE.

¹⁰⁶ Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sull'applicazione della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta, 18 dicembre 2017, COM(2017) 781 final.

¹⁰⁷ Il dato non rappresenta tutti i funzionari addetti alla cooperazione amministrativa, ma non è stato segnalato alcun aumento di personale assegnato all'Ufficio centrale di collegamento nel tempo, sebbene la cooperazione amministrativa abbia esteso notevolmente la propria portata e si sia evoluta rapidamente. Su cui v. la deliberazione della C. Conti n. 6/2019/G del 1° aprile 2019, 72.

¹⁰⁸ Tale Ufficio non comprende solo il servizio per lo scambio di informazioni con gli stati membri dell'Unione Europea, l'assistenza alla notifica degli atti e il recupero coattivo dei crediti erariali (C.L.O.). Esso comprende anche l'assegnazione e il monitoraggio dei controlli multilaterali o delle verifiche simultanee; la gestione delle richieste di esazione per il recupero di crediti sorti in un altro Stato membro dell'Unione Europea; la gestione delle richieste di esazione di tributi da e per l'estero formulate nell'ambito di rapporti di diritto internazionale; la gestione delle attività conseguenti all'introduzione del regime del MOSS (Direttiva 2008/8/CE); l'attività relativa alla mutua assistenza amministrativa con le Amministrazioni fiscali estere; il servizio per lo scambio di informazioni con ogni altro Stato, ivi incluso l'invio e la ricezione dei rapporti

settembre 2018,¹⁰⁹ su oltre trentasettemila dipendenti complessivi. Pertanto, se si considera che il numero delle informazioni da scambiare, con il recepimento della Direttiva DAC 6, sarà destinato ad aumentare, appare logico – come evidenziato dalla stessa Commissione – che in assenza di risorse umane adeguate preposte a “sfruttare” i dati fiscali scambiati, le direttive sulla cooperazione amministrativa non potranno mai assurgere, di per sé, a strumenti idonei a rafforzare la capacità delle Amministrazioni finanziarie. Ciò mette in crisi la valenza dello scambio automatico di informazioni fiscali, a prescindere dalla sua maggiore efficacia e funzionalità rispetto alle altre due metodologie conosciute (su richiesta e spontaneo).

La Direttiva DAC 6 prevede che gli Stati membri avrebbero dovuto conformarsi alle sue prescrizioni entro il 31 dicembre 2019, impegnandosi ad applicarle con decorrenza 1^a luglio 2020. Gli Stati membri saranno obbligati a scambiarsi informazioni ogni tre mesi, entro un mese dalla fine del trimestre in cui sono presentate le informazioni. Il primo scambio automatico di informazioni sarà quindi completato entro il 31 ottobre 2020.

L'Italia, con la L. 4 ottobre 2019, n. 117 (Legge di delegazione europea 2018), ha indicato le disposizioni di delega necessarie per il recepimento della direttiva.¹¹⁰

In merito ai risultati reali conseguiti in Italia a seguito del recepimento della Direttiva DAC 5, non sono tracciabili significativi riscontri¹¹¹ in relazione al breve lasso temporale trascorso dall'entrata a regime, a maggior ragione per la Direttiva DAC 6, ancora in corso di recepimento.

6 L'ampliamento della sfera di competenza ed azione dell'Unione: la condivisione dei dati fiscali e la graduale affermazione di un embrionale nucleo amministrativo-finanziario europeo

Come si è potuto constatare, in questo ultimo quinquennio l'armonizzazione delle procedure di scambio automatico di informazioni fiscali ha raggiunto un graduale consolidamento, ampliandosi – sul piano legislativo, regolamentare o amministrativo – l'ambito di applicazione dello scambio, la platea dei soggetti coinvolti, la tipologia delle informazioni e dei dati oggetto dello scambio, gli obiettivi

Paese per Paese (*Country by Country Reporting*); l'analisi dei dati oggetto di scambio di informazioni per il loro successivo utilizzo da parte delle competenti strutture centrali e territoriali.

¹⁰⁹ V. la nota prot. 202744 del 6 settembre 2018 dell'Agenzia delle Entrate, Direzione centrale amministrazione, pianificazione e logistica.

¹¹⁰ Il Consiglio dei Ministri del 29 gennaio 2020 ha approvato in esame preliminare il decreto di attuazione della Direttiva DAC 6 recante modifica della Direttiva 2011/16/UE.

¹¹¹ Alla fine del 2018 l'Agenzia delle Entrate non aveva né inviato né ricevuto richieste in ordine alle informazioni oggetto della suddetta direttiva (v. la nota del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 495413 del 6 dicembre 2018).

da realizzare. In generale, si è pervenuti alla costruzione di una solida intelaiatura giuridica su cui la cooperazione amministrativa degli Stati membri si è potuta sempre più agevolmente e rapidamente evolvere, con essa intendendosi l'insieme di quelle attività finalizzate all'assunzione di reciproci obblighi di assistenza e coordinamento tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, attraverso il supporto esterno, anche in un'ottica di completamento, da parte dell'Unione.¹¹²

Se il processo di armonizzazione fiscale ha sempre risentito delle limitazioni derivanti dalla necessità delle deliberazioni all'unanimità del Consiglio, nell'ambito della procedura legislativa speciale prevista dagli artt. 113 e 115 TFUE, la cooperazione amministrativa si è sviluppata, invece, in maniera sempre più intensa ed ampia, anche con strumenti di *soft law*, e ciò è stato reso possibile soprattutto a partire dalle modifiche legislative intervenute con il Trattato di Lisbona: da una parte, con l'introduzione della competenza dell'Unione a "svolgere azioni intese a sostenere, coordinare e completare l'azione degli Stati membri", ex art. 6 TFUE, e, dall'altra, con l'art. 197, par. 1, TFUE, che ha sancito il nuovo principio secondo cui "l'attuazione effettiva del diritto dell'Unione da parte degli Stati membri, essenziale per il funzionamento dell'Unione, è considerata questione di interesse comune" e, quindi, l'Unione può ora "sostenere gli sforzi degli Stati membri volti a migliorare la loro capacità amministrativa di attuare il diritto dell'Unione".

La competenza ex art. 6 TFUE, seppur complementare rispetto a quella degli Stati membri, ne implica un esercizio concorrente. L'azione dell'Unione non è, in sostanza, autonoma e non si sostituisce a quella degli Stati, ma è funzionalmente limitata, appunto, allo svolgimento di attività di sostenimento, coordinamento e completamento di quella statale. Essa non sembra alterare gli obblighi di cooperazione tra gli Stati membri e tra questi e l'Unione, che discendono dai principi generali contenuti nei trattati, bensì è tesa a migliorare la "funzionalità europea" delle amministrazioni, ossia la loro capacità di attuare il diritto dell'Unione. Per gli Stati membri avvalersi di tale azione non è un obbligo, ma rappresenta una possibilità, sebbene venga sempre più sfruttata per consentire un'efficace collaborazione tra le amministrazioni nazionali, e contestualmente, per rafforzare quelli con l'Europa.

Tra i settori in cui può trovare applicazione la nuova competenza, ex art. 6 TFUE, vi è, appunto, la cooperazione amministrativa che, come abbiamo visto in precedenza, è destinata ad assumere una decisiva rilevanza in materia di attuazione amministrativa dei tributi. L'oggetto della suddetta competenza non sembra essere la cooperazione amministrativa *tout court*, bensì l'implementazione di quegli accorgimenti e di quelle soluzioni strumentali idonei a rafforzarla e renderla più

¹¹² Per un approfondimento sull'argomento v. SAPONARO, F. Op. ult. cit., 344 ss.

efficiente.¹¹³ In tale prospettiva deve essere interpretato l'art. 197, par. 2, TFUE, quando evidenzia che “[...] tale azione può consistere in particolare nel facilitare lo scambio di informazioni e di funzionari pubblici e nel sostenere programmi di formazione [...]”.

È particolarmente importante evidenziare, proprio a conferma del nuovo inquadramento giuridico della cooperazione amministrativa, che per espressa volontà del Trattato (art. 197, par. 2, TFUE), gli atti giuridicamente vincolanti assunti dall'Unione in tali settori non possono comportare un'armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri.

A partire da Lisbona, la cooperazione amministrativa riguardante aspetti di diritto tributario formale nella sua finalità europea, ha, quindi, assunto un'autonomia concettuale ed una qualificazione giuridica precisa ed identitaria,¹¹⁴ riconducibile fondamentalmente all'art. 197 e, per alcuni aspetti all'art. 114 TFUE,¹¹⁵ i quali prevedono l'applicazione della procedura legislativa ordinaria e, quindi, il *quorum* a maggioranza qualificata nelle relative deliberazioni. L'assunto trova un riscontro concreto nella scelta operata da legislatore europeo di individuare proprio nei suddetti articoli il fondamento del Regolamento (UE) n. 1286/2013, istitutivo del Programma “Fiscalis 2020”, la cui base giuridica è stata ricondotta dal legislatore europeo proprio nell'art. 197 TFUE, e, tuttavia, siccome una parte di tale programma si occupa anche di capacità di sviluppo informatico dell'Unione europea – nell'ambito delle misure di sostegno allo scambio di informazioni tra gli Stati membri per la cooperazione amministrativa nel settore tributario – limitatamente a tale aspetto, la base giuridica è stata individuata anche nell'art. 114 TFUE.

La cooperazione amministrativa ha assunto una connotazione giuridica distinta rispetto all'armonizzazione, ponendosi con essa in un rapporto di complementarità, in direzione della realizzazione degli scopi propri dell'Unione, e, in particolare, per garantire il corretto funzionamento del mercato interno.

¹¹³ In tal senso v. CORTESE, F. Gli strumenti per la cooperazione amministrativa verticale. In: CHITI, M. P.; NATALINI, A. (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, 2012, 165 ss.

¹¹⁴ La cooperazione amministrativa, almeno fino al Trattato di Lisbona, si era sviluppata senza una base giuridica chiara ed era stata spesso promossa dall'Unione facendo ricorso alla cd. clausola di flessibilità (art. 308 TCE), su cui v. DASTOLI, P. V.; DOTTO, D. L'evoluzione dell'amministrazione europea: dalla cultura della Governance al Trattato di Lisbona. In: CHITI, M. P.; NATALINI, A. (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, 2012, 253. In materia fiscale, sulla questione si è originato, circa un ventennio fa, un vero e proprio dibattito interistituzionale tra il Consiglio, che riconduceva la cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'ambito degli artt. 93 e 96 TCE (oggi artt. 113 e 115 TFUE), ovvero attribuendo la medesima base giuridica dell'armonizzazione fiscale in materia di imposte indirette, e la Commissione, la quale, soprattutto in materia di scambio di informazioni, aveva più volte sostenuto che la cooperazione amministrativa tra le Amministrazioni finanziarie trovava la sua legittimazione in relazione ad esigenze di miglioramento del mercato interno e non su motivi di carattere fiscale in senso stretto, individuando la base giuridica nell'art. 95 TCE (oggi art. 114 TFUE). Su cui v. SAPONARO, F. Op. ult. cit., 86 ss.

¹¹⁵ Per un approfondimento v. SAPONARO, F. Op. ult. cit., 104, 349 (nota 62).

Il nuovo quadro legislativo che si è andato a definire dopo Lisbona, insomma, ha dato un forte impulso a far acquisire alle istituzioni europee un ruolo ed una dimensione nuova nello scenario giuridico dell'attuazione amministrativa dei tributi ed, in particolare, nel settore emergente dello scambio di informazioni fiscali tra le Amministrazioni finanziarie. Si sono affermati tutti i presupposti giuridici per favorire un rafforzamento della capacità operativa delle Amministrazioni finanziarie nazionali, chiamate a cooperare in misura sempre maggiore e in maniera coordinata al fine di dare effettiva attuazione al diritto europeo. La cooperazione è apparsa come la scelta più idonea per favorire una più ampia partecipazione delle amministrazioni nazionali nell'attuazione del diritto europeo, coerentemente con il principio di sussidiarietà e proporzionalità.

L'idea di fondo sembra essere quella secondo cui la cooperazione, basata su regole di equivalenza funzionale, presupponga la contemporanea partecipazione e sinergia di più enti, nazionali ed europei, per il raggiungimento di un comune obiettivo e per garantire l'efficacia dell'azione amministrativa nello spazio europeo.

La cooperazione amministrativa, pertanto, è destinata a favorire la convergenza attraverso l'equivalenza funzionale o il mutuo riconoscimento delle esperienze nazionali. Tutto ciò sembra destinato a promuovere una cultura amministrativo-tributaria comune, che investe direttamente le Amministrazioni finanziarie, sotto la regia, sempre più forte della Commissione.

Tale *trend* appare tangibile nei più recenti programmi pluriennali di azione in materia fiscale intrapresi dalla Commissione, in particolare nel menzionato Programma Fiscalis 2020,¹¹⁶ che presenta delle precipe finalità di consolidamento del funzionamento dei regimi fiscali degli Stati membri e del mercato unico dell'Unione, favorendo l'evoluzione delle Amministrazioni finanziarie nazionali fino alla loro completa informatizzazione, e, quindi, all'istituzione del mercato unico digitale (Agenda digitale europea). Esso, unitamente al Programma Dogana 2020,¹¹⁷ sostiene in maniera molto incisiva la cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, puntando sia sullo sviluppo delle reti interpersonali e di competenza, attraverso le quali favorire lo scambio di *best practices* e conoscenze operative tra gli Stati membri e gli altri Paesi partecipanti al programma, e sia sullo sviluppo delle infrastrutture o sistemi IT, grazie alle quali le Amministrazioni finanziarie

¹¹⁶ Il 29 giugno 2011 la Commissione ha avanzato una proposta inerente il quadro finanziario pluriennale dell'Unione europea per il periodo 2014-2020 ("Un bilancio per la strategia Europa 2020"), nell'ambito delle iniziative per una crescita intelligente, sostenibile ed inclusiva, tra le cui misure rientra l'adozione dei nuovi programmi "Fiscalis 2020" e "Dogana 2020".

¹¹⁷ Tale programma ha, invece, l'obiettivo generale di sostenere il funzionamento e l'ammodernamento dell'unione doganale al fine di rafforzare il mercato interno attraverso la cooperazione fra gli Stati partecipanti, le rispettive autorità doganali e i loro funzionari. Anche tale programma, come quello Fiscalis 2020, punta al miglioramento dell'informatizzazione delle procedure e dei controlli doganali.

nazionali si trasformeranno in “amministrazioni informatizzate evolute”,¹¹⁸ così da poter essere in grado di incrementare la loro capacità di prevenire e reprimere le frodi fiscali, per tutelare il gettito tributario e ridurre, contestualmente, gli oneri sul piano amministrativo.

Fiscalis 2020 è destinato ad avere una notevole incidenza sull’evoluzione dell’attuazione amministrativa del tributo, in quanto nell’ottica dei principi di sussidiarietà e proporzionalità, garantisce un inedito intervento di coordinamento, di esecuzione e di gestione della Commissione, ex art. 17 TUE, destinato ad estendersi in maniera diretta nei confronti delle autorità fiscali nazionali.¹¹⁹ Appare ormai consolidato, infatti, l’orientamento politico sovranazionale secondo cui l’attuazione efficiente della legislazione fiscale dell’Unione europea e degli Stati membri non possa realizzarsi attraverso nuove misure di armonizzazione fiscale,¹²⁰ bensì attraverso una cooperazione e un coordinamento a livello europeo.

Gli Stati membri devono necessariamente guardare al di fuori del proprio territorio amministrativo ed agire secondo attività di cooperazione a livello sovranazionale, riducendo i costi amministrativi legati ad accordi siglati dai singoli Stati, su base unilaterale o multilaterale.

Inoltre, occorre sostenere una rete di comunicazione, ad alta sicurezza, dedicata a ciò, così da permettere lo scambio di informazioni nell’ambito della cooperazione amministrativa, in materia di imposte dirette ed indirette. A tal fine, le Amministrazioni finanziarie dovrebbero essere interconnesse attraverso una rete IT comune per scambiare, con un unico accesso, qualsiasi informazione con tutti gli altri Stati membri contemporaneamente.

Si prevede, altresì, che le azioni dei suddetti programmi, seppur rivolte principalmente agli Stati membri e alle loro autorità, siano destinate a coinvolgere, molto più che in passato, anche parti interessate esterne, in relazione all’entità, ormai globale, della problematica da affrontare. Per tale ragione la Commissione, proprio in vista di tale evoluzione, propone significativamente di adottare il regolamento come strumento giuridico più appropriato per istituire i suddetti programmi, anziché la decisione, come era avvenuto per le precedenti edizioni dei programmi Fiscalis e

¹¹⁸ Comunicazione COM(2012) 465 final del 29 agosto 2012 dal titolo “Proposta modificata di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un programma d’azione per l’imposizione fiscale nell’Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e abroga la decisione n. 1482/2007/CE” e la Comunicazione COM(2012) 464 final del 29 agosto 2012 dal titolo “Proposta modificata di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un programma d’azione per l’imposizione fiscale nell’Unione europea per il periodo 2014-2020 (Dogana 2020) e abroga la decisione n. 624/2007/CE”.

¹¹⁹ Comunicazione COM(2011) 706 def. del 9 novembre 2011.

¹²⁰ La Commissione, nella Comunicazione COM(2012) 465 final del 29 agosto 2012, evidenzia che “[...] non è sufficiente adottare una legislazione fiscale a livello europeo, dando per scontato che sarà attuata senza intoppi e che, in caso contrario, sia sufficiente una procedura d’infrazione. L’attuazione efficiente della legislazione fiscale dell’Unione europea e degli Stati membri richiede una cooperazione e un coordinamento a livello europeo”.

Dogana.¹²¹ Così da semplificare ed agevolare la successiva conclusione di accordi tra l'Unione europea con i Paesi terzi, al fine di consentire a questi di avvalersi delle componenti unionali dei sistemi di informazione europei, ex art. 212 TFUE.

Nei Regolamenti istitutivi dei programmi Fiscalis 2020¹²² e Dogana 2020,¹²³ molto interessante appare la previsione del sostegno finanziario per i seguenti tipi di azione: a) azioni congiunte;¹²⁴ b) sviluppo di competenze umane e attività di formazione comuni per sostenere le competenze professionali e le conoscenze necessarie in materia fiscale e doganale; c) sviluppo di sistemi d'informazioni europei e di capacità informatiche, manutenzione, funzionamento e controllo della qualità delle componenti unionali di sistemi di informazione europei istituiti a norma del diritto dell'Unione,¹²⁵ idonei ad agevolare lo scambio di informazioni e l'accesso a dati comuni.

Oltre all'ampiezza delle misure di cooperazione previste, praticamente in grado di coprire ogni forma di potenziale interazione tra le Amministrazioni finanziarie, occorre soffermarsi sull'importanza che riveste, come forma embrionale di "Amministrazione finanziaria europea", l'introduzione di sistemi informatici comuni: le cd. "componenti unionali", con riferimento ai quali, come si è già detto, i costi di acquisizione, sviluppo, installazione, manutenzione e funzionamento giornaliero sono a carico dell'Unione e la cui estensione appare destinata a crescere in maniera irreversibile.¹²⁶ Sempre

¹²¹ Comunicazione COM(2011) 706 def. del 9 novembre 2011, poi confermata nella Comunicazione COM(2012) 465 final del 29 agosto 2012 e nella Comunicazione COM(2012) 464 final del 29 agosto 2012.

¹²² Regolamento (UE) n. 1286/2013, in GU Serie L n. 347/25 del 20 dicembre 2013.

¹²³ Regolamento (UE) n. 1294/2013, in GU Serie L n. 347/209 del 20 dicembre 2013.

¹²⁴ Tali azioni congiunte sono costituite da: 1) seminari e *workshop*; 2) azioni congiunte volte a favorire lo scambio di conoscenze e buone pratiche tra i funzionari delle amministrazioni fiscali dei Paesi partecipanti. Tra i nuovi strumenti di azione congiunta si annoverano i "gruppi di progetto", che sono delle forme strutturate di collaborazione tra un numero circoscritto di Paesi, al fine di mettere in comune le conoscenze e/o svolgere attività operative specifiche per il raggiungimento di obiettivi prefissati; 3) visite di lavoro organizzate per consentire ai funzionari di acquisire o accrescere le proprie competenze o conoscenze in ambito fiscale; 4) squadre o *team* di esperti, a carattere permanente e non permanente (nel progetto Dogana 2020 tali forme di cooperazione, le cd. "squadre di esperti", possono essere sia permanenti e sia non permanenti, mentre nel progetto Fiscalis 2020 i cd. *team* di esperti sono solo non permanenti), che sono forme strutturate di cooperazione in cui si aggregano competenze per svolgere mansioni in ambiti specifici o condurre attività operative. Vi rientrano, altresì, iniziative per lo sviluppo della capacità delle pubbliche amministrazioni, con l'obiettivo di aiutare le Amministrazioni finanziarie in difficoltà; 5) sviluppo di *capacity building* dell'amministrazione fiscale e doganale ed azioni di supporto; 6) studi; 7) azioni di comunicazione sviluppate congiuntamente; 8) attività di monitoraggio, condotte da gruppi congiunti composti da funzionari della Commissione e da funzionari dei Paesi partecipanti per analizzare le pratiche doganali, individuare eventuali difficoltà nell'attuazione delle norme e, ove del caso, proporre suggerimenti per l'adeguamento delle norme e dei metodi di lavoro dell'Unione; 9) controlli bilaterali e multilaterali e altre attività previste dalla normativa dell'Unione sulla cooperazione amministrativa organizzati da due o più Paesi partecipanti, di cui almeno due Stati membri. Tale elencazione non appare certamente esaustiva, in quanto in entrambi i regolamenti viene ammessa qualunque altra azione congiunta a sostegno degli obiettivi generali, specifici, operativi e delle priorità previste, a condizione che, limitatamente alla cooperazione fiscale (non doganale) la necessità di tali misure risulti debitamente giustificata.

¹²⁵ In precedenza definiti sistemi operativi informatici transeuropei.

¹²⁶ Si v. il punto B dell'Allegato II del Regolamento (UE) n. 1294/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio

alla Commissione, inoltre, viene attribuito, in collaborazione¹²⁷ o di concerto¹²⁸ con gli Stati membri, un importante ruolo di coordinamento tra gli aspetti della costituzione e del funzionamento delle componenti unionali con quelli non unionali, che continuano ad essere di spettanza dei Paesi partecipanti.

In questa prospettiva deve essere interpretata la tendenza, nell'ambito dello scambio di informazioni automatico, all'introduzione di banche dati ed archivi informatici, gestiti a livello sovranazionale, in cui le informazioni possono essere immesse o attinte in tempo reale. Accanto all'esperienza dei tributi armonizzati che hanno visto per primi l'introduzione di banche dati con specifiche finalità (*Vat Information Exchange System*, in materia di Iva, *Excise Movement Control System*, in materia di accise, *Customs Information System*, in materia doganale), di recente, con la Direttiva DAC 3, è stata prevista l'istituzione di un "registro centrale sicuro" per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa in materia fiscale, consultabile per gli scopi propri della direttiva, sia dagli Stati membri sia dalla Commissione, con il quale si perfeziona – a più ampio raggio – il passaggio dallo scambio di informazioni tradizionale alla condivisione delle informazioni detenute dalle singole amministrazioni, raccolte secondo istruttorie diverse, ma centralizzate attraverso procedure omogenee. Tale registro viene adottato anche nelle più recenti direttive DAC, assumendo sempre più i connotati di una vera e propria grande banca dati fiscali di matrice europea, gestita dalla Commissione.

È evidente come si stia originando, sulla base dell'esperienza più "rodada" in ambito doganale,¹²⁹ un primordiale nucleo amministrativo-finanziario nell'Unione europea, caratterizzato da strutture proprie, che fa capo alla Commissione e che sembra escludere sia forme di esternalizzazione delle funzioni ed attività informatiche attraverso l'istituzione di una "agenzia esecutiva", alla quale magari affidare compiti di selezione delle attività di sostegno nell'ambito del programma, preparazione amministrativa, il *follow-up* delle attività, il monitoraggio delle stesse, la concessione di sovvenzioni e l'aggiudicazione di appalti per i sistemi IT, sia l'opzione per il trasferimento delle relative attività alle Amministrazioni finanziarie nazionali.¹³⁰

del 11 dicembre 2013 e il punto B dell'Allegato al Regolamento (UE) n. 1286/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11 dicembre 2013.

¹²⁷ Il ruolo di coordinamento è svolto sotto forma di collaborazione con i Paesi membri nell'ambito della materia doganale.

¹²⁸ Il ruolo di coordinamento è svolto di concerto con i Paesi membri nell'ambito della materia fiscale.

¹²⁹ Si pensi, nell'ambito della cooperazione in materia di accise e dogane, all'importanza che assume l'OLAF, che incardinato all'interno della Commissione, è preposto alla repressione di condotte fraudolente poste in essere all'interno degli Stati membri, su risorse gestite ed erogate dalle stesse amministrazioni nazionali. Su cui v. SAPONARO, F. Nuove prospettive di investigazione in materia tributaria e raccolta delle prove nel processo: l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) e la procura europea (EPPO). *Revista de processo*, n. 291, 2019, 13 ss.

¹³⁰ Nel primo caso, sostiene la Commissione, un'agenzia esecutiva arricchirebbe di un ulteriore livello la struttura di *governance*, aumentando i costi relativi alle attività di coordinamento e controllo, complicando e allungando il processo decisionale in seguito all'aggiunta di nuove procedure amministrative. Inoltre, tale

Sempre alla Commissione, inoltre, verrà affidato il compito di valutare l'andamento dei programmi sulla base di una serie di indicatori di prestazione, di impatto, di risultato e di produzione correlati agli obiettivi generali e specifici e alle priorità degli stessi, nonché di individuare e definire i traguardi dei risultati dei programmi.

Siamo in presenza di un'embrionale struttura amministrativa diretta, di tipo informatico, strumentale allo svolgimento di funzioni di carattere fiscale direttamente gestito dalla Commissione. La componente unionale dei sistemi di informazione europei rappresenta il nucleo centrale della futura interconnettività tra le diverse Amministrazioni finanziarie nazionali e tra l'Unione europea ed i Paesi non membri. Il ruolo della Commissione appare fondamentale, in quanto oltre a possedere o acquisire attrezzature e servizi IT che interessano alcuni o tutti gli Stati membri, coordina, come si è visto, le componenti nazionali, diverse dalle componenti unionali, che vengono sviluppate, installate e gestite dagli Stati membri e, pertanto, soggette ai finanziamenti e alla responsabilità di questi ultimi.

L'adeguamento della disciplina agli standard europei comporta, infine, che l'Unione europea possa concludere con i Paesi terzi degli accordi internazionali, ex art. 218 TFUE, che permettano loro di avvalersi delle componenti unionali dei sistemi di informazione europei a sostegno di uno scambio sicuro di informazioni tra detti Paesi e gli Stati membri nel quadro di accordi fiscali bilaterali.

Le misure sopra illustrate, nell'ottica della competenza ex art. 6 TFUE, rappresentano solo un inizio del potenziale intervento dell'Unione europea in ogni contesto in cui la cooperazione appaia obbligatoria o, semplicemente, opportuna. Ciò appare evidente nell'ambito della disciplina dello scambio di informazioni, il cui sviluppo ed implementazione, anche sul piano della cooperazione, si atteggia come un fattore determinante per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione, il rafforzamento del mercato unico, il miglioramento della produttività nel settore pubblico, il sostegno alla diffusione del progresso tecnologico e dell'innovazione nelle amministrazioni, assolutamente in linea con gli obiettivi della strategia Europa 2020.¹³¹

agenzia avrebbe un impatto negativo sul livello delle competenze tecniche all'interno della Commissione, e aumenterebbe il rischio di una frammentazione degli aspetti contenutistici in contrapposizione agli aspetti amministrativi, senza alcun vantaggio sul piano economico. Nel secondo caso, invece, la delocalizzazione delle attività alle amministrazioni nazionali comporterebbe il grosso rischio di dover, gradualmente, istituire strutture di *governance* più centrali, mettendo a rischio l'efficienza e l'efficacia delle amministrazioni doganali e fiscali, compromettendo l'uniformità dell'unione doganale, e, quindi, il trattamento degli operatori commerciali, limitando la capacità di prevenire le frodi. V. Comunicazione COM(2012) 465 final del 29 agosto 2012 dal titolo "Proposta modificata di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un programma d'azione per l'imposizione fiscale nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Fiscalis 2020) e abroga la decisione n. 1482/2007/CE" e la Comunicazione COM(2012) 464 final del 29 agosto 2012 dal titolo "Proposta modificata di Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio che istituisce un programma d'azione per l'imposizione fiscale nell'Unione europea per il periodo 2014-2020 (Dogana 2020) e abroga la decisione n. 624/2007/CE".

¹³¹ Comunicazione COM(2011) 500 def. del 29 giugno 2011, dal titolo "Un bilancio per la strategia Europa 2020".

7 Considerazioni conclusive

L'analisi giuridica condotta sulla disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e l'interpretazione dei dati empirici relativi ai risultati conseguiti per effetto della sua applicazione, conducono ad alcune riflessioni.

Tale modalità di scambio appare, indubbiamente, la più incisiva per contrastare in maniera efficace le pratiche di frode ed elusione fiscale transfrontaliera, per la tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea e, quindi, per l'affermazione di un mercato unico più forte e più equo.

L'esigenza di scambiare sempre più dati, l'ampio numero di soggetti coinvolti, l'ambito di applicazione riguardante sia i tributi armonizzati sia quelli non armonizzati, implicano una crescente implementazione dello scambio automatico obbligatorio rispetto alle altre modalità o, ancora meglio, la creazione di strumenti informatici che siano in grado di garantire una più rapida condivisione dei medesimi dati. In questa prospettiva si collocano i diversi *database* di matrice sovranazionale ed il registro centrale sicuro, istituito con la Direttiva DAC 3, costruiti secondo uno standard globalmente riconosciuto e che, rispetto alle tradizionali modalità *on demand*,¹³² sono in grado di limitare la discrezionalità degli Stati membri non solo nel momento del perfezionamento dello scambio, ma anche in quello successivo dell'analisi ed utilizzazione dell'informazione.

Allo stato attuale, almeno sul piano teorico, le informazioni di natura tributaria potenzialmente a disposizione degli Stati membri, attraverso tale modalità di scambio, appaiono consistenti e significativamente articolate sul piano sistematico, almeno al fine di supportare la capacità delle Amministrazioni finanziarie, preposte all'attività di accertamento, nella conduzione di adeguate analisi preventive e di selezione del rischio di evasione.¹³³

A partire dal Trattato di Lisbona, la disciplina dello scambio automatico di informazioni fiscali sembra avviata ad una rapida affermazione, apparendo ben definiti i tratti caratterizzanti e distintivi di quei due processi giuridici che hanno contribuito sinergicamente al suo perfezionamento: da una parte l'armonizzazione, dall'altra la cooperazione amministrativa in ambito fiscale.

Il processo di armonizzazione della procedura di scambio automatico di informazioni si è consolidato sostanzialmente su uno schema ben rodato, strutturato, a livello nazionale, nell'Ufficio centrale di collegamento (CLO), quale responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri, e nei relativi servizi di collegamento e funzionari competenti, con ruoli più operativi, mentre, a livello sovranazionale,

¹³² Su cui v. GREGGI, M.; AMADDEO, F. Op. cit., 674. Si evidenzia che “[...] lo scambio automatico sembra destinato ad inglobare e a sostituire in *toto* lo scambio *on demand*; la prevedibile rilevanza non risulterebbe più soggetta alla “discrezionalità” dei singoli Stati membri, bensì sarebbe ridotta ad una mera connotazione intrinseca alle informazioni rientranti nell’automatica cooperazione finanziaria”.

¹³³ Sul tema v. MARINO, G. Indagini tributarie e cooperazione internazionale. *Corr. trib.*, 2009, 3.600 ss.

nella Commissione, caratterizzata da un'ampia e complessa attività di impulso, coordinamento e controllo. Tale processo giuridico, sebbene fortemente osteggiato, ha, comunque, assicurato nel tempo uno strumentario adeguato in grado di agevolare il futuro coordinamento tra le diverse Amministrazioni finanziarie, come è avvenuto nel caso dei formulari standard, da dettagliare, nella forma e nel contenuto, attraverso regolamenti di esecuzione della Commissione ed, in ultimo, con la previsione del suddetto registro centrale sicuro.

Il consolidato orientamento politico sovranazionale secondo cui l'attuazione efficiente della legislazione fiscale dell'Unione e degli Stati membri non si sarebbe potuta realizzare attraverso nuove misure di armonizzazione, preferendosi una cooperazione e un coordinamento a livello europeo,¹³⁴ ha promosso una più stretta collaborazione tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri e tra queste e le istituzioni sovranazionali, privilegiando lo sviluppo della cooperazione amministrativa come modello di assimilazione dei sistemi giuridici nazionali, in perfetta coerenza con il percorso seguito dall'integrazione europea.¹³⁵

In questo nuovo scenario, la cooperazione amministrativa in materia fiscale è destinata a diventare lo strumento principale per garantire il contemperamento tra il mantenimento delle diversità e dei particolarismi nazionali e l'esigenza di pervenire ad un'azione coordinatamente unitaria ed incisiva, attraverso la regolamentazione europea, in grado di risolvere problemi di rilevanza comune o generale.

Questo si è tradotto spesso in iniziative promosse dalla Commissione caratterizzate dall'obiettivo di garantire l'attuazione effettiva del diritto europeo e, quindi, nell'adozione di misure forti per non frustrare l'efficacia dello scambio di informazioni, cercando di superare a tutti i costi i limiti riscontrabili all'interno degli ordinamenti degli Stati membri.¹³⁶

¹³⁴ Sul punto v. la Comunicazione COM(2012) 465 final del 29 agosto 2012. Sul tema v. MELIS, G. Coordinamento fiscale nell'Unione europea. *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007, 416 ss.; Id., Spunti sul "coordinamento fiscale aperto" quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea. *Dir. prat. trib.*, 2008, 207 ss.

¹³⁵ Non essendo mai maturata politicamente la scelta per lo schema federalista, fondato su rapporti di gerarchia tra poteri pubblici, è andata affermandosi, invece, una scelta fondata sull'equivalenza e sulla sussidiarietà. Quest'ultima, con un carattere ambivalente, ha promosso, da un lato, l'assegnazione di funzioni amministrative a livello nazionale, e, dall'altro, lo svolgimento delle medesime funzioni in forma cooperativa, comportando una maggiore coesione tra gli Stati membri. Inoltre, il modello della cooperazione rappresenta la scelta più idonea per favorire una più ampia partecipazione delle amministrazioni nazionali nell'attuazione del diritto europeo, coerentemente con il regime dei controlli sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e proporzionalità, reso più complesso e garantista con Trattato di Lisbona. In tal senso v. MACCHIA, M. La cooperazione amministrativa come "questione di interesse comune". In: CHITI, M. P.; NATALINI, A. (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, 2012, 95, nota 14; DOMINGO, R. *The New Global Law*. Cambridge, 2010, 80.

¹³⁶ In argomento v. M CHITI, M. P. Towards an EU Regulation on Administrative Procedure? In: *Study requested by the European Parliament's Committee on 29 September 2010*. L'Autore evidenzia come "The future 'binding measures' will represent the European parameter to direct administrative action in the Member States, and consequently evaluate their effectiveness, even without providing a full and uniform discipline".

Se nel periodo antecedente l'avvio delle direttive DAC da più parti era stato evidenziato come, sul piano pratico, gli scambi di informazioni fiscali fossero apparsi molto deludenti, riscontrandosi inefficienze sia sul piano qualitativo sia su quello quantitativo, ritardi, carenze di conoscenze linguistiche, contatti a livello locale inesistenti, difficoltà di tipo procedurale¹³⁷ e, comunque problematiche che riguardavano prevalentemente l'organizzazione e, a monte, la fase di ricerca e di trasmissione dell'informazione fiscale, le criticità che paiono emergere oggi sono invece maggiormente concentrate a valle, ossia nella fase di utilizzazione e sfruttamento del dato o dell'informazione oggetto di scambio o condivisione.

La Commissione spesso ha cercato di trovare una risoluzione a queste problematiche con misure che sono apparse eccessivamente rigide, in quanto esclusivamente orientate a garantire il corretto funzionamento del mercato interno, senza il necessario contemperamento di altri interessi rilevanti coinvolti, primo fra tutti la tutela del contribuente.

Le informazioni trasmesse automaticamente sulla base dei questionari o formulari tipo, predisposti in maniera standardizzata, non garantiscono uno *screening* sul piano qualitativo del dato immesso, con l'effetto di favorire l'omogenizzazione sul piano formale delle informazioni oggetto di scambio, azzerando solo formalmente le asimmetrie potenzialmente esistenti negli ordinamenti giuridici interessati. Tutto ciò, per giunta, senza la previsione di un minimo coinvolgimento, in un contraddittorio, del contribuente interessato. Tali informazioni, qualora dovessero essere utilizzate ai fini di un accertamento tributario, non offrirebbero alcuna garanzia con riferimento alla loro legittimità sostanziale nell'ordinamento dello Stato membro destinatario. Lo stesso dicasi per i dati immessi automaticamente e poi condivisi in un *database* comune. In tutti i casi prospettati, il contribuente sarebbe oggettivamente pregiudicato nell'esercizio del suo diritto di difesa, in conseguenza dell'impossibilità di individuare agevolmente la fonte genetica dell'illegittimità che caratterizza l'informazione scambiata ed utilizzata o anche, semplicemente, nella ricerca dello strumento di tutela da azionare, in sede amministrativa o giudiziaria, visto il coinvolgimento di più Amministrazioni finanziarie operanti in giurisdizioni diverse.

L'assenza di un filtro, ossia di una valutazione preventiva sulla qualità sostanziale delle informazioni scambiate o condivise, implica un aumento indiscriminato ed irragionevole del numero dei dati in circolazione. Ciò potrebbe risultare in contrasto con la disciplina sovranazionale sulla tutela e la protezione dei dati personali, qualora l'eventuale limitazione di quest'ultima non dovesse risultare necessaria e proporzionata. O, parimenti, potrebbe porsi in contrasto con la diversa disciplina

¹³⁷ Si cui cfr. la relazione della Corte dei Conti europea n. 8/2007, in GU Serie C del 25 gennaio 2008; la risoluzione del Parlamento europeo 2008/2033 (INI) del 2 settembre 2008; il documento della Commissione SEC (2009), 1.121, del 18 agosto 2009.

sul segreto professionale vigente negli Stati membri, in relazione al recente coinvolgimento dei professionisti tra i soggetti obbligati a fornire informazioni, generando in questo caso anche un'asimmetria informativa, sul piano obbligatorio, tra i diversi intermediari degli Stati membri.

Un altro aspetto meritevole di attenzione, che, come si è visto, sembra coinvolgere quasi tutti gli Stati membri, è la scarsa dotazione di personale dell'Amministrazione finanziaria preposta appositamente ad operare dell'area della cooperazione internazionale e, quindi, nel settore in cui avviene la materiale lavorazione, implementazione ed utilizzazione delle informazioni fiscali ricevute attraverso lo scambio automatico. Come ha correttamente evidenziato la Commissione “[...] senza risorse adeguate presso le amministrazioni fiscali degli Stati membri si può fare ben poco, anche con un numero maggiore di dati. Se gli Stati non dispongono di personale adeguato per analizzare ed utilizzare i dati ricevuti dagli altri Stati, non si può ritenere che lo scambio automatico di informazioni abbia conseguito il suo scopo, né che sia stato efficace [...]”.¹³⁸

Invero, questo aspetto potrebbe comportare un utilizzo improprio del dato fiscale scambiato. Come è accaduto, in Italia, con le cosiddette presunte campagne di *compliance*, in cui l'interesse fiscale pare essere prevalso rispetto all'esigenza di apprestare un'adeguata analisi preventiva e di selezione del rischio di evasione, che avrebbe probabilmente implicato l'impiego di più risorse per un'analisi più seria e complessa del dato ricevuto.¹³⁹

Sul piano organizzativo, in questi ultimi anni si è affermato un modello europeo di tipo composto e reticolare,¹⁴⁰ articolato su strutture nazionali, europee ed, in alcuni casi, anche internazionali, in connessione tra loro ed in stretta cooperazione, in nome dell'esistenza di un interesse comune e generale. Ciò che emerge, per ora, è una oggettiva valorizzazione delle amministrazioni nazionali nell'esecuzione del diritto tributario formale europeo, secondo un modello di amministrazione che esalta la responsabilità degli stessi nel campo dell'amministrazione europea. Le Amministrazioni finanziarie nazionali, nonostante la loro eterogeneità, sembrano integrarsi sul piano giuridico-funzionale,¹⁴¹ secondo le forme e le dinamiche

¹³⁸ Su cui v. la “Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sull'applicazione della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta”, 18 dicembre 2017, COM(2017) 781 final.

¹³⁹ Sul tema dell'interesse fiscale nell'ordinamento italiano ed europeo v. BIZIOLI, G. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova, 2008, 176 ss.

¹⁴⁰ Su cui v. DELLA CANANEA, G.; FRANCHINI, C. *I principi dell'amministrazione europea*. Torino, 2013, 26; v. pure DELLA CANANEA, G. *L'Unione europea un ordinamento composito*. Bologna, 2003, 167; Id., *Is European Constitutionalism Really “Multilevel?”*. *Heidelberg Journal of International Law*, 2010, 307 ss.

¹⁴¹ In argomento v. CASSESE, S. *Il diritto amministrativo europeo presenta caratteri originali?* *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2003, 35 ss.; CHITI, M. P. *L'organizzazione amministrativa comunitaria*. In: CHITI, M. P.; GRECO, G. (diretto da). *Trattato di diritto amministrativo europeo*. Milano, 2007, I, 415 ss; DELLA CANANEA,

dettate dalla cooperazione, operando nell'interesse esclusivo dell'Unione, ovvero limitatamente al perseguimento di obiettivi sovranazionali comuni e generali.¹⁴²

Si assiste ad una sorta di funzionalizzazione dell'azione delle Amministrazioni finanziarie coinvolte nell'attuazione amministrativa del tributo.¹⁴³ Da questo emerge la necessità di individuare, seppur limitatamente alle attività di interesse europeo da esse svolte, un'istituzione sovranazionale di "coordinamento funzionale", che possa valutare attraverso indicatori il buon funzionamento degli schemi di cooperazione.¹⁴⁴

Tale fenomeno comporta un evidente ridimensionamento dell'autonomia organizzativa e procedimentale degli Stati membri e rende opportuna una centralizzazione, a livello europeo, dei sistemi di informazione e dei relativi apparati, come supporto all'attività di coordinamento funzionale. Questo sembra si stia già pienamente realizzando con l'affermazione della componente unionale dei sistemi di informazione europei.

Forse non è così lontana, *de iure condendo*, l'idea di pervenire ad una nuova struttura amministrativo-finanziaria europea, ruotante intorno alla Commissione, sul modello dell'OLAF, che centralizzi alcune funzioni strumentali allo svolgimento di funzioni di carattere fiscale, come per esempio l'analisi preventiva e di selezione del rischio di evasione, affidato a personale adeguato ed altamente qualificato.

Tale nuovo apparato, preposto all'analisi, all'elaborazione e alla selezione dell'enorme mole di dati fiscali ormai oggetto di condivisione a livello sovranazionale, sarebbe in grado di sfruttare più efficientemente l'interconnettività tra le diverse Amministrazioni finanziarie degli Stati membri, l'Unione europea ed i Paesi stranieri. Ciò potrebbe avere una positiva incidenza sulla qualità del dato da utilizzare nei singoli Stati membri, fermo restando l'utilità della previsione di meccanismi di interlocuzione con il contribuente nella fase di materiale applicazione del dato, tale da garantire un adeguato esercizio del suo diritto di difesa.¹⁴⁵

La effettiva tutela del contribuente appare come il vero *vulnus* del sistema dello scambio automatico di informazioni, in quanto in materia di attuazione amministrativa del tributo si segue ancora un rigido protocollo di separazione tra le diverse giurisdizioni interessate. Sembrano maturi i tempi, visto le criticità che

G. L'amministrazione europea. In: CASSESE, S. (a cura di). *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*. Milano, 2003, 1.797 ss.

¹⁴² Su cui v. L. SALTARI, L. *Amministrazioni nazionali in funzione comunitaria*. Milano, 2007, 87 ss.

¹⁴³ In argomento v. MATTARELLA, B. G. Le funzioni. In: CHITI, M. P. (a cura di). *Diritto amministrativo europeo*. Milano, 2013, 153 ss.

¹⁴⁴ Su cui v. CORTESE, F. Gli strumenti per la cooperazione amministrativa verticale. Op. cit., 165 ss.

¹⁴⁵ Su cui v. DI PIETRO, A. Presentazione: la tutela del contribuente nel nuovo *acquis* europeo del diritto tributario formale. In: DI PIETRO, A. (a cura di). *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*. Padova, 2009. VII ss.; Id., La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente. In: GLENDI, C.; UCKMAR, V. (a cura di). *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*. Padova, 2011, 642; L. DEL FEDERICO, L. Giurisdizione comunitaria e mezzi di tutela del contribuente. *Dir. prat. trib. int.*, 2006, 221 ss.

sono emerse, per l'introduzione di un *corpus* normativo, di matrice sovranazionale, che preveda delle disposizioni comuni a tutela del contribuente, tali da armonizzare o ravvicinare gli ordinamenti giuridici degli Stati membri anche su tali aspetti, nonché ad assimilare i principi enucleati in questi anni dalla Corte di Giustizia in materia. Occorrono maggiori garanzie in merito alla qualità dei dati utilizzati, ai loro tempi di conservazione, al diritto del contribuente di essere informato e di vedere garantite adeguate modalità di coinvolgimento, ai controlli periodici per la verifica dell'esattezza dei dati e, infine, all'adozione di misure volte a ridurre i rischi relativi a errate rappresentazioni della capacità contributiva che potrebbero recare ingiustificati pregiudizi agli interessati.

D'altra parte, un interesse fiscale rapportato al corretto funzionamento del mercato interno¹⁴⁶ senza la previsione di un contestuale contemperamento della posizione del contribuente e delle sue esigenze di tutela appare in contrasto con altri principi del diritto europeo, primo fra tutti quello che prevede l'impegno degli Stati di apprestare, ai sensi dell'art. 19 TUE, i rimedi giurisdizionali adeguati per assicurare una tutela effettiva del contribuente nei settori disciplinati dall'Unione.

Riferimenti

AA.VV. Lo spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona. In: CHITI, M. P.; NATALINI, A. (a cura di). Bologna, 2012.

ANTONINI, M.; RONCA, P. Country by Country Reporting: la Direttiva n. 2016/881/UE. *Diritto bancario.it*, 2016.

BARASSI, M. Cooperazione tra amministrazioni fiscali. In: *Dizionario dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese. Milano, 2006.

BIZIOLI, G. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova, 2008.

BORIA, P. La cooperazione tra amministrazioni finanziarie in tema di accertamento e riscossione dei tributi nell'ordinamento europeo. In: *Massimario delle Commissioni tributarie della Puglia*. Bari, 2014.

BUCCISANO, A. *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*. Bari, 2013.

CAMPANILE, F. La lotta alle frodi fiscali con lo scambio d'informazioni. *Riv. dir. trib. int.*, 2011.

CASSESE, S. Il diritto amministrativo europeo presenta caratteri originali? *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2003.

CHITI, E. La cooperazione amministrativa. *Giornale di dir. amm.*, 2010.

¹⁴⁶ BIZIOLI, G. *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*. Padova, 2008, 179 ss.

CHITI, E. Le amministrazioni nazionali nel Trattato di Lisbona: la nuova competenza in materia di cooperazione amministrativa. *Funzione pubblica*, 2010.

CHITI, M. P. A rigid Constitution for a flexible Administration. *European Review of Public Law*, 2004.

CHITI, M. P. L'organizzazione amministrativa comunitaria. In: CHITI, M. P.; GRECO, G. (diretto da). *Trattato di diritto amministrativo europeo*. Milano, 2007.

CHITI, M. P. Towards an EU Regulation on Administrative Procedure? In: *Study requested by the European Parliament's Committee on 29 September 2010*.

CORTESE, F. Gli strumenti per la cooperazione amministrativa verticale. In: CHITI, M. P.; NATALINI, A. (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, 2012.

D'ANGELO, G. Forme, condizioni e limiti dell'assistenza amministrativa in ambito europeo in materia di IVA e imposte doganali e utilizzabilità del materiale informativo nel processo penale. In: DI PIETRO, A.; CAIANIELLO, M. (a cura di). *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*. Bari, 2016.

DASTOLI, P. V.; DOTTO, D. L'evoluzione dell'amministrazione europea: dalla cultura della Governance al Trattato di Lisbona. In: CHITI, M. P.; NATALINI, A. (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, 2012.

DE' CAPITANI DI VIMERCATE, P. La cooperazione internazionale in materia di accertamento e riscossione. In: GLENDI, C.; UCKMAR, V. (a cura di). *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*. Padova, 2011.

DEL FEDERICO, L. Giurisdizione comunitaria e mezzi di tutela del contribuente. *Dir. prat. trib. int.*, 2006.

DELLA CANANEA, G. Is European Constitutionalism Really "Multilevel?". *Heidelberg Journal of International Law*, 2010.

DELLA CANANEA, G. L'amministrazione europea. In: CASSESE, S. (a cura di). *Trattato di diritto amministrativo. Diritto amministrativo generale*. Milano, 2003.

DELLA CANANEA, G. *L'Unione europea un ordinamento composito*. Bologna, 2003.

DELLA CANANEA, G.; FRANCHINI, C. *I principi dell'amministrazione europea*. Torino, 2013.

DI PIETRO, A. La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente. In: GLENDI, C.; UCKMAR, V. (a cura di). *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*. Padova, 2011.

DI PIETRO, A. Presentazione: la tutela del contribuente nel nuovo *acquis* europeo del diritto tributario formale. In: DI PIETRO, A. (a cura di). *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*. Padova, 2009.

DOMINGO, R. *The New Global Law*. Cambridge, 2010.

FERRONI, B. *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6. Il fisco*, 2019.

GARBARINO, C.; OCCHIUTO, P. La notifica nell'ambito dello scambio automatico obbligatorio di informazioni. *Fisc. e Comm. Int.*, 2020.

GREGGI, M. Coordinamento fiscale e doppie deduzioni internazionali nel quadro dell'iniziativa BEPS. *Riv. dir. trib. int.*, 2013.

GREGGI, M. Il Rapporto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) dell'OCSE e la sua incidenza sull'attività di tutela dell'interesse erariale. *Riv. Guardia di Finanza*, 2013.

GREGGI, M.; AMADDEO, F. Lo scambio di informazioni in materia tributaria. In: AMATUCCI, F.; CORDEIRO GUERRA, R. (a cura di). *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*. Roma, 2016.

MACCHIA, M. La cooperazione amministrativa come "questione di interesse comune". In: CHITI, M. P.; NATALINI, A. (a cura di). *Lo Spazio amministrativo europeo. Le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*. Bologna, 2012.

MARINO, G. Indagini tributarie e cooperazione internazionale. *Corr. trib.*, 2009.

MARINO, G. La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà. *Rass. trib.*, 2010.

MASTELLONE, P. L'Unione europea non riconosce la participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali. *Riv. dir. trib.*, 2013.

MATTARELLA, B. G. Le funzioni. In: CHITI, M. P. (a cura di). *Diritto amministrativo europeo*. Milano, 2013.

MELIS, G. Automatic Exchange of Information and Protection of Taxpayers' Procedural Rights. In: *New Exchange of Information versus Tax Solution of Equivalent Effect: EATLP, Congress Istanbul*, 29-31 Maggio 2014, Amsterdam, 2016.

MELIS, G. Coordinamento fiscale nell'Unione europea. *Enc. dir.*, Annali, I, Milano, 2007.

MELIS, G. Spunti sul "coordinamento fiscale aperto" quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea. *Dir. prat. trib.*, 2008.

PISTONE, P. La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale. In: AMATUCCI, F.; CORDEIRO GUERRA, R. *L'elusione e l'evasione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*. Roma, 2016.

PITRONE, F. Lo scambio di informazioni e la Direttiva 2011/16 in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici. *Dir. prat. trib. int.*, 2012.

RENELLA, G. L'accesso della GdF alle informazioni antiriciclaggio registrate da soggetti diversi dalle banche. *Corr. Trib.*, 2018.

SALTARI, L. *Amministrazioni nazionali in funzione comunitaria*. Milano, 2007.

SALVINI, O. I controlli tributari nel Deep Web e nel Peer to Peer. In: MONTALCINI, F.; SACCHETTO, C. (a cura di). *Diritto tributario telematico*. Torino, 2017.

SAPONARO, F. I regimi speciali. In: TINELLI, G. *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi*. 2018.

SAPONARO, F. *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*. 2012.

SAPONARO, F. *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*. Padova, 2017.

SAPONARO, F. *Lo scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*. Trento, 2012.

SAPONARO, F. Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale. *Rass. trib.*, n. 2, 2005.

SAPONARO, F. Nuove prospettive di investigazione in materia tributaria e raccolta delle prove nel processo: l'Ufficio europeo per la lotta antifrode (OLAF) e la procura europea (EPPO). *Revista de processo*, n. 291, 2019.

SELICATO, G. Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla "collaborazione incentivata" agli "obblighi di disclosure". *Rass. trib.*, 2019.

TINELLI, G. I principi fondamentali della fiscalità europea. In: CELOTTO, A. (a cura di). *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, Atti del Convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in Diritto europeo. Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Roma Tre, 13 febbraio 2004, Torino.

TINELLI, G. *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*. Padova, 2020.

TRIVELLIN, M. *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*. Torino, 2017.

URGEGHE, G.; PALAMÀ, E. Il nuovo scambio di informazioni CRS MCAA. *Corr. trib.*, 2016.

WESTBERG, B. Digital presence – Does it exist? In: DEL FEDERICO, L.; RICCI, C. (a cura di). *La digital economy nel sistema tributario ed europeo*. Padova, 2015.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

SAPONARO, Fabio. La disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e la tutela del contribuente. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 20, n. 81, p. 11-53, jul./set. 2020.
