



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Cattedra di Diritto Tributario

**LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE
IN MATERIA FISCALE**

RELATORE

Prof. Giuseppe Melis

CORRELATRICE

Prof.ssa Laura Castaldi

CANDIDATO

Salvatore Giulio Di Gesù

Matricola 115593

Anno Accademico 2024/2025

A Nonna Gioconda,
per tutto l'amore del mondo.

INDICE

INTRODUZIONE	5
CAPITOLO I.....	7
L'EVOLUZIONE DELLA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE	7
1. PREMESSA.....	7
2. IL PRINCIPIO DI NON COLLABORAZIONE TRA STATI.....	9
3. LA PROGRESSIVA EVOLUZIONE IN SENSO GLOBALE DELL'ECONOMIA E IL CAMBIO DI PARADIGMA NELLA COOPERAZIONE FISCALE TRA STATI.....	10
4. IL PROGETTO BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING).....	16
5. LA GLOBAL MINIMUM TAX: IL SOGNO DI UNA TASSA GLOBALE.....	26
CAPITOLO II	38
LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA NEL CAMPARTO DELLE IMPOSTE DIRETTE	38
1. PREMESSA.....	38
2. LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO O.C.S.E.....	40
2.1. LE CONVENZIONI PER EVITARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE	43
2.2. L'ARTICOLO 26 DEL MODELLO O.C.S.E.....	44
2.3. LA CONVENZIONE OCSE SULLA RECIPROCA ASSISTENZA IN MATERIA FISCALE (M.A.A.T. - THE MULTILATERAL CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS)	59
2.4. I <i>TAX INFORMATION EXCHANGE AGREEMENTS</i> (T.I.E.A.)	62
2.5. BREVI CENNI SU ALTRI ESEMPI DI CONVENZIONE	67
3. LA COOPERAZIONE NELL'AMBITO DELL'UNIONE EUROPEA.....	69
3.1. PREMESSA.....	69
3.2. LA DIRETTIVA DELL'UNIONE EUROPEA DEL 15/02/2011 N. 16 (DAC - <i>DIRECTIVE ADMINISTRATIVE COOPERATION</i>).....	70
4. LO SCAMBIO AUTOMATICO DELLE INFORMAZIONI.....	85
4.1. <i>AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION</i> (A.E.O.I.).....	85
4.2. LE BASI GIURIDICHE INTERNAZIONALI DELLO SCAMBIO AUTOMATICO DELLE INFORMAZIONI	90
4.3. LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI (A.E.O.I.) PER L'ESECUZIONE DELLE ATTIVITÀ DI CONTROLLO TRIBUTARIO O PER FINALITÀ DI ANALISI DEL RISCHIO DI EVASIONE FISCALE.....	127
CAPITOLO III	131
LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA NEL COMPARTO I.V.A.	131
1. PREMESSA.....	131
2. REGOLAMENTO (UE) N. 904/2010 DEL CONSIGLIO, DEL 7 OTTOBRE 2010.....	132
2.1. L'ambito di applicazione e il network <i>Eurofisc</i>	132

2.2.	L'Autorità competente e i Servizi di Collegamento	134
2.3.	Le modalità dello scambio di informazioni	135
2.4.	Le altre forme di scambio di informazioni tra Autorità competenti degli Stati membri 137	
3.	IL "CESOP" E GLI OBBLIGHI A CARICO DELLE PIATTAFORME ELETTRONICHE	147
3.1	La progettualità "CESOP" (<i>Central Electronic System of Payment Information</i>) ...	147
3.2	Obblighi informativi e di versamento dell'IVA a carico delle piattaforme elettroniche che facilitano le vendite a distanza di beni	149
CAPITOLO IV		155
L'UTILIZZO FISCALE DELLE INFORMAZIONI DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE		155
1.	PREMESSA.....	155
2.	I LIMITI ALL'UTILIZZABILITÀ DELLE INFORMAZIONI SECONDO IL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE	156
3.	PROFILI DI UTILIZZABILITÀ DELLE INFORMAZIONI ORIGINARIAMENTE ACQUISITE IN FORMA ATIPICA	158
3.1.	La lista di evasori: dalla Lista Vaduz ai " <i>Panama papers</i> "	160
3.2.	Gli orientamenti della dottrina e della Suprema Corte di Cassazione	162
4.	L'INUTILIZZABILITÀ DELLE PROVE ILLEGITTIMAMENTE ACQUISITE	165
5.	UTILIZZO IN SEDE PROCESSUALE PENALE DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI OTTENUTI A SEGUITO DELLA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA	168
RIFLESSIONI CONCLUSIVE.....		176
BIBLIOGRAFIA.....		178
SITOGRAFIA		185
RINGRAZIAMENTI		187

INTRODUZIONE

Il presente elaborato si pone lo scopo di ricostruire l'evoluzione storica ed esaminare l'attuale quadro normativo della cooperazione amministrativa nell'ambito del diritto tributario internazionale. Detta evoluzione è la logica conseguenza della necessità, viepiù sentita dagli Stati, di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale internazionale che ha assunto, negli ultimi anni, un ruolo sempre più rilevante.

La diffusione di tale fenomeno è da correlare, sostanzialmente, alla globalizzazione dell'economia ed alla disarmonia esistente tra gli ordinamenti dei vari Paesi, anche in ambito Unione Europea. Con riferimento al primo profilo si evidenzia come la globalizzazione e la rivoluzione tecnologica rappresentino gli elementi più significativi che caratterizzano l'attuale scenario economico offrendo eccezionali occasioni sul fronte delle imprese.

La globalizzazione, infatti, ha portato le imprese ad adottare modelli globali basati sulla centralizzazione di diverse funzioni a livello regionale se non mondiale. Essa rappresenta, dunque, un fattore di competitività per le imprese che aumentano le dimensioni, generando consistenti economie di scala e aprendo a nuovi mercati. Inoltre, la crescente importanza di prodotti digitali che spesso possono essere forniti attraverso la rete internet, ha reso molto più facile per le imprese individuare attività produttive in posizioni geografiche distanti dalla localizzazione fisica dei loro clienti. La globalizzazione ha, quindi, stimolato gli scambi ed aumentato gli investimenti esteri in molti Paesi sostenendo la crescita, creando posti di lavoro e promuovendo l'innovazione.

Per ciò che attiene, poi, al secondo aspetto, i singoli assetti dei diversi ordinamenti tributari costituiscono motivo di attrazione per le imprese che, sfruttando i disallineamenti esistenti tra le normative fiscali dei vari Paesi, mirano a ridurre in modo significativo il livello globale di imposizione sul reddito (*tax rate* globale). Il crescente utilizzo dell'arbitraggio normativo, esacerbato in questi ultimi tempi, ha, da un lato, favorito le imprese multinazionali che hanno così ridotto al minimo il loro onere fiscale, ma dall'altro portato ad una situazione di tensione.

In primo luogo le criticità si sono manifestate per i governi che, avendo un'elevata imposizione e, di conseguenza, subendo sottrazione di base imponibile da parte delle multinazionali che adottano pianificazioni fiscali aggressive, hanno meno entrate tributarie per far fronte ai servizi. In secondo luogo la sottrazione di materia imponibile da parte di alcune imprese in un Paese produce, come conseguenza, una quota maggiore di oneri per i contribuenti di quella giurisdizione.

Da ultimo occorre evidenziare come gli ulteriori soggetti danneggiati sono le imprese che non hanno la possibilità di strutturarsi su scala internazionale e che, quindi, hanno difficoltà a competere con le multinazionali che hanno la capacità di spostare i loro profitti attraverso le frontiere per evitare o ridurre il “tax rate” globale. In altri termini la possibilità per le multinazionali di minimizzare il carico fiscale costituisce una pratica di concorrenza “sleale” nei confronti delle imprese che, al contrario, non potendo delocalizzare i redditi, subiscono un maggiore onere fiscale.

L’innovativo quadro economico internazionale, mutato come detto per effetto dell’avvento delle tecnologie digitali nel commercio globale, ha impattato, e continua a impattare, significativamente sulle strutture normative nazionali, imponendo, da un lato, un continuo adattamento alle dinamiche globali, e dall’altro, un necessario e sempre più fitto dialogo tra i Paesi.

In tale contesto, la trattazione esamina la normativa pertinente a livello europeo e internazionale, distinta tra il comparto delle imposte dirette e dell’I.V.A., mettendo in luce come essa permetta e faciliti un dialogo costruttivo tra le Autorità competenti.

L’elaborato si sviluppa analizzando, dapprima, l’evoluzione della cooperazione internazionale in materia fiscale, per poi trattare le varie fonti dello scambio di informazioni, sia a livello bilaterale che multilaterale, con un *focus* particolare sulla normativa dedicata allo scambio di informazioni in ambito OCSE e in ambito europeo. Un momento decisivo nell’ambito della cooperazione fiscale internazionale è rappresentato dalla risposta della comunità internazionale all’iniziativa degli Stati Uniti che, con l’introduzione del “*Foreign Account Tax Compliance Act*” (FACTA) nel 2010, hanno promosso unilateralmente la condivisione di dati sui conti finanziari dei cittadini americani. L’adozione poi del “*Common Reporting Standard*” (CRS) dall’OCSE nel 2014 ha segnato l’inizio di un allineamento delle norme sulla cooperazione amministrativa agli *standard* internazionali ed europei.

Si è, poi, inteso esaminare l’evoluzione delle leggi che, nel tempo, hanno modificato la Direttiva 2011/16/UE e i diversi processi di implementazione della Dac 6 nei Paesi europei, tratteggiandone le peculiarità e gli aspetti più rilevanti. Anche in campo I.V.A., partendo dal Regolamento (UE) N. 904/2010 del 7 ottobre 2010 si è ricostruita una panoramica sia sui soggetti che sugli strumenti e/o sistemi che si sono strutturati nel tempo affinché gli Stati possano contare su un complesso normativo, il più possibile armonico, che consenta una cooperazione efficace.

L’elaborato si conclude attraverso uno sguardo, seppur rapido, sui profili di utilizzabilità, anche da un punto di vista processuale penale, delle informazioni acquisite attraverso le procedure cooperative.

CAPITOLO I

L'EVOLUZIONE DELLA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA INTERNAZIONALE IN MATERIA FISCALE

1. PREMESSA

L'intensificarsi delle relazioni commerciali e delle attività con proiezione transfrontaliera hanno indotto gli Stati, sin dalla metà del XIX secolo, a dover coordinare i propri sistemi tributari attraverso la conclusione di trattati internazionali. Al riguardo, un ruolo fondamentale è stato svolto dallo strumento dello scambio di informazioni nel settore fiscale, che ha il merito di aver rafforzato l'attività di accertamento delle imposte e, più in generale, la lotta contro le frodi fiscali. Lo strumento storicamente di maggiore importanza e sicuramente più utilizzato è senza dubbio quello delle Convenzioni cosiddette bilaterali contro le doppie imposizioni.

Si tratta di accordi internazionali con i quali i Paesi contraenti regolano reciprocamente l'esercizio della propria potestà impositiva sui rispettivi residenti. Esse hanno un duplice scopo: in *primis*, quello di evitare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio; in *secundis*, quello di prevenire l'evasione e, soprattutto, l'elusione fiscale.

Essi si ispirano al modello di Convenzione elaborato in sede OCSE¹. Guardando al passato possiamo ritrovare i primi significativi esempi di trattati di collaborazione fiscale già nel XIX secolo. Si rammenta, ad esempio la stipula, particolarmente significativa avvenuta il 18 agosto 1843 tra Francia e Belgio, della «Convenzione Fiscale Internazionale», considerato il primo vero accordo di assistenza amministrativa tra Stati, seppur limitato alla riscossione dei tributi di registro e di successione.

Analoghe convenzioni furono sottoscritte nel 1845 tra i Paesi del Benelux per lo scambio d'informazioni e documenti concernenti gli atti traslativi e/o attributivi di diritti reali *inter vivos o mortis causa*.

Le fasi maggiormente significative nella storia dell'evoluzione delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni sul reddito e il patrimonio sono state sostanzialmente due: la

¹ Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, fondata il 16 aprile 1948 (come O.E.C.E. – Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica, istituzione che ha preceduto l'OCSE). Il 30 settembre 1961 è stata trasformata in O.C.S.E..

prima, intercorsa nel periodo compreso tra le due guerre; la seconda, a partire dal secondo dopoguerra, grazie soprattutto all'opera dell'OCSE.

Dopo la prima guerra mondiale, in realtà, la stipula delle convenzioni si è limitata alla risoluzione di pendenze fiscali sorte dai nuovi assetti determinati dalla dissoluzione dell'Impero Austro-Ungarico. Altre, invece, hanno trovato genesi per ragioni di contiguità territoriale (Francia – Monaco 1925, Italia - San Marino 1939).

Nel secondo dopoguerra, invece, la partecipazione dell'OCSE nelle relazioni internazionali in materia di doppia imposizione è sempre stata determinante. La prima iniziativa in questo senso viene fatta risalire alla risoluzione dell'O.E.C.E. del marzo 1956, che istituì un Comitato fiscale per lo studio di “questioni relative alla doppia imposizione internazionale ed altre questioni fiscali di simile natura tecnica”. Nel 1971 ci fu una trasformazione e il Comitato assunse la denominazione per gli Affari Fiscali, composto dai funzionari governativi dei Paesi membri incaricati della negoziazione dei trattati contro la doppia imposizione.

Quanto all'Italia, la prima convenzione internazionale in materia risale al periodo compreso tra le due guerre mondiali: si tratta dell'accordo multilaterale, stipulato il 6 aprile 1922 con Austria, Ungheria, Regno di Jugoslavia, Polonia e Romania.

La Convenzione, basata sulla ripartizione del potere d'imposizione tra lo Stato di produzione del reddito e quello di residenza del beneficiario, effettuava una distinzione tra imposte indirette e dirette. Le imposte indirette, infatti, erano considerate di competenza dello Stato nel quale si trovava il bene tassato, mentre per quelle dirette era prevista la tassazione nel Paese di residenza fiscale del contribuente, ovvero in quello nel quale era stata prestata l'attività nel caso di redditi da lavoro. Fu di fatto la nascita del concetto attuale di stabile organizzazione.

In caso di doppia imposizione, il contribuente era legittimato a sporgere reclamo all'autorità fiscale dello Stato del quale aveva la cittadinanza. Nel caso di accoglimento, le amministrazioni finanziarie dello Stato in cui il reddito era stato prodotto e quello di residenza del contribuente avrebbero dovuto procedere a dirimere la controversia.

Sulla base di questa prima convenzione, nel 1925 ne venne stipulata una successiva con la Germania, alla quale fecero seguito quella con la Francia del 1930 e quella con il Belgio del 1931. Dalla fine della seconda guerra mondiale l'Italia ha sottoscritto accordi, spesso a seguito di lunghi negoziati, con numerosi Stati, tra i quali spicca la Convenzione con gli U.S.A. del 1955.

Come noto, nel nostro ordinamento, in ossequio a quanto dettato dalla Carta Costituzionale, le Convenzioni contro le doppie imposizioni entrano a far parte dell'ordinamento giuridico soltanto all'esito di un procedimento di ratifica da parte del Parlamento, il quale conferisce piena e integrale esecuzione al trattato internazionale.

2. IL PRINCIPIO DI NON COLLABORAZIONE TRA STATI

L'imposizione fiscale, ovverosia il potere di imporre e riscuotere le imposte, rappresenta storicamente uno degli elementi fondanti di uno Stato moderno, un'area gelosamente riservata alla disciplina pubblicistica², poco permeabile ad interferenze di fonte estera.

Da quanto detto deriva che i singoli Stati non possano adottare norme impositive la cui efficacia si estenda oltre il proprio territorio politico e, viceversa, non debbano riconoscere validità a provvedimenti amministrativi e giudiziari emessi dai competenti organi di altri Stati³.

I principi sopra individuati sarebbero l'evidenza dell'esistenza, a livello internazionale, di un principio di non collaborazione tra Stati⁴. In tal senso, ciascun Paese potrebbe legittimamente sottrarsi all'esercizio, sul proprio territorio, di poteri pubblicistici di altri Stati. In altri termini, così come evidenziato in dottrina *“nel territorio dello Stato opera, in via esclusiva, unicamente la legge tributaria di quello Stato, obbligando tutti coloro, sia cittadini che stranieri, che realizzano il presupposto di imposta”*⁵.

Questa concezione, ormai datata, della sovranità ha trovato in campo tributario espressione nella dottrina della territorialità dell'imposta, che postula una potestà tributaria limitata, potendo ciascuno Stato tassare esclusivamente i redditi prodotti in seno al proprio territorio (da residenti e non residenti), senza considerare quelli prodotti all'estero (anche se prodotti da residenti). Questa storica impostazione, che tendeva a confinare l'efficacia della norma (non solo tributaria) nello spazio, è stata nel tempo superata grazie all'affermarsi del principio della personalità della legge che lega l'applicazione della norma, più che entro un

² Il diritto tributario è stato considerato una branca del diritto pubblico e, in particolare, del diritto amministrativo. A.D. GIANNINI definì il diritto tributario come *“quel ramo del diritto amministrativo che espone i principi e le norme relativi all'imposizione e alla riscossione dei tributi e analizza i conseguenti rapporti giuridici tra gli enti pubblici e i cittadini”*.

³ La cui cogenza è condizionata a un loro riconoscimento unilaterale da parte dello Stato interessato (ovvero attraverso la stipula di un trattato).

⁴ MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2021, pp. 120-121.

⁵ BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, pp. 42-43.

determinato ambito territoriale, alle persone che presentano un “collegamento” con lo Stato di adozione della legge (si pensi *in primis* ai cittadini), ovunque gli stessi si trovino⁶.

Ciò ha aperto i sistemi giuridici di numerosi Paesi avendo gli stessi, da una parte, beneficiato di un’inedita proiezione extra-territoriale, con riferimento a fatti e situazioni accaduti fuori dal loro territorio e, dall’altra, dovuto riconoscere l’esercizio di analoghi poteri da parte dei sistemi giuridici stranieri⁷.

Nel comparto fiscale, questo cambio di paradigma, ha portato ad un progressivo passaggio da un sistema di imposte reali, coerente con una impostazione basata sul principio di territorialità, ad un regime strutturato su imposte personali, più adatte ad intercettare una ricchezza - divenuta nel tempo sempre più mobile, transnazionale e spesso sfuggente - ovunque la stessa venga prodotta.

In tale contesto, pur se la potestà impositiva dei singoli Paesi, al di fuori del proprio territorio, non trova particolari limitazioni, è bene precisare che la prassi fiscale internazionale esclude, in linea di principio, la possibilità di tassare quei soggetti o quelle attività/beni che non presentino un sufficiente grado di collegamento con l’ordinamento giuridico o il territorio dello Stato (“*genuine and reasonable link*”)⁸.

Il predetto principio costituisce il limite al potere degli Stati di individuare fattispecie impositive esterne al proprio territorio, richiedendo la presenza di un “ragionevole collegamento” (“*genuine and reasonable link*”) con il territorio dello Stato stesso⁹.

3. LA PROGRESSIVA EVOLUZIONE IN SENSO GLOBALE DELL’ECONOMIA E IL CAMBIO DI PARADIGMA NELLA COOPERAZIONE FISCALE TRA STATI

La cooperazione tributaria tra gli Stati ha subito nel tempo una vera trasformazione passando dall’essere pensata per impedire o limitare le doppie imposizioni¹⁰ ad uno dei principali

⁶ Si pensi, in prima battuta, alle diverse ipotesi introdotte dal legislatore nazionale di applicazione della legge penale ai cittadini italiani che commettono fatti penalmente rilevanti all’estero (ovviamente solo nei casi stabiliti dalla legge stessa).

⁷ AVOLIO D., *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2021, pp. 2-3.

⁸ FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, CEDAM Editore, Padova, 2023, p. 121.

⁹ Come chiarito da autorevole dottrina (MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2021, pp. 127-128.), i *link* possono essere di natura:

- soggettiva (o personale), valorizzando, quindi, il rapporto del soggetto con l’ordinamento giuridico (la cittadinanza) o con il territorio dello Stato (la residenza);
- oggettiva (o reale), prendendo a riferimento il luogo di produzione del reddito, vale a dire il luogo ove il singolo Paese ritiene si sia realizzato il presupposto di imposta.

¹⁰ In linea generale, i sistemi tributari degli Stati tassano, ai fini dell’imposizione personale (e, con alcune peculiarità, di quella societaria), per i soggetti residenti, tutti i redditi prodotti sia sul territorio sia all’estero (principio della

strumenti di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale internazionale, al punto che la sua funzione originaria *“può dirsi sia divenuta secondaria rispetto a quella preposta a dare attuazione all'interesse fiscale (inteso come interesse alla perequata ed effettiva distribuzione del carico tributario) dello Stato richiedente le informazioni”*¹¹.

La cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati è andata crescendo nel tempo in maniera proporzionale e parallelamente alla crisi dei tradizionali modelli di tassazione provocata dalla globalizzazione¹² dell'economia.

A livello internazionale tutto ciò è potuto accadere quale conseguenza dell'enorme integrazione e apertura dei mercati internazionali e delle relazioni oltre confine tra operatori economici, grazie alla facilità di trasferimento dei capitali, alla mobilità in costante aumento dei fattori produttivi e dallo sviluppo impetuoso delle tecnologie telematiche che hanno fatto esplodere il commercio globale.

Tali eventi hanno e avranno sempre più conseguenze sui sistemi normativi dei singoli stati. I fenomeni della globalizzazione dei mercati economici e finanziari hanno condotto alla possibilità di intrattenere rapporti commerciali con soggetti ubicati in altri Stati, nonché alla concreta opportunità di delocalizzare il processo produttivo in quegli Stati esteri dove il sistema tributario risultasse più conveniente rispetto ad altri, al fine di ottimizzare i benefici, anche di natura fiscale, offerti dalle legislazioni di destinazione.

Una delle principali conseguenze è che alcuni Paesi sono diventati “interessanti” per motivi fiscali e attrattivi anche per le opportunità concesse dai rispettivi ordinamenti.

worldwide taxation) e, per i soggetti non residenti, i soli prodotti sul territorio nazionale (principio di territorialità). I criteri di collegamento, sia soggettivi che oggettivi, come residenza, domicilio o stabile organizzazione, diventano cruciali in questo contesto. Il rischio di doppia imposizione sorge quando due ordinamenti ritengono di poter tassare lo stesso soggetto o lo stesso presupposto impositivo. L'utilizzo di criteri di accertamento diversi dal territorio può intercettare i limiti della potestà impositiva di ogni singolo Stato, che non può estendersi al di fuori dei propri confini.

¹¹ Così C. SACCHETTO, *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, in Enc. Dir., Annali I, Milano, 2007, p. 537.

¹² La definizione universalmente accettata di globalizzazione è la seguente: *“La globalizzazione si riferisce alla crescente interdipendenza dei paesi di tutto il mondo per via del crescente volume e della varietà delle transazioni transfrontaliere in beni e servizi e delle leggi internazionali sui capitali, anche attraverso la più rapida diffusione delle tecnologie”* (testo tradotto dall'inglese). Cfr. FMI, *World Economic Outlook*, maggio 1997. In maniera analoga, questo fenomeno è stato descritto dall'Assemblea Parlamentare del Consiglio d'Europa come *“la sempre più stretta integrazione economica di tutti i Paesi del mondo per effetto della liberalizzazione e del conseguente aumento sia del volume sia della varietà degli scambi internazionali di beni e servizi, del calo dei costi di trasporto, della crescente intensità della internazionalizzazione del capitale, dell'immensa crescita della forza lavoro globale, e dell'accelerata diffusione della tecnologia in tutto il mondo, in particolare delle comunicazioni”*. Cfr. Assemblea Parlamentare del Consiglio d'Europa, *Resolution 1573, Realising both economic growth and social protection in Europe in an era of globalisation*, 3 ottobre 2007.

La diversità tra gli ordinamenti tributari degli Stati, non allineati e armonizzati tra loro, ha spinto gli stessi ad innestare una vera e propria competizione basata sull'aggiornamento delle rispettive politiche fiscali per richiamare gli investimenti stranieri e non restare esclusi dal panorama economico globale¹³, generando autentici fenomeni di concorrenza fiscale¹⁴ tra i diversi Paesi, con inevitabili conseguenze anche nelle relazioni internazionali.¹⁵

Spesso si è arrivati ad invertire il naturale paradigma produttivo arrivando a organizzare l'attività aziendale tenendo presente l'andamento del mercato globale e le differenze tra le normative nazionali, giungendo per tale via ad adottare complesse forme di pianificazione fiscale internazionale¹⁶. Si è cercato, cioè, di ottenere considerevoli risparmi fiscali posizionando le varie funzioni aziendali e allocando la materia imponibile negli Stati con il minore carico fiscale possibile.

Queste metodologie hanno assunto carattere legale (conosciute come *"lecito risparmio d'imposta"*), abusivo (note come *"elusione fiscale"* o *"abuso del diritto"*) o illecito (c.d. *"evasione fiscale"*).

La diffusione delle pianificazioni fiscali aggressive¹⁷ ha portato i vari attori Istituzionali a livello globale ad acquisire coscienza che occorre interventi collettivi ed armonizzati tra di loro, anche e soprattutto al fine di scongiurare fenomeni evasivi ed elusivi, incentrati sul disallineamento delle norme tributarie nei diversi Stati, imponendo, conseguentemente, un deciso rafforzamento degli strumenti giuridici esistenti in materia¹⁸.

È ormai un dato acquisito, infatti, che è impossibile gestire in modo efficace il sistema tributario domestico in assenza di informazioni provenienti da altri Stati e che per monitorare attività economiche senza confini è necessario, anche e soprattutto, un flusso di informazioni fiscali anch'esso senza confini¹⁹, con conseguente adozione di misure multilaterali e una

¹³ Si veda il completo panorama in M. CARBONE – A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021.

¹⁴ La c.d. *"harmful tax competition"*.

¹⁵ Il risvolto estremo di queste condotte si trova chiaramente rappresentato dai cosiddetti paradisi fiscali e finanziari, ossia Paesi che offrono un trattamento fiscale privilegiato, rispetto alla generalità degli altri Stati, al fine di attirare capitali di provenienza estera. Cfr. G. CRUDO, *Dizionario di Economia e Finanza*, Enciclopedia Treccani, 2012, nonché N. POLLARI, *Economia e sicurezza nazionale: obiettivo di un moderno Servizio di intelligence*, in GNOSIS Rivista italiana di intelligence, 2001.

¹⁶ Tale situazione patologica è nota come *"pianificazione fiscale aggressiva"*. Essa consiste, infatti, *"nello sfruttare a proprio vantaggio gli aspetti tecnici di un sistema fiscale o le disparità esistenti fra due o più sistemi fiscali al fine di ridurre l'ammontare dell'imposta dovuta"*. Vgs. Raccomandazione della Commissione Europea del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE).

¹⁷ Sul tema v. P. PISTONE, *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*. In: F. AMATUCCI, R. CORDEIRO GUERRA, *L'elusione e l'evasione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, Roma, 2016.

¹⁸ Così in *Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, n.4/2015, p. 521.

¹⁹ Cfr. P. VALENTE – C. ALAGNA – S. MATTIA (a cura di), *Controversie internazionali*, Milano, 2013, p. 274.

cooperazione effettiva per contrastare fenomeni che sono stati favoriti nel tempo da alcuni Stati.

Sull'argomento si è assistito ad un particolare atteggiarsi dei singoli Stati tra le discordanti esigenze di difesa e concorrenza da un lato, e di integrazione e coordinamento dall'altro, che parte della dottrina ha definito come uno dei “*paradossi dell'avvento della globalizzazione*”²⁰ poiché da un lato gli Stati si interfacciano in termini di competizione fiscale e dall'altro devono collaborare per tutelare i propri sistemi fiscali interni.

Non si può, allora, che potenziare e promuovere la cooperazione tra giurisdizioni come strumento irrinunciabile per cercare di garantire una corretta omogeneizzazione tributaria internazionale.

Dal punto di vista politico, l'impulso decisivo è arrivato dal G-20 di Londra del 2009, che ha preannunciato la “*fine del segreto bancario*” inaugurando una nuova stagione di cooperazione tra le Autorità fiscali al fine di contrastare la c.d. *harmful tax competition* e rimuovere i persistenti unilateralismi nazionali, non più tollerabili in tempo di crisi economica mondiale²¹.

Tale decisione ha spinto i c.d. Paesi non cooperativi ad adeguarsi progressivamente agli standard globali²² stabiliti dal *Global forum on Transparency and Exchange of Information*²³, i quali includono, tra le varie disposizioni, la non opponibilità del segreto bancario nel contesto dello scambio di informazioni su richiesta²⁴.

²⁰ A. BUCCISANO, *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013. Sul tema anche C. SACCHETTO, *La cooperazione fiscale internazionale. In particolare, lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione – Prolusione ai Corsi dell'Accademia della Guardia di finanza*, 2008.

²¹ Per un'analisi puntuale degli esiti del G-20 di Londra si rinvia a M. SERINO, *Scambio di informazioni e paradisi fiscali – Questioni aperte*, in *il Fisco*, n. 19, 2010, p. 2963 ss.

²² Basati su tre principi fondamentali: lo scambio su richiesta delle informazioni *foreseeable relevant*, per l'applicazione della legislazione nazionale; la non opponibilità del segreto bancario; l'affidabilità e la riservatezza delle informazioni scambiate. I suddetti principi mirano alla trasparenza assoluta dei dati finanziari, ostacolando in maniera concreta la possibilità, per i contribuenti, di detenere all'estero attività finanziarie e patrimoniali in maniera occulta.

²³ Costituito nel 2000 e riorganizzato nel 2009, è stato protagonista, negli ultimi 15 anni, dell'azione di contrasto al segreto bancario. Il *Global Forum*, con Segretariato presso l'OCSE, si riunisce periodicamente come luogo di confronto sulla trasparenza e lo scambio di informazioni in ambito fiscale. Ad esso il G20 ha affidato il compito di promuovere e monitorare l'effettiva trasparenza fiscale per quanto riguarda lo scambio di informazioni su richiesta (con l'emissione periodica di giudizi e rating sulla performance) e lo standard unico globale di scambio automatico di informazioni fiscali a fini finanziari.

²⁴ Lo scambio di informazioni può essere di tre tipi: a richiesta, quando le informazioni attengono ad un caso specifico, per il quale non bastano le comuni fonti di informazione disponibili secondo procedura fiscale nazionale; automatico, quando le informazioni, che afferiscono ad una o più categorie di reddito, originarie in uno degli Stati e percepiti nell'altro Stato contraente, sono trasmesse con sistematicità all'altro Stato; spontaneo, quando le informazioni, reperite da uno Stato contraente, nel corso di controlli eseguiti nel proprio territorio, sono condivise con un altro Stato contraente, interessato dalle medesime informazioni. Così Cfr. N. POLLARI, S. NOTA, *Percorsi di fiscalità internazionale*, Roma, 2019, p. 385.

Il *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* ha svolto dunque un ruolo significativo, conducendo alla firma dei *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs).

Questi accordi costituiscono un modello di Convenzione dedicato allo scambio di informazioni, presentandosi come un'alternativa all'articolo 26 del Modello OCSE ed attagliandosi perfettamente nei rapporti con le giurisdizioni *offshore*²⁵.

Parallelamente, in occasione dell'incontro a Città del Messico del 2009, è stato deciso di porre in essere azioni che in maniera continuativa potessero monitorare (*peer review*²⁶) i caratteri formali e sostanziali delle legislazioni e delle amministrazioni di tutti gli Stati OCSE e non OCSE, finalizzati a verificare l'effettiva implementazione degli standard di trasparenza e scambio di informazioni.

La vera svolta nella direzione della trasparenza fiscale si è avuta, però, con il vertice di San Pietroburgo del settembre 2013, nel quale i *leaders* del G20 si sono impegnati a supportare i lavori dell'OCSE nell'implementazione di uno *standard* globale sullo scambio automatico di informazioni finanziarie a fini fiscali.

Si è preso atto, infatti, che in un contesto globalizzato di economia e dei mercati e di elevata mobilità dei capitali lo scambio di informazioni su richiesta non fosse in grado di garantire il corretto accertamento delle imposte dovute dai contribuenti²⁷.

Nella prospettiva di potenziare lo strumento e superare i limiti posti dal segreto bancario, il modello FATCA²⁸ si è pertanto evoluto in una piattaforma di negoziazione di accordi internazionali e in uno standard per lo scambio automatico di informazioni tra le autorità dei Paesi aderenti, elaborato dall'OCSE nel 2014 e denominato *Common Reporting Standard* (CRS)²⁹.

²⁵ Cfr. N. POLLARI, S. NOTA, *Percorsi di fiscalità internazionale*, Roma, 2019, p. 321-322.

²⁶ Sul processo di "*peer review*", cfr. C. GARBARINO – A. TURINA, *Trasparenza e scambio di informazioni nell'ambito del Global Forum Ocse*, in *Fiscalità e commercio internaz.*, n. 10, 2011, p. 32 ss.

²⁷ Così in *Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, n. 4/2015, p. 523.

²⁸ *Foreign Account Tax Compliance Act*. I modelli FACTA nascono come disciplina speciale e unilaterale USA, emanata nel 2010 per contrastare l'utilizzo dei conti correnti accessi all'estero dai contribuenti americani e mai dichiarati all'*Internal Revenue Service (IRS)*. L'*IRS* è l'agenzia governativa deputata alla riscossione dei tributi all'interno del sistema tributario degli Stati Uniti.

²⁹ Il 29 ottobre 2014, rappresentanti di ben 51 Paesi e giurisdizioni appartenenti al *Global Forum* dell'OCSE hanno firmato, a Berlino, tale l'accordo, secondo cui le istituzioni finanziarie degli Stati firmatari devono trasmettere in forma automatica all'amministrazione fiscale della giurisdizione di residenza i dettagli relativi ai conti finanziari detenuti per conto di contribuenti che hanno la residenza in giurisdizioni con cui la propria autorità fiscale scambia informazioni.

Guardando all'Europa e volendo sintetizzare i passaggi più salienti, il legislatore comunitario con la Direttiva n. 77/799/CEE³⁰ ha dettato, in materia di imposte sui redditi, regole e principi comuni per lo scambio di informazioni, sulla cui base sono stati adottati i successivi atti comunitari in materia di mutua assistenza tributaria. La fonte principale a cui bisogna far riferimento in materia di scambio di informazioni relativamente alle imposte dirette è, allo stato, la Direttiva del Consiglio n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (cd. DAC 1) che, dal 1° gennaio 2013, ha sostituito la Direttiva 77/799/CEE, abrogata³¹.

Ulteriore passo in avanti si è avuto con l'estensione della reciproca assistenza fra le amministrazioni finanziarie all'IVA³² e alle accise gravanti sul consumo di oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi.

In relazione all'imposta sul valore aggiunto, in seguito all'istituzione del mercato unico senza barriere interne, dove si garantisce la libera circolazione di beni, persone, servizi e capitali, con l'obiettivo di prevenire perdite di gettito dell'IVA per gli Stati membri, il 27 gennaio 1992 il Consiglio ha adottato il Regolamento n. 218/1992, introducendo specifiche disposizioni per istituire un sistema comune di scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri in merito alle transazioni intracomunitarie.

La Direttiva 79/1070/CEE e il Regolamento del Consiglio n. 92/218/CEE, sono confluiti nel Regolamento 1798/2003/CEE, poi sostituito dal Regolamento UE del 7 ottobre 2010, n. 904³³.

Volendo tirare le fila, è possibile affermare come in origine e per lungo tempo, il *driver* verso la ricerca di una maggiore cooperazione tra Stati nell'ambito fiscale sia stata l'esigenza di tutelare ed incentivare al massimo il commercio ed i traffici internazionali, riducendo al minimo possibili fenomeni di doppia imposizione.

A partire almeno dal 2009, la richiamata esigenza ha lasciato il terreno ad una nuova e diametralmente opposta necessità: se, infatti, la comunità internazionale, per oltre 50 anni, si è preoccupata affinché le imprese, in specie le multinazionali, non fossero tassate due volte per i profitti realizzati all'estero, oggi a spingere gli Stati a condividere le informazioni e

³⁰ Direttiva 77/799/CEE, attinente alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri relativamente alle imposte dirette.

³¹ Cfr. *Notiziario della Scuola di Polizia Economico-Finanziaria della Guardia di Finanza*, n. 4/2021, pag. 686.

³² Direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979.

³³ Così Cfr. N. POLLARI, S. NOTA, *Percorsi di fiscalità internazionale*, Roma, 2019, p. 322.

cooperare ai fini fiscali è la lotta alla doppia non tassazione, ai paradisi fiscali, al ricorso abusivo dei trattati.

Dunque, conoscere la situazione patrimoniale, economica e finanziaria del singolo contribuente è funzionale a un sistema che tassi in maniera equa i contribuenti rispetto alla ricchezza prodotta *worldwide* e agli altri consociati, evitando fenomeni di doppia non imposizione.

4. IL PROGETTO BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING)

A ben vedere negli ultimi 50/60 anni in ambito internazionale, da un alto, si è avuta una rapida integrazione giuridica riguardante, in generale, differenti settori economici, in modo particolare, i diritti delle merci e, in una posizione subordinata, i diritti dei cittadini, a cui non è corrisposta un altrettanto efficace armonizzazione dei sistemi fiscali nazionali a causa della rivendicata sovranità degli Stati e dei diversi obiettivi di politica fiscale.

Nel corso dell'ultimo decennio, gli ordinamenti nazionali si sono dimostrati inadeguati nel fronteggiare le pratiche fiscali aggressive di alcune società operanti su scala globale: in pratica, dal problema della doppia imposizione, si è passati a quello della doppia non imposizione.

La prima conseguenza della mancanza di integrazione fiscale tra i paesi è la presenza di disarmonie nella normativa fiscale a livello internazionale. Sfruttando queste differenze molte imprese multinazionali cercano di ridurre l'ammontare delle imposte dovute allo Stato, attraverso forme di pianificazione fiscale aggressiva, con conseguente e consistente danno per le casse erariali.

Tra le principali strategie di pianificazione fiscale aggressiva si possono citare a titolo esemplificativo:

- disallineamenti tra strumenti ed entità finanziarie ibride³⁴;

³⁴ Distinguiamo due tipologie di entità ibride: classica e inversa. L'entità Ibrida CLASSICA è un'entità che viene considerata fiscalmente OPACA (cioè come una c.d. *corporate*, equivalente a una società di capitali soggetta a tassazione) nello Stato in cui viene costituita e fiscalmente TRASPARENTE (cioè come una c.d. *partnership*, equivalente a una società di persone) dallo Stato investitore, ovvero lo Stato nel quale si trova una società socia qualsiasi. L'entità Ibrida INVERSA è un'entità che viene considerata fiscalmente TRASPARENTE nello Stato in cui viene costituita e fiscalmente OPACA nello Stato investitore, ovvero lo Stato nel quale si trova una società socia qualsiasi. Il ricorso allo strumento finanziario ibrido è finalizzato a sfruttare le asimmetrie tra i diversi ordinamenti nazionali al fine di determinare situazioni di vantaggio indebito quali ad esempio: doppie non imposizioni; deduzioni plurime in relazione alla medesima spesa; deduzioni in un Paese di imposte mai corrisposte altrove; differimento a lungo termine del pagamento delle imposte dovute.

- disallineamenti derivati dall'utilizzo di stabili organizzazioni³⁵;
- utilizzo di Paesi che non hanno implementato la normativa antielusiva *Controlled Foreign Company*;
- utilizzo di Paesi che non hanno implementato la normativa antielusiva sulla deducibilità degli interessi e sui costi relativi a finanziamenti;
- utilizzo di regimi fiscali dannosi;
- utilizzo abusivo dei benefici concessi dai trattati contro la doppia imposizione;
- elusione dello *status* di stabile organizzazione.

A tal fine, i principali meccanismi utilizzati sono:

- strumenti ed entità che mirano a sfruttare le asimmetrie tra i diversi ordinamenti nazionali;
- regimi preferenziali di favore (es. patent box³⁶);
- utilizzo abusivo dei benefici concessi dai trattati contro la doppia imposizione;
- elusiva assenza di stabile organizzazione.

Il problema della pianificazione fiscale aggressiva costituisce una grossa criticità per i singoli Stati che non sono in grado di contrastare o prevenire, soprattutto perché le tecniche di pianificazione fiscale sono conformi alla lettera ma non alla "*ratio*" delle norme fiscali. Come già accennato, al giorno d'oggi, il problema da risolvere a livello internazionale non è tanto quello di evitare la doppia imposizione, quanto piuttosto quello di evitare la doppia non imposizione.

È proprio per far fronte a questo cambio di paradigma che la comunità internazionale ha avviato diverse iniziative quali il progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) dell'OCSE e l'ATAD (*Anti Tax Avoidance Directive*) della Commissione Europea che

³⁵ L'art. 162 del TUIR definisce la stabile organizzazione come "*una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività sul territorio dello Stato*". In modo analogo l'articolo 5 del modello di convenzione OCSE afferma che "*Ai fini della presente Convenzione, il termine "stabile organizzazione" designa una sede fissa di affari attraverso la quale un'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.*"

³⁶ Il patent box, in Italia, è un'agevolazione che prevede la parziale esenzione (50%) dei redditi che derivano dall'utilizzo di alcuni beni immateriali (brevetti industriali, software; know-how; disegni o modelli). L'obiettivo è quello di favorire un maggior numero di investimenti nelle attività di ricerca e di sviluppo, di incentivare il rientro in Italia dei beni immateriali che al momento risultano collocati all'estero, nonché il mantenimento di quelli che si trovano già in Italia per evitare una loro ricollocazione all'estero. I marchi erano inizialmente agevolabili, poi sono stati esclusi per effetto delle prescrizioni OCSE con decorrenza dal periodo d'imposta 2017. Dunque rientrano nell'agevolazione solo i marchi per cui i soggetti interessati abbiano effettuato opzione nel 2015 e 2016".

hanno lo scopo di dare risposte coordinate ed efficaci volte a contrastare i fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva che genera l'erosione della base imponibile.

In occasione del meeting del G20 tenutosi in Messico nel 2012, i leader si impegnarono a contrastare le pratiche di erosione della base imponibile e trasferimento degli utili³⁷ e nel successivo G20 di Mosca del 2013, approvarono un progetto comune. Per la prima volta, tutti i paesi dell'OCSE e del G20, hanno lavorato insieme per disegnare una risposta comune alle sfide della tassazione internazionale.

Più in particolare, al G20 di Mosca (19-20 Luglio 2013), venne approvato il “Piano d'Azione” (*Action Plan*) sul fenomeno B.E.P.S. presentato dall'OCSE e, in soli due anni, nell'ottobre 2015, vennero consegnati ben 13 *report* con i risultati finali del progetto.

Ideato congiuntamente dall'OCSE e dal G20, il progetto BEPS è un piano d'azione volto a contrastare il trasferimento di utili in Paesi con un sistema fiscale più conveniente oltre che le più gravi forme di evasione fiscale da parte di gruppi multinazionali.

Così come si evince dalla lettura della nota breve n. 13 dell'Ottobre 2015 del Senato³⁸ “*per Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) si intende l'insieme di strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per erodere la base imponibile (base erosion) e dunque sottrarre imposte al fisco. La traslazione dei profitti (profit shifting) da paesi ad alta imposizione a paesi a tassazione nulla o ridotta è, di fatto, essa stessa una strategia che conduce all'erosione della base imponibile. Tali pratiche sono consentite: da strategie fiscali aggressive in contesti ad alto tasso di innovazione, digitalizzazione e globalizzazione; dalla rigidità dei sistemi fiscali a fronte di una estrema "flessibilità dei redditi di impresa"; dalla possibilità di scindere l'imposizione delle fonti reddituali dalle attività economiche che le generano; dall'assenza di coordinamento e dalla presenza di asimmetrie tra i diversi regimi fiscali nazionali ad esempio in termini di un differenziale trattamento (a fini fiscali) delle componenti di bilancio di impresa (e.g. interessi, dividendi, ecc.) e di una valutazione non uniforme delle voci reddituali associate a transazioni intra-gruppo e non*”.

L'OCSE e gli Stati del G20 concordano sul fatto che tali problematiche possono essere risolte unicamente adottando misure condivise a livello internazionale. L'obiettivo

³⁷ In inglese “*Base Erosion and Profit Shifting*.”

³⁸ chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf

principale del progetto BEPS (che vede il coinvolgimento di oltre 100 Paesi) è fare in modo che gli utili siano tassati nel luogo in cui si svolgono le attività che li generano.

Anche se alcune delle pratiche messe in opera sono illegali e altre no, l'OCSE sostiene che queste azioni pregiudicano comunque l'equità e l'integrità dei sistemi fiscali (cosiddetti *spillovers*), perché le imprese che operano a livello internazionale possono utilizzare pratiche di erosione della base imponibile e di trasferimento degli utili per ottenere un vantaggio competitivo rispetto alle società operanti esclusivamente a livello nazionale. L'OCSE ha stimato che le entrate perse a causa delle pratiche BEPS si aggirano attorno ai 100-240 miliardi di dollari l'anno, circa tra il 4% ed il 10 % del gettito mondiale delle imposte sulle società.

Il pacchetto di misure BEPS comprende:

- l'adozione di nuovi standard minimi in materia di scambio di informazioni tra paesi, con l'obiettivo di fornire, per la prima volta, ai governi un quadro completo delle strategie impiegate dalle imprese multinazionali;
- il contrasto all'abuso (uso) dei trattati, per porre fine allo sfruttamento della società veicolo (*conduit company*) con scopi elusivi;
- la limitazione delle pratiche fiscali dannose, in particolare nel campo della proprietà intellettuale;
- l'incentivazione dello scambio automatico di informazioni avente ad oggetto gli accordi fiscali stipulati tra multinazionali e Stati (*ruling*);
- l'incentivazione della conclusione di accordi tra le amministrazioni fiscali dei paesi al fine di evitare che le azioni di contrasto alla doppia tassazione internazionale si traducano in azioni tese a consentire la doppia non imposizione internazionale.

Inoltre, come evidenzia anche la citata nota del Senato dell'ottobre 2015, il Pacchetto BEPS rivede le linee guida in tema di *transfer pricing* con l'obiettivo di impedire il ricorso alle cd. “*cash box*” e ridefinisce il concetto di stabile organizzazione per porre un freno alle pratiche di erosione della base imponibile rese possibili dalla previgente nozione³⁹.

³⁹ Sempre la citata nota afferma che “*Le cash box sono società, localizzate in paesi a giurisdizione fiscale favorevole, in cui vengono trasferiti i profitti frutto di attività imprenditoriali condotte in paesi ad alta imposizione.*”

In sostanza, il “Piano d’Azione” individuava un programma suddiviso in 15 misure/azioni volte al raggiungimento degli obiettivi del progetto BEPS⁴⁰.

Le azioni da 2 a 14 sono articolate su tre pilastri: il primo, dare coerenza ai regimi fiscali nazionali in materia di attività trans-nazionali; il secondo, rafforzare i requisiti sostanziali alla base degli standard internazionali vigenti, perseguendo un riallineamento della tassazione (e dei regimi impositivi) con la localizzazione sostanziale delle attività produttive e la creazione del valore; l’ultimo, aumentare la trasparenza, lo scambio di informazioni e migliorare le condizioni di certezza del diritto sia per il mondo delle imprese che per i governi.

Vi sono, poi, due azioni a carattere trasversale (la prima e la quindicesima) che completano la strategia e rappresentano la base su cui poggiano i tre pilastri: la prima azione, infatti, mira a introdurre un’idonea disciplina fiscale in tema di economia digitale e l’ultima introduce l’impiego di uno strumento convenzionale di tipo multilaterale.

Vediamo le azioni più nel dettaglio:

Azione 1: Economia digitale.

Oggi esistono, nel settore dell’economia digitale, diverse possibilità di ridurre il carico fiscale, attraverso l’erosione della base imponibile e il trasferimento dei profitti nei Paesi a fiscalità più bassa. Ciò per effetto dell’elevato grado di dematerializzazione che connota le *digital enterprises*.

Gli attuali sistemi impositivi e, in particolare, le loro regole e procedure fiscali, a livello nazionale e internazionale, in molte occasioni non risultano capaci di intercettare, e dunque di sottoporre interamente ad imposizione, i redditi prodotti dalle grandi multinazionali operanti nel settore. Di conseguenza occorre individuare un’idonea disciplina fiscale che individui i presupposti dell’imposizione e la sua ripartizione fra le diverse giurisdizioni nello specifico settore. Occorre, sottolinea sempre l’azione n. 1, individuare - data la notevole divergenza tra il luogo in cui avviene la vendita di beni e servizi digitali e quello della tassazione del relativo reddito - forme di tassazione che prescindano dalla presenza di una *taxable presence*.⁴¹

⁴⁰ chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/00941275.pdf

⁴¹ Tale elemento normalmente identifica una stabile organizzazione, nel territorio degli Stati nei cui mercati le multinazionali sono attive.

Le soluzioni individuate fanno riferimento a concetti quali la "presenza digitale significativa" di una determinata impresa nell'ambito dell'economia del territorio di uno Stato diverso da quello di residenza o la "stabile organizzazione virtuale". In tal senso vengono indicati, al fine di verificare la sussistenza dei requisiti per l'individuazione del presupposto, una serie di parametri differenti da quelli tradizionali. La relazione sull'Azione n. 1 si conclude affermando che l'economia digitale non può essere separata dal resto dell'economia, in quanto essa rappresenta in misura sempre maggiore l'economia stessa.

Azione 2: neutralizzare gli effetti degli *Hybrid mismatch*.

Gli *Hybrid mismatch* sono strumenti e strategie idonei a sfruttare le asimmetrie tra i diversi sistemi giuridici nazionali al fine di determinare situazioni di vantaggio indebito, come ad esempio: casi di "doppia non imposizione"; molteplici deduzioni in relazione alla stessa spesa; deduzione in un paese di tasse non pagate altrove.

Azione 3: rafforzare le regole sulle *Controlled Foreign Company*⁴².

È necessario rafforzare l'applicazione delle regole CFC, onde evitare lo spostamento fittizio di redditi verso controllate estere localizzate in Paesi a bassa imposizione fiscale. Gli elementi su cui si concentra l'azione sono il concetto di controllo e la data alla quale devono sussistere i requisiti oggetto della relativa verifica.

Azione 4: evitare l'erosione della base imponibile tramite deduzione di interessi e altre tipologie di oneri finanziari.

Tale azione prevede l'obiettivo di limitare l'erosione della base imponibile derivante dalla deduzione di interessi e altri costi finanziari "infra-gruppo", introducendo delle soglie percentuali che non possono essere superate⁴³.

Azione 5: contrastare le pratiche fiscali dannose in modo più efficace, tenendo conto della trasparenza e della sostanza.

L'azione prevede, al fine di contrastare le pratiche fiscali dannose, un incremento della trasparenza. Ciò evidenziando la sostanza delle operazioni e utilizzando metodologie

⁴² In Italia la normativa sulle *Controlled Foreign Company* (C.F.C.) è oggi regolata dall'articolo 167 del TUIR. Detta disciplina, introdotta nell'ordinamento domestico (nell'art. 127 bis del TUIR poi, per effetto della riforma IRES operata con il D. Lgs. 344 del 2003 nel citato articolo 167) all'inizio del secolo (art. 1 della Legge 21 novembre 2000, n. 342), ha subito, nel tempo, diverse modifiche. Oggi l'imposizione per trasparenza del reddito delle società controllate (per un periodo la disciplina ha prodotto effetti anche sulle società collegate) ai sensi della norma in esame, avviene al verificarsi di 2 condizioni: la prima legata al *tax rate* della società estera; la seconda alla natura dei proventi realizzati dalla società estera. È data facoltà al contribuente di superare la disciplina dimostrando l'esimente prevista nel comma 5 dell'articolo 167.

⁴³ In Italia l'articolo 96 del TUIR rubricato interessi passivi limita la deducibilità degli stessi in funzione degli interessi attivi e altri proventi finanziari nonché del risultato operativo lordo della gestione caratteristica.

condivise nello stabilire *standard* minimi da rispettare per poter usufruire di regimi di favore. In tale contesto e a tal fine il BEPS prevede uno scambio obbligatorio di informazioni tra Paesi in merito alle decisioni riguardanti i regimi agevolati in vigore e le procedure ad essi correlate.

Azione 6: prevenire gli abusi dei trattati.

In questo caso l'obiettivo è quello di evitare, mediante disposizioni antiabuso specifiche, la concessione di vantaggi indebiti, sfruttando le convenzioni contro le doppie imposizioni. Si fa riferimento, in particolare, alla definizione di standard minimi per evitare il cosiddetto "treaty shopping"⁴⁴.

Più in particolare, l'Azione 6, prevede che gli Stati dovrebbero includere specifiche clausole antiabuso in relazione a benefici fiscali concessi in applicazione, magari, delle convenzioni contro le doppie imposizioni. Per effetto di tale azione dovrà essere esplicitato nel titolo e nel preambolo dei trattati che l'obiettivo delle norme pattizie è di eliminare la doppia imposizione, ma «*senza creare opportunità di non imposizione o di ridotta imposizione attraverso l'evasione o l'elusione fiscale*».

Questa modifica (di c.d. *minimum standard*), ha un forte valore interpretativo, tenuto conto che, in base alla convenzione di Vienna del 23 maggio 1969, le clausole dei trattati devono essere interpretate nel loro contesto e alla luce dell'oggetto e scopo dell'accordo internazionale, valorizzando, oltre al testo delle clausole, il preambolo del trattato in questione. Dall'analisi di questa misura anti-abuso si evince come per l'Ocse l'effetto di doppia non imposizione debba essere considerato illegittimo solo se costituisce il frutto di condotte decettive, fraudolente o elusive delle norme del trattato, ovvero quando il beneficio pattizio è conseguito "attraverso l'evasione o l'elusione fiscale".

A seguito del recepimento di tale raccomandazione, le Amministrazioni finanziarie nazionali potranno utilizzare lo strumento dell'interpretazione anti-abuso delle norme dei trattati, per reagire agli accennati fenomeni di "abuso delle Convenzioni e delle Direttive".

Al riguardo è interessante segnalare la posizione espressa dalla Corte di Cassazione⁴⁵ che chiamata a pronunciarsi anche in merito ai presupposti applicativi delle disposizioni dei trattati contro le doppie imposizioni, ha escluso che la tassazione in Italia dei redditi

⁴⁴ Il *treaty shopping* (o "*directive shopping*" in caso di abuso delle direttive unionali) si realizza allorché un soggetto che non risiede in nessuno dei due Stati che hanno stipulato un trattato cerca di ottenere i benefici che il trattato prevede. Ciò attraverso la creazione di società (denominate "*letterboxes*", "*shell companies*", "*conduits*"), quasi del tutto inesistenti sotto il profilo sostanziale.

⁴⁵ Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza (data ud. 17/12/2020) 04/02/2021, n. 2581.

imputabili alla stabile organizzazione occulta trovi ostacolo nelle norme del Trattato Italia-Egitto, in quanto nel caso di specie la parte contribuente non ha dimostrato la sussistenza di un'effettiva doppia imposizione: *“se il bene, in quanto immobile, fosse stato tassato in Egitto ben poteva la contribuente invocare la protezione della convenzione, ma non essendo colpito in quel Paese, assolve i conseguenti oneri fiscali in Italia. Diversamente opinando, si giungerebbe ad una ‘doppia non imposizione’ che è quanto la convenzione Modello Ocse intende parimenti evitare”*.

In altre parole, secondo i supremi giudici di legittimità la mancata tassazione del reddito transnazionale da parte dello Stato contraente al quale è demandata dal trattato la potestà impositiva determinerebbe il ri-espandersi della potestà tributaria italiana e giustificerebbe la pretesa avanzata dall'agenzia delle Entrate. Con tale orientamento interpretativo, gli effetti a favore del contribuente derivanti delle norme di un trattato contro la doppia imposizione vengono, di fatto, circoscritti ai soli casi di effettivo concorso di imposizione da parte dei Paesi contraenti la convenzione stessa.

Si tratta di un pronunciamento criticato in dottrina⁴⁶, che ha avuto modo di rimarcare come le disposizioni pattizie hanno natura di norme distributive, in quanto si limitano a ripartire la potestà impositiva fra Stati che rivendicano il diritto di poter tassare un medesimo reddito transnazionale. Da ciò ne deriva che se anche lo Stato a cui il trattato assegna in via esclusiva la potestà impositiva decida, in piena libertà, di non tassare tale ricchezza transnazionale, l'altro Stato contraente non può pretendere unilateralmente di recuperarla, pena la violazione del principio *pacta sunt servanda* valevole anche nei rapporti di diritto internazionale.

Azione 7: impedire l'elusione dello status di stabile organizzazione.

Questa azione richiede la ri-formulazione, a livello internazionale, di un concetto più complesso di stabile organizzazione, materiale o personale.

Azioni 8, 9, 10: assicurare che i prezzi di trasferimento siano in linea con la creazione di valore.

Azione 11: Stabilire metodologie per raccogliere e analizzare i dati relativi all'attuazione del progetto BEPS.

Azione 12: Richiedere ai contribuenti di dichiarare preventivamente gli accordi di pianificazione fiscale aggressiva.

⁴⁶ M. ANTONINI, P. PIAVAVIGNA, “Stabile organizzazione, i trattati fiscali si applicano solo nei casi di effettiva duplice tassazione”, Norme e Tributi Mese, 1 giugno 2021, n. 6, p. 48-58.

Questa azione riguarda le metodologie da applicare per avere conoscenza preventiva degli schemi di pianificazione fiscale aggressiva adottata dai contribuenti, tra cui la previsione dell'obbligo, in capo al contribuente, di presentare una dichiarazione all'Amministrazione finanziaria.

Azione 13: Riesaminare la documentazione dei prezzi di trasferimento.

L'azione mira a migliorare la documentazione richiesta alle imprese multinazionali in tema di *transfer pricing*. Più in dettaglio viene richiesto ai contribuenti uno standard minimo, comprensivo dell'indicazione delle imposte pagate nei vari Stati, in modo che le singole Amministrazioni dei Paesi coinvolti possano identificare le aree a rischio elusione e indirizzare opportunamente la propria attività di controllo.

È prevista la creazione di un *master file* al quale potranno accedere le Amministrazioni dei principali Paesi, di un *local file* per ogni Paese⁴⁷ e di un rapporto *Country by Country*⁴⁸;

Azione 14: Rendere i meccanismi di risoluzione delle controversie più snelli ed efficaci.

L'azione ha lo scopo di aumentare l'efficacia dei meccanismi di risoluzione delle controversie. È stato stabilito uno standard con cui i paesi si sono impegnati a cercare di risolvere le controversie in un lasso di tempo medio di 24 mesi.

Azione 15: Sviluppo di uno strumento multilaterale.

L'ultima azione sollecita l'uso di uno strumento multilaterale per apportare modifiche ai trattati, evitando che ciascun Stato debba sottoscrivere ogni volta i trattati bilaterali.

L'Action Plan identifica, dunque, specifiche azioni dirette a fornire, ai Governi, gli strumenti necessari per contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile.

Per quattro Azioni⁴⁹ sono stati approvati alcuni standard minimi sui quali i Paesi si sono impegnati all'implementazione, per far sì che tutti gli Stati intraprendano azioni di contrasto ai BEPS, evitando così *spillovers*⁵⁰ negativi sugli altri, per esempio in tema di competitività, nonché per permettere a tutti di operare nelle stesse condizioni (*level playing field*).

Per le altre Azioni è stata, a fattor comune, prevista l'adozione dei seguenti criteri:

⁴⁷ In Italia l'articolo 26 del D.L. 78 del 2010, convertito con modificazioni dalla legge 122 dello stesso anno, ha introdotto il regime dei cosiddetti oneri documentali. Le società che elaborano detti oneri sono esentate, in caso di rettifica del reddito da *transfer pricing*, da sanzioni.

⁴⁸ Tale strumento impone alle multinazionali di fornire annualmente, separatamente per ogni giurisdizione in cui esse operano, informazioni sui redditi, sulle tasse pagate e su altri specifici indicatori predefiniti.

⁴⁹ Action 5, Action 6, Action 13 e Action 14.

⁵⁰ Fenomeni per cui un'attività economica, beneficiando un determinato settore/area territoriale, diffonde una situazione di squilibrio da un mercato all'altro.

- *Common Approach*⁵¹: i Paesi non hanno preso un esplicito impegno all'implementazione, ma è stato raggiunto il consenso per una comune direzione nella definizione di un approccio uniforme nelle politiche fiscali;
- *Best Practice*: definizione di linee guida su specifiche aree di policy, che saranno eventualmente recepite dai Paesi che intendono intervenire su tali aree.

Il 7 giugno 2017 a Parigi, i ministri e gli alti rappresentanti di 76 Paesi e giurisdizioni hanno siglato o espresso formalmente la volontà di siglare in futuro, la convenzione multilaterale per l'implementazione delle misure fiscali volte a prevenire le pratiche di erosione della base imponibile e di trasferimento degli utili⁵².

La firma della Convenzione, che ha come primario obiettivo quello di ridurre le opportunità di elusione fiscale per le imprese multinazionali, consentirà di riportare, a stretto giro, all'interno di oltre 1.100 trattati fiscali bilaterali i risultati conseguiti in materia nell'ambito dal progetto OCSE /G20 *Base Erosion and Profit Shifting*.

Per il monitoraggio dei Piani di Azione, è stata creata una Struttura Inclusiva (*Inclusive Framework*) che interessa più di 100 paesi e giurisdizioni per collaborare all'implementazione del progetto BEPS.

La struttura inclusiva ha l'obiettivo di monitorare l'implementazione del progetto BEPS, l'impatto delle differenti misure ed i quattro standard minimi, ed altresì si prefigge di predisporre un kit di strumenti per supportare i Paesi in via di sviluppo nell'affrontare le problematiche connesse ai BEPS.

Il processo di revisione permette ai Paesi di:

- rivedere il proprio sistema impositivo e di identificare e rimuovere gli elementi che sollevano rischi di BEPS;
- monitorare gli standard minimi assicurando parità di condizioni tra i Paesi e la *compliance* rispetto agli impegni presi;
- elaborare una Reportistica annuale a beneficio del G20.

Inoltre, il pacchetto BEPS mira a rivedere le linee guida sui prezzi di trasferimento, con l'obiettivo di prevenire l'uso dei cc.dd.. "*Cash box*"⁵³ per sottrarre la base imponibile al fisco

⁵¹ approccio comune.

⁵² *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty related measures to prevent Beps*.

⁵³ Si tratta di società, localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata o comunque contraddistinti da una giurisdizione maggiormente favorevole, ove vengono trasferiti i profitti frutto di attività imprenditoriali condotte in Paesi ad alta imposizione.

e a ridefinire il concetto di stabile organizzazione al fine di porre fine alle pratiche di erosione della base imponibile rese possibili proprio dal ricorso a tali specifici strumenti societari.

Alcune delle misure contenute nel pacchetto BEPS sono immediatamente applicabili quali ad esempio le citate nuove linee guida in materia di *transfer pricing*, mentre altre richiederanno una revisione delle normative nazionali e dei trattati fiscali bilaterali.

In particolare l'Azione 15, come detto, suggerisce l'impiego di uno strumento multilaterale (la Convenzione Multilaterale⁵⁴ che consenta di evitare di dover sottoscrivere centinaia di trattati bilaterali e al contempo garantisce condizioni di maggiore uniformità applicativa).

Il rapporto chiarisce che la fiscalità resta un ambito di sovranità nazionale tuttavia l'obbligo di non confliggere con gli impegni assunti a livello internazionale pone un concreto limite all'implementazione differenziata.

5. LA GLOBAL MINIMUM TAX: IL SOGNO DI UNA TASSA GLOBALE

A dicembre 2021 l'*Inclusive Framework* dell'OCSE ha approvato, nell'ambito del “*Pillar 2*”⁵⁵, il Modello di Regole Globali Anti-Base Erosion (di seguito Regole GloBE o Global Minimum Tax), per porre un freno al trasferimento di utili verso giurisdizioni con imposizione molto bassa o inesistente, nonché alla concorrenza fiscale tra Stati.

Sulla base di questo nuovo insieme di regole, che sarà recepito progressivamente dalle singole giurisdizioni, i grandi gruppi multinazionali con ricavi consolidati pari o superiori a 750 milioni di euro sosterranno un livello minimo di imposizione fiscale effettiva pari al 15% in ogni giurisdizione in cui operano.

In Europa la *Global Minimum Tax* è stata introdotta e resa esecutiva con la direttiva 2022/2053 (di seguito la “Direttiva”), che è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'U.E. il 22 dicembre 2022. Il documento ricalca l'accordo sul secondo pilastro e determina pertanto le modalità tramite le quali i principi dell'aliquota fiscale effettiva del 15% saranno applicati nell'U.E. al gruppo multinazionale ma anche nazionale, presente in uno Stato membro, che abbia un fatturato consolidato di almeno 750 milioni di euro.

⁵⁴ Entrata in vigore il 1° Luglio 2018.

⁵⁵ A partire dal 2021, 137 Paesi e giurisdizioni hanno aderito a un nuovo piano, articolato su due pilastri, volto a riformare le norme fiscali internazionali e garantire che le imprese multinazionali paghino una quota equa di imposte ovunque operino. Il *Pillar One* si pone l'ambizioso obiettivo di adottare criteri di collegamento che, in luogo della classica “presenza fisica” del soggetto che determina redditi tassabili, privilegi il luogo in cui si svolgono le attività commerciali e sono generati i profitti (cioè, la “presenza economica”).

In Italia il recepimento nel nostro ordinamento della Direttiva era stato preannunciato dalla legge numero 111/2023 (di seguito la “Legge Delega”) che ha delegato il Governo ad adottare uno o più decreti legislativi, finalizzati alla revisione del sistema tributario italiano. In particolare, l’articolo 3, comma 1, lettera e) della legge delega, presumeva che il Governo recepisce la Direttiva del Consiglio, prevedendo:

- un’imposta minima nazionale dovuta in relazione a tutte le imprese, localizzate in Italia, appartenenti a un gruppo multinazionale o nazionale e soggette a una bassa imposizione;
- un regime sanzionatorio, conforme a quello vigente in materia di imposte sui redditi, per la violazione degli adempimenti riguardanti l’imposizione minima dei gruppi multinazionali e nazionali di imprese e un regime sanzionatorio effettivo e dissuasivo per la violazione dei relativi adempimenti informativi.

L’Italia con il decreto legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023 (di seguito il “Decreto”) ha recepito la Direttiva, con l’esplicito scopo di garantire un livello impositivo minimo di tassazione dei gruppi multinazionali o nazionali di imprese a decorrere dal 1° gennaio 2024. In particolare, al fine di assicurare un livello impositivo minimo dei gruppi multinazionali o nazionali di imprese, ai sensi delle regole OCSE e conformemente alle disposizioni della Direttiva sull’imposizione fiscale minima delle imprese multinazionali, si istituisce un’imposizione integrativa riscossa attraverso:

- l’imposta minima integrativa (“*Income Inclusion Rule – IIR*”), dovuta dalle società controllanti, tipicamente la capogruppo o entità controllante di ultimo livello di un gruppo multinazionale o di un gruppo nazionale, in relazione alle entità, appartenenti al gruppo, che scontano una tassazione inferiore al 15% per cento nel Paese in cui sono localizzate⁵⁶;
- l’imposta minima suppletiva (“*Undertaxed Profits Rule – UTPR*”), dovuta da una o più imprese del gruppo multinazionale localizzate in Italia, in relazione a quelle imprese del gruppo che sono localizzate in Paesi a bassa imposizione quando non è stata applicata, in tutto o in parte, l’imposta minima integrativa equivalente in altri Paesi. Peraltro, nel caso in cui la controllante capogruppo sia localizzata in un Paese terzo che non applica una imposta minima integrativa equivalente, oppure si configuri come un’entità esclusa, tutte le imprese localizzate nel territorio dello Stato italiano, diverse dalle entità di investimento, sono tra loro solidalmente e congiuntamente responsabili per il

⁵⁶ Fisco Oggi Decreto Fiscalità internazionale – 3 Prende forma la Global Minimum Tax del 05.01.2024.

pagamento, a titolo di imposta minima suppletiva, di un importo pari all'imposizione integrativa attribuita, per l'esercizio, allo Stato italiano;

- l'imposta minima nazionale ("*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax – QDMTT*"), dovuta in relazione a tutte le imprese di un gruppo multinazionale o nazionale soggette a una bassa imposizione localizzate in Italia.

Questo decreto contiene un rinvio alle fonti internazionali di interpretazione del secondo Pilastro. In coerenza, infatti, con le previsioni della direttiva, il decreto garantisce un approccio comune e armonizzato a livello, non solo Unionale, ma internazionale, facendo espresso rinvio al Commentario alle regole OCSE e alle Guide amministrative previste nelle *Model Rules*. Si tratta, peraltro, di un rinvio dinamico, nella misura in cui non si riferisce solamente ai chiarimenti già pubblicati, ma anche a quelli che saranno diffusi in futuro.

Il Decreto è composto da 63 articoli suddivisi in:

- disposizioni generali, Imposta minima integrativa, imposta minima suppletiva e imposta minima nazionale;
- determinazione del reddito o perdita rilevante;
- calcolo delle imposte rilevanti rettifiche;
- calcolo dell'aliquota di imposizione effettiva e dell'imposizione integrativa;
- operazioni di riorganizzazione e società holding;
- regimi di neutralità fiscale e imposizione delle distribuzioni;
- disposizioni amministrative;
- disposizioni transitorie e finali.

Completano il testo due allegati dedicati alle definizioni e alle misure transitorie.

Per quanto attiene alla decorrenza della normativa in questione, l'articolo 60 del Decreto prevede espressamente l'entrata in vigore delle disposizioni dal 31 dicembre 2023.

Lo stesso articolo 60 prevede, inoltre, che le disposizioni di cui agli articoli 19, 20 e 21 – relative rispettivamente all'applicazione dell'imposta minima suppletiva nel Paese della controllante capogruppo e al calcolo e imputazione dell'imposta minima suppletiva – decorrano dal 31 dicembre 2024.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 57 del Decreto, se l'entità controllante capogruppo di un gruppo multinazionale di imprese è localizzata in uno Stato membro che ha scelto di differire

l'applicazione sia dell'imposta minima integrativa equivalente che dell'imposta minima suppletiva equivalente, le imprese di tale gruppo multinazionale localizzate nel territorio dello Stato italiano sono assoggettate all'imposta minima suppletiva italiana, ai sensi dell'articolo 21, per gli esercizi che decorrono dal 31 dicembre 2023.

Come detto, le nuove norme interessano le imprese localizzate in Italia, che fanno parte di un gruppo multinazionale o nazionale caratterizzato da ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro, in coerenza con l'approccio già adottato ai fini del *Country by country reporting*. La soglia di ricavi anzidetta deve essere raggiunta in almeno due dei quattro esercizi immediatamente precedenti a quello considerato.

Sono, invece, escluse dall'ambito di applicazione della norma: entità statali, organizzazioni internazionali, organizzazioni senza scopo di lucro, fondi pensione, entità di investimento o veicoli di investimento immobiliare.

La modifica normativa recata dal Decreto è finalizzata a garantire anche un raccordo con le disposizioni in tema di imposizione minima globale mediante l'introduzione dei tre ulteriori commi 4- bis, 4- ter e 4- quater dell'art. 167 del TUIR.

L'impatto della "Global Minimum Tax" si prevede significativo, con una riduzione per le aziende degli incentivi ad utilizzare paradisi fiscali e per i Paesi di diventare tali, come evidenziato da Jason Ward del "Centre for International Corporate Tax Accountability and Research"⁵⁷.

A dimostrazione di ciò, in alcune nazioni come l'Irlanda, il Lussemburgo e l'Olanda, le imposte sulle multinazionali sono state finora molto basse e hanno incentivato, soprattutto in Irlanda e Lussemburgo, l'apertura di holding e "quartier generali" ai quali venivano spesso attribuiti, soprattutto nel caso di gruppi attivi online, anche i ricavi realizzati in altre nazioni. Tanto che il fenomeno ha raggiunto dimensioni tali da alterare, e rendere quasi inservibile, lo stesso calcolo del PIL di quelle economie.

In Italia, gli effetti di tale uragano fiscale per le casse del nostro fisco rischiano di essere poco significativi. Si stima che nel 2025 l'erario possa incassare 381,3 milioni, nel 2026 il gettito dovrebbe salire a 427,9 e nel 2027 raggiungere i 432,5. Nel 2033, ultimo anno in cui nel documento si stimano le entrate, le stesse dovrebbero sfiorare i 500 milioni (dati stimati dalla CGIA di Mestre, basati sul Servizio Bilancio della Camera).

⁵⁷ [https://www.wallstreetitalia.com/global-minimum-tax-da-gennaio-2024-operativa-anche-in- Italia/](https://www.wallstreetitalia.com/global-minimum-tax-da-gennaio-2024-operativa-anche-in-Italia/). Pubblicato 2 Gennaio 2024 Aggiornato 3 Gennaio 2024.

Inoltre, si evidenzia che, il Dipartimento delle Finanze del MEF, ha pubblicato⁵⁸, il Decreto 20 maggio 2024 del Vice Ministro dell'economia e delle finanze, riguardante i regimi transitori semplificati (*Transitional Safe Harbours*) previsti per i gruppi multinazionali e nazionali soggetti alle regole della Global Minimum Tax.

Si evidenzia che, l'art. 8 prevede le definizioni necessarie per comprendere alcune nozioni presenti nel Decreto. In particolare, nell'allegato A, vengono riprese le definizioni della Direttiva e poi del Decreto, che sono indispensabili alla comprensione delle nuove regole in quanto rappresentano gli elementi fondamentali su cui è imperniato l'intero sistema impositivo e sono posti a presidio del suo corretto ed uniforme funzionamento a livello internazionale.

Poiché destinate ad essere applicate in relazione a tutti i Paesi in cui i gruppi operano, queste non possono essere individuate sulla base di nozioni ed istituti propri dell'ordinamento italiano.

L'art. 9 del Decreto prevede al primo comma allo scopo di garantire un livello impositivo minimo dei gruppi multinazionali o nazionali, secondo l'approccio comune condiviso sia dalle Regole OCSE che dalla Direttiva, l'istituzione di una imposizione integrativa attraverso: a) imposta integrativa, b) imposta minima suppletiva, c) imposta minima nazionale.

Il comma 2 chiarisce che ogni esercizio costituisce un autonomo periodo di imposta mentre il comma 3 chiarisce che le norme siano interpretate ed applicate tenendo conto delle Regole OCSE e successive modificazioni, e delle Guide Amministrative previste nell'Art 8.3 delle suddette Regole OCSE.

Il Decreto in esame rinvia ad un Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze il compito di adottare le disposizioni attuative dei contenuti del Commentario, delle Guide Amministrative e del loro aggiornamento; mentre il Dipartimento delle Finanze il compito di emanare apposite direttive interpretative.

A conclusione l'art. 9 chiarisce al comma 4 che i termini ed i concetti contabili utilizzati nel titolo in esame, se non è diversamente disposto, sono da interpretare in modo coerente con il significato loro attribuito nei principi contabili conformi o autorizzati.

Come già in precedenza accennato e ai sensi dell'art. 10, comma 1, del Decreto, la "Global Minimum Tax" viene applicata alle imprese situate in Italia che fanno parte di un Gruppo

⁵⁸ Il decreto è stato pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 123 del 28 maggio 2024.

multinazionale o nazionale caratterizzato da ricavi annui pari o superiori a 750 milioni di euro. Il dato deve risultare dal bilancio consolidato di un gruppo e si considera integrato quando viene soddisfatto in almeno due degli ultimi quattro esercizi consecutivi a quello precedenti rispetto a quello di riferimento. Per quanto riguarda i ricavi consolidati per l'esercizio in corso non sono da considerare nel calcolo dei quattro esercizi con la conseguenza che è possibile che per tale esercizio la soglia di fatturato non sia verificata.

Nel caso in cui un esercizio dei quattro da prendere in considerazione per l'applicazione della disciplina abbia una durata superiore o inferiore ai 12 mesi, occorre adeguare la suddetta soglia proporzionalmente per ciascuno di tali esercizi. Ad esempio, qualora l'esercizio del gruppo fosse di 9 mesi la soglia dovrà essere ridotta di un quarto per ottenere un importo proporzionale di ricavi su un periodo di 9 mesi, ossia sarà pari a 562,5 milioni di euro (i.e. $750 \text{ milioni} / 12 \times 9$). Analogamente, nella diversa ipotesi di esercizio di durata superiore a 12 mesi, ad esempio di 13 mesi, la soglia di ricavi da considerare dovrà essere aumentata di un dodicesimo, ossia sarà pari a 812,5 milioni di euro ($750 \text{ milioni} / 12 \times 13$).

Per le imprese neocostituite che fanno parte di un gruppo multinazionale o nazionale che non dispone di bilanci consolidati relativi ad esercizi precedenti, se il gruppo soddisfa la soglia di ricavi nei due esercizi precedenti, ossia i primi esercizi in cui esiste un bilancio consolidato, il gruppo applica le nuove disposizioni a partire dal terzo esercizio senza la necessità di attendere i bilanci consolidati relativi ai quattro esercizi precedenti.

Il calcolo della soglia di ricavi rilevante ai fini dell'imposta integrativa, per le operazioni ivi indicate è riportato nel successivo art. 40, del Decreto.

Viene, poi, prevista l'ipotesi in cui i ricavi risultanti nel bilancio consolidato della controllante capogruppo siano espressi in valuta diversa dall'euro. In questo caso la soglia di rilevanza è verificata convertendo i ricavi di ogni esercizio al tasso di cambio medio del mese di dicembre dell'esercizio precedente. Il tasso di cambio medio è determinato in base alle quotazioni pubblicate dalla Banca Centrale Europa o, qualora la Banca Centrale Europea non pubblichi il tasso di cambio in euro della valuta di un Paese, dalla Banca Centrale del Paese.

Per entità, come definito nell'Allegato A, 13), del Decreto, si intende una qualsiasi persona giuridica o qualsiasi soggetto, diverso da una persona fisica, che predispone proprie scritture contabili. Questo termine non include lo Stato o una sua suddivisione politica o amministrativa centrale, locale o ente che svolge funzioni statali.

La qualifica di entità esclusa⁵⁹, come chiarisce il Governo nella Relazione illustrativa del Decreto, ha tre conseguenze importanti: in primo luogo, le entità escluse non applicano l'imposta minima integrativa né l'imposta minima suppletiva né l'imposta minima nazionale. In secondo luogo, gli elementi delle entità escluse (come utili, perdite, imposte rilevanti, immobilizzazioni materiali e spese per il personale) non sono conteggiati ai fini delle nuove regole, ad eccezione del computo della soglia di ricavi prevista nell'articolo 10 del Decreto. Infine, le entità escluse non hanno l'obbligo amministrativo di presentare la comunicazione rilevante di cui all'articolo 51 del Decreto né i loro dati devono essere riportati in tale comunicazione se non nelle informazioni riguardanti la struttura del gruppo o in altre informazioni concordate nell'ambito del quadro di implementazione delle regole OCSE.

Nel dettaglio, il comma 1, dell'art. 11 del Decreto, elenca i tipi di soggetti che sono entità escluse e alla lettera a), indica, in particolare: entità statali⁶⁰, organizzazioni internazionali⁶¹,

⁵⁹ Cfr. Art. 11 del D.lgs. 209/2023.

⁶⁰ Cfr. Allegato A nr.19 “«entità statale»: un'entità che soddisfa tutti i seguenti criteri: a) è parte integrante di uno Stato o totalmente di proprietà statale, comprese eventuali rispettive suddivisioni politiche o autorità locali dello stesso; b) non esercita un'attività commerciale o imprenditoriale e persegue l'obiettivo principale di: 1) svolgere una funzione statale; o 2) gestire o investire i beni dello Stato o dell'amministrazione pubblica mediante la realizzazione e la detenzione di investimenti, la gestione patrimoniale e le connesse attività di investimento per i beni dello Stato o di tale amministrazione pubblica; c) risponde dei suoi risultati allo Stato o ad un'amministrazione pubblica cui fornisce una relazione informativa annuale; d) i suoi beni sono attribuiti allo Stato o ad un'amministrazione pubblica in caso di scioglimento e nella misura in cui essa distribuisce utili netti, questi ultimi sono o possono essere destinati esclusivamente allo Stato o a tale amministrazione pubblica. Tra le entità statali sono incluse le Banche centrali.

⁶¹ Cfr. Allegato A nr. 38 “«organizzazione internazionale»: qualsiasi organizzazione intergovernativa, compresa un'organizzazione sovranazionale, un'agenzia o ente da essa interamente detenuti, che soddisfa tutte le seguenti condizioni: a) è composto principalmente da governi; b) ha concluso con il Paese in cui è stabilito un accordo di sede o un accordo sostanzialmente simile, per esempio accordi che conferiscono privilegi e immunità agli uffici o alle sedi dell'organizzazione in tale Paese; e c) la legge o i suoi atti statutari impediscono che il suo reddito maturi a beneficio di privati.

organizzazioni senza scopo di lucro⁶², fondi pensione⁶³, entità di investimento⁶⁴ o veicoli di investimento immobiliare⁶⁵ che sono controllanti capogruppo⁶⁶.

Poiché le entità escluse possono detenere beni o svolgere funzioni specifiche attraverso entità controllate separate, nelle successive lettere b) e c), dell'art. 11, del Decreto, si opera un'estensione delle entità escluse.

In particolare, ai sensi della lettera b), del Decreto sono escluse le entità possedute per almeno il 95 per cento da una o più entità di cui alla lettera a), direttamente o tramite più entità di questo tipo, ad eccezione delle entità di servizi pensionistici, e che alternativamente o congiuntamente:

- operano esclusivamente o quasi esclusivamente per detenere attività o investire fondi a beneficio dell'entità o delle entità di cui alla lettera a) del Decreto;

⁶² Cfr. Allegato A nr 39 «organizzazione senza scopo di lucro»: un'entità che soddisfa tutti i seguenti criteri: a) è costituita e gestita nel suo Paese di residenza: 1) esclusivamente per finalità religiose, caritatevoli, scientifiche, artistiche, culturali, sportive, educative o simili; o 2) in quanto organizzazione professionale, associazione commerciale, camera di commercio, organizzazione del lavoro, organizzazione agricola o orticola, associazione civica o organizzazione attiva esclusivamente per la promozione del benessere sociale; b) sostanzialmente tutto il reddito derivante dalle attività di cui alla lettera a) è esente dall'imposta sul reddito nel suo Paese di residenza; c) non ha azionisti o soci che esercitano diritti ad ottenere o beneficiare del suo reddito o del suo patrimonio; d) il reddito o le attività dell'entità non possono essere distribuiti o destinati a beneficio di un privato o di un'entità non caritatevole, se non: 1) nell'ambito degli scopi di natura caritatevole dell'entità; 2) a titolo di pagamento di una remunerazione congrua per i servizi resi o per l'utilizzo di beni o capitali; o 3) a titolo di pagamento del valore normale di beni acquistati dall'entità; e) in caso di risoluzione, liquidazione o scioglimento dell'entità, tutte le sue attività devono essere distribuite o devolute a un'altra organizzazione senza scopo di lucro o allo Stato o ad una sua suddivisione politica o autorità locale, compresa qualsiasi amministrazione pubblica, del Paese di residenza; f) non esercita un'attività commerciale o imprenditoriale non direttamente collegata alle finalità per le quali è stata istituita.

⁶³ Cfr. Allegato A nr 24 «fondo pensione»: a) un'entità stabilita e gestita in un Paese esclusivamente o quasi esclusivamente per amministrare o erogare prestazioni pensionistiche e benefici accessori o collaterali a persone fisiche se: 1) tale entità è regolamentata in quanto tale da tale Paese o da una delle sue suddivisioni politiche o dalle sue autorità locali; o 2) tali prestazioni sono garantite o altrimenti protette da disposizioni regolamentari nazionali e finanziate da un aggregato di attività detenute tramite un accordo fiduciario o un fiduciante per garantire l'adempimento dei corrispondenti obblighi pensionistici in caso di insolvenza del gruppo multinazionale di imprese o del gruppo nazionale; b) un'entità di servizi pensionistici.

⁶⁴ Cfr. Allegato A nr 17 «entità d'investimento»: a) un fondo d'investimento o un veicolo di investimento immobiliare; b) un'entità il cui capitale è detenuto per almeno il 95 per cento, direttamente da un'entità di cui alla lettera a) o attraverso una o più di esse e che detiene esclusivamente o quasi esclusivamente attività o investe fondi a beneficio dei suoi investitori; o c) un'entità il cui valore è detenuto per almeno l'85 per cento da un'entità di cui alla lettera a), a condizione che il suo reddito sia sostanzialmente costituito da dividendi o plusvalenze o minusvalenze esclusi dal calcolo del reddito o perdita rilevante ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettere b) e c).

⁶⁵ Cfr. Allegato A nr 56 «veicolo di investimento immobiliare»: un'entità i cui attivi sono prevalentemente costituiti da beni immobili ed i cui titoli di partecipazione al capitale o al patrimonio sono ampiamente diffusi tra il pubblico laddove le modalità di imposizione del reddito da essa prodotto in un determinato periodo di imposta comportano, entro il periodo di imposta successivo, un unico livello di imposizione a livello dell'entità ovvero a livello dei suoi partecipanti al capitale ed al patrimonio.

⁶⁶ Cfr. Allegato A nr 6 «controllante capogruppo»: a) una entità che detiene, direttamente o indirettamente, una partecipazione di controllo in qualsiasi altra entità e che non è detenuta, direttamente o indirettamente, da un'altra entità con una partecipazione di controllo in essa; o b) la casa madre di un gruppo quale definito al numero 25), lettera b).

- svolgono esclusivamente attività ausiliarie rispetto a quelle svolte dall'entità o dalle entità di cui alla lettera a).

Nella Guida Amministrativa pubblicata dall'OCSE a febbraio 2023⁶⁷ è stato chiarito che l'assunzione di fondi in prestito e l'acquisizione diretta di attività rientra nel significato di “detenzione di attività o investimento di fondi” e non è considerata attività “ausiliaria”.

Ai sensi della lettera c), del Decreto, viene altresì esclusa un'entità che è posseduta per almeno l'85 per cento da una o più entità di cui alla lettera a), direttamente o tramite una o più di tali entità, a condizione che tutto il suo reddito sia costituito da dividendi o da plusvalenze o minusvalenze esclusi dal calcolo del reddito o perdita rilevante ai sensi dell'articolo 23, comma 2, lettere b) e c) del presente Decreto. In tal caso si fa quindi riferimento alla condizione della composizione del reddito.

Il comma 2 chiarisce che un'entità soddisfa la definizione di entità esclusa, ai sensi del precedente comma 1, lettere b) e c), sulla base della totalità delle attività da questa svolte, quindi, anche le attività riferibili a tutte le sue stabili organizzazioni.

Infine, il comma 3 chiarisce che, in deroga al comma 1, l'impresa dichiarante può scegliere di non considerare come soggetti esclusi quelli controllati, ai sensi delle predette lettere b) e c) del comma 1, del Decreto.

L'argomento in esame disciplina il luogo di localizzazione delle imprese facenti parte del Gruppo Multinazionale o Nazionale.

Nel dettaglio, viene stabilito al comma 1 dell'art. 12 che una impresa, diversa da un'entità trasparente⁶⁸, si considera situata nel Paese dove è considerata residente ai fini delle imposte sui redditi, in base al criterio di ubicazione della sede amministrativa, del luogo di costituzione o criteri analoghi.

Se l'ubicazione di un'entità estera non può essere determinata sulla base di questi criteri, essa si considera localizzata nel Paese in cui è stata costituita. Alla luce di quanto sopra riportato, potrebbe essere opportuno integrare i criteri di localizzazione di cui alla norma in esame, con un rimando espresso, in via residuale, all'articolo 73, comma 3, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito “TUIR”).

⁶⁷ Agreed Administrative Guidance for the Pillar Two Globe Rules (Guida amministrativa concordata per le regole del secondo pilastro), pubblicata il 2 febbraio 2023.

⁶⁸ Cfr. allegato “A” nr. 21 del decreto definizione «entità trasparente»: un'entità che è considerata trasparente ai fini fiscali nel Paese in cui è stata costituita, in relazione ai suoi componenti positivi e negativi di reddito, gli utili e le perdite conseguiti o sostenuti, a meno che non sia residente a fini fiscali e assoggettata a un'imposta rilevante sul reddito o sul profitto in un altro Paese.

Il comma 2 chiarisce invece che un'entità trasparente è considerata senza Stato di localizzazione (cioè è apolide), a meno che non sia l'entità capogruppo di un gruppo multinazionale o nazionale o sia assoggettata ad imposta minima integrativa o imposta minima integrativa equivalente in conformità ai successivi articoli 13,14 e 15 dello stesso Decreto (o equivalenti discipline estere).

Nel primo caso (entità capogruppo), l'entità trasparente si considera localizzata nel Paese in cui è stata costituita. Nel secondo caso (entità soggetta ad imposta minima integrativa o imposta minima integrativa equivalente), l'entità trasparente si considera localizzata nel Paese in cui risulta assoggettata a tale imposta.

Rispetto alla normativa europea, il comma 2, chiarisce ulteriormente che le entità trasparenti costituite in base alle leggi dello Stato italiano che sono controllanti, si considerano localizzate nel territorio dello Stato italiano e sono ivi tenute ad applicare le disposizioni del presente Titolo.

Il comma 3 disciplina la casistica della stabile organizzazione suddividendone la localizzazione in base a quattro criteri:

- quando una stabile organizzazione si trova in un Paese in cui viene considerata tale in virtù di una Convenzione vigente per evitare le doppie imposizioni e in cui le viene attribuito fiscalmente il reddito sulla base di una disposizione analoga all'articolo 7, del Modello di Convenzione fiscale dell'OCSE in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio⁶⁹, tale stabile organizzazione deve considerarsi localizzata in quel Paese;
- nel caso in cui non sia applicabile una convenzione per evitare le doppie imposizioni sul reddito, una sede d'affari, inclusa una fattispecie assimilata, con riferimento alla quale la legislazione interna di un Paese assoggetta ad imposizione il reddito netto ad essa attribuibile con modalità simili a quelle applicabili per l'imposizione dei redditi dei propri residenti fiscali⁷⁰, la stabile organizzazione si considera localizzata nel Paese che assoggetta ad imposizione il suo reddito netto in considerazione della sua presenza commerciale⁷¹;

⁶⁹ Cfr. Definizione di stabile organizzazione di cui al numero 52), lettera a), dell'allegato A). Cfr. Definizione di stabile organizzazione di cui al numero 52) lettera c) dell'allegato A). Cfr. Definizione presente nell'allegato A, nr. 4 - «casa madre»: un'entità che include nel proprio bilancio il valore dell'utile o perdita contabile netta di una stabile organizzazione.

⁷⁰ Cfr. Definizione di stabile organizzazione di cui al numero 52) lettera b) dell'allegato A).

⁷¹ Per il concetto di presenza commerciale, in assenza di una sua definizione nel Decreto in esame, potrebbe farsi riferimento alla definizione riportata nel documento OCSE denominato "Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint" (nel prosieguo, "Blueprint"), il quale, in merito alla definizione di stabile organizzazione, prevede che "[I]n case there is no applicable tax treaty in force, then a permanent

- nel caso in cui un Paese non abbia un sistema di imposizione sui redditi, una sede d'affari, inclusa una sede d'affari o fattispecie assimilata, ivi ubicata che sarebbe trattata come stabile organizzazione secondo il Modello OCSE, a condizione che tale Paese avrebbe avuto, ai sensi dell'articolo 7 di tale modello, il diritto di assoggettare ad imposizione detto reddito⁷², si considera localizzata nel Paese in cui è ubicata;
- una stabile organizzazione non ricompresa nelle tre ipotesi sopra richiamate che esercita un'attività di impresa in un Paese diverso da quello in cui è localizzata la casa madre⁷³ e quello di casa madre ne esenta il reddito⁷⁴ è considerata apolide.

Una specifica disposizione per le imprese con doppia residenza (c.d. *dual located entities*) è contenuta nei commi 4 e 5 in cui viene previsto che quando un'impresa è situata in due Paesi e tali Paesi hanno una Convenzione per evitare le doppie imposizioni in vigore applicabile, l'impresa si assume situata nel Paese in cui è considerata residente ai fini fiscali, ai sensi di tale Convenzione; se invece non è presente una convenzione per evitare le doppie imposizioni, l'impresa con doppia residenza è da considerare localizzata nel Paese che, nel medesimo periodo d'imposta, ha addebitato l'importo maggiore di imposte rilevanti di cui all'articolo 27, del Decreto.

Ai fini del calcolo del suddetto importo, non si tiene conto dell'imposta pagata in virtù del regime sulle società controllate estere (cosiddetto regime CFC).

Se l'importo delle imposte dovute nei due Paesi è uguale o pari a zero, l'impresa è considerata situata nel Paese in cui è maggiore l'importo della esclusione del reddito basata sullo svolgimento di un'attività economica sostanziale, calcolato secondo quanto previsto nell'articolo 35 del Decreto.

Se l'importo dell'esclusione del reddito da attività economica sostanziale nei due Paesi è uguale o pari a zero, l'impresa è considerata apolide, a meno che non sia un'entità capogruppo, nel qual caso si considera situata nel Paese dove è stata costituita.

Ai sensi del comma 6 se a seguito dell'applicazione dei commi 4 e 5, una controllante risulta situata in un Paese in cui non è soggetta a un'imposta minima integrativa equivalente, essa

establishment would be deemed to exist in a jurisdiction if it has a sufficient business presence in such jurisdiction that the income of the operations are taxed on a net basis pursuant to the applicable domestic law". Nello specifico, secondo quanto riportato nel Blueprint, "a taxable business presence will generally be determined by reference to factors such as whether the Constituent Entity has a place of business in a foreign jurisdiction or whether it is present for a particular period, acting through an agent or any criteria of similar nature"

⁷² Cfr. Definizione di stabile organizzazione di cui al numero 52) lettera c) dell'allegato A).

⁷³ Cfr. Definizione presente nell'allegato A, nr. 4 - «casa madre»: un'entità che include nel proprio bilancio il valore dell'utile o perdita contabile netta di una stabile organizzazione.

⁷⁴ Cfr. Definizione di stabile organizzazione di cui al numero 52) lettera d) dell'allegato A).

si considera localizzata nell'altro Paese a condizione che esso applichi un'imposta minima integrativa equivalente e che la stessa possa trovare applicazione ai sensi della pertinente convenzione per evitare le doppie imposizioni.

Infine, conformemente alle regole OCSE, nel caso in cui un'impresa cambi Paese di localizzazione, la suddetta entità si deve considerare localizzata nel Paese individuato per effetto dell'applicazione delle disposizioni dell'articolo in esame alla data di inizio di tale esercizio. L'entità si considererà localizzata nel Paese in cui si è trasferita a partire dall'esercizio successivo ai sensi del comma 7.

CAPITOLO II

LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA NEL CAMPARTO DELLE IMPOSTE DIRETTE

1. PREMESSA

Tenuto conto che non vi è un principio internazionale che la imponga⁷⁵, la collaborazione internazionale è realizzata attraverso accordi di tipo bilaterale o multilaterale.

Volendo distinguere è possibile affermare che nella prima categoria rientrano le convenzioni contro le doppie imposizioni, che si basano sui modelli elaborati dall'Organizzazione per lo Sviluppo e la Cooperazione Economica ("OCSE") e dall'Organizzazione delle Nazioni Unite ("ONU").

L'Organizzazione per la Cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), che sempre più nel tempo ha sviluppato e concentrato la propria competenza alla complessa materia dei rapporti internazionali tributari, ha approntato uno strumento che si pone la finalità di aiutare gli Stati ad attenuare gli effetti distorsivi dovuti al mancato coordinamento dei diversi sistemi tributari. Ciò è avvenuto attraverso l'adozione di un Modello di Convenzione contro la doppia imposizione associato ad un Commentario che costituisce interpretazione autentica delle clausole inserite nel modello⁷⁶.

Le convenzioni contro le doppie imposizioni prendono la veste di trattato internazionale tra Stati, solitamente a carattere bilaterale, per i quali occorre procedere inizialmente alla parafrasi e sottoscrizione e, successivamente, è necessario che ci sia il recepimento all'interno degli ordinamenti interessati tramite Legge ordinaria ad approvazione parlamentare, cui farà poi seguito la comunicazione delle avvenute ratifiche e, conseguentemente, l'entrata in vigore dell'accordo⁷⁷.

⁷⁵ S. GARUFI, Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behaviour a Violation of International Law?, in Legal Studies and Research Paper Series n. 2355679 del 13 Novembre 2013, Università Commerciale Luigi Bocconi, consultabile al sito: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2355679.

⁷⁶ A. BUCCISANO, Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, p. 676.

⁷⁷ Le disposizioni di localizzazione presenti nelle convenzioni per evitare la doppia imposizione non implicano l'applicazione del diritto estero a specifiche situazioni fiscali, ma piuttosto circoscrivono l'ambito di applicazione delle norme domestiche (c.d. "Grenznormen" o "norme di delimitazione"), con l'obiettivo di prevenire la doppia imposizione. Le disposizioni stabilite dalle convenzioni si sovrappongono alle norme del diritto interno, intervenendo in due modi: o escludendo l'obbligo tributario derivante da uno dei sistemi nazionali in caso di una situazione prevista dalla convenzione (metodo dell'esenzione), oppure equilibrando l'onere fiscale tra i due

Inizialmente, le convenzioni contro le doppie imposizioni si prefiggevano l'obiettivo di evitare che la base imponibile riferita ad una medesima voce reddituale fosse soggetta a più imposizioni, sia nello Stato di residenza sia nei diversi Stati in cui un'impresa operava o aveva investimenti.

In effetti è possibile affermare che un simile strumento era anche il mezzo per promuovere e favorire una certa dinamicità aziendale e le attività commerciali internazionali, evitando che divergenze normative tra giurisdizioni sovrane potessero penalizzare le operazioni estere delle imprese multinazionali con oneri fiscali maggiori quale conseguenza del mancato riconoscimento di quanto già pagato in altra giurisdizione a titolo di tributo.

Con il passare del tempo si è assistito ad un sostanziale cambio di prospettiva poiché, seppur in modo progressivo, ha assunto sempre più importanza un'ulteriore caratteristica dello strumento convenzionale, ovvero quella riferita allo scambio di informazioni con funzioni prettamente anti evasive, che ha consentito di ampliare di molto la capacità e la forza delle convenzioni, andando oltre la mera eliminazione delle doppie imposizioni.

Nonostante la massiccia diffusione dello strumento pattizio bilaterale, la conclusione di tali accordi non è sempre sufficiente a eliminare completamente i fenomeni di doppia imposizione e, inoltre, incontra una serie di limiti allo scambio di informazioni tra gli Stati.

Ad esempio, se le operazioni commerciali internazionali si sviluppano coinvolgendo più Paesi lo scambio di informazioni di tipo bilaterale diventa assolutamente insufficiente poiché occorrerà ricorrere a uno scambio d'informazioni "triangolare" per affrontare in modo più completo le sfide legate alla doppia imposizione.

Un altro limite è dovuto alla circostanza che i Modelli di Convenzione, siano essi O.C.S.E. od O.N.U., dettano solo le regole di base in materia non preoccupandosi di regolare in maniera dettagliata lo scambio di informazioni, e tenuto conto che i trattati si limitano per lo più a riprodurre le norme dei Modelli, evitando anch'essi di scendere nel dettaglio, la loro concreta applicazione risulta di conseguenza problematica.

ordinamenti coinvolti (metodo dell'imputazione). Di conseguenza, l'obbligazione tributaria è determinata sia dalle condizioni previste dalla legislazione nazionale, mantenendo l'autorità impositiva dello Stato come "originaria" e non secondaria, sia dalle condizioni della legislazione convenzionale, che serve a moderare tale autorità distribuendo (c.d. "norma di distribuzione", "Verteilungsnorm", "distributive rule") tra i due Stati i criteri impositivi che, secondo i rispettivi regimi legali, potrebbero sovrapporsi. Per approfondimenti, cfr. G. MELIS, Manuale di diritto tributario, Cap. VIII - Le fonti europee ed internazionali del diritto tributario, Torino, Giappichelli, 2020, p. 155 e ss.

Infine, ulteriore ostacolo è costituito dalla mancanza di un'interpretazione uniforme delle norme sullo scambio di informazioni, il che porta a notevoli differenze nella loro applicazione, anche nell'ambito dei diversi trattati conclusi da uno stesso Stato.

Alla seconda categoria appartengono invece le convenzioni multilaterali (sicuramente un importante sviluppo nel campo giuridico), come la Convenzione tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale⁷⁸, il Nordic Treaty o il Patto Andino.

Questi strumenti hanno il compito di creare un legame tra numerosi Stati attraverso una disciplina uniforme, facilitando, per tale via, una cooperazione internazionale più efficace.

Un ulteriore aspetto rilevante è che lo scambio di informazioni ha assunto una propria autonoma dignità non essendo più vincolato ai trattati contro la doppia imposizione, essendo ora disciplinato autonomamente tramite atti normativi specifici.

Si tratta a ben vedere di un importante cambio di paradigma nell'approccio al problema con approccio evolutivo: non si tratta, cioè, più solo di evitare la doppia imposizione, ma di applicare le norme degli ordinamenti per tutelare gli interessi di tutti gli Stati coinvolti.

Inoltre, la regolamentazione multilaterale assume un ulteriore vantaggio poiché essa favorisce anche un'interpretazione più uniforme delle norme, grazie alla creazione di organi appositi che facilitano le consultazioni tra gli Stati e risolvono controversie interpretative.

Da notare che le direttive e i regolamenti dell'Unione Europea includono dettagliate disposizioni sullo scambio di informazioni, coprendo anche aspetti non contemplati nell'articolo 26 del Modello O.C.S.E.⁷⁹.

2. LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO O.C.S.E.

L'OCSE è un'organizzazione internazionale di studi economici per i Paesi membri, che sono Paesi sviluppati aventi in comune un sistema di governo di tipo democratico ed un'economia di mercato.

⁷⁸ La Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in campo fiscale è stata sottoscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988 sotto l'egida del Consiglio d'Europa e dell'OCSE. L'accordo internazionale è entrato in vigore il 1° aprile 1995. L'Italia lo ha ratificato in data 31 gennaio 2006. Il 6 aprile 2010, è stato firmato un protocollo di modifica della Convenzione con l'intento di rispecchiare il nuovo consenso internazionale a che lo scambio di informazioni rappresenti uno strumento unico nella lotta contro l'evasione e la frode fiscale.

⁷⁹ In merito cfr. https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2015/11/esma-2014-298_guidelines_on_cooperation_arrangements_and_information_exchange_it_tra.pdf.

Tale organizzazione ha prevalentemente il compito di costituire una sorta di assemblea consultiva permanente che permette di poter effettuare un confronto:

- sulle varie esperienze politiche;
- per la risoluzione dei problemi comuni;
- per l'identificazione di pratiche commerciali;
- sul coordinamento delle politiche locali ed internazionali dei Paesi membri⁸⁰.

Guardando un po' al passato occorre risalire al 1948, allorché per controllare la distribuzione degli aiuti statunitensi del “*Piano Marshall*” e supportare in maniera concreta e il più efficace possibile tutte le azioni e attività finalizzate al sostegno alla ricostruzione dell'Europa postbellica, venne costituita l'Organizzazione per la Cooperazione Economica Europea (O.E.C.E.).

Successivamente, nel 1960, l'O.E.C.E. fu riorganizzata e assumendo la denominazione di Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (O.C.S.E. o O.E.C.D.), il cui principale obiettivo era quello di favorire la promozione, a livello globale, di politiche capaci di favorire il miglioramento del benessere economico e sociale dei cittadini⁸¹.

Ancora oggi, tenuto conto della continua urgenza di delineare uno scenario economico sostenibile, l'OCSE prosegue a esercitare un ruolo di rilievo sia politico sia scientifico, promuovendo l'integrazione dei mercati e il raggiungimento di livelli elevati di crescita economica e di occupazione durevole.

Un esempio concreto in tal senso può essere osservato attraverso l'opera di stimolo che l'Organizzazione effettua nei confronti degli investimenti e della competitività, preservando contemporaneamente la stabilità finanziaria e operando da interlocutore per le Amministrazioni governative dei Paesi membri e per gli enti di ricerca e sviluppo delle politiche pubbliche, assumendo le funzioni di un prestigioso “hub”⁸² per il confronto, lo scambio e l'armonizzazione delle migliori prassi e politiche sia nazionali sia internazionali.

⁸⁰ Per la definizione vgs: https://www.dt.mef.gov.it/it/attivita_istituzionali/rapporti_finanziari_internazionali/organismi_internazionali/ocs_e/.

⁸¹ Cfr. <https://www.oecd.org/apropositodi/>.

⁸² Vgs. <https://www.oecd.org/apropositodi/>

Tra i vari campi di interesse dell'Organizzazione vi sono senz'altro quello economico, finanziario, sociale fino a trattare temi quali la *governance*, lo sviluppo sostenibile, la cooperazione tecnologica e, infine, anche il tema dell'innovazione.

Sicuramente un fattore determinante in campo fiscale che ha definito un sostanziale cambiamento è stato individuato dagli impatti della globalizzazione economica che, unitamente alla mancanza di allineamento tra i sistemi fiscali dei vari Paesi, alla differenza di pressione fiscale, che costituiscono vere e proprie forme di competizione finanziaria tra le nazioni, spesso dannosa (*harmful tax competition*), ha creato un sensibile squilibrio nella raccolta delle entrate e, di conseguenza, ha modificato anche i rapporti e le dinamiche economiche e finanziarie internazionali.

In un complesso quadro quale quello appena descritto, il modello OCSE di Convenzione per evitare le doppie imposizioni rappresenta sicuramente un importante punto di riferimento che ha favorito l'istituzione di standard comuni, da intendersi quali strumenti di cooperazione tra i singoli Stati.

I primi passi in campo delle imposte furono compiuti dal Comitato Fiscale dell'OCSE tra il 1956 ed il 1963 con l'elaborazione di un "Progetto di convenzione bilaterale sulla doppia imposizione, riguardante il reddito ed il capitale", cui fece seguito, nel 1966, l'approvazione di un "Modello di convenzione per le imposte sulle successioni e le donazioni". A partire dal 1972, il progetto originale, che nel frattempo era stato utilizzato dagli Stati membri come base per la stipula di convenzioni in materia, è stato sottoposto a diverse revisioni fino a quando, nel 1977, è stato pubblicato il "Modello di convenzione bilaterale contro i casi di doppia imposizione concernenti il reddito ed il patrimonio".

A ben vedere non si tratta di vere novità poiché quanto appena riportato segue alcune iniziative giuridiche già avviate nel primo dopoguerra dalla Società delle Nazioni che, nel 1922, aveva incaricato un comitato di esperti europei e statunitensi di esaminare gli aspetti amministrativi e le conseguenze pratiche della doppia imposizione e dell'evasione fiscale internazionale. I lavori hanno portato alla preparazione - tra il 1923 e il 1927 - di quattro modelli di convenzione bilaterale, ciascuno accompagnato dal relativo commento.

Questi progetti di convenzione, adottati a Ginevra nel 1928, furono successivamente rielaborati nel corso di una serie di conferenze fiscali regionali, prima a città del Messico, nel 1941 e nel 1943, poi a Londra, nel 1946.

2.1. LE CONVENZIONI PER EVITARE LA DOPPIA IMPOSIZIONE

Come accennato in precedenza, le convenzioni per evitare la doppia imposizione sono accordi internazionali, per la maggior parte bilaterali, concernenti le imposte sul reddito e, talora, sul patrimonio, disciplinanti l'esercizio della potestà impositiva nei confronti dei soggetti economici e giuridici che, ancorché residenti in uno dei due Stati contraenti, hanno realizzato redditi nell'altro⁸³.

L'adozione di tali strumenti pattizi è finalizzata, altresì, a prevenire l'evasione, l'elusione e le frodi fiscali promuovendo forme di cooperazione amministrativa e scambio di informazioni tra gli Stati interessati.

I suddetti accordi sono comunemente distinti in due tipologie:

- a contenuto sostanziale, ossia finalizzati a regolamentare le potestà impositive degli Stati contraenti⁸⁴;
- a contenuto procedurale, destinati anche o solo a disciplinare la reciproca assistenza amministrativa per l'accertamento e riscossione dei relativi tributi.

L'Organo che ha assunto il ruolo di principale punto di riferimento per la conclusione delle convenzioni in parola è il Comitato Fiscale dell'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico⁸⁵.

Difatti, tutti i Paesi Membri (e anche molti di quelli non appartenenti) si ispirano, nella redazione dei trattati, alla formulazione dell'art. 26 del Modello predisposto in

⁸³ In Italia, le convenzioni per evitare le doppie imposizioni entrano a far parte dell'ordinamento giuridico al termine di una procedura politico-diplomatica e tecnico-giuridica suddivisa per fasi che consistono in uno studio di fattibilità, che permette di valutare le ragioni di opportunità politica ed economica, e una fase tecnico-giuridica in cui l'Amministrazione finanziaria si relaziona con l'altro Stato e valuta la realizzabilità tecnica del trattato. Al termine della negoziazione, il testo finale viene sottoposto alla firma del Ministro dell'Economia e delle Finanze e poi alla ratifica del Parlamento. La convenzione entra in vigore solo quando si concretizza lo scambio degli strumenti di ratifica con l'altro Paese che viene resa nota attraverso la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

⁸⁴ Una prima parte delle convenzioni è dedicata all'individuazione dei tributi ai quali dovranno essere applicate; successivamente, una serie di disposizioni forniscono talune definizioni di portata generale richiamate nelle norme; sono quindi contemplate, con riferimento a ciascun tipo di reddito, le regole in base alle quali deve essere determinato il luogo dell'imposizione.

⁸⁵ L'O.C.S.E. (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) è stata istituita con la Convenzione di Parigi, firmata il 14 dicembre 1960 ed entrata in vigore il 30 settembre 1961. Vi aderiscono circa 36 Paesi industrializzati (l'adesione è condizionata all'impegno da parte dello Stato richiedente di avere un'economia di mercato ed una democrazia di tipo pluralistico), tra cui l'Italia, che rappresentano i due terzi dell'intera produzione mondiale di beni e servizi ed i tre quinti delle esportazioni complessive.

sede O.C.S.E.⁸⁶, che contiene le pertinenti disposizioni per lo scambio di informazioni sugli argomenti considerati dalla Convenzione.

L'esistenza di tali convenzioni è un presupposto essenziale della mutua assistenza amministrativa in materia di imposizione diretta: in mancanza, un'Amministrazione finanziaria non potrà richiedere accertamenti presso l'omologa entità estera.

Per dare attuazione alle disposizioni delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in taluni casi sono stati sottoscritti specifici accordi amministrativi volti a favorire lo scambio di informazioni e/o l'effettuazione di verifiche simultanee.

Quanto ai rapporti con la normativa interna, le disposizioni di riferimento sono rappresentate:

- dall'art. 10 della Costituzione;
- dall'art. 75 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, a mente del quale “Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi accordi internazionali resi esecutivi in Italia”.

Si tratta, a ben vedere, di una previsione forse non del tutto indispensabile, in quanto l'obbligo di rispettare gli accordi internazionali – in virtù del quale, in caso di conflitto con la legislazione nazionale, prevale sempre la convenzione, anche se antecedente – costituisce un principio ormai consolidato nel diritto internazionale;

- dall'art. 169 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per il quale le disposizioni del Testo Unico in materia di imposte sui redditi “... si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”, regola, peraltro, già sancita dall'Amministrazione finanziaria con la Circolare n. 33 del 4 ottobre 1984.

2.2. L'ARTICOLO 26 DEL MODELLO O.C.S.E.

Sono ormai numerose le convenzioni tra gli Stati membri in tema di scambio di informazioni sottoscritte sulla base delle indicazioni dell'O.C.S.E.

⁸⁶ I trattati sottoscritti dall'Italia sono tutti conformi al Modello di Convenzione che, corredato da un Commentario per la corretta interpretazione delle norme in esso contenute, fu pubblicato per la prima volta nel 1963. Rivisitato nel 1977 ed emendato più volte tra il 1992 ed il 2014, è stato aggiornato da ultimo nel 2017.

Lo strumento dello scambio di informazioni è divenuto mezzo di grandissima importanza trasformandosi ed evolvendosi da mero strumento a cuore pulsante delle nuove politiche dell'OCSE mirate a contrastare la competizione fiscale e le pratiche fiscali dannose.

Così evolvendosi le funzioni hanno avuto quale naturale e necessaria conseguenza quella della revisione dell'articolo 26 effettuata nel 2005 dal Comitato Fiscale dell'OCSE, che ha eliminato il requisito della “necessità” per le informazioni scambiate sostituendo l'espressione “hanno l'obbligo di scambiarsi le informazioni necessarie” con l'espressione “sono tenuti a scambiarsi le informazioni prevedibilmente rilevanti”.

Nonostante non sia una fonte del diritto internazionale ai sensi dell'art. 38 dello Statuto della Corte Internazionale di Giustizia, il “Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni” rappresenta oggi un essenziale punto di riferimento per tutti gli Stati membri (e, talvolta, anche per i Paesi non aderenti all'Organizzazione) per l'elaborazione del contenuto dei singoli trattati contro la doppia imposizione e per la gestione di eventuali e conseguenti questioni, poiché, abbinato a quanto contenuto nel Commentario, fornisce essenziali orientamenti interpretativi.

In particolare, l'articolo 26 del Modello disciplina lo scambio di informazioni fiscali, rimettendo al Commentario le regole da seguire per rendere concreto ed operativo lo scambio delle informazioni nelle varie forme previste (che saranno esaminate in seguito) ossia su richiesta, automatico o spontaneo.

2.2.1 Evoluzione del testo convenzionale

Come detto l'art. 26, nel corso dei decenni, ha subito varie modifiche finalizzate al conseguimento di un duplice obiettivo:

- ampliare la casistica per il ricorso alla cooperazione tributaria internazionale, sia per combattere fenomeni quali la doppia imposizione, l'evasione e l'elusione fiscale, sia per l'accertamento dei fatti tributari collegati a più ordinamenti;
- eliminare rischi di interpretazione difforme dello stesso articolo da parte di giudici nazionali qualora tale norma sia trasposta in trattati fiscali.

Per quanto di specifico interesse, la norma in questione contiene la cosiddetta clausola di assistenza amministrativa, in virtù della quale le Autorità competenti all'applicazione della convenzione dei due Stati contraenti si scambiano le informazioni. Ciò fa sì che l'art. 26 del Modello O.C.S.E. costituisca una fondamentale bozza di riferimento che però, in quanto tale, in sede di negoziati bilaterali, può essere modificata attraverso un'opera di adattamento e/o integrazione, sulla base di specifiche esigenze manifestate dalle Amministrazioni fiscali dei singoli Stati contraenti.

Concretamente, lo scambio di informazioni⁸⁷ tra le Autorità competenti degli Stati contraenti può essere realizzato:

- quale conseguenza dell'attuazione di specifiche disposizioni convenzionali (c.d. clausola stretta);
- per l'applicazione della legislazione interna del singolo Paese (c.d. clausola ampia) in materia di qualunque imposta e indipendentemente da quelle disciplinate dalla convenzione bilaterale.

L'attuale versione dell'articolo in esame è il risultato delle rilevanti modifiche apportate dall'O.C.S.E. attraverso il documento *Update to the Article 26 of the O.E.C.D. Model Tax Convention and its Commentary*, documento che è stato necessario redigere per venire incontro all'esigenza manifestata dai vari ordinamenti fiscali statali di coordinarsi tra loro in un contesto di crescente internazionalizzazione dei rapporti economici, in ambito europeo e mondiale.

In particolare, vengono recepiti gli sviluppi dell'azione dell'O.C.S.E. in materia di trasparenza e conseguente scambio di informazioni in materia fiscale, in assenza del segreto bancario.

Le novità apportate costituiscono un importantissimo passo in avanti:

- in quanto rappresentano una considerevole evoluzione teorica dell'attività di scambio di informazioni che, inizialmente funzionale solo alla problematica della doppia imposizione, viene oggi riconosciuta

⁸⁷ Anche se il Modello di Convenzione O.C.S.E. non fornisce una esatta definizione del concetto di "informazione", essa non va intesa come pura e semplice notizia, ma ricomprende tutti gli atti e documenti rilevanti per la corretta quantificazione del tributo coperto dalla convenzione. Inoltre, è utile rappresentare come il Commentario al Modello O.C.S.E. preveda un concetto di "informazione" non più necessariamente ancorato al singolo contribuente. Di conseguenza, le Amministrazioni fiscali possono scambiarsi liberamente tutte le informazioni che ritengono rilevanti ai fini del miglioramento dell'accertamento delle imposte.

come essenziale strumento per l'attuazione delle normative fiscali nazionali.

Conseguentemente, la cooperazione potrà essere attivata anche quando sorge la necessità di reperire all'estero dati e informazioni necessari per l'applicazione delle norme interne⁸⁸ e, quindi, per prevenire sia l'evasione fiscale che per accertare fenomeni di elusione fiscale⁸⁹.

Da un punto di vista pratico occorrerà consultare le singole convenzioni che si intendono adottare per verificare se in esse è rinvenibile questa "estensione" di funzione al fine di valutarne sia il contenuto sia la portata;

- quale conseguenza della sostituzione del requisito della "necessità" con quello della *foreseeable relevance* (traducibile in italiano come "prevedibile rilevanza" ovvero "verosimile pertinenza") dell'informazione che viene richiesta.

Ciò significa in concreto che è possibile inoltrare legittimamente una richiesta di cooperazione senza che sia obbligatorio avere a monte la certezza che l'informazione richiesta sia necessaria, essendo sufficiente un elevato grado di probabilità che la stessa sia utile⁹⁰. Appare lampante quanto questa nuova linea faciliti e favorisca lo scambio di informazioni tra Paesi aprendo più efficaci linee operative a contrasto di fenomeni evasivi e/o elusivi.

⁸⁸ Il Manuale dell'O.C.S.E., alla pag. 14, segnala che: "Gli scambi di informazione relativi all'applicazione delle norme interne sulle imposte menzionate nella Convenzione riguardano, ad esempio, richieste concernenti: il domicilio fiscale di un individuo o di una società; lo status fiscale di una persona giuridica; la natura del reddito nello Stato della fonte; il reddito e le spese evidenziati nella dichiarazione dei redditi; la contabilità di un'impresa per determinare, ad esempio, l'ammontare delle commissioni versate ad una società di un altro Stato; gli estratti conto bancari (ove ciò sia possibile nello Stato richiesto); il prezzo pagato per dei beni nell'ambito di una transazione tra società indipendenti nei due Stati; le informazioni nell'ambito di una triangolazione quando, nel corso di transazioni tra due società, situate ciascuna in uno Stato contraente, s'interpone una società sita in uno Stato terzo C con il quale nessuno degli Stati A e B ha sottoscritto una convenzione e che può essere un rifugio fiscale. In tal caso, gli Stati A e B possono scambiare delle informazioni sulle operazioni concluse con la società dello Stato C per tassare correttamente le proprie società residenti; i prezzi in generale, al fine di verificare i prezzi praticati dai propri contribuenti anche se non vi sono contatti commerciali tra i contribuenti in questione."

⁸⁹ Il paragrafo 5.1 del Commentario all'art. 26 cita espressamente, a titolo esemplificativo, l'elusione fiscale (tax avoidance).

⁹⁰ In altre parole, lo standard della "verosimile pertinenza" nell'ambito dello scambio a richiesta esige la sussistenza di una ragionevole possibilità che le informazioni richieste siano rilevanti al momento della domanda, essendo invece ininfluyente che, una volta scambiate, si dimostrino rilevanti in concreto. In ogni caso, ove emergano dubbi sulla sussistenza di tale requisito, le Autorità competenti hanno l'obbligo di consultarsi e, se lo Stato richiedente fornisce le proprie spiegazioni, lo Stato richiesto non può rifiutare la cooperazione.

Infatti, la formula della prevedibile rilevanza viene interpretata nel Commentario nel senso di ampliare il più possibile lo scambio di informazioni mediante la valorizzazione del collegamento essenziale che deve intercorrere tra la richiesta di informazioni e una specifica fattispecie impositiva (accertamento in corso) riguardante soggetti definiti, evitando, in tal modo, l'inoltro di richieste di informazioni generiche e indeterminate (*fishing expedition*), che potrebbero portare a una violazione dei diritti dei contribuenti;

- per la possibilità offerta alle Autorità competenti di poter utilizzare le informazioni ricevute anche per fini non fiscali (*no-tax purpose*), purché ciò sia consentito dalle legislazioni di entrambi gli Stati contraenti e previo consenso di quello interpellato;
- per l'inserimento di previsioni in grado di aumentare l'efficacia della cooperazione.

In particolare:

- le limitazioni alla regola generale dello scambio di informazioni, fissate nel paragrafo 3⁹¹, non devono essere intese quale *escamotage* per non fornire informazioni in possesso di banche, fiduciarie, finanziarie e comunque ogni ente creditizio; pertanto, eventuali disposizioni interne relative al segreto fiscale non devono essere interpretate come un ostacolo allo scambio di informazioni;
- vi è l'obbligo di scambiare informazioni anche quando queste ultime non siano necessarie ai fini interni per lo Stato interpellato.

Naturale conseguenza di quanto appena rappresentato è che il cosiddetto Stato "richiesto" dovrà adottare tutte le misure normative (leggi, decreti, regolamenti) necessarie per poter acquisire e trasmettere le informazioni richieste da altro Stato, anche se le stesse potrebbero non avere alcuna utilità fiscale interna⁹².

⁹¹ Che stabilisce alcune eccezioni al quadro generale delineato nei primi due e contiene un elenco di situazioni in cui lo scambio di informazioni non può essere realizzato.

⁹² Di conseguenza, le disposizioni del paragrafo 3 non potranno essere interpretate, o meglio "invocate", per respingere lo scambio di informazioni solamente con la giustificazione che la normativa interna di un Paese richiede una propria utilità interna ai fini fiscali delle stesse informazioni scambiate.

Volendo sintetizzare è possibile affermare che l'articolo 26 contiene tutte le regole secondo le quali alcune tipologie di informazioni possono essere scambiate nella misura più ampia possibile, ciò nell'ulteriore scopo di porre le adeguate basi per l'applicazione delle legislazioni interne degli Stati contraenti relative alle imposte considerate dalla Convenzione e per la conseguente applicazione di specifiche disposizioni della stessa.

L'articolo disciplina anche l'applicazione soggettiva prevedendo, in dettaglio, che lo scambio di informazioni possa riguardare sia i soggetti "residenti"⁹³ sia quelli "non residenti" di uno o di entrambi gli Stati contraenti. Ciò significa ad esempio che si potranno richiedere informazioni sulle attività esercitate in uno Stato, con cui risulta in vigore una Convenzione, riguardanti un soggetto residente in uno Stato terzo⁹⁴.

2.2.2 Le modalità dello scambio di informazioni

Analizziamo ora le differenti modalità previste per effettuare lo scambio di informazioni.

Il paragrafo 1 dell'art. 26 prevede lo scambio di informazioni attraverso tre distinte forme:

- su richiesta, quando cioè l'Autorità competente o abilitata ad attuare lo scambio di informazioni di uno Stato contraente desidera acquisire dati e informazioni per verificare l'osservanza delle disposizioni fiscali nazionali, "fermo restando che lo Stato richiedente deve aver esperito tutte le procedure interne prima di potersi rivolgere all'Autorità competente dell'altro Stato contraente".

In questo caso è precisato che:

⁹³ Il concetto di "residenza", come noto, si differenzia da quello di "cittadinanza" e di "nazionalità" ed è utilizzato quale collegamento territoriale tra il presupposto dell'imposta e lo Stato impositore, tra il soggetto chiamato a contribuire alle spese pubbliche ed il fruitore dei servizi essenziali garantiti dallo Stato. Di regola, i residenti sono tassati in base al worldwide taxation principle (principio della tassazione mondiale) sul quale si fonda il sistema fiscale di molti Paesi (anche quello italiano): il cittadino che lavora all'estero, mantenendo la residenza nel Paese di origine ha, comunque, l'obbligo di pagare le imposte nel proprio Paese anche sui redditi prodotti all'estero. I non residenti, invece, pagheranno su base territoriale.

⁹⁴ Sarà possibile, ad esempio, richiedere alle autorità francesi delle informazioni su un soggetto residente in Germania ma che produca redditi o possieda beni in Francia e che abbia intrattenuto rapporti fiscalmente rilevanti con un'entità italiana (resta ferma l'esistenza della verosimile pertinenza del Paese richiedente).

- grava sullo Stato destinatario l'obbligo di attivarsi per svolgere tutte le indagini necessarie al fine di reperire le informazioni domandate;
- la richiesta deve essere relativa a “un caso particolare” e non deve essere generica;
- in modo spontaneo, nell'ipotesi in cui l'Autorità competente o abilitata di uno Stato contraente abbia acquisito e trasmesso in via autonoma dati ed elementi che si presumono utili, sotto il profilo fiscale, per l'altro Stato;
- in modo automatico, quando, a prescindere da una preventiva richiesta, gli Stati contraenti decidono di scambiarsi sistematicamente dati e informazioni su una o varie categorie di reddito, su consistenze patrimoniali o finanziarie originate/detenute in uno Stato contraente da parte di contribuenti residenti nell'altro Stato. In questo caso non vi è l'obbligo, per lo Stato destinatario, di fornire un riscontro allo stesso.

La usuale forma utilizzata per l'inoltro delle richieste di informazione è quella scritta anche se non si prevedono particolari standard.

È bene precisare però che il Commentario all'art. 26 prevede, tuttavia, che se uno Stato contraente necessita di ricevere le informazioni in una forma particolare (ad esempio, per soddisfare le condizioni imposte dalla legislazione domestica in materia di prove), l'altro Stato contraente deve tentare, per quanto possibile, di soddisfare questa richiesta, anche se un eventuale rifiuto non farà venir meno l'obbligo di fornire le informazioni.

2.2.3 Limiti, vincoli e segretezza nello scambio di informazioni.

Andando avanti con l'esame dell'articolo 26, il paragrafo 2 prevede che tutte le informazioni debbano rispettare i requisiti di riservatezza (c.d. obbligo di confidenzialità) posti dalle singole convenzioni nel rispetto delle normative nazionali (ad es: segreto fiscale, professionale, industriale, bancario, ecc.).

In altre parole, le informazioni ottenute vengono assimilate alle informazioni acquisite a fronte di indagini compiute in base alle leggi domestiche e possono

essere comunicate unicamente alle Autorità deputate all'accertamento ed alla riscossione dei tributi compresi nell'ambito oggettivo di applicazione della convenzione.

Da quanto sopra:

- deriva che le informazioni ricevute debbano essere comunicate esclusivamente alle persone ed alle Autorità, compresi i Tribunali e gli organi amministrativi, incaricate dell'accertamento, dell'applicazione, della citazione in giudizio o della decisione di ricorso, relativi alle imposte trattate dalla Convenzione e per gli scopi indicati nel paragrafo 1 dell'art. 26;
- non consegue alcuna preclusione all'utilizzo delle informazioni scambiate nei casi in cui possono verificarsi violazioni sanzionate penalmente dalla legislazione fiscale di uno Stato contraente⁹⁵;
- emerge che, trattandosi di accordi bilaterali, non è ammesso lo scambio di informazioni triangolare⁹⁶ previsto invece dalla Convenzione del Consiglio d'Europa fatta a Strasburgo, il 25 gennaio 1988.

Per quanto riguarda i vincoli, il successivo paragrafo 3 dell'art. 26 afferma che lo scambio di informazioni si fonda sul rispetto di tre condizioni basilari:

- reciprocità: ossia possibilità di uno Stato di richiedere determinate tipologie di informazioni nella stessa misura in cui le stesse sarebbero fornite, se richieste, dall'altro Stato;
- equivalenza: possibilità di uno Stato di non fornire allo Stato richiedente maggiori informazioni rispetto a quelle ottenibili dalle Autorità dello Stato richiedente nell'ambito dei procedimenti nazionali.

⁹⁵ Sulla effettiva utilizzabilità in campo penale delle informazioni acquisite nell'ambito della cooperazione internazionale fiscale si rimanda agli approfondimenti di cui al successivo Capitolo II, Parte Terza del presente Volume. 14.

⁹⁶ In altre parole, le informazioni fornite da uno Stato ad un altro non possono essere utilizzate da quest'ultimo per formulare una nuova richiesta di mutua assistenza amministrativa diretta ad un terzo Stato. Stesso principio vale nel caso in cui lo Stato "A" necessiti di informazioni fiscali riguardanti lo Stato "B" con il quale, però, non è stata sottoscritta alcuna convenzione: lo Stato "A" non potrà ottenere informazioni

Di contro, non possono essere formulate richieste finalizzate a ottenere dati e informazioni che, in base al proprio ordinamento, non potrebbero essere ottenute⁹⁷;

- sussidiarietà: possibilità di formulare una richiesta di informazioni solo dopo aver esaurito il ricorso a ogni possibile strumento nazionale a disposizione.

Inoltre, è specificato che uno Stato non è:

- tenuto a fornire informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale, o un processo commerciale, o quelle la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico;
- obbligato ad adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione o alla propria prassi amministrativa nel mettere a disposizione le informazioni all'altro Stato.

La normativa stabilisce, pertanto, delle ipotesi in cui lo Stato che riceve una richiesta di informazioni non è obbligato a soddisfarla⁹⁸, viceversa non prescrive in capo agli Stati contraenti degli obblighi positivi, ossia non viene stabilito ciò che uno Stato sarebbe tenuto a fare per prestare assistenza allo Stato richiedente.

Esiste, inoltre, un c.d. limite “implicito” che, seppur non codificato normativamente ma individuato dalla prassi, assume grande importanza al fine di favorire una collaborazione quanto più efficace possibile.

Si tratta del generale requisito della reciprocità sostanziale. Esemplificando: se uno Stato non adempie al suo obbligo di prestare assistenza o la presta sempre con ritardi che rendono la stessa inefficace, neppure l'altro Stato è tenuto ad adempiere.

⁹⁷ Si vuole così evitare che lo Stato richiedente si avvantaggi del diritto dell'altro Stato per ottenere informazioni che nel proprio ordinamento non potrebbe ottenere.

⁹⁸ Lo scopo dei limiti in questione è duplice: essi sono diretti, in primis, ad evitare che lo Stato richiesto di un'informazione debba andare contro la sua legislazione e la sua pratica amministrativa nel mettere le informazioni a disposizione dell'altro Stato contraente, in secundis, ad impedire che lo Stato richiedente possa vedere ampliati i poteri accertativi di cui ordinariamente dispone.

2.2.4 Le richieste di gruppo (*Group requests*) e le richieste massive (*Bulk requests*)

Nel 2012 l'art. 26 e il suo Commentario sono stati aggiornati e in quest'opera di rivisitazione, tra le altre cose, è stato chiarito che le richieste concernenti un gruppo di contribuenti non identificati singolarmente (c.d. *group requests*) sono ammissibili, con il presupposto che venga soddisfatto il requisito della verosimile pertinenza.

Le *group requests* riguardano un gruppo di contribuenti che seppur non sono identificati singolarmente, sono però accumulati da alcune caratteristiche o da modelli di comportamento.

Nel caso di *group requests*, può succedere che sia difficile dimostrare che non si tratti di una *fishing expedition*, ossia di una richiesta alla cieca, dal momento che lo Stato richiedente, di solito, in tali circostanze, non può fare riferimento ad un'indagine in corso a carico dei contribuenti (circostanza che normalmente elimina ogni dubbio sulla verosimile pertinenza).

Per superare tale ostacolo, occorre che il Paese richiedente:

- fornisca una descrizione il più dettagliata possibile dei fatti, delle circostanze e dei modelli di comportamento che caratterizzano l'insieme dei soggetti che costituiscono il gruppo;
- specifichi la norma domestica violata e il motivo per cui sia ragionevole ritenere che i contribuenti facenti parte del gruppo (per cui le informazioni sono richieste) abbiano commesso tale violazione;
- dimostri come le informazioni richieste servano per determinare la mancata *compliance* da parte dei contribuenti che costituiscono il gruppo.

Per evitare possibili e dannose difformità interpretative tra le giurisdizioni coinvolte relative a tale tipo di scambio di informazioni, si suggerisce quale strumento particolarmente utile quello di stipulare dei protocolli d'intesa per definire in maniera dettagliata le condizioni a cui le parti si impegnano ad accettare richieste di gruppo⁹⁹.

⁹⁹ Per questo motivo l'Italia ha firmato due protocolli aggiuntivi con Monaco e Liechtenstein (ratificati) e un accordo amministrativo con la Svizzera (non oggetto di ratifica) che saranno, successivamente, oggetto di approfondimento.

Le richieste massive (*bulk requests*) sono, invece, riferibili a un gruppo di contribuenti identificati singolarmente attraverso il nominativo ovvero attraverso elementi distintivi univoci (es. numero di conto).

È bene notare che secondo lo standard O.C.S.E., una richiesta di informazioni non rappresenta una *fishing expedition* semplicemente perché non viene fornito il nome e/o l'indirizzo del contribuente sotto indagine.

In tal caso lo Stato richiedente deve fornire altre informazioni sufficienti per identificare il contribuente.

Inoltre, la *foreseeable relevance* può essere rinvenuta sia in relazione a un singolo contribuente (identificato attraverso il nome o con altri elementi distintivi) sia in casi in cui siano coinvolti più contribuenti (identificati con i loro nomi o con altri elementi distintivi) – in quest'ultimo caso si può parlare di richieste massive o *bulk requests*.

Questa tipologia di richieste dovranno essere adeguatamente motivate:

- ponendo a solido fondamento delle stesse ogni utile elemento acquisito nell'ambito dell'attività informativa o investigativa svolta da parte dello Stato richiedente;
- fornendo dei dati identificativi incontrovertibilmente riconducibili ai soggetti sul cui conto vengono richieste le informazioni (numeri di carte di credito, codici cliente di un istituto di credito, ecc.).

2.2.5 L'inopponibilità del *domestic tax interest* e del segreto bancario

Come in precedenza rappresentato, lo Stato interpellato deve adottare “ogni mezzo” per acquisire e trasmettere i dati richiesti, prescindendo dalla loro utilità per qualsiasi esigenza fiscale interna (*domestic tax interest*).

Ne deriva che le limitazioni sopra rappresentate non sono applicabili e non possono essere, in nessun caso, utilizzate per motivare un diniego allo scambio di informazioni da parte di uno Stato contraente solo perché lo stesso non ha un interesse proprio ai fini fiscali¹⁰⁰.

¹⁰⁰ Al riguardo, il Commentario precisa che lo Stato richiesto non è obbligato a fornire le informazioni nel caso di indisponibilità dei dati derivanti dallo spirare dei termini di conservazione stabiliti dal diritto interno. Tuttavia, se

Gli Stati contraenti devono, quindi, utilizzare le loro misure interne¹⁰¹ per la raccolta delle informazioni, anche solo per fornire le stesse alle rispettive controparti convenzionali.

Analogamente, i citati limiti non possono essere invocati solo perché le informazioni sono detenute da una banca, da un'altra istituzione finanziaria, da un mandatario o da una persona che opera in qualità di agente o fiduciario, o perché dette informazioni si riferiscono a partecipazioni in una società¹⁰².

Pertanto, di fronte alle esigenze del fisco di reprimere pratiche evasive dei contribuenti, viene consentito l'accesso alle informazioni bancarie per le indagini fiscali richieste da un altro Stato.

Uno Stato contraente non può rifiutare lo scambio di informazioni solo perché queste si riferiscono alla titolarità di diritti proprietari su un ente, incluse le società di capitali e di persone, le fondazioni ovvero enti simili, oppure perché le leggi e le prassi interne trattano le informazioni sulla proprietà alla stregua di quelle relative a uno scambio commerciale ovvero su altra transazione riservata.

2.2.6 La tempistica dello scambio di informazioni

Relativamente alla tempistica di evasione delle richieste di informazioni, l'art. 26 non contiene nessuna previsione, mentre il relativo Commentario prevede la possibilità di inserire un apposito paragrafo che indichi un termine ordinario entro il quale trasmettere le informazioni e/o la possibilità di concordare anche termini diversi o variabili caso per caso.

Allo stato, i termini temporali ordinari, secondo gli *standard* O.C.S.E., sono stabiliti rispettivamente in:

- 1 mese, se le informazioni oggetto di scambio sono già in possesso dell'Amministrazione finanziaria a cui viene rivolta la richiesta;

l'informazione richiesta è ancora disponibile, lo Stato richiesto non può legittimamente opporre un rifiuto allo Stato richiedente. Gli Stati contraenti dovrebbero, comunque, assicurare che dati contabili affidabili siano tenuti per almeno 5 anni.

¹⁰¹ L'espressione "misure per la raccolta delle informazioni" si riferisce alle leggi ed alle procedure amministrative o giudiziarie che permettono ad uno Stato contraente di ottenere e fornire le informazioni richieste.

¹⁰² Quello che rileva non è lo *status* di banca o istituto finanziario, bensì il contenuto delle informazioni richieste, detenute dai soggetti in questione.

- 3 mesi, laddove la richiesta per essere evasa comporti la necessità di acquisire le informazioni attraverso le proprie unità periferiche.

2.2.7 Le verifiche simultanee (*simultaneous examination*)

Le verifiche simultanee (*simultaneous examination* confronta paragrafo 9.1 del Commentario) consistono in una metodologia¹⁰³ finalizzata a “...ottenere informazioni che possono essere rilevanti ad entrambi gli Stati”, e che possono essere effettuate sulla base di accordi che prevedono che le Autorità competenti di due o più Stati possano consultarsi, su iniziativa di una di esse, per esaminare simultaneamente e indipendentemente nei rispettivi ambiti territoriali, la situazione di uno o più contribuenti che presenta, per ciascuno di questi Stati, un interesse comune o collegato nell’ambito di rapporti commerciali e/o finanziari.

Si tratta di strumenti di cooperazione che ben si attagliano alla problematica della delocalizzazione dei redditi, soprattutto nei casi in cui siano utilizzati per la verifica relativa a transazioni con Paesi a fiscalità privilegiata, di accordi di *cost sharing* o di pratiche evasive in materia di prezzi di trasferimento (*transfer pricing*).¹⁰⁴

¹⁰³ Al di là della previsione del Commentario O.C.S.E., essa viene contemplata, infatti, anche dall’art. 8 della Convenzione del Consiglio d’Europa e dall’art. 5 del Modello C.I.A.T. (Centro Interamericano delle Amministrazioni Tributarie). Da ultimo, si evidenzia che, a seguito di una modifica intervenuta nel 2000, il Commentario prevede che gli Stati contraenti “possono usare altre tecniche per ottenere informazioni rilevanti ad entrambi”, tra cui le verifiche fiscali all’estero eseguite attraverso “la presenza di rappresentanti dell’Autorità competente dello Stato richiedente”. Viene previsto, in particolare, che “nella misura permessa dal proprio diritto interno, uno Stato contraente può consentire a rappresentanti autorizzati dell’altro Stato contraente di entrare nel proprio territorio per compiere interrogatori o esaminare documenti e libri contabili di una persona [...] conformemente a procedure convenute di comune accordo dalle Autorità competenti. Una tale richiesta può essere avanzata, ad esempio, laddove il contribuente di uno Stato contraente sia autorizzato a tenere contabilità nell’altro Stato contraente. Tale tipo di assistenza è accordata su base reciproca. Le legislazioni e la pratica degli Stati variano per quanto riguarda l’estensione dei diritti accordati ai funzionari fiscali stranieri. Per esempio, vi sono Stati nei quali la partecipazione attiva ad un controllo o ad una verifica nel territorio dello Stato è interdetta ai funzionari fiscali stranieri; vi sono altri Stati in cui tale partecipazione è possibile solo con il consenso del contribuente”.

¹⁰⁴ In materia di *Transfer pricing* vi è oggi la possibilità per il contribuente di aderire a un particolare regime di *tax compliance*: l’istituto degli accordi preventivi per le imprese ad attività internazionale, già disciplinato, con la diversa denominazione di *ruling* internazionale, dall’art. 8, d.l. n. 269/2003 e dal Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 23 luglio 2004, e riformato (e ridenominato) dal d.lgs. n. 147/2015 con confluenza della relativa disciplina nel nuovo art. 31-ter, d.p.r. n. 600/1973 (Cfr. MELIS G., Dal *ruling* internazionale alla *cooperative compliance*: una lettura di sistema del fisco “su misura”, in *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a Cura di Valeria Mastroiacovo e Giuseppe Melis, pag. 208.

L'Amministrazione fiscale italiana ha stipulato con vari Paesi accordi amministrativi di natura tecnica, finalizzati all'effettuazione di verifiche simultanee di contribuenti o gruppi di contribuenti¹⁰⁵.

I casi scelti per una verifica simultanea possono riguardare, in generale, uno o più contribuenti che svolgono transazioni sia mediante imprese associate che mediante stabili organizzazioni in entrambi gli Stati contraenti, in presenza delle seguenti circostanze:

- significativa dimensione delle operazioni a livello mondiale;
- alto volume delle operazioni infra-gruppo;
- ubicazione di attività localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata nonché esistenza di periodi d'imposta compatibili¹⁰⁶, che facciano presupporre il verificarsi di elusione ed evasione fiscale mediante inosservanza sostanziale della legislazione fiscale degli Stati contraenti;
- manipolazione dei prezzi di trasferimento a potenziale discapito degli Stati contraenti;
- risultati economici dichiarati in un determinato periodo ritenuti inferiori a quelli effettivi¹⁰⁷;
- altre forme di pianificazione fiscale internazionale che, se contrastate con successo, possono aumentare il gettito fiscale di entrambi gli Stati interessati;
- situazioni in cui le Autorità competenti ritengono che il controllo possa favorire l'adempimento degli obblighi tributari del contribuente.

¹⁰⁵ L'elenco degli accordi attualmente vigenti, e i relativi dettagli, è rinvenibile al seguente link: <http://www.finanze.it/opencms/it/fiscalita-comunitaria-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/accordi-amministrativi-per-lo-scambio-di-informazioni>. In particolare, l'Italia ha sottoscritto accordi per l'effettuazione di verifiche simultanee con 12 Paesi: Australia, Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Norvegia, Polonia, Slovacchia, Stati Uniti, Svezia, Ungheria. La possibilità di eseguire tale tipologia di controlli può essere, altresì, prevista da trattati bilaterali o multilaterali in materia di cooperazione fiscale come, ad esempio, la Convenzione O.C.S.E./C.d.E. di cui si parlerà al successivo paragrafo 3.

¹⁰⁶ Tale requisito riveste particolare importanza, in quanto le diverse norme sulla decadenza dell'azione accertatrice nei vari Stati possono costituire un ostacolo all'attuazione della cennata procedura.

¹⁰⁷ Quali ad esempio:

- inadeguatezza dell'utile dichiarato rispetto alle vendite, all'attivo, ecc.;
- continua dichiarazione di perdite, in particolare perdite a lungo termine;
- pagamento di un'imposta minima o nulla nonostante la realizzazione di utili nel periodo considerato.

A tal proposito sono state emanate delle apposite linee guida¹⁰⁸ che si concentrano:

- sulla scelta dei casi: ogni Stato individua autonomamente i contribuenti suscettibili di verifica simultanea e comunica all'altro la sua scelta.

Ciascuna Autorità competente, nel caso sussista l'accordo per procedere a una verifica simultanea, avanza formale richiesta alla collaterale Autorità perché quest'ultima si impegni in uno scambio di specifiche informazioni in conformità alla Convenzione;

- sull'adesione alla scelta: avanzata la richiesta, qualora lo Stato destinatario ritenga di accettarla, quest'ultimo dovrà assolvere alla duplice formalità di fornire la propria adesione per iscritto e di indicare un rappresentante per ciascun controllo, cui affidare la responsabilità funzionale della verifica;
- sul personale competente: a differenza di quanto previsto da altri strumenti internazionali di collaborazione, le verifiche in questione andranno effettuate separatamente nel quadro delle rispettive legislazioni e prassi nazionali ed esclusivamente da parte di funzionari dell'Amministrazione fiscale di ciascun Paese, non essendo prevista la procedura dello scambio di personale fra i due Stati.

Tale previsione risponde a ragioni essenzialmente di opportunità, in considerazione sia del generale principio di sovranità sia dell'autonomia con la quale le verifiche vengono comunque condotte nei due Paesi.

Gli accordi stipulati dall'Italia, pur facendo riferimento ai "funzionari dell'Amministrazione finanziaria", chiariscono espressamente che la locuzione è comprensiva anche degli appartenenti al Corpo della Guardia di Finanza;

- sull'esecuzione della verifica: l'esecuzione materiale dell'attività ispettiva è affidata ai rappresentanti designati dai due Paesi.

¹⁰⁸ Manuale sull'attuazione delle disposizioni in materia di scambio di informazioni a fini fiscali approvato dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'O.C.S.E. il 23 gennaio 2006 – Modulo 5 sulla conduzione delle verifiche simultanee. Testo al seguente link: <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf>.

Nella fase della pianificazione della verifica, i rispettivi funzionari esaminano le modalità operative ed indicano periodiche riunioni per l'analisi delle risultanze degli accertamenti compiuti. L'esecuzione della verifica simultanea, tuttavia, avviene in assoluta autonomia;

- sulla sospensione e conclusione della verifica: completato il necessario coordinamento informativo tra i due Paesi, la verifica si conclude secondo le procedure vigenti in ciascuno dei due Stati¹⁰⁹.

Nel caso in cui questa si riveli particolarmente improduttiva, ciascuno Stato potrà richiederne la conclusione, ritirandosi e notificandone la decisione all'altro Paese.

2.3. LA CONVENZIONE OCSE SULLA RECIPROCA ASSISTENZA IN MATERIA FISCALE (M.A.A.T. - THE MULTILATERAL CONVENTION ON MUTUAL ADMINISTRATIVE ASSISTANCE IN TAX MATTERS)

La Convenzione tra il Consiglio d'Europa e l'OCSE per l'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale¹¹⁰, comunemente nota come Convenzione MAAT (*Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) o MAC (*Mutual Administrative Cooperation*), inizialmente stipulata il 25 gennaio 1988¹¹¹ e poi modificata dal Protocollo di Parigi del 27 maggio 2010¹¹², rappresenta lo strumento principale a livello internazionale per promuovere la cooperazione tra le autorità fiscali. Il fine è quello di potenziare la lotta all'evasione ed elusione fiscale e garantire l'applicazione efficace delle leggi fiscali nazionali, rispettando al contempo i diritti fondamentali dei contribuenti.

¹⁰⁹ Le questioni concernenti la doppia imposizione sorte a seguito della verifica, sono riservate alla procedura amichevole. I rappresentanti designati riferiranno alle loro Autorità competenti le questioni che non possono essere risolte a livello dei rappresentanti e che potrebbe comportare una doppia imposizione sia giuridica che economica o che potrebbero produrre gli effetti di una doppia non imposizione. Le Autorità competenti si sforzeranno di risolvere tali problemi mediante una procedura amichevole in conformità all'art. 25 della Convenzione. Si tratta, tuttavia, di un impegno e non di un preciso obbligo giuridico.

¹¹⁰ OECD e Consiglio d'Europa, (2015), Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal protocollo 2010, OECD publishing, disponibile al link: <http://www.oecd.org/ctp/convenzione-multilaterale-sulla-mutua-assistenza-amministrativa-in-materia-fiscale-9789264202221-it.htm>.

¹¹¹ La Convenzione di Strasburgo è stata recepita nell'ordinamento giuridico italiano con la legge 10 febbraio 2005, n. 19. Il predetto atto normativo reca 3 articoli, con cui, in estrema sintesi, il Parlamento ha autorizzato il Presidente della Repubblica ad aderire alla Convenzione ed è stata autorizzata la relativa esecuzione.

¹¹² Entrato in vigore il 1° giugno 2011.

Essa prevede tutte le possibili forme di cooperazione amministrativa tra Stati (sia in materia di accertamento che di riscossione):

- scambio di informazioni: su richiesta, automatico e spontaneo;
- verifiche fiscali simultanee multilaterali e all'estero;
- assistenza alla riscossione per recupero crediti tributari.

La Convenzione può essere firmata dagli Stati membri delle due Organizzazioni internazionali che hanno contribuito alla sua formulazione: il Consiglio d'Europa e l'OCSE.

Inoltre, secondo il Protocollo del 2010, anche gli Stati non membri del Consiglio d'Europa o dell'OCSE possono firmare la Convenzione, grazie a un processo speciale che prevede controlli preliminari sulla riservatezza e il trattamento dei dati.

Il fatto che sempre più Paesi abbiano firmato e ratificato la Convenzione negli ultimi anni dimostra un rafforzamento della trasparenza fiscale a livello mondiale.

La Convenzione, in effetti, fornisce uno strumento aggiuntivo alle norme sulla trasparenza fiscale previste dalle Convenzioni contro le Doppie Imposizioni (art. 26) e i TIEAs, che gli Stati possono decidere di utilizzare quando lo considerano appropriato.

La Convenzione, che comprende 32 articoli e un dettagliato Commentario (*Explanatory Report*) di natura esplicativa per facilitare la comprensione delle disposizioni convenzionali, offre ai Paesi firmatari l'opportunità di procedere all'accertamento di fatti fiscali legati a vari ordinamenti, permettendo lo sviluppo, su basi comuni e nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti, di una vasta cooperazione amministrativa riguardante tutte le imposte obbligatorie ad eccezione dei diritti doganali.

In dettaglio, l'ambito di applicazione del Trattato va dallo scambio di informazioni alle verifiche simultanee, comprese le verifiche all'estero attraverso la partecipazione delle Autorità fiscali dello Stato richiedente alle attività fiscali in corso nello Stato richiesto, nonché la riscossione dei tributi¹¹³ e la notifica di documenti¹¹⁴.

¹¹³ La cui assistenza può avvenire anche mediante l'adozione di provvedimenti cautelari, come previsto dagli artt. da 11 a 16.

¹¹⁴ Vgs. Artt. 5, 6, 7, 8 e 9.

Considerando la concezione ampia dell'assistenza amministrativa, come concepita dall'art. 1, essa include anche i contribuenti di Paesi terzi, indipendentemente dalla nazionalità o dalla residenza del soggetto interessato.

Attraverso un'ampia elencazione, che riguarda tutte le imposte dirette e indirette, i tributi statali e locali, le accise e i contributi sociali, considerati in alcuni Paesi come vere e proprie imposte, la Convenzione esplicita tutti i tributi inclusi nel suo ambito applicativo.

Sul punto giova evidenziare la natura non tassativa di tale previsione, significando che i vari Stati possono presentare, al momento della firma, una dichiarazione riguardante i tributi per i quali intendono applicare l'accordo.

Le implicazioni derivanti dall'inclusione del determinato tributo concerneranno principalmente due aspetti rilevanti: da un lato, lo Stato sarà nelle condizioni di poter richiedere assistenza per l'accertamento e per la riscossione del tributo; dall'altro, si impegnerà a rispondere positivamente alle potenziali richieste di assistenza provenienti da altri Stati firmatari, concernenti tributi simili, secondo quanto previsto dall'articolo 2.

A tal riguardo, il Commentario fornisce ulteriori dettagli sullo specifico argomento precisando che, nonostante la legislazione di uno Stato possa non prevedere una determinata tipologia di tributo, tale Stato non può ritenersi esente dal fornire l'assistenza richiesta da altri Paesi riguardo al medesimo tributo, a condizione che non sussista una specifica riserva.

L'elenco dei tributi soggetti alla Convenzione non è rigido, facendo del Trattato uno strumento flessibile e adattabile all'evoluzione della normativa nazionale.

Nell'esplicitare le finalità dello scambio di informazioni - limitate dalla Convenzione all'accertamento dei tributi, alla riscossione dei crediti fiscali o alle relative misure esecutive, nonché all'avvio di procedimenti innanzi ad Autorità amministrative o giudiziarie - il Commentario specifica che, in presenza di reati tributari in diversi Stati, l'Amministrazione fiscale è tenuta ad intraprendere procedimenti di natura penale o, come avviene nell'ordinamento Italiano, a deferire la questione direttamente alla competente Autorità Giudiziaria.

All'interno del Trattato, attraverso la *feedback provision* di cui all'art. 10, viene disciplinato il caso in cui uno Stato richiedente, una volta attivata e completata la

procedura di scambio, acquisisca autonomamente nuove informazioni riguardanti gli affari di un contribuente e le confronti con quelle ricevute dallo Stato richiesto.

Nel caso in cui, a seguito di tale confronto, emerga una discrepanza effettiva tra le informazioni ottenute tramite assistenza internazionale e quelle emerse dalle indagini nazionali, allo Stato assistito è richiesto di comunicare tale situazione allo Stato che ha fornito le informazioni al fine di chiarire la situazione con il contribuente.

Un aspetto particolarmente interessante e innovativo, soprattutto considerando la varietà di procedure possibili, riguarda la nuova formulazione dell'articolo 27, emendato nel 2010 su richiesta dell'Unione europea e dei suoi Stati membri, il cui obiettivo è quello di chiarire i rapporti tra la Convenzione e le norme esistenti o future riguardanti l'assistenza amministrativa in materia fiscale.

La riformulazione in tal senso prodotta, in sostanza, permette a due Stati che siano parti sia della presente Convenzione che di altro accordo con disposizioni più ampie o più restrittive della prima, di poter scegliere lo strumento giuridico più idoneo, purché i termini della richiesta rispettino tutti i requisiti necessari stabiliti dallo specifico strumento per la concessione di assistenza¹¹⁵.

2.4. I *TAX INFORMATION EXCHANGE AGREEMENTS* (T.I.E.A.)

Negli ultimi anni del secolo scorso numerose Autorità internazionali hanno condiviso un vero e proprio processo di rafforzamento degli strumenti giuridici, con lo scopo di attuare un più efficace contrasto degli illeciti fiscali realizzati oltre confine quale diretta conseguenza di un'economia sempre più internazionalizzata.

Si è iniziato con l'individuazione dei parametri utili per poter caratterizzare i "paradisi fiscali", nonché i regimi fiscali preferenziali dannosi e, di conseguenza, dalla previsione di standard internazionali che tutti i Paesi dovrebbero adottare per evitare l'inserimento nella *black list* dei Paesi non collaborativi.

Ciò significa che in una più ampia e generale analisi è stato possibile individuare nella mancanza di un effettivo ed efficace scambio di informazioni ai fini fiscali l'elemento chiave della concorrenza fiscale dannosa.

¹¹⁵ Cfr. M. CARBONE – A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021, p. 525, 526 e 527.

Di conseguenza, attraverso la previsione dei citati standard cui gli Stati devono adeguarsi, gli stessi sono invogliati a stipulare accordi bilaterali o multilaterali idonei a garantire un'efficace collaborazione internazionale per contrastare le pratiche fiscali dannose che realizzano l'indebita sottrazione di capitali, di attività finanziarie e, quindi, di gettito da alcuni Paesi, a vantaggio di quelli "attrattivi" dal punto di vista impositivo, unitamente alla garanzia di anonimato.

In particolare il *Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information*, prendendo ad esempio le convenzioni contro le doppie imposizioni, ha sviluppato nel 2002 un Modello di accordo sullo scambio di informazioni ai fini fiscali (*Agreement on Exchange of Information on Tax Matters o Tax Information Exchange Information – T.I.E.A.*) con annesso Commentario agli articoli¹¹⁶.

Il T.I.E.A. non ha un carattere vincolante ed è, allo stesso tempo, sia strumento multilaterale sia modello per la conclusione di *agreements* bilaterali in materia di scambio di informazioni¹¹⁷.

A differenza delle convenzioni contro le doppie imposizioni, il T.I.E.A. è un modello di accordo molto più snello, in quanto disciplina esclusivamente l'interscambio informativo necessario per il corretto accertamento delle imposte e non anche gli aspetti connessi ai fenomeni di doppia imposizione derivanti da eventuali asimmetrie che si vengono a creare in virtù dell'adozione, a seconda delle esigenze dei diversi ordinamenti, di sistemi di imposizione generale strutturalmente diversi.

In sostanza, l'obiettivo di tale accordo è quello di attrarre, all'interno di un sistema deputato solo allo scambio di informazioni, quegli Stati o territori che ne sono rimasti estranei e consentire agli Stati Membri dell'O.C.S.E. di disporre di notizie utili a

¹¹⁶ Per completezza, occorre annoverare anche gli altri accordi esistenti sul tema. Ci si riferisce, essenzialmente, a due modelli:

- il Modello del C.I.A.T. – Centro Interamericano delle Amministrazioni Tributarie, organizzazione che rappresenta, oggi, una delle principali associazioni delle Amministrazioni fiscali a livello internazionale il quale si pone il fine di disciplinare nel dettaglio lo scambio di informazioni, prevedendo ad esempio le verifiche all'estero da parte dello Stato richiedente (art. 6) e le verifiche simultanee (art. 5);
- la Convenzione tra i Paesi scandinavi del 7 dicembre 1989 (Nordic Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters) il cui art. 10 disciplina lo scambio di informazioni ed il Modello di Convenzione Fiscale, approvato nel 1971, dalla Comunità Andina che, all'art.19, regola lo scambio di informazioni.

¹¹⁷ Difatti, l'Accordo propone due versioni tra loro alternative. La struttura della versione bilaterale è molto simile a quella prevista dal Model Tax Convention on Income and Capital, mentre quella multilaterale sembra porsi come obiettivo non quello di definire un modello di convenzione tra più Stati, ma quello di creare un sistema integrato di trattati bilaterali, elaborati sulla base di uno schema comune.

contrastare forme di evasione ed elusione fiscale internazionale realizzate mediante la localizzazione di materia imponibile in Paesi a fiscalità privilegiata¹¹⁸.

È importante sottolineare che, come esplicitato nel Commentario, le informazioni possono essere scambiate sia per le materie fiscali sia per quelle penali.

Tutti gli accordi sottoscritti constano di 13 articoli e prevedono:

- all'art. 1, lo scambio di informazioni verosimilmente rilevanti per l'applicazione delle imposte previste dagli ordinamenti dei due Stati, puntualmente individuate all'art. 3 e che per l'Italia sono rappresentate dall'I.R.P.E.F., dall'I.R.E.S., dall'I.R.A.P., dall'I.V.A., dall'imposta sulle successioni e sulle donazioni, dalle imposte sostitutive;
- all'art. 4, l'autonoma definizione di "informazione", includendo "ogni fatto, dichiarazione o documento di qualsiasi tipo"¹¹⁹;
- all'art. 5:
 - paragrafo 1, lo scambio di informazioni su richiesta tra i due Paesi "indipendentemente dal fatto che la parte interpellata necessiti o meno di tali informazioni ai propri fini fiscali o che il comportamento in esame costituisca o meno un reato ai sensi della legislazione della parte interpellata nel caso in cui detto comportamento sia stato posto in essere nella parte interpellata";
 - paragrafo 2, l'obbligo dello Stato richiesto di utilizzare i poteri di cui dispone per raccogliere le informazioni richieste, anche qualora le stesse non siano rilevanti per i suoi propri fini fiscali interni;
 - paragrafo 4, che le Amministrazioni dei due Paesi hanno l'Autorità di ottenere e fornire su richiesta "informazioni in possesso di banche, di altri istituti finanziari e di qualsiasi persona che opera in qualità di agente o fiduciario, inclusi intestatari e fiduciari".

¹¹⁸ Difatti gli Stati o territori a fiscalità privilegiata potrebbero molto più agevolmente stipulare un accordo limitato allo scambio di informazioni rispetto alla stipula di una convenzione contro le doppie imposizioni che li costringerebbe ad accettare norme convenzionali limitanti della loro giurisdizione fiscale su determinate fattispecie di carattere transnazionale.

¹¹⁹ L'art. 33 del relativo Commentario fornisce ulteriori chiarimenti specificando che per "documento di qualsiasi tipo" possono intendersi "un conto, un accordo, un libro, una tabella, un diagramma, un modulo, un'immagine, una fattura, una lettera, una mappa, un memorandum, un disegno architettonico o industriale, un rendiconto, un telegramma, un voucher e così via".

Pertanto, viene completamente superato il segreto bancario anche con riferimento a soggetti diversi dalle banche, quali agenti e fiduciari;

- paragrafo 5, che le informazioni per essere verosimilmente rilevanti debbano essere richieste indicando “l’identità della persona sottoposta a verifica o indagine”;
- paragrafo 6, che l’Autorità dello Stato interpellato entro 60 giorni dal ricevimento della richiesta possa segnalare eventuali incompletezze nella domanda e entro 90 giorni debba fornire le informazioni richieste.

Qualora l’Autorità interpellata entro tale termine non voglia o non sia in grado di fornire le informazioni richieste, deve comunicarlo immediatamente alla parte richiedente spiegando le ragioni della difficoltà o del rifiuto.

La parte interpellata, infatti, può rifiutare una richiesta se essa non è conforme all’accordo o se la divulgazione delle informazioni è contraria al proprio ordine pubblico”;

- all’art. 6, la possibilità di effettuare verifiche fiscali all’estero, prevedendo la possibilità di chiedere, con “ragionevole anticipo”, che i rappresentanti dell’Autorità competente della parte richiedente “entrino nel territorio della parte interpellata per interrogare persone ed esaminare documenti previo consenso scritto delle persone fisiche o di altre persone interessate”;
- all’art. 7, la “possibilità di rigettare una richiesta di scambio di informazioni”¹²⁰ laddove l’obbligo degli Stati contraenti di prestarsi assistenza non sia subordinato alla sussistenza di determinati requisiti, quali il principio di reciprocità, la conformità della richiesta di assistenza secondo quanto disposto nell’ambito dell’*agreement*, il rispetto del segreto d’affari, commerciale, professionale o industriale, la non contrarietà all’ordine pubblico, la non violazione del principio di non discriminazione;

¹²⁰ L’art. 7, comma 3 prevede espressamente la possibilità di negare richieste di informazioni “che potrebbero rivelare comunicazioni riservate tra un cliente e un procuratore legale, un avvocato o altro rappresentante legale riconosciuto, qualora tali comunicazioni siano fornite al fine di chiedere o fornire consulenza legale o fornite per essere utilizzate in procedimenti giudiziari esistenti o previsti”. In sostanza, le informazioni rilevanti non possono essere richieste ad avvocati o procuratori legali allorché dette informazioni siano state fornite a costoro nell’ambito di procedimenti giudiziari o per chiedere consulenza legale e sempre che la divulgazione di tali informazioni possa rivelare comunicazioni riservate tra il cliente e il proprio avvocato.

- all'art. 8, in materia di riservatezza, che le informazioni scambiate devono essere tenute segrete, potendo essere comunicate esclusivamente alle Autorità della parte richiedente incaricate dell'accertamento fiscale, delle misure esecutive o dei procedimenti per reati tributari concernenti le imposte oggetto dell'accordo.

La richiesta di informazioni dello Stato interpellante deve:

- prevedere un'apposita dichiarazione annessa da cui risultino esperiti invano i mezzi previsti dalla legislazione interna;
- contenere i seguenti dati:
 - identità della persona sottoposta a verifica;
 - la natura e la forma con cui le informazioni devono essere fornite dalla controparte;
 - le finalità fiscali ed il motivo per cui si ritiene che le informazioni siano in possesso dello Stato interpellato;
 - se conosciuti, il nome e il recapito delle persone che verosimilmente sono in possesso delle informazioni.

Lo Stato interpellato deve fornire le informazioni nel più breve tempo possibile, avendo cura di evidenziare alla controparte:

- eventuali incompletezze o inesattezze;
- in caso di impossibilità di trasmissione delle informazioni, i motivi ostativi e/o le ragioni di un eventuale rifiuto.

I T.I.E.A. sinora sottoscritti dall'Italia contemplano esclusivamente lo scambio di informazioni su richiesta.

Tuttavia, nel 2015, il Comitato Affari Fiscali dell'O.C.S.E. ha pubblicato il Protocollo di modifica del T.I.E.A., che introduce una serie di disposizioni per consentire lo scambio automatico e spontaneo di informazioni e che può essere utilizzato per:

- estendere la portata degli accordi già in essere, in conformità al Common Reporting Standard o al Country-by-Country Reporting (sussistendone i requisiti);
- procedere alla stipula di nuovi agreements.

Conseguentemente, il nuovo Protocollo T.I.E.A. implementa il precedente art. 5, prevedendo due nuovi articoli:

- l'art. 5A, sullo scambio automatico: modalità con cui le parti contraenti si scambiano automaticamente le informazioni;
- l'art. 5B, sullo scambio spontaneo.

2.5. BREVI CENNI SU ALTRI ESEMPI DI CONVENZIONE

Per completezza e al fine di poter disporre di una panoramica generale, oltre ai modelli di matrice OCSE, è opportuno esaminare, seppur in estrema sintesi, altri schemi di convenzione comunque operanti a livello mondiale.

Il Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni delle Nazioni Unite (ONU), elaborato nel 1980 e recentemente rivisto nel 2017, è uno strumento che regola l'esercizio della potestà impositiva tra i Paesi contraenti al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti contribuendo a rafforzare la cooperazione internazionale in materia fiscale¹²¹.

Di recente, si è assistito ad un graduale avvicinamento del Modello ONU a quello OCSE, soprattutto in materia di scambio di informazioni, ove di fatto l'ONU ha adottato gran parte delle disposizioni introdotte dall'OCSE.

Tuttavia, nonostante questa convergenza, il Modello ONU presenta alcune importanti differenze: in particolare favorisce una maggiore conservazione dei diritti di tassazione del "Paese d'origine" che, si pensa, sia di specifica importanza per i Paesi in via di sviluppo.

Per esempio, a differenza del Modello OCSE, permette ai Paesi di origine di tassare i pagamenti di *royalty* in uscita.

Un ulteriore Modello è rappresentato da quello Latino-Americano che si distingue per il suo approccio basato sulla fonte come elemento fondamentale per l'imposizione fiscale, prevedendo l'esenzione dalla tassazione dei redditi di fonte estera come metodo per eliminare la doppia imposizione.

¹²¹ Cfr. sull'argomento: <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/> e <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/organizzazioni-internazionali/onu/>.

Inoltre, all'interno dell'Unione Europea, esiste un ulteriore strumento di cooperazione multilaterale noto come *Nordic Treaty*¹²², quale convenzione multilaterale conclusa tra gli Stati dell'Europa del Nord, tra cui Danimarca, le Isole Faroe, la Finlandia, l'Islanda, la Norvegia e la Svezia.

Fine ultimo del trattato, che ha sostituito tutti i trattati bilaterali stipulati fra i medesimi Paesi nelle stesse materie¹²³, è quello di evitare la doppia imposizione.

Come la convenzione del Consiglio d'Europa/OCSE, anche questo si presenta come strumento multilaterale, che coinvolge cioè più Paesi, al contrario dei trattati conclusi sul Modello OCSE, che hanno invece matrice bilaterale.

Il progetto ha, tuttavia, delle caratteristiche diverse rispetto a quello già posto in essere dal Consiglio d'Europa/OCSE, che è più autoreferenziale, in quanto sin dal principio concentrato sulla necessità di creare un sistema di scambio di informazioni tra gli Stati che partecipano al Consiglio d'Europa e all'OCSE¹²⁴.

Chiaramente il *Nordic Treaty* ha avuto un notevole successo grazie all'appartenenza di tutti gli Stati membri alla medesima area geo-politica, per cui essi sono legati da stretti rapporti culturali, politici, commerciali, nonché dall'esperienza maturata a seguito dell'applicazione degli accordi bilaterali fra loro precedentemente in vigore¹²⁵.

Infine, il modello elaborato ed approvato dall'Assemblea Generale del Centro Interamericano delle Amministrazioni Tributarie (CIAT)¹²⁶ costituisce un ulteriore schema di convenzione che, con l'analoga finalità di disciplinare la cooperazione internazionale in materia di accertamento delle imposte, mira a regolamentare in

¹²² Per una completa analisi dell'argomento si rinvia a M. HELMINEN, *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, Amsterdam, 2014.

¹²³ W.B. WESTERBURGEN, *Ways and Means to Improve European and Wider International Cooperation against Tax Evasion and Avoidance*, in *Recommendation*, 1980, pagg. 139 ss.

¹²⁴ Solo di recente il progetto si è aperto vero l'adesione di Paesi che non fanno parte né dell'una né dell'altra istituzione. In ogni caso la convenzione multilaterale Maat, di cui fanno parte anche gli Stati del *Nordic Group* ha avuto molti meriti, tra i quali quello di creare per la prima volta un sistema multilaterale di scambio di informazioni che coinvolgesse più di due Stati alla volta.

¹²⁵ N. MATTSO, *Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? Comments with Reflection to the Nordic Experience*, in *Intertax*, 2000, pagg. 2012 ss.

¹²⁶ Il CIAT è un'organizzazione fondata nel 1967, che riunisce le amministrazioni fiscali dei Paesi membri prevalentemente nell'area regionale americana. La sede del CIAT si trova a Panama. Attualmente, 40 Paesi sono membri dell'organizzazione, e tra questi, 3 sono associati senza diritto di voto nell'Assemblea generale: <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/organizzazioni-internazionali/organizzazioni-regionali/ciat/>

dettaglio gli istituti della cooperazione amministrativa internazionale nell'ambito dei Paesi membri.

Gli Stati contraenti assumono quindi l'obbligo di prestarsi mutua assistenza per facilitare lo scambio di informazioni al fine di assicurare la determinazione, l'accertamento e l'esazione delle imposte coperte dall'accordo.

3. LA COOPERAZIONE NELL'AMBITO DELL'UNIONE EUROPEA

3.1 PREMESSA

Oltre 50 anni fa in ambito comunitario era già maturo il pensiero che occorreva dare grande importanza alla cooperazione fiscale, pensiero che si basava sulla considerazione che “la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza del principio della giustizia fiscale e può condurre a distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza”¹²⁷.

È la Direttiva 77/799/CEE¹²⁸ il primo atto normativo che la comunità ha emesso in materia di assistenza amministrativa tra le autorità degli Stati membri con l'obiettivo di rafforzare la cooperazione all'interno della Comunità e ciò è avvenuto a seguito della presa di coscienza che le varie misure nazionali erano insufficienti dato che la loro portata si esauriva all'interno dei confini nazionali, e che la sola collaborazione fra amministrazioni sviluppata su accordi bilaterali era insufficiente a contrastare le nuove forme di frode e evasione fiscale di portata transnazionale.

È proprio con la Direttiva 77/799/CEE che, per la prima volta, si stabiliscono regole e principi comuni per lo scambio di informazioni, secondo un'ottica completamente nuova che fa assumere a tale forma di cooperazione una vera e propria funzione rispetto al corretto funzionamento del mercato e il contrasto all'esercizio abusivo delle libertà fondamentali.

Originariamente la menzionata Direttiva riguardava le imposte sul reddito e sul patrimonio nonché le imposte sui premi assicurativi.

¹²⁷ Risoluzione del Consiglio, del 10 febbraio 1975.

¹²⁸ Direttiva 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, emanata dal Consiglio delle Comunità europee in data 19 dicembre 1977.

Nel tempo, la stessa ha subito diverse modifiche volte a modernizzare, rafforzare e semplificare lo strumento di cooperazione amministrativa e, in particolare, dello scambio di informazioni, nonché ad estendere la cooperazione all'ambito della fiscalità indiretta.

La reciproca assistenza fra le amministrazioni finanziarie è stata, quindi, estesa successivamente all'IVA¹²⁹ e alle accise gravanti sul consumo di oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi¹³⁰.

3.2 LA DIRETTIVA DELL'UNIONE EUROPEA DEL 15/02/2011 N. 16 (DAC - *DIRECTIVE ADMINISTRATIVE COOPERATION*)

Come accennato, preso atto della carenza ed inadeguatezza degli strumenti fino a quel momento a disposizione per essere impiegati in una efficace lotta ai fenomeni, sempre più in espansione, di frode ed evasione fiscale, il legislatore comunitario ha adottato la Direttiva 2011/16/UE¹³¹ (c.d. DAC 1), che può essere definita il frutto nato a seguito del dibattito interno alle istituzioni europee relativamente alla necessità di implementazione dei principi internazionali di trasparenza e scambio di informazioni, seguendo gli standard internazionali elaborati dall'OCSE.

Infatti, se in ambito convenzionale la principale fonte in materia di cooperazione amministrativa risiede nell'art. 26 del Modello OCSE e nel relativo Commentario, in ambito europeo la disciplina a cui far riferimento è individuata nella DAC 1.

Tale progetto normativo prende il via due anni prima l'approvazione della direttiva. Infatti, l'esigenza di potenziare la cooperazione amministrativa era stata, più volte, annunciata dalla Commissione che, il 2 febbraio 2009, aveva presentato la proposta di Direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa del settore fiscale, in seguito alla quale è stata approvata la Direttiva 2011/16/UE.

¹²⁹ Direttiva 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979.

¹³⁰ Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992, sostituita dalla direttiva 2004/106/CE del 16 novembre 2004, poi dal regolamento (CE) n. 2073/2004 del 16 novembre 2004, da ultimo abrogato dal regolamento UE n. 389/2012 del 2 maggio 2012.

¹³¹ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15.2.2011 "*relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE*", recepita con D.Lgs. 4.3.2014 n. 29. Per ulteriori approfondimenti sul tema, cfr. VALENTE P., *Cooperazione fiscale internazionale: gli sviluppi in tema di scambio di informazioni*, in *La gestione straordinaria delle imprese* 2/2018, Dottrina Eutekne, pp. 95 ss.; VALENTE P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2016, pp. 1189 ss.; VALENTE P., *Elusione Fiscale Internazionale*, Milano, 2014, p. 2976 ss.; VALENTE P., VINCIGUERRA L., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, Milano, 2013, p. 165 ss.

La Direttiva ha di fatto consegnato ai Paesi europei un via più efficace per amministrare il sistema fiscale interno, sfruttando anche le informazioni acquisite attraverso lo strumento della cooperazione amministrativa.

Inizialmente, la DAC 1 si focalizzava principalmente sullo scambio di informazioni relative a certe categorie di redditi non finanziari posseduti dai contribuenti in Stati diversi dal loro Stato di residenza.

Partendo da questa posizione, si è progressivamente sviluppato un approccio graduale volto ad intensificare lo scambio automatico di informazioni, estendendolo a nuove categorie di redditi.

La Direttiva 2011/16/UE definisce chiaramente il percorso da seguire stabilendo condizioni, limiti e obblighi che regolano lo scambio di informazioni, tutto ciò in coerenza con le nuove indicazioni contenute nel rinnovato art. 26 del Modello OCSE.

È bene notare che ai sensi dell'art. 16 le informazioni scambiate tra Stati membri sono coperte dal segreto d'ufficio¹³² e soggette alla stessa tutela prevista dalla legislazione nazionale del Paese europeo destinatario per le informazioni “nazionali” di analoga natura.

3.2.1. L'ambito di applicazione oggettivo e soggettivo

L'art. 1 della Direttiva definisce l'oggetto della cooperazione amministrativa e individua, quale criterio per l'identificazione delle informazioni suscettibili di scambio, quello della “prevedibile rilevanza” ovvero sia “verosimile pertinenza” (*foreseeable relevance*)¹³³, in relazione all'applicazione delle leggi regolanti i settori impositivi elencati dal successivo art. 2.

Il riferimento è alle imposte di qualsiasi tipo, con la previsione dell'applicazione dello stesso regime anche ai tributi di natura identica o analoga, istituiti successivamente alla redazione della Direttiva.

Per tale via, l'ambito oggettivo (art. 2) di applicazione del provvedimento viene pertanto definito:

¹³² Risultano vincolati dal segreto d'ufficio, oltre all'Autorità competente, anche tutti i soggetti interessati fino ai verbalizzanti che materialmente consentono ai contribuenti le informazioni ottenute (personale dell'Agenzia delle entrate o della Guardia di Finanza).

¹³³ Cfr. Considerando n. 9. della Direttiva 2011/16/UE.

- in “positivo”, chiarendo che la Direttiva si riferisce alle imposte di qualsiasi tipo, riscosse da o per conto di uno Stato Membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di esso, comprese le Autorità locali.

Ciò evidentemente al fine di assicurare un più ampio ambito di applicazione della disciplina dello scambio di informazioni¹³⁴;

- in “negativo”, precisando che la Direttiva non trova applicazione nei riguardi dell’imposta sul valore aggiunto, dei dazi doganali o delle accise, dal momento che per esse valgono specifiche normative dell’Unione in materia di cooperazione amministrativa.

È, inoltre, esplicitamente escluso il settore dei contributi previdenziali;

- a “livello territoriale”, indicando che la Direttiva si applica agli Stati dell’Unione Europea.

Per quanto riguarda invece l’ambito soggettivo (art. 3) esso viene individuato attraverso un’ampia definizione del concetto di “persona”, nella quale rientrano:

- le persone fisiche e giuridiche;
- le associazioni di persone che hanno la capacità di compiere atti giuridici, ma che sono prive di personalità giuridica;
- ogni altro istituto giuridico di qualunque forma o natura, con o senza personalità giuridica, che possiede o gestisce beni che, compreso il reddito da essi derivato, sono soggetti a una delle imposte a cui si rivolge la Direttiva.

In definitiva si intuisce che la volontà espressa del legislatore è quella di creare un perimetro il più ampio possibile in modo che le norme si riferiscano a tutte le persone fisiche e giuridiche dell’Unione Europea, tenendo conto non solo degli istituti tradizionalmente e comunemente utilizzati quali trust, fondi di investimento e fondazioni, ma anche di tutti gli eventuali diversi enti che

¹³⁴ Per l’Italia sono quindi ricomprese le imposte dirette (I.R.P.E.F., I.R.E.S., I.R.A.P.) e tutti i tributi locali sul reddito (quali, a titolo esemplificativo, le “addizionali”) e sul patrimonio.

possono o potranno essere costituiti secondo le disposizioni dei rispettivi Paesi.

Seguendo lo stesso principio teso ad elevare il contrasto alle frodi fiscali, la Direttiva precisa che, con riferimento al rapporto con le altre fonti, il nuovo provvedimento legislativo non pregiudica il diritto dei Paesi Membri di partecipare a una cooperazione amministrativa più ampia ed estesa, risultante dalla legislazione nazionale o da accordi bilaterali o multilaterali siglati con altri Stati Membri.

Ciò significa che, nel caso in cui possano essere applicati differenti strumenti che consentono lo scambio di informazioni, dovrebbe sempre prevalere ed essere applicato quello più efficace.

3.2.2. Gli organismi abilitati allo scambio di informazioni: l'Autorità competente e i rappresentanti autorizzati

La normativa internazionale e comunitaria in tema di cooperazione amministrativa in ambito fiscale prevede una serie di statuizioni con riguardo all'individuazione delle strutture appositamente deputate all'effettuazione dell'interscambio informativo.

Per lo scambio di informazioni nel settore delle imposte dirette, la struttura organizzativa disciplinata dalla Direttiva si ispira, con i dovuti adattamenti, alla modulazione dei compiti già prevista dall'abrogato Regolamento (CE) n. 1798/03 e ripresi dal Regolamento (UE) n. 904/10 in tema di cooperazione amministrativa nel settore dell'I.V.A..

In particolare, l'art. 3 contiene, tra le altre, la nozione di Autorità competente a scambiare informazioni, la quale si identifica con l'Autorità designata come tale da ogni Stato Membro, che comunica alla Commissione il proprio accreditamento o eventuali variazioni in merito¹³⁵.

¹³⁵ Secondo quanto previsto dall'art. 4, paragrafo 1.

Tale adempimento consente all'Organismo comunitario di pubblicare il relativo elenco nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea¹³⁶, al fine di porre tutte le informazioni a disposizione dei vari Paesi Membri.

L'Autorità competente designa:

- un Ufficio Centrale Unico di Collegamento a cui può essere affidata la responsabilità dei contatti con la Commissione.

Tale ufficio è il principale responsabile dei contatti con gli altri Stati Membri per la cooperazione amministrativa;

- i Servizi di Collegamento, ovvero uffici che procedono allo scambio diretto di informazioni con competenza attribuita in conformità alla legislazione nazionale o alla prassi dello Stato Membro;
- i funzionari competenti, i quali sono autorizzati a scambiare direttamente informazioni ai sensi della Direttiva.

Spetta all'Ufficio Centrale di Collegamento tenere costantemente aggiornati gli elenchi dei Servizi e dei funzionari di collegamento e renderli accessibili alla Commissione e agli Uffici Centrali degli altri Paesi Membri.

Tutti i funzionari che partecipano alla cooperazione amministrativa ai sensi di questo strumento legislativo sono sempre considerati "funzionari competenti", in armonia con le disposizioni previste dalle Autorità competenti.

Per quanto concerne le modalità di attuazione della cooperazione amministrativa, nel momento in cui un Servizio di Collegamento o un funzionario di collegamento:

- invia o riceve una richiesta o una risposta a una domanda di cooperazione, deve informare l'Ufficio Centrale di Collegamento del proprio Paese osservando le procedure da questo stabilite;
- riceve una richiesta di cooperazione che, per essere esitata, richiede un'azione estranea alla competenza che è stata attribuita loro dall'ordinamento nazionale o dalla prassi legislativa del loro Stato, deve

¹³⁶ L'elenco delle Autorità competenti di cui all'art. 4, punto 1, della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, G.U.U.E. 2 luglio 2013, n. C 191, pp. 2-3, è consultabile al seguente indirizzo:
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:191:0002:0003:IT:PDF>.

immediatamente trasmetterla all'Ufficio Centrale di Collegamento e deve informare di ciò l'Autorità richiedente.

Per quanto riguarda l'Italia, l'Autorità competente è stata individuata nel Direttore Generale delle Finanze che ha¹³⁷:

- designato il Dipartimento delle Finanze – Direzione Rapporti Fiscali Europei e Internazionali¹³⁸ quale Ufficio Centrale di Collegamento;
- individuato, quali Servizi di Collegamento:
 - l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento – Settore internazionale – Ufficio Cooperazione Internazionale, competente allo scambio di informazioni di tipo automatico, su richiesta e spontaneo;
 - la Guardia di Finanza – Comando Generale – II Reparto, competente allo scambio di informazioni su richiesta e di tipo spontaneo;
 - il Dipartimento delle Finanze – Direzione Legislativa Tributaria e Federalismo Fiscale, competente allo scambio di informazioni in materia di tributi locali, che si avvale, nell'espletamento delle proprie funzioni, della collaborazione di apposito contingente della Guardia di Finanza.

Analoga rete, come si vedrà meglio successivamente nel III Capitolo, si rinviene nell'ambito della struttura organizzativa deputata all'effettuazione della cooperazione amministrativa nel settore dell'I.V.A..

3.2.3. Le modalità dello scambio delle informazioni

Lo scambio di informazioni può avvenire su richiesta, ovvero in modo spontaneo o automatico, a seconda della circostanza che lo stesso sia sollecitato da altre autorità, frutto di una segnalazione occasionale o oggetto di una comunicazione sistematica e periodica.

Lo scambio su richiesta:

¹³⁷ Attraverso apposito Decreto Direttoriale, emanato in data 29 maggio 2014, in ossequio a quanto disposto con il D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29 di attuazione della Direttiva 2011/16/UE.

¹³⁸ Già denominata "Direzione Relazioni Internazionali".

- viene attivato su iniziativa dell’Autorità competente di uno Stato “richiedente” che si rivolge, direttamente, all’omologa struttura dello Stato “interpellato”;
- riguarda le informazioni necessarie a verificare l’osservanza delle disposizioni previste dalla propria normativa fiscale;
- può anche concernere, in presenza di un’adeguata motivazione da manifestare esplicitamente, un’indagine amministrativa specifica¹³⁹: l’Autorità interpellata può rifiutarsi di espletare l’indagine amministrativa richiesta rendendo, però, note le motivazioni per le quali non la ritenga necessaria¹⁴⁰;
- non può prendere avvio da un’istanza dal contenuto generico, al fine di non incorrere nella procedura di *fishing expedition*, da sempre vietata dall’O.C.S.E. e di cui si è già detto in precedenza.

Laddove le informazioni richieste non siano già in suo possesso, lo Stato interpellato, ai sensi dell’art. 6, le acquisisce “come se agisse per proprio conto o su richiesta di un’altra Autorità del proprio Stato”, nel rispetto delle leggi interne e utilizzando i poteri istruttori per l’attività di accertamento delle imposte previsti dalla legislazione domestica.

Avuto riguardo alla tempistica, la Direttiva, nello stabilire che le informazioni richieste debbano essere comunicate al più presto (art. 7, paragrafo 1 e 2), specifica che:

- il termine entro cui la richiesta di cooperazione deve essere evasa è fissato, comunque, nel massimo di 6 mesi dal ricevimento allorquando le informazioni siano da acquisire;
- se le informazioni sono già in possesso dell’Autorità interpellata, questa deve trasmetterle entro 2 mesi.

Qualora l’Autorità interpellata non possa rispettare i termini previsti deve informare quella richiedente “immediatamente e, comunque, entro 3 mesi dal ricevimento della richiesta”, delle circostanze ostative al rispetto del limite

¹³⁹ In tale contesto può essere richiesto, cioè, non solo un preciso dato o un’informazione ma anche le modalità della loro acquisizione.

¹⁴⁰ L’Autorità richiedente ha anche facoltà di richiedere la trasmissione di documentazione in originale, purché ciò non sia vietato dalla legislazione dello Stato Membro oggetto della richiesta.

temporale, indicando la data entro la quale ritiene che potrà dar corso a quanto richiesto.

È, inoltre, previsto un ulteriore termine di 1 mese dall'attivazione, entro il quale l'Autorità interpellata deve segnalare a quella richiedente:

- eventuali carenze nella richiesta e/o la necessità di informazioni supplementari di carattere generale;
- la circostanza per cui non è in possesso delle informazioni richieste ovvero non possa dar seguito o rifiuti di farlo sulla base dei motivi contemplati dall'art. 17.

Infine, la Direttiva prevede che l'Autorità interpellata accusi ricevuta immediatamente e comunque entro 7 giorni dal ricevimento della richiesta.

Lo scambio automatico e quello spontaneo sono stati notevolmente potenziati dalla Direttiva 2011/16/UE.

In particolare, lo scambio automatico di informazioni “senza precondizioni”, è stato riconosciuto come “il mezzo più efficace per potenziare l'accertamento delle imposte nelle situazioni transfrontaliere e per lottare contro le frodi internazionali”¹⁴¹.

Nello scambio automatico di informazioni, si assiste ad una trasmissione sistematica e programmata di dati specifici ad un altro Stato membro, che avviene regolarmente a intervalli predefiniti e senza una richiesta preliminare.

La Direttiva 2011/16/UE ha reso obbligatorio lo scambio automatico con riferimento ai redditi da lavoro dipendente, ai compensi per dirigenti, ai prodotti di assicurazione della vita, alle pensioni, alle proprietà e ai redditi immobiliari.

Tale ambito è stato successivamente esteso ad altre informazioni contenute negli archivi fiscali nazionali.

La comunicazione di informazioni ha luogo 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.

¹⁴¹ 106 Considerando n. 10 della Direttiva 2011/16/UE. .

Infine, le autorità competenti di ogni Stato membro hanno la possibilità di trasmettere informazioni di cui sono a conoscenza e che possono risultare utili alle autorità competenti degli altri Stati membri, attraverso lo scambio spontaneo.

Lo scambio spontaneo attiene alla comunicazione occasionale, in qualsiasi momento e senza preventiva richiesta di informazioni ad un altro Stato membro.

Ai sensi dell'art. 9 della Direttiva 2011/16/UE, lo scambio avviene al ricorrere delle seguenti condizioni:

- l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro Stato membro;
- un contribuente ottiene, in uno Stato membro, una riduzione od un esonero d'imposta che dovrebbe comportare per esso un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro;
- le relazioni d'affari fra un contribuente di uno Stato membro ed un contribuente dell'altro Stato membro sono svolte attraverso uno o più Paesi in modo tale da comportare una diminuzione di imposta nell'uno o nell'altro Stato membro o in entrambi;
- l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi d'imprese;
- in uno Stato membro, a seguito delle informazioni comunicate dall'autorità competente dell'altro Stato membro, vengono raccolte delle informazioni che possono essere utili per l'accertamento dell'imposta in quest'altro Stato membro.

3.2.4. Condizioni, limiti e obblighi imposti dalla DAC

Sul solco delle indicazioni presenti nel testo aggiornato dell'art. 26 del Modello O.C.S.E., anche la Direttiva 2011/16/UE, nonostante il nuovo approccio collaborativo basato su forme ampliate di cooperazione a

disposizione degli Stati Membri, presenta un perimetro normativo ben delimitato, mediante la previsione di disposizioni di assoluta rilevanza relative a condizioni, limiti e obblighi che regolano lo scambio di informazioni.

L'art. 16 dispone, infatti, che le informazioni comunicate tra Stati Membri in qualsiasi forma sono coperte dal segreto d'ufficio¹⁴² e stabilisce che le stesse abbiano la protezione accordata¹⁴³ alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato Membro che le riceve.

Le informazioni in parola possono essere usate:

- per l'accertamento e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati Membri relative alle imposte di cui all'art. 2 della Direttiva;
- per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte e dazi contemplati all'art. 2 della Direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010;
- per l'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, ma anche per l'accertamento e l'applicazione dei contributi previdenziali obbligatori¹⁴⁴;

¹⁴² L'obbligo al segreto d'ufficio coinvolge non solo l'Autorità competente ma anche tutti gli altri soggetti interessati – Ufficio Centrale di Collegamento, Servizio di Collegamento, funzionario competente – fino a coloro che materialmente contestano ai contribuenti le informazioni ottenute (personale dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza). In Italia, l'eventuale violazione di detta disposizione comporta la configurazione del reato ex art. 326 c.p.. In ogni caso, i dati e i fatti che sono noti ai dipendenti dell'Amministrazione finanziaria e agli appartenenti alla Guardia di Finanza sono coperti da segreto d'ufficio in quanto sono stati acquisiti nell'ambito e nell'esercizio dei poteri previsti dalla legislazione nazionale in materia di imposte sui redditi. Si ha violazione del segreto d'ufficio quando qualunque informazione riguardante l'accertamento viene comunicata, senza ordine del giudice, a persone estranee alle rispettive Amministrazioni, diverse dal soggetto passivo o dal suo rappresentante, dal personale della Guardia di Finanza e dell'Amministrazione finanziaria, dai componenti delle Commissioni tributarie, dai membri dei Consigli tributari e dei Comitati che esercitano il controllo di legittimità sugli atti dei comuni, e dagli impiegati dei comuni che partecipano all'accertamento (art. 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

¹⁴³ Norme in materia di protezione dei dati personali.

¹⁴⁴ Le informazioni scambiate, quindi, possono essere utilizzate per l'accertamento e l'applicazione:

- delle imposte e dei dazi di qualsiasi tipo riscossi da uno Stato Membro, o per conto di essi o dell'Unione Europea;
 - degli interventi, delle restituzioni e delle altre misure che fanno parte del sistema di finanziamento parziale o integrale del Fondo Europeo Agricolo di Garanzia (F.E.A.G.A.) e del Fondo Europeo Agricolo per lo Sviluppo Rurale (F.E.A.S.R.), comprese tutte le somme da riscuotere nel quadro di tali azioni;
 - dei contributi e dei dazi che sono previsti nell'ambito dell'organizzazione dei mercati dello zucchero.
- Il richiamo dell'art. 2 della Direttiva 2010/24/UE estende l'ambito di applicazione della Direttiva 2011/16/UE anche all'accertamento di:
- sanzioni, penali, tasse e soprattasse di natura amministrativa in merito a crediti per i quali può essere domandata l'assistenza reciproca, irrogate dalle Autorità amministrative competenti per la riscossione dei tributi o lo svolgimento di indagini amministrative al riguardo, o confermate da organi giudiziari o amministrativi su richiesta di tali Autorità;
 - tasse per il rilascio di certificati o documenti simili per procedure amministrative che riguardano imposte o dazi;

- in occasione di procedimenti giudiziari¹⁴⁵ e amministrativi, avviati per violazioni della normativa fiscale, che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni nei procedimenti della specie¹⁴⁶;
- per fini diversi, in condizioni di reciprocità, ottenuta l'autorizzazione dell'Autorità competente dello Stato Membro che comunica le informazioni nella misura prevista dalla legislazione dello Stato Membro che la riceve.

Il comma 3 del citato art. 16 contempla un ulteriore meccanismo volto a facilitare lo scambio informativo nell'ambito dell'Unione, lo scambio "triangolare", che avviene qualora l'Autorità competente di uno Stato Membro ritenga che le informazioni ricevute dall'Autorità competente di un altro Stato Membro possano essere utili all'Autorità competente di un terzo Stato.

In tal caso, dette informazioni possono essere trasmesse senza un'autorizzazione preventiva da parte dell'Autorità competente dello Stato Membro da cui provengono.

Tuttavia, quest'ultima deve essere informata della vicenda e può opporsi alla condivisione dei dati entro 10 giorni lavorativi, decorrenti dalla data di ricezione della comunicazione.¹⁴⁷

Resta ferma, per quanto concerne l'utilizzazione per fini diversi, in caso di trasmissione dei dati a uno Stato Membro terzo, la necessità dell'autorizzazione da parte dell'Autorità competente dello Stato Membro da cui le informazioni stesse provengono.

- interessi e spese relative ai crediti per cui può essere richiesta l'assistenza reciproca conformemente alle disposizioni comunitarie.

¹⁴⁵ La disposizione, in sostanza, permette che le informazioni acquisite dagli Stati possano essere usate anche in un procedimento giudiziario finalizzato ad accertare un illecito penale tributario, fatti salvi i principi generali contenuti nel codice di procedura penale.

¹⁴⁶ Questa clausola di salvaguardia si rifà al Considerando (28), ove si prevede, in termini generici, che la Direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea.

¹⁴⁷ Cfr. M. CARBONE – A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021.

Di assoluto rilievo è poi la precisazione sulla portata “probatoria” delle relazioni scambiate, contenuta nel paragrafo 5 dell’art. 16.

Infatti, le informazioni, notizie, attestati e altri documenti, o copie conformi o estratti degli stessi, ottenuti dall’Autorità interpellata e trasmessi all’Autorità richiedente in conformità alla Direttiva, possono essere utilizzati come elementi di prova dagli Organi competenti dello Stato Membro richiedente e hanno la medesima rilevanza di quelli trasmessi da un’Autorità di tale Stato Membro: in sostanza, quindi, si equipara la “forza probatoria” dei documenti acquisiti nell’ambito della mutua assistenza amministrativa a quella di documenti analoghi trasmessi da istituzioni operanti sul territorio nazionale.

L’art. 17 delinea i limiti ai quali soggiace lo scambio di informazioni realizzato nell’ambito della mutua assistenza amministrativa.

La norma prevede che:

- l’Autorità interpellata in uno Stato Membro fornisce all’Autorità richiedente le informazioni a condizione che quest’ultima abbia esaurito le fonti consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere i dati richiesti senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi (principio di sussidiarietà)¹⁴⁸;

Si tratta di una previsione perentoria, ancorché indeterminata¹⁴⁹, che richiede un comportamento in “*buona fede*” da parte dell’Autorità richiedente, che può presentare la richiesta solo dopo aver condotto, senza successo, nell’ambito della propria giurisdizione, tutte le indagini in suo potere, ovvero quando il proseguimento delle indagini per ottenere le informazioni desiderate potrebbe influenzare negativamente l’esito della determinazione dell’imposta.

¹⁴⁸ Risulta quindi necessario che l’Autorità richiedente, prima di inoltrare una richiesta della specie verifichi se la medesima informazione è rilevabile utilizzando i poteri istruttori previsti dalla normativa nazionale.

¹⁴⁹ Secondo CAPOLUPO S., Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE, Corriere tributario, 2011, n. 21, IPSOA, p. 1761.

In tal senso, si pone anche l'intervento dello Stato interpellato, che va, per così dire, ad integrare gli sforzi compiuti dallo Stato istante secondo un canone di sussidiarietà¹⁵⁰.

L'Autorità interpellata, sempre secondo la disposizione in esame, non ha alcun onere di effettuare controlli o di comunicare informazioni, qualora la conduzione di tali accertamenti/raccolta delle informazioni richieste siano contrarie alla sua legislazione. La norma appare meno restrittiva rispetto all'art. 26 del Modello OCSE, poiché non fa alcun riferimento alla prassi amministrativa (come, invero, faceva l'art. 8 della precedente Direttiva 77/799/CE);

- lo Stato Membro interpellato non è gravato da alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare notizie, qualora condurre tali indagini o raccogliere le informazioni richieste per fini propri sia contrario alla sua legislazione (principio di equivalenza);
- l'Autorità competente di uno Stato Membro interpellato può rifiutare di fornire elementi allorché, per motivi di diritto, lo Stato Membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti in caso diventi destinatario di una richiesta analoga (principio di reciprocità);
- la trasmissione di dati può essere rifiutata qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un processo commerciale o di informazioni la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico.

Ad ogni modo, nel caso in cui la collaborazione venga negata, l'Autorità competente interpellata deve dare comunicazione del rifiuto all'Autorità richiedente, specificando i motivi che ostacolano l'accoglimento della richiesta (art. 17, paragrafo 5).

L'art. 18 contiene alcune precisazioni sulla portata dell'art. 17, con particolare riferimento agli obblighi esistenti in capo agli Stati Membri, derivanti dall'applicazione della Direttiva 2011/16/UE.

¹⁵⁰ Cfr., SAPONARO F., Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea, cit., p. 107. Si veda anche ARDITO E., La cooperazione interazionale in materia tributaria, cit., 162.

In particolare, la Direttiva prevede che, se le informazioni sono chieste da uno Stato Membro conformemente alla stessa, lo Stato interpellato – per ottenere quanto richiesto – deve adottare ogni utile iniziativa anche nel caso in cui le medesime non rivestano alcun interesse dal punto di vista fiscale (*domestic tax interest*)¹⁵¹ per il Paese richiesto.

Inoltre, uno Stato Membro interpellato non può rifiutare di fornire notizie per il solo motivo che queste ultime sono detenute da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente o fiduciario o perché si riferiscono agli interessi proprietari di una persona¹⁵².

3.2.5. Le altre modalità di cooperazione amministrativa prevista dalla DAC: La presenza negli uffici amministrativi e la partecipazione nelle indagini amministrative (P.A.O.E. - *Presence in Administrative Offices and Participation in Administrative Enquiries*)

Il legislatore unionale ha stabilito che, previo accordo tra l'Autorità interpellata e quella richiedente e in base alle modalità stabilite dalla prima, è ammessa sia la presenza di funzionari designati dall'Autorità richiedente negli uffici amministrativi del Paese Membro interpellato, sia la loro partecipazione alle indagini amministrative svolte nel territorio di tale Stato Membro¹⁵³ (art. 11, paragrafo 1).

I funzionari dello Stato Membro richiedente, muniti di mandato contenente le loro generalità e la qualifica ufficiale, assumono una posizione equivalente a quella dei funzionari del Paese interpellato: essi, per esempio, hanno diritto a una copia dei documenti a cui hanno accesso questi ultimi.

Inoltre, l'accordo tra le Autorità competenti può prevedere che i funzionari dello Stato richiedente possano direttamente interrogare le persone ed esaminare i documenti durante le indagini.

¹⁵¹ Pertanto, i limiti contenuti ai paragrafi 2, 3, e 4 dell'art. 17 non possono mai essere interpretati nel senso di legittimare un Paese Membro interpellato a negare di fornire informazioni per la sola ragione che queste non presentino alcun interesse per tale Stato (art. 18, paragrafo 1).

¹⁵² Cfr. N. POLLARI, S. NOTA, *Percorsi di fiscalità internazionale*, Roma, 2019, cit. p. 351 e 352.

¹⁵³ Tale strumento è conosciuto con l'acronimo "P.A.O.E." (Presence in Administrative Offices and Participation in Administrative Enquiries).

Qualsiasi rifiuto, da parte della persona sottoposta a indagine, di rispettare le misure di controllo dei funzionari del Paese richiedente produce gli stessi effetti giuridici di una negazione opposta ai funzionari dell'Autorità interpellata.

3.2.6. I controlli multilaterali (MLC - *multilateral control*)

Un ultimo strumento previsto dalla Direttiva 2011/16 è costituito dalla disciplina dei controlli simultanei conosciuti anche come controlli multilaterali (MLC).

Si tratta di un'attività che vede coinvolti uno o più contribuenti che rivestano un interesse comune o complementare per due o più Stati membri. Questo strumento risulta particolarmente utile ed efficace laddove si deve svolgere un'attività di verifica nei confronti di un soggetto appartenente a un gruppo di imprese, nei riguardi delle cui consociate, ovvero la *holding*, stabilite in Stati membri diversi, sia necessario approfondire aspetti gestionali comuni.

Nella pratica accade che l'autorità competente di ciascun Paese individua i soggetti nei cui confronti proporre un controllo simultaneo, informa le altre Autorità degli aspetti per i quali avanza la proposta e indica il termine entro il quale deve essere effettuato.

All'Autorità competente di ogni Stato Membro richiesto è rimesso l'assenso o il rifiuto alla partecipazione al controllo e la designazione di un rappresentante che deve dirigere e coordinare il controllo.

La Commissione Europea ha previsto una serie di istruzioni pratiche per il ricorso a tale strumento, i cui step sono i seguenti:

- case selection: individuazione da parte dello Stato Membro richiedente del soggetto target sulla base di un'analisi di rischio;
- selection meeting: il caso viene discusso preliminarmente dalle giurisdizioni interpellate per verificare se può essere sviluppato quale controllo multilaterale o gestito con gli altri strumenti di cooperazione;
- start meeting: in tale fase, vengono pianificate le attività da svolgere e le tempistiche da rispettare e condivise le informazioni;

- audit process: esecuzione degli interventi da parte delle Autorità fiscali dei Paesi intervenuti al controllo;
- final stage: redazione al termine del controllo di un report finale che sarà oggetto di discussione in un meeting.

Sia l'opzione descritta nel paragrafo precedente (presenza di funzionari negli uffici amministrativi dell'Autorità interpellata e la loro partecipazione alle indagini amministrative) sia quella appena rappresentata delle verifiche simultanee risultano essere particolarmente incisive e vengono adottate allorquando sorga l'esigenza di acquisire informazioni relative ad un elevato numero di operazioni commerciali di ingente importo tra operatore nazionale e società estere anche appartenenti ad un medesimo gruppo multinazionale e che possono avere sede in un unico Stato Estero o più Paesi.

La scelta dello strumento più idoneo dipenderà da diversi fattori: importo delle transazioni tra società nazionali ed estere, presunto fenomeno evasivo, modalità di frode in un settore ritenuto sensibile, necessità di agire simultaneamente in diversi Paesi e nei confronti di più soggetti.

4. LO SCAMBIO AUTOMATICO DELLE INFORMAZIONI

4.1 *AUTOMATIC EXCHANGE OF INFORMATION (A.E.O.I.)*

Lo scambio di informazioni su richiesta (E.O.I.R.¹⁵⁴) è stato, per lungo tempo, lo strumento di cooperazione più diffuso e in grado di garantire un adeguato livello di trasparenza internazionale in materia fiscale.

Tuttavia, la difficoltà ad arginare i fenomeni di elusione ed evasione fiscale ha portato alla creazione di nuove modalità di cooperazione, individuando lo scambio automatico di informazioni (A.E.O.I.¹⁵⁵) come lo strumento più adeguato per rafforzare la lotta all'evasione e alla frode fiscale internazionale.

L'A.E.O.I., di fatto, consiste nell'interscambio – senza preventiva richiesta – di informazioni di natura societaria, patrimoniale, reddituale, finanziaria e di *compliance* tra le Autorità fiscali competenti dei Paesi aderenti.

¹⁵⁴ *Exchange Of Information (upon) Request.*

¹⁵⁵ *Automatic Exchange Of Information.*

Tale forma di cooperazione ha, negli ultimi anni, assunto una rilevanza sempre maggiore sino a divenire, oggi, una “pietra angolare” nel contrasto ai comportamenti evasivi, elusivi, fraudolenti sotto il profilo tributario supportati, talvolta, da pratiche di pianificazione fiscale aggressiva.

Esso consente, ad esempio, di verificare che un contribuente residente abbia correttamente dichiarato e sottoposto a tassazione una base imponibile prodotta all'estero, di conoscerne le eventuali disponibilità finanziarie ovvero, nel caso di gruppi multinazionali, di disporre di una rendicontazione riportante l'ammontare dei ricavi, gli utili, le imposte pagate e maturate sia afferenti alla capogruppo che alle entità controllate aventi sede in differenti Paesi.

L'importanza dello scambio automatico va, altresì, considerata in funzione della recente evoluzione del rapporto tra Erario e contribuente che ispira politiche di compliance volte a indurre quest'ultimo a regolarizzare la propria posizione prima dell'avvio di una verifica fiscale.

4.1.1 Nuovo standard degli strumenti di cooperazione

In base all'art. 3, punto 9 della direttiva 2011/16/UE, così come modificata dalla Direttiva 2014/107/UE, per “*scambio automatico*” si intende la “*comunicazione sistematica di informazioni predeterminate su residenti in altri Stati membri al pertinente Stato membro di residenza, senza richiesta preventiva, a intervalli regolari prestabiliti*”.

Lo scambio automatico prevede, quindi, il regolare trasferimento di informazioni tra lo Stato in cui si genera il reddito e quello in cui risiede il contribuente, senza che sia necessaria una specifica richiesta preliminare.

Lo scambio automatico può riguardare una o più categorie reddituali e può avvenire sulla scorta di un preventivo accordo-quadro tra gli Stati contraenti che, oltre a definirne le procedure e le modalità di attuazione, stabiliscono anche le categorie reddituali oggetto di cooperazione.

Nonostante già nella versione del 1977 del Commentario OCSE all'articolo 26 del Modello di Convenzione contro la doppia imposizione, il paragrafo 9, lettera b), menzionava lo scambio automatico tra le opzioni di cooperazione

disponibili¹⁵⁶, solo di recente esso ha acquisito un'importanza dominante nello scenario globale, diventando uno degli strumenti chiave per la soluzione di fenomeni patologici afferenti alla fiscalità internazionale¹⁵⁷.

Il confronto sviluppatosi livello internazionale quale conseguenza della crisi economica e l'avvento della globalizzazione, ha fatto sempre più emergere l'estrema importanza della cooperazione amministrativa e ha anche elaborato un nuovo significato della nozione di paradiso fiscale introducendo in tale accezione anche nel diverso atteggiamento di disponibilità o meno a fornire informazioni fiscali agli Stati richiedenti¹⁵⁸, oltretutto al tradizionale concetto basato sulla sostanziale differenza di pressione fiscale tra due giurisdizioni.

Lo scambio automatico di informazioni è stato sempre più considerato come l'unico strumento utile a contrastare l'evasione e la frode fiscale internazionale, infatti le organizzazioni internazionali (OCSE, G20, G8) hanno appoggiato con fermezza questo principio come nuovo *standard* a livello globale.

Il suo maggior pregio può essere individuato nella capacità di permettere all'Autorità fiscale di un Paese in cui un contribuente risiede di verificare che lo stesso abbia correttamente dichiarato e sottoposto a tassazione un reddito prodotto all'estero¹⁵⁹, nonché di ottenere informazioni inerenti all'acquisizione di cespiti o altri investimenti utili per poter quantificare il patrimonio del soggetto e ricostruire la capienza del reddito dichiarato con le transazioni effettuate.

¹⁵⁶ A livello europeo, questo strumento era già contemplato dalla Direttiva del Consiglio n. 77/799/CEE, riguardante l'assistenza amministrativa reciproca tra le autorità degli Stati membri. In seguito, anche la Direttiva 2003/48/CE, nota come "*Direttiva risparmio*", prevedeva l'uso dello scambio automatico di informazioni.

¹⁵⁷ P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in Dir. Prat. Trib., 2008, n. 4, p. 705; P. BAKER, *Automatic Exchange of information - the arrival of a new international norm of taxation*, in *British Tax Review*, 2013, pp. 371 e ss; L.U. CAVELTI, *Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime: Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation*, in *World Tax Journal*, 2013, pp. 172 e ss.

¹⁵⁸ Su questo punto si veda G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in Rass. Trib., 2010, pp. 433 e ss.

¹⁵⁹ Tale mezzo di cooperazione verrà usato per tutti i Paesi in cui è in vigore un sistema di tassazione personale su base mondiale c.d. worldwide income taxation principle come osservato da: C.H.J.I. PANAYI, *Current trends on Automatic Exchange of Information*, School of Accountancy Research Paper series, Vol. 4, n. 2, (2016).

La forza di questo strumento risiede nel riconoscere casi di non *compliance* anche in mancanza di altri elementi¹⁶⁰, così da identificare e scoraggiare situazioni di evasione transnazionale.

Di fatto lo scambio automatico rappresenta un nuovo paradigma poiché, ponendo al centro una maggiore collaborazione tra le Autorità fiscali e il contribuente¹⁶¹, che è incoraggiato a regolarizzare la propria posizione fiscale prima dell'inizio di un controllo, crea un nuovo modo di concepire le attività di contrasto all'evasione fiscale.

Dunque, se consideriamo il nuovo *standard* quello basato sullo scambio automatico di informazioni, questo deve essere:

- utilizzato diffusamente a livello globale;
- facile da comprendere e che riduca i costi dei carichi amministrativi¹⁶².

“Standardizzare” il modello significa, quindi, fare in modo che lo stesso possa essere adottato e compreso da tutti. L'uso di moduli o formati predefiniti per l'invio delle informazioni non solo supera le barriere linguistiche, ma aumenta la chiarezza nelle relazioni internazionali, facilitando la comprensione delle informazioni trasmesse.

Per questi motivi, a livello comunitario e internazionale, lo scambio automatico è strutturato in modo tale che i dati vengano inviati in formato digitale, cosicché possano essere integrati facilmente nei database fiscali dello Stato ricevente e collegarli alle notizie nelle dichiarazioni fiscali dei contribuenti.

¹⁶⁰ Consiglio d'Europa, European Treaty Series n. 127 del 1 giugno 2011, Explanatory Report to the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters as amended by the 2010 Protocol, punto n. 62.

¹⁶¹ Nel preambolo della Direttiva 16/2011/UE, nei punti 2 e 3, il Consiglio sottolinea l'importanza di creare una "nuova cooperazione amministrativa" attraverso un "approccio completamente nuovo" per contrastare gli effetti negativi sul mercato interno derivanti dalla continua espansione della globalizzazione. In passato, in dottrina, J. OWENS, Tax Administration in the New Millenium, in Intertax, vol 30, n. 4, pp. 125-130, aveva già anticipato una tendenza simile, in cui le amministrazioni fiscali avrebbero assunto un ruolo più attivo nell'incoraggiare la conformità dei contribuenti.

¹⁶² In questo senso, OCSE, Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters, cit, 2014, punto 6, p. 11.

4.1.2 Gli organismi abilitati allo scambio di informazioni automatico

Come già detto nel precedente paragrafo 3.2.2., con il Decreto Legislativo n. 29/2014, il Direttore Generale delle Finanze è stato identificato come Autorità competente e responsabile dei contatti con gli altri Stati Membri nel settore della cooperazione amministrativa in materia fiscale.

Questi, con Decreto Direttoriale del 29 maggio 2014, ha, a sua volta, individuato nell'Agenzia delle Entrate l'unica Autorità competente in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni.

L'art. 16-sexies del Decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 (Decreto Fiscale collegato alla Legge di Bilancio 2019) ha definito le competenze e le potestà della Guardia di Finanza e dell'Agenzia delle Entrate in tale specifico ambito.

Con il citato articolo, difatti, viene stabilito che l'Agenzia delle Entrate, su richiesta della Guardia di Finanza, deve fornire, per l'esecuzione di attività di controllo tributario o per finalità di analisi del rischio di evasione fiscale, elementi e specifiche elaborazioni ricevute nell'ambito dell'A.E.O.I. ai sensi dell'art. 1, commi 145¹⁶³ e 146¹⁶⁴, della Legge 208/2015, nonché quelle

¹⁶³ *A fini di adeguamento alle Direttive emanate dall'O.C.S.E. in materia di obbligo delle imprese multinazionali di predisporre e presentare annualmente una rendicontazione Paese per Paese che riporti l'ammontare dei ricavi e gli utili lordi, le imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un'attività economica effettiva, con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabiliti modalità, termini, elementi e condizioni, coerentemente con le citate Direttive, per la trasmissione della predetta rendicontazione all'Agenzia delle Entrate da parte delle società controllanti, residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 73 del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, che hanno l'obbligo di redazione del bilancio consolidato, con un fatturato consolidato, conseguito dal gruppo di imprese multinazionali nel periodo d'imposta precedente a quello di rendicontazione, di almeno 750 milioni di euro e che non sono a loro volta controllate da soggetti diversi dalle persone fisiche. L'Agenzia delle Entrate assicura la riservatezza delle informazioni contenute nella rendicontazione di cui al primo periodo almeno nella stessa misura richiesta per le informazioni fornite ai sensi delle disposizioni della Convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale. In caso di omessa presentazione della rendicontazione di cui al primo periodo o di invio dei dati incompleti o non veritieri si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000".*

"Agli obblighi di cui al comma 145, alle condizioni ivi indicate, sono tenute anche le società controllate, residenti nel territorio dello Stato, nel caso in cui la società controllante che ha l'obbligo di redazione del bilancio consolidato sia residente in uno Stato che non ha introdotto l'obbligo di presentazione della rendicontazione Paese per Paese ovvero non ha in vigore con l'Italia un accordo che consenta lo scambio delle informazioni relative alla rendicontazione Paese per Paese ovvero è inadempiente all'obbligo di scambio delle informazioni relative alla rendicontazione Paese per Paese".

¹⁶⁴ *"Agli obblighi di cui al comma 145, alle condizioni ivi indicate, sono tenute anche le società controllate, residenti nel territorio dello Stato, nel caso in cui la società controllante che ha l'obbligo di redazione del bilancio consolidato sia residente in uno Stato che non ha introdotto l'obbligo di presentazione della rendicontazione Paese per Paese ovvero non ha in vigore con l'Italia un accordo che consenta lo scambio delle informazioni relative alla rendicontazione Paese per Paese ovvero è inadempiente all'obbligo di scambio delle informazioni relative alla rendicontazione Paese per Paese".*

ricevute nel medesimo ambito per finalità fiscali previste dalla Direttiva 2011/16/UE e da accordi tra l'Italia e gli Stati esteri.

Il successivo comma 2, stabilisce la stipula di un'apposita Convenzione tra l'Agenzia delle Entrate e il Corpo della Guardia di Finanza per la definizione dei termini e delle modalità di comunicazione degli elementi e delle elaborazioni predette, fatte salve le condizioni e i limiti che disciplinano la cooperazione amministrativa tra Stati nel settore fiscale.

La Convenzione in parola è stata siglata il 29 novembre 2019¹⁶⁵ e circoscrive le richieste avanzabili da parte della G. di F. all'Agenzia delle Entrate volte all'ottenimento degli elementi in argomento, in ragione delle diverse finalità della richiesta:

- analisi del rischio di evasione;
- controllo tributario.

4.2 LE BASI GIURIDICHE INTERNAZIONALI DELLO SCAMBIO AUTOMATICO DELLE INFORMAZIONI

4.2.1 Il *Foreign Account Tax Compliance Act* (F.A.T.C.A.)

Come evidenziato in diversi passaggi del presente elaborato, nel tempo, e in maniera più sensibile nel recente passato, è aumentata la consapevolezza, in ambito internazionale, del sostanziale fallimento degli strumenti di collaborazione tradizionali. Ciò ha comportato il dover potenziare lo scambio automatico obbligatorio di informazioni, per:

- superare il notevole disallineamento informativo patito dall'Erario rispetto alle imprese ed agli individui più spregiudicati, aventi le risorse finanziarie e le conoscenze per poter adottare pratiche di pianificazione fiscale aggressiva in ambito transnazionale, occultando le proprie ricchezze alle Autorità fiscali dei rispettivi Paesi di residenza;
- incentivare gli evasori ed elusori fiscali più incorreggibili alla definitiva *discovery*, anche attraverso di *voluntary disclosure* per consentire la

¹⁶⁵ La Convenzione in argomento è rinvenibile sul sito *intranet* Iride nella pagina dedicata al Comando Generale – II Reparto – Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali al *link* <http://iride/CPI/reader4/Detail.aspx?idCpi=135&idTrattazione=93589>.

regolarizzazione dei patrimoni accumulati in diverse giurisdizioni violando le norme fiscali e permettere agli Stati di accrescere le entrate erariali.

Gli Stati Uniti sono stati sicuramente coloro che hanno dato maggiore impulso alla realizzazione di più efficaci procedure di scambio automatico di informazioni attraverso la normativa FATCA¹⁶⁶, che gli ha consentito di concludere una serie di accordi bilaterali intergovernativi, per permettere lo scambio reciproco di informazioni con riferimento ai rapporti finanziari attivati presso gli istituti finanziari degli Stati contraenti.

Il FATCA mira a combattere l'evasione fiscale perpetrata da cittadini americani e residenti negli USA e da essi realizzata attraverso l'utilizzo di conti e di intermediari *offshore*.

In estrema sintesi, le previsioni contenute nel FATCA richiedono a ciascun intermediario finanziario estero¹⁶⁷ di sottoscrivere un apposito accordo¹⁶⁸ con l'*Internal Revenue Service* statunitense (IRS), nel quale lo stesso intermediario si impegna a:

- identificare i propri clienti (persone fisiche ed entità giuridiche) secondo classificazioni previste dalla normativa statunitense e attraverso stringenti procedure di adeguata verifica ai fini fiscali (*tax due diligence*);
- esibire all'IRS informazioni sul titolare statunitense del conto (persone fisiche cittadine degli USA o residenti negli USA, persone giuridiche, nonché soci statunitensi che detengono partecipazioni qualificate in società non statunitensi) e sul conto stesso¹⁶⁹;
- applicare una ritenuta alla fonte del 30% sui pagamenti provenienti dagli USA a clienti che non dichiarano la propria residenza fiscale, nonché a intermediari esteri che sono localizzati in un Paese non firmatario di un accordo intergovernativo e che non sottoscrivono singolarmente e

¹⁶⁶ Il *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) è entrato in vigore il 18 marzo 2010.

¹⁶⁷ *Foreign Financial Institution* (FFI).

¹⁶⁸ *FFI Agreement*.

¹⁶⁹ Si tratta, ad esempio, dei dati anagrafici e del codice fiscale USA del titolare del conto, degli estremi del conto, del saldo del conto, dei prelievi e dei versamenti sul conto.

autonomamente un *FFI Agreement* (istituzioni finanziarie non partecipanti).

La Legge 18 giugno 2015, n. 95 ha ratificato l'accordo tra il Governo italiano e quello degli Stati Uniti volto a migliorare la *tax compliance* internazionale e applicare la normativa FATCA.

Tale accordo prevede disposizioni volte a disciplinare gli adempimenti delle istituzioni finanziarie italiane per attuare lo scambio automatico di informazioni che derivano, oltre che dalla predetta intesa, anche dagli accordi sottoscritti dal Governo italiano con altri Stati esteri¹⁷⁰.

4.2.2 L'ambito OCSE

4.2.2.1 La *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* e l'art. 26 del Modello di Convenzione O.C.S.E.

A questo punto dell'elaborato appare opportuno richiamare e sintetizzare alcuni passaggi chiave dell'evoluzione avvenuta in ambito O.C.S.E..

Come detto nel primo capitolo, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (O.C.S.E.) è stata capofila nel concepimento e nell'attuazione di uno standard di scambio automatico di informazioni tra giurisdizioni, elaborando strumenti giuridici tesi a rafforzare la cooperazione in materia fiscale e ampliare l'ambito operativo dello scambio di informazioni.

Tra questi, ricordiamo, figurano:

- la *Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters* (M.A.C.) redatta nel 1988 e modificata nel 2010;
- l'art. 26 del Modello di Convenzione O.C.S.E. contro la doppia imposizione sui redditi.

Nel Summit del G20, tenutosi a Londra nell'aprile del 2009, fu convenuto di rafforzare lo scambio di informazioni considerando la

¹⁷⁰ Così in *Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, n.4/2021, p. 674.

cooperazione internazionale in ambito tributario come una situazione ordinaria e non più un'eccezione, proclamando, contestualmente, l'abolizione del segreto bancario che costituiva il principale ostacolo all'intercambio informativo.

Il 13 aprile 2013, i leader mondiali e i governatori delle banche centrali individuarono lo scambio automatico di informazioni, in sostituzione di quello su richiesta, come il nuovo strumento cardine per la cooperazione tra Amministrazioni fiscali, incaricando l'O.C.S.E. di elaborare uno standard unico per tutti gli Stati aderenti.

Nel febbraio 2014, l'O.C.S.E., in esito al mandato ricevuto, ha presentato un documento contenente l'elaborazione di uno Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information tra le Autorità fiscali di tutti i Paesi.

Il documento si compone del:

- Common Reporting and due diligence Standard (C.R.S.) il quale contiene disposizioni in materia di due diligence e di reporting¹⁷¹;
- Model Competent Authority Agreement o “Modello di accordo tra le Autorità competenti” (C.A.A.) che rappresenta un modello per gli Stati, redatto in forma di accordo bilaterale, contenente regole dettagliate sullo scambio di informazioni¹⁷².

Il Paese che vuole adottare il C.R.S. deve, pertanto, firmare il C.A.A. specificando lo schema giuridico prescelto.

Tale documento richiede il requisito della reciprocità, ossia l'interscambio informativo può avvenire solo se posto in essere da entrambi i Paesi.

Tuttavia, nulla vieta che un Paese decida di attivare lo scambio automatico anche con giurisdizioni che materialmente non scambiano informazioni, ad esempio, quando un Paese desideri

¹⁷¹ Il C.R.S. è lo standard globale di scambio automatico di informazioni, elaborato dall'O.C.S.E., sulla cui base i Paesi aderenti condividono con cadenza periodica informazioni di natura finanziaria.

¹⁷² Il C.A.A. è l'anello di congiunzione tra il C.R.S. e lo strumento legale che consente ad un Paese di scambiare informazioni (essenzialmente una convenzione multilaterale o un trattato bilaterale).

concludere un accordo in materia di A.E.O.I. sebbene non obblighi i propri contribuenti al versamento di imposte sui redditi.

4.2.2.2 Il *Common Reporting Standard* (C.R.S.)

Per quanto concerne l'ambito applicativo del CRS, lo stesso prevede obblighi di adeguata verifica (*due diligence*) e di comunicazione (*reporting*) in capo alle istituzioni finanziarie (*“Financial Institutions”* o FI) rispetto ai conti finanziari che si qualificano come conti “oggetto di comunicazione”.

Il CRS comporta l'obbligo, da parte delle Istituzioni finanziarie delle giurisdizioni che vi aderiscono, di identificare i clienti non residenti, ai fini della comunicazione automatica dei dati relativi ai conti finanziari dagli stessi detenuti all'autorità fiscale domestica, che deve trasmetterli alle corrispondenti autorità dei Paesi di residenza dei soggetti interessati¹⁷³.

Si definisce “persona oggetto di comunicazione” (o *“reportable person”*) ogni persona fisica o entità¹⁷⁴, residente in qualsiasi giurisdizione oggetto di comunicazione ai sensi della normativa fiscale di tale giurisdizione, o il patrimonio del *de cuius* che era residente in una giurisdizione oggetto di comunicazione.

A tal fine, un'entità senza un luogo di residenza fiscale definito, come una società di persone o un analogo dispositivo giuridico, è considerata residente nella giurisdizione dove ha la sua sede di direzione effettiva.

Le istituzioni finanziarie devono quindi condurre una prima verifica per determinare se i conti oggetto di comunicazione, lo siano in

¹⁷³ Per quanto concerne l'UE, il CRS è stato recepito dalla Direttiva 2014/107/UE (c.d. “DAC 2”) che ha esteso lo scambio automatico obbligatorio alle informazioni finanziarie, quali dividendi, interessi, capital gain, saldi dei conti correnti e dei conti deposito.

¹⁷⁴ Non sono persone oggetto di comunicazione: le società di capitali i cui titoli sono regolarmente scambiati su uno o più mercati regolamentati, una società di capitali che è un'entità collegata di una società di capitali i cui titoli sono regolarmente scambiati su uno o più mercati regolamentati, un'entità statale, un'organizzazione internazionale, una banca centrale o un'istituzione finanziaria.

quanto intrattenuti da una “*reportable person*” o da un’ “*entità non finanziaria passiva*”¹⁷⁵ controllata da “*reportable person*”.

Scopo principe del CRS è quello di evitare che i contribuenti possano eluderne la portata e per questo motivo che è stato ideato come uno strumento particolarmente esteso, prevedendo che:

- la segnalazione debba riguardare tutti i tipi di redditi da capitale (compresi interessi, dividendi, redditi derivanti da alcuni contratti di assicurazione e altri simili tipi di reddito), i saldi e gli eventuali proventi delle vendite di attività finanziarie;
- oltre alle banche, siano obbligate alla segnalazione altre istituzioni finanziarie, come le agenzie, alcune società di investimento collettivo e alcune compagnie di assicurazione;
- i conti oggetto di segnalazione comprendano quelli di trust e fondazioni, con l’ulteriore obbligo di individuazione del beneficiario o titolare effettivo.

Un ulteriore e molto rilevante aspetto da considerare è rappresentato dal fatto che il CRS stabilisce che le informazioni scambiate possono essere utilizzate sia per fini fiscali sia per fini extra-fiscali quali, ad esempio, il contrasto alla corruzione, al riciclaggio, al finanziamento del terrorismo, a patto che tali informazioni possano essere utilizzate per altre finalità secondo la legge dello Stato richiesto e laddove l’autorità competente ne autorizzi l’uso¹⁷⁶.

¹⁷⁵ Il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 28 dicembre 2015 – all’art. 1, comma 1, lett. gg) – fornisce una definizione a contrario di “*entità non finanziaria passiva*”, indicandola quale “*entità non finanziaria diversa da un’entità non finanziaria attiva, ovvero un’entità di investimento di cui alla lettera h), numero 2), diversa da un’istituzione finanziaria di una giurisdizione partecipante*”.

¹⁷⁶ Si veda, in dettaglio, il paragrafo 2 dell’art. 16 (“*Comunicazione di informazioni e documenti*”) della Direttiva DAC 1 (primo articolo relativo alle condizioni che disciplinano la cooperazione amministrativa, di cui alla sezione IV). Sul punto, cfr. anche la circolare n. 20/2020 del II Reparto del Comando Generale della Guardia di Finanza, *Manuale operativo della cooperazione internazionale*, vol. II, cap. IV, pag. 62.

4.2.3 L'ambito Unione Europea

4.2.2.3 Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 (DAC 1)

Parallelamente, in ambito europeo, come già visto, era stata approvata la Direttiva 2011/16/UE103 (Directive on Administrative Cooperation – DAC) sulla cooperazione amministrativa che, rispetto alla Direttiva 77/799/CEE, ne ha esteso l'ambito di applicazione, ricomprendendo nell'alveo dei dati oggetto di scambio le imposte di qualsiasi tipologia ad eccezione di quelle armonizzate¹⁷⁷.

La DAC è stata più volte integrata ampliando considerevolmente il novero di notizie scambiate tra i Paesi dell'Unione Europea.

4.2.2.4 Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 (DAC 2)

Passiamo ora ad esaminare i provvedimenti che hanno disciplinato lo scambio automatico di informazioni secondo il Common Reporting Standard, a cominciare dalla prima modifica della direttiva 2011/16/UE, costituita dalla direttiva n. 2014/107/UE¹⁷⁸.

In questo senso, il quadro normativo riguardante l'effettiva trasparenza del sistema finanziario comunitario è stato ulteriormente rafforzato dalla Direttiva 2014/107/UE del 9 dicembre 2014 (c.d. DAC 2), che ha modificato la precedente e, soprattutto, incorporato, con pochi adattamenti, il *Common Reporting Standard* nella legislazione europea con effetti dal 1° gennaio 2016, prevedendo (a far data dal 1° gennaio 2017) lo scambio automatico di informazioni riguardanti dati di natura finanziaria, imponendo in capo alle istituzioni finanziarie obblighi di adeguata verifica fiscale (*due diligence*) e comunicazione.

La direttiva 2014/107/UE, introducendo alcune categorie reddituali e finanziarie fino ad allora non contemplate nello scambio automatico obbligatorio comunitario, pone definitivamente fine al segreto bancario a fini fiscali, imponendo agli Stati membri di

¹⁷⁷ La DAC non si applica, quindi, all'I.V.A. e ai dazi doganali o alle accise, già altrove disciplinati, ai contributi previdenziali obbligatori, nonché alle tasse di natura contrattuale quale corrispettivo per pubblici servizi.

¹⁷⁸ Direttiva n. 2014/107/UE del Consiglio del 9.12.2014 “*recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale*”.

scambiare autonomamente un'ampia gamma di informazioni sui redditi e sui capitali detenuti all'estero da persone fisiche e giuridiche¹⁷⁹.

Nello specifico, la Direttiva 2014/107/UE ha esteso l'ambito di applicazione della Direttiva 2011/16/UE con l'aggiunta del nuovo par. 3-*bis* dell'art. 8.

La nuova previsione normativa contenuto nel paragrafo consente, ora, all'autorità competente di uno Stato membro di comunicare all'autorità competente di qualsiasi altro Stato membro informazioni riguardanti diverse categorie di reddito, tra cui dividendi, plusvalenze e altri redditi provenienti da attività detenute in un conto finanziario per il periodo di imposta 2016, a partire dal 1° gennaio 2017.

Altra novità, con riferimento alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, è la riformulazione del paragrafo 5¹⁸⁰ dell'art. 8 della direttiva n. 2011/16/UE, il quale prevedeva, entro il 1° luglio 2017, che la Commissione europea presentasse una relazione avente ad oggetto una valutazione sul funzionamento dello strumento della cooperazione amministrativa tra gli Stati membri attraverso l'analisi dei costi, dei vantaggi offerti dallo scambio automatico di informazioni e degli aspetti operativi ad esso collegati.

In particolare, la lettera a) del citato paragrafo 5 dello stesso articolo 8 contemplava la possibilità di consolidare il funzionamento dello scambio automatico di informazioni prevedendo che l'autorità competente di ciascuno Stato membro comunicasse all'autorità competente di qualsiasi altro Paese le informazioni disponibili sui periodi d'imposta a partire dal 1° gennaio 2017 con riferimento *“ai residenti in tale altro Stato membro su tutte le categorie di reddito e di capitale elencate al paragrafo 1”*¹⁸¹.

¹⁷⁹ Il preambolo chiarisce che la modifica della precedente direttiva era divenuta urgente sulla base della pressoché totalitaria aderenza degli Stati membri agli accordi FATCA.

¹⁸⁰ Successivamente, il paragrafo 5 dell'art. 8 della Direttiva n. 2011/16/UE è stato soppresso dall'art. 1, paragrafo 1, n. 2) della Direttiva n. 2015/2376, a decorrere dal 18 dicembre 2015.

¹⁸¹ Così in SCUOLA DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA della Guardia di Finanza, 50° Corso Superiore di Polizia Economico-Finanziaria, *Lo scambio di informazioni in ambito UE: l'evoluzione delle direttive sulla*

Alla lettera b), precisava che “altre categorie ed elementi, comprese le royalties” sarebbero state incluse nella Direttiva, in modo tale da lasciare il più aperto possibile l’ambito di applicazione.

Per quanto riguarda la legislazione nazionale, l’Italia, con la Legge 18 giugno 2015, n. 95, oltre a ratificare l’Accordo tra il Governo degli Stati Uniti d’America e il Governo italiano finalizzato a migliorare la compliance fiscale internazionale e ad applicare la normativa FATCA, ha, anche, introdotto le disposizioni concernenti gli adempimenti cui sono tenute le Istituzioni finanziarie italiane ai fini dell’attuazione dello scambio automatico di informazioni, derivante da altri Accordi e intese tecniche conclusi dall’Italia con i Governi di paesi esteri secondo lo standard OCSE.

Tale Legge, di fatto, ha recepito anche le prescrizioni contenute nella Direttiva 2014/107/UE, rimandando a successivi decreti ministeriali la disciplina tecnica di dettaglio.

A tutto ciò, si è provveduto con il Decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 28 dicembre 2015, il quale prevede che le Istituzioni finanziarie italiane tenute alla comunicazione devono applicare le procedure di adeguata verifica in materia fiscale (*due diligence*) per identificare i conti oggetto di comunicazione, dettando, poi la regolamentazione tecnica attinente alla procedura (descritta nell’Allegato A al decreto).

Anche in questo caso l’Agenzia delle Entrate risulta essere un fondamentale *hub*, ove confluiscono tutte le comunicazioni, ed è chiamata ad interfacciarsi con le Autorità competenti delle diverse giurisdizioni¹⁸².

cooperazione amministrativa in materia di imposte dirette, in Legislazione a tutela delle entrate. Profili Internazionali, 2022.

¹⁸² Vgs. N. POLLARI, S. NOTA, Percorsi di fiscalità internazionale, Roma, 2019, cit. p. 356.

4.2.2.5 Direttiva 2015/2376/UE del Consiglio, dell'8 dicembre 2015 (DAC 3)

L'azione 5 del Progetto B.E.P.S.¹⁸³ è stata implementata negli Stati Membri dell'UE con la Direttiva 2015/2376/UE (c.d. DAC 3), recepita in Italia con il D. Lgs. 32/2017.

La Direttiva 2015/2376/UE ha apportato ulteriori modificazioni alla Direttiva 2011/16/UE inserendo in detta Direttiva del 2011 l'art. 8-bis, il quale estende lo scambio automatico obbligatorio di informazioni ai *ruling*¹⁸⁴ fiscali e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.

La nuova normativa europea, oltre a introdurre un regime automatico obbligatorio per lo scambio di informazioni, amplia anche l'ambito di applicazione, fornendo una definizione appropriata e sufficientemente ampia di *ruling* preventivo transfrontaliero e di Advance Pricing Arrangement.

Questa definizione estesa è progettata per coprire una vasta gamma di situazioni.

¹⁸³ Per *Base Erosion and Profit Shifting* (B.E.P.S.) si intende l'insieme di strategie di natura fiscale che talune imprese pongono in essere per erodere la base imponibile (*base erosion*) e dunque sottrarre imposte al fisco. Queste strategie includono la trasferibilità dei profitti da Paesi ad alta tassazione a quelli a tassazione ridotta o nulla, contribuendo così all'erosione della base imponibile. Nel 2013, come soluzione a questo problema di portata transnazionale, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (O.C.S.E.) ha sviluppato un piano d'azione composto da 15 misure.

Il pacchetto di azioni B.E.P.S. introduce nuovi standard minimi riguardanti:

- lo scambio di informazioni tra Paesi, al fine di fornire alle autorità fiscali una visione completa delle strategie adottate dalle imprese multinazionali;
- la prevenzione dell'abuso dei trattati fiscali per evitare l'uso improprio delle società veicolo a scopi elusivi;
- la limitazione delle pratiche fiscali dannose, specialmente nel settore della proprietà intellettuale;
- lo scambio automatico di informazioni sui *'ruling'* fiscali tra multinazionali e Paesi;
- la promozione di accordi tra le autorità fiscali per evitare la doppia non imposizione senza incorrere in una doppia tassazione.

¹⁸⁴ L'istituto del *tax ruling*, o interpello è un istituto che riconosce al contribuente la possibilità di chiedere, con apposita istanza, all'Amministrazione finanziaria il parere in relazione a fattispecie particolari, circa l'esatta interpretazione delle norme tributarie. Se ne conosce così, a priori, il giudizio e si evitano, a posteriori, le conseguenze sfavorevoli derivanti da un comportamento rischioso. La Direttiva introduce un fattore di trasparenza per mezzo dello scambio automatico obbligatorio, impedendo di trasferire gli utili imponibili in Stati in cui il regime tributario è più favorevole in tutti quei casi in cui la pronuncia di un'Amministrazione finanziaria di uno Stato Membro possa riversare i propri effetti su altri Paesi europei. A mero titolo esemplificativo, il ricorso, da parte di un'impresa, ad un *ruling* può tendere a: - ottenere l'avallo di un'Autorità fiscale sul modo in cui stabilisce i prezzi infra-gruppo, i cosiddetti prezzi di trasferimento, per le transazioni in beni e servizi scambiati tra le sue diverse società, come nel caso degli A.P.A.; - avere certezza sul modo in cui un Paese tratterà fiscalmente l'erogazione alle società del gruppo non residenti nel Paese stesso, di dividendi, royalties, pagamenti per interessi; - accertarsi sulla corretta interpretazione delle norme di un Paese relative all'attribuzione di utili o perdite a una propria stabile organizzazione nel Paese.

Il regime di scambio automatico obbligatorio di informazioni include la trasmissione di un insieme predeterminato di dati di base, accessibile sulla scorta di un apposito formulario tipo per tutti gli Stati membri¹⁸⁵.

In linea generale, la comunicazione di informazioni non dovrebbe implicare la divulgazione di segreti commerciali, industriali o professionali, di processi commerciali o di informazioni che sarebbero contrarie all'ordine pubblico.

Tale limitazione non opera per lo scambio dei *tax rulings*, in quanto gli interessi sarebbero comunque protetti dal diritto dell'Unione.

La Direttiva prevede un approccio in due fasi (*two-step approach*):

- inizialmente, gli Stati valutano se il tax ruling accordato da un Paese dell'Unione Europea possa avere effetti al proprio interno;
- successivamente, qualora la prima valutazione abbia esito positivo, lo Stato può richiedere informazioni più approfondite.

È questo un tipo di approccio che mette insieme uno scambio sistematico di informazioni sulla scorta di una valutazione di rischio con lo scambio su richiesta per determinati casi.

Tuttavia, non vengono scambiate informazioni relative a *ruling* che non abbiano effetti in altri Paesi dell'Unione Europea.

Ancora, la Direttiva DAC 3 introduce un'innovazione significativa: la creazione di un “*registro centrale sicuro per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*” da parte della Commissione Europea.

Il registro in parola rappresenta un'infrastruttura tecnica e logistica che mette a sistema tutte le informazioni provenienti dalle autorità

¹⁸⁵ Non verranno trasmessi gli interpelli che hanno validità solo a livello nazionale e che, di conseguenza, non possono avere effetti sul mercato interno. Inoltre, la direttiva non prevede la trasmissione delle informazioni presentate da persone fisiche. Sono esclusi dalla sua applicazione anche gli accordi preventivi bilaterali e plurilaterali sui prezzi di trasferimento stipulati con Paesi terzi, secondo quanto previsto dai trattati internazionali vigenti, a condizione che tali trattati non permettano la divulgazione a terzi delle informazioni ricevute in base al trattato di riferimento.

competenti di ciascuno Stato membro per facilitare lo scambio automatico di dati ed informazioni di matrice fiscale.

Sia le Autorità competenti degli Stati membri che la Commissione Europea possono accedere al registro, sebbene rispettando le limitazioni previste dall'articolo 8-bis, paragrafo 8, della Direttiva 2011/16/UE.

Questa iniziativa costituisce di fatto la creazione di una banca dati fiscale di matrice comunitaria, gestita dalla Commissione e consultabile da parte delle amministrazioni finanziarie degli Stati membri.

Essa, pertanto, oltre ad assumere un ruolo di sicura centralità per la futura interconnessione tra le diverse Amministrazioni finanziarie nazionali e tra l'Unione europea ed i Paesi terzi, ha il compito di coordinare un importante database di informazioni di natura fiscale, utile a tutti gli Stati membri e consultabile per indagini e verifiche fiscali nazionali, avanzando significativamente verso una nuova dimensione giuridica sovranazionale per lo scambio di informazioni fiscali e, più in generale, per l'attuazione amministrativa dei tributi nell'ordinamento dell'Unione Europea.

Appare necessaria, però, una riflessione. Ancorché la Direttiva DAC 3, come detto, faciliti la condivisione sovranazionale delle informazioni detenute dalle singole Amministrazioni finanziarie contribuendo così a garantire l'effettività dell'attuazione del diritto tributario formale europeo, allo stesso tempo, fa luce su una serie di temi riguardanti la tutela del contribuente coinvolto nei nuovi schemi di cooperazione¹⁸⁶, soprattutto qualora le informazioni oggetto di scambio vengano utilizzate per scopi diversi da un mero processo di analisi del rischio.

Si pensi ad esempio ad una istruttoria portata avanti in maniera illegittima o, semplicemente, connotate da errori materiali con conseguente immissione di dati fiscali nel database: ciò potrebbe

¹⁸⁶ Si v. *amplius* SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 235 ss.

causare una serie di pregiudizi in capo al contribuente e compromettere l'esercizio del suo diritto di difesa.

In aggiunta occorre considerare una serie di problematiche di natura interpretativa.

Se, ad esempio, i dati fiscali sono il risultato di elaborazioni condotte secondo il diritto nazionale dello Stato che li trasmette, lo Stato ricevente potrebbe interpretarli secondo le proprie leggi, creando possibili discrepanze interpretative. Questo può portare a problemi pratici, data la diversità dei criteri di interpretazione e qualificazione tra le diverse giurisdizioni¹⁸⁷.

4.2.2.6 Lo scambio di informazioni in materia di *transfer pricing*: la Rendicontazione Paese per Paese (*Country-by-Country Reporting – C.b.C.R.*) e la Direttiva 2016/881/UE del Consiglio del 25 maggio 2016 (DAC 4)

Il *Country-by-Country Reporting*¹⁸⁸ rientra sicuramente nelle tipologie di scambio automatico obbligatorio previsto per l'assolvimento degli obblighi relativi al *transfer pricing*¹⁸⁹.

Tale rendicontazione è stata inizialmente prevista a livello OCSE quale uno degli strumenti, accanto ai c.dd. *master e local/country file* per contrastare la pianificazione aggressiva posta in essere dalle multinazionali, con particolare riferimento ai prezzi di trasferimento.

¹⁸⁷ Cfr. A&C – R. de Dir. Adm. Const. | Belo Horizonte, ano 20, n. 81, p. 11-53, jul./set. 2020

¹⁸⁸ Tra gli articoli di dottrina che si sono concentrati sulla specifica tematica possono essere citati C. ROMANO e D. SENCAR, *Country-by-Country Reporting: origini, contenuti e prospettive*, in Corriere Tributario, n. 11 del 2016, pag. 821. Degli stessi autori, *Country-by-Country Reporting: versante normativo nazionale*, in Corriere Tributario, n. 16 del 2016, pag. 1201. C. ROMANO e A. BORRELLI, *Il Country-by-Country Reporting: perimetro, obbligo di local filing e alternative disponibili*, in Corriere Tributario, n. 12 del 2017, pag. 917.

¹⁸⁹ Il *transfer pricing* è una tecnica volta a spostare reddito da un Paese ad un altro, caratterizzato generalmente da livelli di tassazione inferiori al primo, attraverso l'applicazione, nelle operazioni infragruppo, di corrispettivi più elevati o più bassi di quelli che sarebbero fissati tra imprese indipendenti. La disciplina italiana del *transfer pricing* è contenuta nell'art. 110, comma 7, del Testo Unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.) in cui si prevede la modalità di determinazione del prezzo appropriato nel trasferimento della proprietà di beni/servizi/intangibili attraverso operazioni infra-gruppo. La previsione si applica al caso di determinazione dei prezzi o dei profitti relativi ad operazioni che intercorrono tra due imprese collegate residenti in Paesi a fiscalità diverse (cross-border) come ad esempio due controparti di una multinazionale.

Ha poi trovato traduzione normativa prima a livello unionale nella Direttiva (UE) 2016/881 - anch'essa, come la già illustrata Direttiva 2014/107, di modifica dell'analogo atto normativo unionale 2011/16 - e a livello domestico con la Legge di stabilità per il 2016, e con il pertinente decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 febbraio 2017.

L'introduzione del *Country-by-Country Report* (c.d. "*CbC report*") rappresenta una modalità di implementazione dell'azione 13 prevista nel progetto BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, dell'OCSE, che mira a combattere su vasta scala il trasferimento dei redditi imponibili verso giurisdizioni a bassa tassazione.

Particolare attenzione merita l'Azione 13 del Progetto BEPS per le importanti novità che ha prodotto in termini di documentazione e reportistica collegata al transfer pricing, con lo scopo di aumentare la trasparenza nei rapporti con l'Amministrazione fiscale.

L'insufficiente trasparenza informativa, soprattutto in relazione alla carenza di informazioni qualitative sulle modalità con cui le multinazionali stabiliscono i prezzi nelle transazioni inter-societarie e sulla localizzazione dei profitti aziendali, è stata identificata come una delle problematiche principali legate al rischio BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

L'iniziativa BEPS 13 mira a risolvere questa problematica attraverso due obiettivi principali: introdurre un sistema di rendicontazione che identifichi le giurisdizioni in cui i profitti delle multinazionali sono registrati e garantire che le informazioni raccolte siano uniformi e conformi alle normative sul *transfer pricing* vigenti in diverse giurisdizioni.

Il documento conclusivo dell'Azione 13 suggerisce che le giurisdizioni implementino un regime documentale articolato su tre livelli:

- un "*local file*" che dettagli le transazioni realizzate dalle entità locali del gruppo in specifiche giurisdizioni;

- un “*master file*” che fornisca dati standardizzati sull’intero gruppo multinazionale;
- un “*Country by Country Report*” che illustri la distribuzione globale dei profitti del gruppo e includa determinati indicatori economici.

Il local file è specificatamente progettato per fornire dettagli sulle transazioni intercompany, integrando le informazioni presenti nel master file: focalizza la sua attenzione sulle operazioni poste in essere dalle entità locali, inclusa l’analisi comparativa e la metodologia applicata in materia di transfer pricing.

Il master file, invece, fornisce una visione d’insieme della struttura organizzativa del gruppo, una descrizione di sistema delle operazioni compiute, nonché dettagli sui beni intangibili impiegati.

Inoltre, l’Azione 13 stabilisce che le multinazionali con fatturato annuo superiore ai 750 milioni di euro debbano compilare il Country by Country Report, secondo uno schema concordato.

Nel richiamato report, le multinazionali sono tenute ad elencare per ogni giurisdizione in cui operano i ricavi, i costi, i profitti e le imposte pagate, oltre a fornire indicatori economici quali, ad esempio, il numero di dipendenti ed il valore degli asset.

Il *report* impone alla capogruppo di includere anche un elenco di tutte le filiali di cui dispone, fornendo specificazione circa le attività economiche svolte da ciascuna.

A norma del report BEPS, inoltre, vengono definite alcune linee guida a cui le autorità fiscali devono attenersi nello scambio dei country by country report, al fine di accrescere la trasparenza fiscale.

Il medesimo report BEPS, infine, sottolinea che le informazioni presenti all’interno del country by country report possono essere impiegate per valutare il rischio; al contempo, però, ribadisce che le stesse informazioni non devono essere utilizzate per operare aggiustamenti di transfer pricing senza ulteriori verifiche.

Ovviamente affinché questo meccanismo possa funzionare è necessario che ogni Stato implementi nella propria legislazione il sistema di rendicontazione Country-by-Country e stabilisca accordi reciproci per la trasmissione e la ricezione di tali dati con altri Paesi.

A tal fine, l'Action 13 ha sviluppato sia un modello di legislazione - al quale i singoli ordinamenti nazionali sono tenuti a uniformarsi in sede di implementazione della disciplina del Country by Country Report - sia tre modelli di accordo per lo scambio automatico, per coordinare l'implementazione dello scambio di informazioni in materia di rendicontazione Paese per Paese a livello internazionale.

Nel dettaglio, si tratta di un accordo di carattere multilaterale, di un secondo accordo basato su una preesistente Convenzione bilaterale contro le doppie imposizioni e, infine, di un accordo sullo scambio di informazioni eventualmente già in essere tra gli Stati¹⁹⁰.

Con la Direttiva 2016/881/UE del 25 maggio 2016 (cd. DAC 4) sono state apportate significative modificazioni alla Direttiva 2011/16/UE.

La Direttiva in parola, come emerge dal pertinente dossier predisposto dal Senato della Repubblica¹⁹¹, è stata approvata con la finalità di fronteggiare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva poste in essere, in primo luogo, da società multinazionali che, operando in diversi Paesi, possono sfruttare opportunità di pianificazione fiscale non accessibili alle imprese che svolgono la propria attività solo a livello nazionale, spesso piccole e medie imprese, le quali possono risentire negativamente di questa situazione a causa di un carico fiscale relativamente maggiore rispetto ai gruppi multinazionali.

Inoltre, questa situazione può portare a una perdita di entrate fiscali per tutti gli Stati membri, creando un rischio di concorrenza sleale nel tentativo di attrarre tali gruppi multinazionali offrendo loro vantaggi fiscali supplementari.

¹⁹⁰ Cfr. A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, in *Ipsa Manuali*, IX edizione.

¹⁹¹ Senato della Repubblica, XVII Legislatura, Dossier n. 504.

Per garantire l'integrità del mercato interno, le istituzioni comunitarie hanno, quindi, ritenuto necessario assicurarsi che gli Stati membri adottino norme coordinate sugli obblighi di trasparenza per i gruppi multinazionali i cui ricavi consolidati annui siano superiori a un determinato importo.

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 affinché la rendicontazione Paese per Paese sia obbligatoria per la controllante capogruppo di un gruppo d'impresa multinazionale o per altri soggetti individuati dalla direttiva¹⁹².

Gli obblighi del CbCR ricadono principalmente sull'entità capogruppo (*Ultimate Parent Entity*), oppure, in alternativa, su un'entità supplente (*Surrogate Reporting Entity*) o, in ultima istanza, sull'autorità fiscale del Paese in cui risiede ciascuna entità del gruppo (*local filing*)¹⁹³.

La direttiva richiede che il *report* contenga informazioni contabili aggregate¹⁹⁴ e una serie di dati identificativi del gruppo e delle entità che lo compongono, incluso il Paese di residenza fiscale di ciascuna entità e la natura delle principali attività commerciali svolte da ognuna.

Di fatto, una tale regolamentazione impone ai gruppi multinazionali di valutare in modo critico e tempestivo l'adeguatezza dei propri sistemi informativi interni per quanto riguarda la raccolta, il controllo e il monitoraggio dei dati relativi al CbCR.

¹⁹² L'autorità competente di uno Stato membro, dopo aver ricevuto la rendicontazione Paese per Paese, è tenuta a condividerla, tramite lo scambio automatico, con ciascun altro Stato membro in cui una o più entità del gruppo soggetto alla rendicontazione hanno la loro residenza fiscale.

¹⁹³ Per un approfondimento, v. ROMANO, C.; SENCAR, D. Country-by-Country Reporting: origini, contenuti e prospettive. Corr. trib., 2016, 821 ss.

¹⁹⁴ In particolare, le informazioni richieste comprendono i ricavi, gli utili o le perdite al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e quelle maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di dipendenti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti per ciascuna giurisdizione in cui opera il gruppo multinazionale.

Ciò avrà spinto 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”¹⁹⁵.

Anche in questo caso, per assicurare una qualità e una quantità coerenti nelle informazioni scambiate automaticamente, il legislatore europeo ha stabilito l’adozione di un modello tipo¹⁹⁶, a cui ha fatto seguito la definizione del regime linguistico tramite atti esecutivi della Commissione.

In questo modo, le Amministrazioni fiscali degli Stati membri possono acquisire e utilizzare più facilmente i dati necessari a valutare il rischio relativo ai prezzi di trasferimento nei gruppi multinazionali più grandi, oltre a identificare i rischi di erosione della base imponibile e di trasferimento di profitti per scopi elusivi¹⁹⁷.

4.2.2.7 La Direttiva 2016/2258/UE del Consiglio del 6 dicembre 2016 (DAC 5)

La Direttiva 2016/2258/UE del 6 dicembre 2016 (nota come DAC 5), recepita in Italia con il D. Lgs. 18 maggio 2018, n. 60, ha ulteriormente modificato la Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l’accesso delle autorità fiscali alle informazioni relative all’antiriciclaggio.

La filosofia di base di questa ulteriore novità risiede su una strategia rinnovata per combattere gli illeciti di natura economico-finanziaria, favorendo una maggiore integrazione tra la normativa fiscale e quella antiriciclaggio, essendo sempre più interconnessi tra loro i fenomeni di evasione fiscale, riciclaggio e auto riciclaggio.

¹⁹⁵ 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.

¹⁹⁶ V. l’Allegato III, sezione III, tabelle 1, 2 e 3 della Direttiva 2016/881/UE.

¹⁹⁷ Cfr. A&C – R. *de Dir. Adm. Const. / Belo Horizonte*, ano 20, n. 81, p. 11-53, jul./set. 2020

L'obiettivo è quello di garantire che le autorità fiscali nell'ambito di procedure di adeguata verifica nei confronti della clientela (cd. procedure di *due diligence*) siano in grado di accedere sia alle informazioni *Anti Money Laundering* (AML), che alle procedure, ai documenti e ai meccanismi antiriciclaggio per l'esercizio delle loro funzioni nel monitoraggio della corretta applicazione della direttiva 2011/16/UE (DAC 1) e per il funzionamento di tutte le forme di cooperazione amministrativa previste dalla stessa, con particolare riferimento alla corretta identificazione dei beneficiari effettivi.

Anche in questo caso affinché si possa contare su una effettiva ed efficace applicazione della normazione comunitaria è necessario che i singoli Paesi prevedano una normazione domestica che assorba questa Direttiva, nonché per assicurare il corretto funzionamento della cooperazione amministrativa prevista dalla stessa, stabilendo per legge che le autorità fiscali abbiano accesso ai sistemi, alle procedure, ai documenti e alle informazioni specificati negli articoli 13, 30, 31 e 40 (misure di adeguata verifica; informazioni sulla titolarità effettiva; obblighi di conservazione dei documenti e delle informazioni) della Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio (IV Direttiva antiriciclaggio).

La Direttiva (UE) 2016/2258 ha modificato l'articolo 22 della Direttiva 2011/16/UE, relativo agli obblighi specifici, al fine di consentire alle autorità fiscali l'accesso sistematico alle informazioni in materia di antiriciclaggio, con l'intento di monitorare la corretta applicazione della stessa Direttiva 2011/16/UE da parte delle istituzioni finanziarie.

Volendo sintetizzare è possibile affermare che la DAC 5 in realtà non introduce una nuova forma di scambio automatico di informazioni, ma è essenziale poiché, senza di essa, le Autorità non sarebbero in grado di verificare se le istituzioni finanziarie e gli altri soggetti obbligati stiano adempiendo correttamente agli obblighi di scambio di informazioni e di verifica adeguata della clientela come previsto dalla Direttiva.

4.2.2.8 Direttiva 2018/822/UE del Consiglio del 25 maggio 2018 (DAC 6)

Un'ulteriore novità legislativa in materia di scambio automatico di informazioni fiscali è rappresentata dalla Direttiva (UE) 2018/822 del 25 maggio 2018 (c.d. DAC 6), che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

L'OCSE con il contenuto dell'Action 12¹⁹⁸ elaborato nell'ambito delle proposte inserite Final Report dell'ottobre 2015, ha raccomandato agli Stati aderenti di adottare uno standard internazionale di comunicazione di dati obbligatoria, il cd. *"Mandatory Disclosure Rules"* (MDR), proprio nell'ottica di rafforzare la trasparenza fiscale.

Tale strumento ha infatti l'obiettivo di intercettare situazioni ad alto rischio fiscale offerte ai contribuenti dagli intermediari, dotando in anticipo le Amministrazioni fiscali di informazioni aggiornate circa le pianificazioni fiscali transnazionali che presentino potenziali profili abusivi o di elusione.

Conseguentemente, aderendo alle raccomandazioni dell'OCSE, la Direttiva (UE) 2018/822 ha quindi imposto agli "intermediari" e ai *"contribuenti"* l'obbligo di comunicare alle Amministrazioni finanziarie competenti degli Stati Membri informazioni *"complete e pertinenti"* sui meccanismi potenzialmente *"aggressivi"* di natura transfrontaliera.

I dati così raccolti dovranno essere oggetto di scambio automatico di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati UE, in tal

¹⁹⁸ L'Action 12 del progetto BEPS ha raccomandato l'introduzione di un sistema di comunicazione obbligatorio dei dati per intercettare strategie di pianificazione fiscale internazionale ad alto rischio, potenzialmente elusivo, noto come *Mandatory Disclosure Rules* (MDR). Questa iniziativa mira a stabilire un database centralizzato che raccolga informazioni sui modelli di pianificazione fiscale. L'obiettivo principale è identificare preventivamente comportamenti elusivi e agire come deterrente sia per gli intermediari che propongono tali schemi sia per i contribuenti che potrebbero adottarli, scoraggiando l'adozione di pratiche di pianificazione fiscale aggressiva. Su cui v. FERRONI, B. *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6.*, Il fisco, 2019, 4.044 ss.

modo contribuendo alla creazione di un ambiente di *fair taxation* e, dunque, al buon funzionamento del mercato comune.

Questo regime di comunicazione obbligatoria dei meccanismi transfrontalieri persegue da un lato un ovvio obiettivo di trasparenza, consentendo all'Amministrazione di acquisire tempestivamente informazioni su operazioni potenzialmente irregolari sotto il profilo fiscale, e dall'altro lato un obiettivo, forse ancor più rilevante, di deterrenza nei confronti dei soggetti che, a vario titolo, strutturano, promuovono o favoriscono operazioni potenzialmente irregolari.

A differenza delle altre direttive, la DAC 6 opera in modo preventivo, incoraggiando i soggetti passivi d'imposta a condurre un'analisi dettagliata e minuziosa sugli effetti delle loro strategie fiscali prima della loro effettiva implementazione.

Ciò è confermato dal contenuto del considerando 7 del testo in tema di onere di trasmissione che prevede che sia assolto durante la "*fase precoce, ossia prima che tali meccanismi siano effettivamente attuati*"¹⁹⁹.

In questo modo, oltre al confronto tra le parti, sono stati introdotti obblighi di comunicazione vincolanti da rispettare prima di eseguire l'azione prevista, il cui obiettivo è anche quello di consentire un dialogo con il Fisco sulla legittimità di una transazione, evitando così di incorrere in controlli e sanzioni a posteriori.

Sotto il profilo soggettivo l'obbligo di comunicazione incombe sull'intermediario o sul contribuente.

Sulla base di quanto indicato dall'art. 8-bis ter della DAC 6, di nuova introduzione nella direttiva 2011/16/UE, i soggetti chiamati a rispondere agli obblighi di *disclosure* sono due:

- l'intermediario, così come descritto all'art. 1, punto 21, che modifica l'art. 3 della DAC 1, "*per potersi qualificare come intermediario, è necessario che la persona soddisfi almeno una*

¹⁹⁹ Considerando 7 direttiva UE 2018/822.

delle condizioni” in elenco²⁰⁰, e che inoltre “elabori, commercializzi, organizzi o metta a disposizione a fini di attuazione o gestisca l’attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica”, ed ancora “qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensione necessarie per fornire tali servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all’elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini di attuazione o gestione dell’attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all’obbligo di notifica”²⁰¹.

Coerentemente a quanto profilato dall’Azione 12 del BEPS, la prima definizione riflette la classe dei *promoters* e comprende quei professionisti il cui coinvolgimento è direttamente legato al meccanismo da segnalare, invece la seconda riflette la posizione dei *service providers*, che svolgono attività più marginali o indirette ed il cui coinvolgimento è determinato dalla consapevolezza o dalla possibilità di essere a conoscenza che le loro attività di supporto, assistenza o consulenza sono finalizzate a implementare una pianificazione fiscale aggressiva;

- il contribuente pertinente, in via sussidiaria in caso di mancato adempimento del primo.

Ai sensi dell’art. 1, punto 22, della Direttiva (UE) 2018/812, per “contribuente *pertinente*” si intende “*qualunque persona a disposizione della quale è messo, a fini di attuazione, un*

²⁰⁰ L’art. 3, n.21 direttiva UE 2011/16 come modificato dalla direttiva UE 2018/822 stabilisce che debba essere soddisfatta almeno una delle condizioni seguenti: a) essere residente a fini fiscali in uno Stato membro; b) disporre di una stabile organizzazione in uno Stato membro attraverso la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo; c) essere costituita in uno Stato membro o essere disciplinata dal diritto di uno Stato membro; d) essere registrata presso un’associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza in uno Stato membro.

²⁰¹ Art. 3, n.21 direttiva UE 2011/16, come modificato dalla direttiva UE 2018/822.

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”.

I termini di comunicazione per le due tipologie di intermediari sono identici:

- per i promoters il termine di 30 giorni per la comunicazione alle autorità fiscali decorre a partire, a seconda di quale situazione si verifichi per prima, “dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è messo a disposizione a fini di attuazione oppure dal giorno seguente a quello in cui il meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica è pronto per l'attuazione oppure il giorno in cui è stata compiuta la prima fase nell'attuazione del meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.”²⁰²;
- per i service providers il termine di 30 giorni per la comunicazione decorre “dal giorno seguente a quello in cui hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza”²⁰³.

A tutela della seconda categoria, la direttiva europea prevede la possibilità di dimostrare la propria estraneità rispetto all’operazione, tenendo conto della posizione più sensibile e incerta che questi soggetti occupano.

Al comma 3 dell’art. 8-bis ter, si stabilisce che “*quando l’intermediario è tenuto a comunicare informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica alle autorità competenti di più di uno Stato membro, tali informazioni sono comunicate soltanto nello Stato membro che appare per primo nell’elenco:*

²⁰² Art. 8 bis ter, punto 1, comma 1, direttiva UE 2011/16.

²⁰³ Art. 8 bis ter, punto 1, comma 2, direttiva UE 2011/16.

- *lo Stato membro in cui l'intermediario è residente a fini fiscali;*
- *lo Stato membro in cui l'intermediario dispone di una stabile organizzazione, tramite la quale sono forniti i servizi con riguardo al meccanismo;*
- *lo Stato membro in cui l'intermediario è costituito o dal cui diritto è disciplinato;*
- *lo Stato membro in cui l'intermediario è registrato presso un'associazione professionale di servizi in ambito legale, fiscale o di consulenza.*²⁰⁴.

Anche per la figura del “contribuente pertinente”, il termine di notifica è di trenta giorni a decorrere dalla data successiva a quella in cui la pianificazione aggressiva viene messa a disposizione, è pronta per l'attuazione o è stata compiuta la prima fase di attuazione²⁰⁵ e le autorità fiscali a cui spetta la ricezione sono quelle dello Stato in cui ha la residenza fiscale, la stabile organizzazione, in cui genera utili, percepisce dei redditi o eventualmente svolge un'attività²⁰⁶.

Qualora tali soggetti siano più di uno, quello che dev'essere preso in considerazione è colui che ha gestito l'attuazione del meccanismo o colui che l'ha convenuto con il professionista²⁰⁷.

All'art. 8-bis ter della DAC 6 vengono, inoltre, introdotti casi di esonero dal vincolo sulla trasmissione.

Il promotore o il fornitore di servizi possono beneficiare dell'esclusione dall'obbligo di notifica a condizione che le informazioni rilevanti oggetto di segnalazione siano già state rese esplicite e rese note in un altro Stato comunitario.

²⁰⁴ Art. 8-bis ter, comma 3, direttiva UE 2011/16

²⁰⁵ Art. 8-bis ter, comma 7, direttiva UE 2011/16

²⁰⁶ Art. 8-bis ter, comma 7, direttiva UE 2011/16.

²⁰⁷ Art. 8-bis ter, comma 10, direttiva UE 2011/16.

L'esenzione consente di semplificare il processo per gli intermediari operanti in diversi Paesi ed evitare duplicazioni nelle comunicazioni.

Ogni Stato membro può stabilire misure che permettano agli intermediari di essere esentati dall'obbligo di comunicazione se tale obbligo viola il segreto professionale. Ovviamente gli intermediari possono usufruirne solo se agiscono nel rispetto delle normative nazionali che regolano le loro professioni.

Se viene concessa un'esenzione, lo Stato membro deve garantire che gli obblighi di comunicazione vengano trasferiti a un altro intermediario o al contribuente pertinente e l'intermediario esentato deve notificare senza ritardo i rispettivi obblighi di comunicazione.

Allo scopo di assicurare che, indipendentemente dalle eccezioni o dalle esenzioni concesse, ci sia sempre un soggetto responsabile per la comunicazione delle informazioni richieste, garantendo così la trasparenza e la conformità alle normative il meccanismo prevede che in assenza di un intermediario, o se un intermediario notifica un'esenzione, l'obbligo di comunicare informazioni ricade su un altro intermediario o, in sua assenza, sul contribuente pertinente.

Attraverso la previsione di un requisito oggettivo, che richiede che il meccanismo transfrontaliero presenti uno o più elementi distintivi specifici, oltre a quello soggettivo, la normativa stabilisce che non tutte le pianificazioni fiscali siano soggette all'obbligo di notifica.

Ai sensi dell'art. 1 della Direttiva 2018/822/UE, per *“meccanismo transfrontaliero”* si intende *“un meccanismo che interessa più Stati membri o uno Stato membro e un Paese terzo, laddove almeno una delle condizioni seguenti sia soddisfatta: a) non tutti i partecipanti al meccanismo sono residenti a fini fiscali nella stessa giurisdizione; b) uno o più dei partecipanti al meccanismo sono simultaneamente residenti a fini fiscali in*

più di una giurisdizione; c) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolgono un'attività d'impresa in un'altra giurisdizione tramite una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione e il meccanismo fa parte dell'attività d'impresa o costituisce l'intera attività d'impresa della suddetta stabile organizzazione; d) uno o più dei partecipanti al meccanismo svolge un'attività in un'altra giurisdizione senza essere residente a fini fiscali né costituire una stabile organizzazione situata in tale giurisdizione; e) tale meccanismo ha un possibile impatto sullo scambio automatico di informazioni o sull'identificazione del titolare effettivo”.

Per quanto si possa intuire che la DAC 6 si riferisca massimamente a pianificazioni fiscali aggressive che conducono a un risparmio d'imposta è necessario notare che la direttiva non fornisce una definizione esplicita di “*meccanismo*” e, un eventuale, ulteriore interpretazione potrebbe portare ad includere anche vantaggi fiscali ottenuti lecitamente, come quelli derivanti dall'adesione a regimi opzionali più vantaggiosi.

Per evitare un tale pericolo occorrerà dare un'interpretazione rifacendosi a quella assunta anche negli altri ordinamenti²⁰⁸, risultando, perciò, più corretto intenderlo come una qualsiasi fattispecie dotata di elementi di pericolosità che rischia di portare ad un abuso fiscale da parte dei soggetti coinvolti²⁰⁹.

Gli intermediari e i contribuenti pertinenti incaricati di effettuare una prima verifica del meccanismo transfrontaliero devono far riferimento all'Allegato IV al fine di constatare se quanto sta per essere attuato presenta uno o più *hallmarks* indicati dalla normativa²¹⁰. Anche questa previsione rientra tra le varie disposizioni che il legislatore ha immaginato per evitare che il

²⁰⁸ La versione inglese lo indica come “*arrangements*” (accordo), quella francese come “*dispositif*” (dispositivo) e quella tedesca come “*Gestaltungen*” (disegno).

²⁰⁹ MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, cit., p.603.

²¹⁰ Art. 3, punto 19, direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822.

controllo degli elementi distintivi finalizzato a determinare se un meccanismo transfrontaliero debba essere segnalato o meno fosse lasciato alla discrezione dei professionisti o alle loro valutazioni personali.

In caso di esito affermativo, si deve procedere all'invio alle autorità delle informazioni di cui all'art. 8-*bis ter*, comma 14, direttiva UE 2011/16.

Agli “*Hallmarks*”, è dunque affidato il compito di definire i meccanismi transfrontalieri soggetti a obbligo di notifica. Essi, come accennato, sono inseriti nell'Allegato IV della direttiva 2018/822/UE (DAC 6) e sono suddivisi in cinque categorie.

Esaminando il contenuto dell'Allegato è possibile rilevare la scelta fatta dal legislatore europeo ha preferito adottare un approccio misto, includendo sia elementi distintivi a carattere generico, che si occupano di rappresentare le modalità attraverso cui il meccanismo è presentato ai contribuenti, sia elementi distintivi a carattere specifico, afferenti alla struttura e alla finalità del meccanismo.

Gli elementi generici, indicati nella lettera A), comprendono clausole di riservatezza tra intermediari e controparti, commissioni legate ai vantaggi fiscali e pratiche standardizzate che possono coinvolgere più clienti contemporaneamente.

Da questo punto di vista, queste caratteristiche sono piuttosto comuni e non sollevano particolari problemi di interpretazione.

Le lettere dalla B) alla E) presentano invece elementi distintivi più specifici, classificati in base al tipo di effetto che producono, e contengono tipologie di meccanismi transfrontalieri che sono spesso utilizzati per scopi elusivi, come ridurre il carico fiscale o evitare determinati obblighi fiscali.

La lettera C) riguarda i meccanismi che sfruttano gli “*hybrid mismatch arrangements*”, che possono portare a una doppia non imposizione.

La lettera D) si riferisce a meccanismi che usano strutture opache per impedire l'identificazione del titolare effettivo o interrompere lo scambio di dati tra più giurisdizioni.

La lettera E) si focalizza sulle programmazioni preventive legate ai prezzi di trasferimento applicati tra società dello stesso gruppo.

Fatta questa carrellata occorre precisare come la lettera B) dell'Allegato e gli elementi generici della lettera A) richiedono un'attenzione particolare: in queste categorie, infatti, l'obbligo di divulgazione è subordinato al superamento del *Main Benefit Test* (MBT), che valuta se il principale vantaggio di un meccanismo sia effettivamente quello di ottenere un vantaggio fiscale.

Il MBT non implica necessariamente che il vantaggio fiscale debba essere predominante o in conflitto con la ratio delle norme coinvolte, ma richiede semplicemente che ci sia un vantaggio fiscale²¹¹.

Di conseguenza, sono soggette a segnalazione anche operazioni che normalmente non sarebbero incluse nella disciplina europea anti-abuso perché, facendo riferimento all'articolo 6 della Direttiva ATAD I²¹² e all'articolo 10-bis della Legge n. 212 del 2000, si considera abusiva un'operazione che contraddice gli scopi o i principi del regime fiscale coinvolto.

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha adottato un approccio lineare su questa questione disponendo, come nel caso della Sentenza 21 febbraio 2006, Causa C-255/02, che un comportamento può essere considerato abusivo se il vantaggio fiscale ottenuto contrasta con gli scopi del diritto fiscale applicabile.

²¹¹ MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, p.610.

²¹² L'ordinamento nazionale ha recepito la direttiva 2016/1164/UE (cosiddetta Anti Tax Avoidance Directive - ATAD), che fa parte del pacchetto antielusione (Anti Tax Avoidance Package) varato dalla Commissione Europea per introdurre negli Stati membri un insieme di misure di contrasto alle pratiche di elusione fiscale.

4.2.2.9 Direttiva 2021/514/UE del Consiglio del 25 marzo 2021 (DAC 7)

La DAC 7, o Direttiva (UE) 2021/51, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale europea il 25 marzo 2021, rappresenta l'ennesima (la sesta, per l'esattezza) modifica all'originaria direttiva n. 2011/16/UE sulla cooperazione amministrativa tra gli Stati-membri (DAC 1).

Le modifiche apportate dalla DAC 7 mirano ancora una volta a ottimizzare la trasparenza e la collaborazione tra gli Stati, al fine di contrastare più efficacemente frodi, evasione fiscale ed elusione fiscale.

Uno dei cambiamenti principali introdotti riguarda il nuovo art. 5-bis²¹³, che revisiona le disposizioni esistenti “*prevedibile pertinenza*” (“*foreseeable relevance*”) della richiesta e delle richieste collettive (“*Group request*”) di informazioni avanzate dall'amministrazione fiscale di uno Stato membro ad altro Stato dell'UE relativamente alle questioni fiscali di un contribuente.

La novella legislativa chiarisce che le richieste di informazioni debbano essere supportate da una giustificazione dettagliata che ne attesti la rilevanza per le questioni fiscali dei contribuenti coinvolti.

L'aggiunta dell'articolo 5-bis alla direttiva DAC 1 rappresenta un concreto tentativo di portare equilibrio tra due bisogni potenzialmente in contrasto tra di loro: da un lato l'esigenza dello Stato richiedente di garantire che lo scambio di informazioni sia mirato e significativo e dall'altro lato il bisogno dello Stato sollecitato di evitare indagini amministrative che non rivestano un interesse concreto.

Un ulteriore aspetto di rilievo è rappresentato dall'estensione dell'ambito delle informazioni soggette a scambio automatico, includendo le *royalties* così come definite dall'articolo 2, lettera b), della direttiva 2003/49/CE.

²¹³ DIRETTIVA UE 2021/514 del Consiglio, recante modifica della direttiva 2011/16/UE relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, Bruxelles, 22 marzo 2021.

Questo ampliamento risulta di grande rilevanza con riferimento al mondo dei diritti di proprietà intellettuale, ambito notoriamente sensibile ai trasferimenti di utili e alle pratiche di ottimizzazione fiscale.

Ulteriore novità della riforma da evidenziare è un nuovo rafforzamento delle indagini svolte in cooperazione tra gli Stati membri mediante la rivisitazione delle norme relative alla partecipazione di funzionari e all'esecuzione di controlli simultanei e *audit* congiunti.

Si intuisce facilmente che una modifica di questo tipo favorisce anche un'integrazione più stretta tra le Autorità fiscali, fondamentale per affrontare questioni complesse e transnazionali, oltretutto favorire la condivisione di competenze e risorse.

Inoltre, la direttiva ha modificato la tempistica e il dettaglio delle informazioni da comunicare riguardo ai ruling preventivi e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento.

Le informazioni ora devono essere trasmesse “*sollecitamente*” dopo l'emissione, la modifica o il rinnovo di tali accordi, e devono includere “*una descrizione delle pertinenti attività commerciali o delle operazioni o serie di operazioni*” e “*qualsiasi altra informazione che possa assistere l'autorità competente a valutare un potenziale rischio fiscale*”²¹⁴.

Queste misure sono destinate a rendere il processo di scambio di informazioni più accurato e focalizzato sui rischi fiscali rilevanti e anche più rapido ed efficiente.

Con questi cambiamenti, l'UE si propone di determinare uno stop consistente alle pratiche di evasione fiscale, assicurando in tal modo che tutte le entità operanti nel mercato interno contribuiscano equamente al carico fiscale, consolidando così le basi per un ambiente economico più giusto e trasparente.

²¹⁴ Art. 8bis, par. 6, punto b), come modificato dalla direttiva DAC 7 dell'Unione Europea.

Le scelte normative appena descritte sono atte a dimostrare come attraverso un rafforzamento dello scambio di informazioni la collaborazione internazionale e la trasparenza possano essere potenziate per rispondere alle sfide del moderno panorama fiscale globale.

Altro intervento di pregio della DAC 7, nonché elemento di grande novità, è aver introdotto specifici obblighi di comunicazione a carico dei c.d. “*gestori di piattaforme digitali*” in relazione alle informazioni di cui dispongono su tutti i venditori che vi operano o le utilizzano, oltre che aver implementato e rafforzato le disposizioni che riguardano tutte le forme di scambio di informazioni.

La DAC 7 nasce in un contesto di crescita, visibile e dirompente, della digitalizzazione, i cui effetti in ambito economico sono rappresentati dal progressivo e continuo sviluppo dei traffici commerciali *online*.

Pertanto, da questa particolare angolazione, obiettivo trainante della direttiva è quello di aggiungere trasparenza al mondo dell’economia digitale, agevolando, al contempo, una corretta concorrenza rispetto all’economia “fisica”.

D’altro canto il tema dei guadagni ottenuti tramite piattaforme digitali internazionali è di grandissima attualità e oggetto di discussioni politiche nei diversi attori internazionali perché spesso questi guadagni non vengono regolarmente dichiarati ai fini fiscali, causando una perdita di entrate tributarie per gli Stati membri.

Inoltre, ciò rappresenta un vantaggio competitivo ingiusto per gli operatori di tali piattaforme rispetto alle aziende tradizionali.

La Direttiva DAC 7, dunque, affronta il problema imponendo ai “*gestori delle piattaforme digitali*” di riferire circa i guadagni dei venditori o clienti che utilizzano le stesse piattaforme.

Così facendo, il ruolo assunto da queste grandi aziende digitali è pari a quello di agenti collaborativi nel contrasto all’evasione fiscale da parte degli utenti delle loro piattaforme.

Il termine “*piattaforma*”, nell’accezione fornita dalla normativa, comprende qualsiasi tipologia di *software*, inclusi siti *web* e applicazioni mobili, che facilita la connessione tra venditori e utenti per la realizzazione di attività commerciali pertinenti.

L’Allegato V della direttiva si preoccupa di dare ulteriori specifiche elencando tra le attività pertinenti la vendita di prodotti, la fornitura di servizi, la locazione di immobili e il noleggio di mezzi impiegati per il trasporto²¹⁵.

L’art. 8 *bis quater* ha stabilito l’ambito di applicazione e le condizioni per lo scambio automatico obbligatorio delle informazioni cui i gestori delle piattaforme – intesi quali entità che stipulano un contratto con i venditori per mettere a loro disposizione tutta o parte di una piattaforma – sono tenuti a comunicare all’autorità competente, ciò al fine di superare le difficoltà incontrate dalle amministrazioni nazionali nell’acquisire autonomamente dati sufficienti per identificare accuratamente i venditori attivi e valutare i loro redditi lordi.

Volendo sintetizzare, sono stati previsti due principali obblighi per i gestori di tali piattaforme.

In primo luogo, mediante procedure di adeguata verifica, i gestori sono tenuti a identificare i venditori, al fine di garantire la precisione e l’affidabilità delle informazioni raccolte.

A questo fine grande importanza riveste la verifica del numero di identificazione fiscale (NIF) o della partita IVA, attraverso interfacce elettroniche fornite dagli Stati membri o dall’Unione Europea stessa.

Successivamente, le informazioni così raccolte devono essere trasmesse alle competenti autorità dello Stato membro di residenza del venditore o in cui è presente il bene immobile oggetto di transazione.

²¹⁵ Il termine “*attività pertinente*” non comprende le attività svolte da un venditore che agisca in qualità di dipendente del gestore di piattaforma obbligato alla comunicazione o di un’entità collegata al gestore di piattaforma.

Il secondo obbligo, invece, impone ai gestori di piattaforme la trasmissione di un insieme dettagliato di dati, tra cui informazioni relative sia ai gestori stessi che ai venditori.

I dati richiesti includono:

- l'identificativo del conto corrente utilizzato per effettuare i pagamenti;
- il totale dei corrispettivi versati o accreditati;
- le tasse e le commissioni applicate;
- in caso di locazioni immobiliari, l'indirizzo delle proprietà, il loro numero di iscrizione al catasto e i giorni di locazione

e consentendo in tal modo una completa tracciabilità delle transazioni, facilitando al contempo l'accertamento delle Autorità fiscali.

Il Garante Europeo per la protezione dei dati ha espresso un parere positivo sul regolamento UE 2018/1725 sulla protezione dei dati personali; in particolare, il parere positivo ha riguardato sia la proposta iniziale della Commissione sia la direttiva finale.

Questo ha portato ad un aumento del periodo di conservazione dei dati raccolti dalle piattaforme, ora estendibile fino a dieci anni dopo il termine del periodo di comunicazione a cui si riferiscono.

La DAC 7 definisce chiaramente i criteri che determinano l'applicabilità dell'obbligo di comunicazione per i gestori di piattaforme: le norme descritte si applicano tanto ai venditori e clienti persone fisiche quanto alle entità giuridiche, escludendo gli enti pubblici.

Sono inclusi sia i soggetti residenti fiscali in uno Stato membro, sia quelli che, pur non essendo residenti, hanno legami significativi con l'Unione Europea attraverso la costituzione legale, la gestione o la presenza di una stabile organizzazione.

La DAC 7 trasforma in modo sostanziale il ruolo dei gestori di piattaforme digitali, equiparandoli ai “*gatekeepers*” nel sistema

fiscale, con responsabilità comparabili a quelle dei soggetti obbligati dalla normativa antiriciclaggio.

Per i gestori che non adempiono agli obblighi di comunicazione la direttiva prevede la possibilità di applicare delle sanzioni proporzionate alla gravità delle violazioni e stabilite da ciascuno Stato membro, inclusa anche la possibilità di chiudere i conti dei venditori non conformi e di trattenere i pagamenti.

Volendo anche in questo caso riportare una breve sintesi è possibile affermare che la Direttiva DAC 7, in tema di:

- digitalizzazione dell'economia, costituisce un fondamentale passo avanti nell'adeguamento del diritto fiscale comunitario alle nuove sfide che da questa materia derivano;
- trasparenza, verifica e cooperazione amministrativa, si pone il principale obiettivo di potenziare l'efficacia delle amministrazioni fiscali nell'individuare e contrastare l'evasione fiscale, implementando la *tax compliance* e garantendo una maggiore uguaglianza ed equità nel sistema fiscale europeo.

4.2.2.10 Direttiva 2023/2226/UE del Consiglio del 17 ottobre 2023 (DAC 8)

L'adozione della Direttiva 2023/2226 del Consiglio dell'Unione Europea, nota come DAC 8, interviene in maniera importante sul quadro della cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali degli Stati membri per garantire un'adeguata tassazione dei redditi e dei ricavi riferiti ai nuovi mezzi di pagamento e investimento e, in particolare, le crypto-attività e la moneta elettronica.

La DAC 8 andando a modificare la direttiva 2011/16/UE, ha ampliato il perimetro applicativo dello scambio automatico di informazioni e ha introdotto nuove disposizioni che consentano di affrontare le sfide imposte dalla crescente digitalizzazione dell'economia.

Il fulcro della DAC 8 è rappresentato dall'estensione degli obblighi di comunicazione alle crypto-attività e ai ruling fiscali preventivi

transfrontalieri per i soggetti privati aventi un alto patrimonio netto. Ciò al fine di colmare le lacune appartenenti alla precedente normativa, che non copriva adeguatamente le nuove forme di reddito afferenti alle cripto-attività e le articolate forme di pianificazione fiscale internazionale.

Inoltre, aspetto centrale della DAC 8 è rappresentato dall'obbligo imposto ai prestatori di servizi di cripto-attività di comunicare regolarmente informazioni dettagliate concernenti le operazioni gestite per conto dei propri clienti.

Questa disposizione risponde alla necessità di trasparenza e tracciabilità nel mercato delle cripto-attività, caratterizzato da una forte natura decentrata e transfrontaliera che, fino ad ora, ha complicato gli sforzi delle Autorità fiscali nazionali nel garantire l'adempimento degli obblighi fiscali.

La direttiva enfatizza anche il rafforzamento delle procedure di verifica e la cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali.

Il combinato disposto di questo nuovo regime di verifica dettagliato e di requisiti di comunicazione che si allineano con il *Common Reporting Standard* (CRS) e il *Crypto-Asset Reporting Framework* (CARF) sviluppato dall'OCSE, sottolinea un approccio coordinato e integrato a livello internazionale.

Ad esempio le disposizioni afferenti all'aggiornamento del numero di identificazione fiscale (NIF) e alle sanzioni per la mancata conformità mostrano un impegno diretto verso una maggiore responsabilizzazione e conformità fiscale.

Anche la DAC 8, introducendo importanti modifiche normative, necessita che i singoli Stati membri effettuino un'attenta implementazione della legge interna al fine di adeguarla ai nuovi punti di riferimento.

Per concludere, l'adozione della DAC 8 rappresenta un significativo sviluppo nella legislazione fiscale comunitaria, riflettendo un adeguamento necessario alle trasformazioni del panorama

economico globale e digitale poiché non solo amplia lo scambio di informazioni fiscali ma stabilisce anche un nuovo standard di cooperazione internazionale, essenziale per combattere l'evasione e l'elusione fiscale in un campo in forte e costante crescita esponenziale quale quello della digitalizzazione e globalizzazione dell'economia.

La sua efficace implementazione è cruciale per il successo degli sforzi volti a garantire una giusta imposizione fiscale delle cripto-attività e altre forme di reddito complesse a livello transnazionale²¹⁶.

4.2.2.11 Proposta di direttiva del Consiglio, COM (2024) 497 final, del 28.10.2024 (DAC 9)

Lo scorso 28 ottobre la Commissione Europea ha adottato la proposta di un'ulteriore modifica della direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (direttiva 2011/16/UE– DAC).

La proposta della DAC9 è strettamente collegata alla direttiva del secondo pilastro del 2022 (2022/2523), che mira a garantire un livello di tassazione minimo globale per i gruppi di imprese multinazionali e i gruppi nazionali su larga scala nell'UE.

La proposta di direttiva DAC9 si prefigge di rendere più facile per le imprese multinazionali rispettare gli obblighi di deposito.

Senza la proposta DAC9, ogni impresa che fa parte di un'impresa multinazionale, dovrebbe presentare una dichiarazione integrativa delle informazioni fiscali nel paese in cui ha sede, il che può richiedere molto tempo e essere complicato.

Ora, nell'ambito della DAC9, le imprese multinazionali devono presentare una sola dichiarazione di informazioni fiscali integrative, a livello centrale, per l'intero gruppo. Ciò semplificherà

²¹⁶ Cfr. S. LATINI, DAC 8, via libera del Consiglio dell'UE, 20 ottobre 2023, consultabile al sito web: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/notizie-flash/articolo/dac-8-via-libera-del-consiglio-dellue>.

notevolmente la procedura di deposito e ridurrà gli oneri amministrativi per le imprese multinazionali.

A tal fine, la proposta:

- istituisce un sistema per lo scambio di informazioni tra le autorità fiscali;
- introduce un modulo standard, in linea con quello elaborato dal quadro inclusivo dell'OCSE e del G20, che le multinazionali e gli OSS dovranno utilizzare per comunicare determinate informazioni in materia fiscale.

Il modulo contribuirà inoltre a garantire che le imprese multinazionali e gli OSS forniscano le stesse informazioni nello stesso formato, rendendo più facile per loro adempiere ai loro obblighi di presentazione e per le autorità fiscali valutarle e scambiarle. La Commissione sarà inoltre abilitata ad aggiornare il modulo in linea con eventuali modifiche apportate al modulo concordato a livello internazionale in modo da garantire un rapido allineamento.

Ciò rispecchia l'obiettivo dell'UE di semplificare e razionalizzare gli obblighi di comunicazione, facilitando il rispetto delle norme da parte delle imprese.

Una volta adottata dal Consiglio dell'UE, i governi dell'unione avranno tempo fino al 31 dicembre 2025 per mettere in pratica la DAC9. Per i paesi che hanno scelto di ritardare l'attuazione della direttiva sul secondo pilastro, si applicherà loro lo stesso termine per l'attuazione della DAC9.

Le imprese multinazionali dovrebbero presentare la loro prima dichiarazione integrativa delle informazioni fiscali entro il 30 giugno 2026, come previsto dalla direttiva sul secondo pilastro. Le autorità fiscali competenti devono scambiarsi tali informazioni entro il 31 dicembre 2026.

4.3 LO SCAMBIO AUTOMATICO DI INFORMAZIONI (A.E.O.I.) PER L'ESECUZIONE DELLE ATTIVITÀ DI CONTROLLO TRIBUTARIO O PER FINALITÀ DI ANALISI DEL RISCHIO DI EVASIONE FISCALE

In tema di cooperazione internazionale appare utile in questa sede effettuare un seppur breve approfondimento tra quali sono i ruoli e i rapporti che intercorrono, su questa specifica materia, tra i due principali attori nazionali impegnati nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale, ossia tra l'Agenzia delle Entrate e il Corpo della Guardia di Finanza.

La Convenzione del 29 novembre 2019 siglata tra la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate in ottemperanza all'art. 16-sexies del D.L. 119 del 23 ottobre 2018 consente all'Amministrazione Militare di poter usufruire, nella propria attività d'istituto, di una pluralità di elementi informativi di natura reddituale, patrimoniale, finanziaria e societaria, così come già dettagliatamente descritti in precedenza.

Tale insieme di elementi, come noto, è gestito dall'Agenzia delle Entrate, Autorità competente allo scambio automatico di informazioni in materia fiscale, in virtù degli accordi stipulati dall'Italia con Paesi e giurisdizioni estere.

In sintesi, è possibile ottenere informazioni provenienti da Autorità estere:

- di natura patrimoniale, reddituale²¹⁷ e finanziaria²¹⁸, relative a soggetti residenti, sulla base delle Direttive DAC e DAC 2, dei Common Reporting Standards (C.R.S.) e del Foreign Account Tax Compliance Act (F.A.T.C.A.);
- sui *ruling* fiscali preventivi transfrontalieri e sugli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (A.P.A.) tra imprese residenti o aventi una stabile organizzazione in Italia e Amministrazioni fiscali di Paesi dell'Unione Europea, sulla base della Direttiva DAC 3;
- di natura societaria²¹⁹, patrimoniale e reddituale²²⁰ relative a società facenti parte di gruppi multinazionali con un fatturato consolidato conseguito dal gruppo, nel

²¹⁷ Redditi da lavoro dipendente, compensi per dirigenti, prodotti di assicurazione sulla vita, pensioni, proprietà e redditi immobiliari, dividendi, plusvalenze, royalties e altri redditi finanziari.

²¹⁸ Conti di deposito, conti di custodia, quota nel capitale di rischio o nel capitale di debito, contratti di assicurazione per il quale è misurabile un valore maturato, contratti di rendita.

²¹⁹ L'identificazione di ogni entità appartenente al gruppo multinazionale, lo Stato di costituzione o di organizzazione, se diverso da quello di residenza fiscale, la natura dell'attività o delle principali attività svolte.

²²⁰ I dati aggregati di tutte le società appartenenti al gruppo riguardanti i ricavi, gli utili (le perdite) al lordo delle imposte sul reddito, le imposte sul reddito pagate e maturate, il capitale dichiarato, gli utili non distribuiti, il numero di dipendenti e le immobilizzazioni materiali diverse dalle disponibilità liquide o mezzi equivalenti.

periodo precedente a quello di rendicontazione, di almeno 750 milioni di euro, sulla base della Direttiva DAC 4 che recepisce il Country-by-Country Reporting;

- in merito ai meccanismi transfrontalieri internazionali, soggetti all'obbligo di notifica, potenzialmente aggressivi e lesivi del gettito erariale, secondo quanto disposto dalla Direttiva 2018/822/UE (DAC 6).

Si evidenzia, inoltre, che il bacino delle informazioni reso fruibile ai Reparti della Guardia di Finanza per effetto dell'art. 1 della citata Convenzione è stato ulteriormente arricchito dai dati scambiati a seguito del recepimento della Direttiva 2021/514/UE (DAC 7), nonché di eventuali provvedimenti normativi analoghi in materia di A.E.O.I..

La Convenzione, conformemente al dettato normativo, è attivabile sulla base di due precise finalità:

- l'attività di analisi del rischio di evasione
- l'attività ispettiva di carattere tributario

Quanto all'attività di analisi di rischio, sarà cura del Nucleo Speciale Tutela Entrate e Frodi Fiscali– di concerto con il III Reparto del Comando Generale, al fine di consentire una preliminare condivisione del percorso di analisi nel quadro delle linee strategiche definite dall'Autorità di Governo – elaborare e strutturare, le attività di valutazione e approfondimento delle informazioni derivanti dallo scambio automatico obbligatorio in materia fiscale.

L'attività in esame è riconducibile alle prerogative proprie della componente speciale del Corpo ed è preordinata allo sviluppo di lavori a progetto o *risk analysis* secondo le procedure previste nel Manuale Operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali (Circolare n. 1/2018).

In tali contesti, il richiamato Nucleo Speciale inoltrerà apposite richieste di informazioni al II Reparto – Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali inserendo, per conoscenza, il III Reparto – Operazioni e alla propria linea gerarchica intermedia, avendo cura di riportare, per ciascuna richiesta della specie:

- le finalità dell'analisi;

- l'oggetto dell'analisi, con indicazione della tipologia di elementi ed elaborazioni, ottenibili sulla scorta delle informazioni a disposizione dell'Agenzia nonché dei criteri funzionali alla loro individuazione;
- ogni altra utile informazione.

L'Agenzia delle Entrate – Settore Internazionale, interessato in tal senso, valutata la coerenza della richiesta con le disposizioni di cui all'art. 16-sexies del Decreto Legge n. 119 del 2018, raccoglierà e trasmetterà tempestivamente gli elementi e le elaborazioni richieste al II Reparto – Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali²²¹.

Ottenute le informazioni richieste, le progettualità elaborate dalla componente speciale, e validate dal III Reparto, seguiranno l'iter di sviluppo e demoltiplicazione ai Reparti del Corpo ordinariamente previsto.

Con riferimento invece alle attività ispettive di carattere tributario intraprese nei confronti di un contribuente laddove emergano indizi o elementi fattuali che evidenzino la circostanza che tale entità (persona fisica, giuridica ovvero gruppo societario):

- percepisca redditi all'estero;
- possenga, in altri Paesi, *assets*:
 - patrimoniali,
 - finanziari,
 - assicurativi,
 - societari;
- abbia stipulato *ruling* o accordi sui prezzi di trasferimento con le Autorità fiscali di altri Stati Membri dell'Unione Europea;
- appartenga ad un gruppo societario multinazionale obbligato alle comunicazioni previste dalla Direttiva DAC 4 e dal Country-by-Country Reporting,

il primo Comando della Guardia di Finanza retto da Ufficiale potrà, ove ritenuto opportuno, avanzare apposita richiesta di informazioni al Comando Generale – II Reparto – Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali.

²²¹ Le modalità di comunicazione tra le due Amministrazioni sono individuate dall'art. 4 della Convenzione medesima.

La richiesta sarà redatta in forma libera e seguirà le norme per le richieste di cooperazione attiva, significando che la stessa dovrà:

- contenere l'attestazione dell'avvenuto esaurimento di tutti i poteri disponibili;
- specificare l'oggetto, con indicazione della tipologia di elementi ed elaborazioni ottenibili sulla scorta delle informazioni a disposizione dell'Agenzia;
- evidenziare:
 - le motivazioni alla base della richiesta;
 - le generalità del soggetto o dei soggetti cui si riferisce la richiesta;
 - il nesso tra le informazioni richieste e le risultanze dell'attività in corso relativamente ad ogni persona fisica e giuridica;
 - ogni altra utile informazione.

Tuttavia, occorre precisare che, nel caso in cui le informazioni vengano richieste nell'ambito di un procedimento penale con riferimento a reati diversi da quelli di carattere tributario – pertanto esclusi dal campo applicativo della Convenzione – il Reparto della Guardia di Finanza dovrà indicare all'Autorità giudiziaria procedente la possibilità di interessare direttamente l'Agenzia delle Entrate – Settore Internazionale – Ufficio Cooperazione Internazionale.

L'Agenzia, a seguito di tale attivazione, provvederà a richiedere all'Autorità competente estera originatrice delle informazioni l'autorizzazione all'utilizzo dei dati con finalità differenti da quelle per cui sono state fornite.

In ogni caso, le informazioni ricevute nell'ambito dello scambio automatico obbligatorio di informazioni dovranno essere trattate dai Reparti del Corpo come riservate, in conformità alla normativa in materia di riservatezza e protezione dei dati.²²²

²²² Cfr. art. 5 della Convenzione del 29 novembre 2019, secondo il quale le Autorità e i soggetti coinvolti devono garantire un livello di protezione dei dati e di riservatezza delle informazioni non inferiore a quanto stabilito ai sensi dell'art. 22 della Convenzione multilaterale O.C.S.E./C.d.E. per la mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, applicando la normativa nazionale e, ove ritenuto necessario, le eventuali clausole di salvaguardia specificate dalla giurisdizione che ha fornito le informazioni, come previsto dalla rispettiva normativa interna.

CAPITOLO III

LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA NEL COMPARTO I.V.A.

1. PREMESSA

Il sempre più imponente fenomeno delle c.d. frodi carosello, in parte connaturato al sistema “transitorio” di applicazione dell’IVA alle operazioni tra soggetti passivi di imposta aventi sede in differenti Paesi dell’Unione Europea, ha determinato la crescente necessità di dotarsi e rendere effettive norme e procedure per consentire la collaborazione e lo scambio di informazioni tra le Autorità competenti degli Stati membri finalizzate ad accertare l’IVA e a verificarne la corretta applicazione, soprattutto sulle transazioni intracomunitarie.

La presa di coscienza dell’inadeguatezza del sistema di scambio di informazioni fra Stati membri, per come delineato dal Regolamento CE 1798/03 è stata resa possibile dal constatare una serie di elementi quali la gravità delle frodi, la loro diffusione, l’agevole replicabilità del meccanismo fraudolento, il necessario coinvolgimento di società ubicate in diversi Stati dell’Unione e la possibilità di strutturare la frode in più passaggi attraverso la creazione di società buffer per tentare di sfuggire ai controlli, hanno fatto emergere.

Si è quindi giunti al regolamento (UE) 7.10.2010, n. 904/2010, che oggi disciplina la cooperazione in materia di imposta sul valore aggiunto e che ha, dunque, sostituito il Regolamento (CE) n. 1798/2003, che a sua volta aveva sostituito dal Regolamento (CEE) 218/92 che, in sintesi, aveva introdotto in capo ai Paesi comunitari talune prescrizioni – ancora attuali – concernenti l’obbligo di creare un’apposita “banca dati” contenente i codici identificativi IVA dei propri operatori²²³ di designare le "Autorità competenti" e costituire un "Ufficio Centrale" denominato “CLO” (*acronimo di Central Liaison Office*), si istituire e assicurare il funzionamento del c.d. sistema VIES (*V.A.T. Information Exchange System*).

Tra l’altro, dall’abrogato Reg. (CE) n. 1798/2003 sono rimaste immutate diverse disposizioni, tra cui:

- la struttura dei servizi negli Stati Membri responsabili della cooperazione amministrativa;
- la realizzazione di controlli simultanei;

²²³ Così da permettere ai soggetti passivi comunitari di verificare la validità delle partite IVA delle rispettive controparti negli scambi commerciali.

- le domande di notifica amministrativa di documenti e atti;
- la condivisione di informazioni acquisite da un Paese terzo da uno Stato Membro con altri Stati Membri dell'Unione Europea per i quali queste informazioni sono considerate utili.

2. REGOLAMENTO (UE) N. 904/2010 DEL CONSIGLIO, DEL 7 OTTOBRE 2010

2.1. L'ambito di applicazione e il network *Eurofisc*

Il 7 ottobre 2010 è stato emanato il Regolamento UE n. 904/2010 relativo alla “cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto (rifusione)”.

A ben vedere tra le principali novità poste a contrasto dell'evasione dell'IVA emerge una significativa innovazione consistente nell'istituzione di una rete per lo scambio rapido, il trattamento e l'analisi di informazioni specifiche sulle frodi transfrontaliere tra Stati membri e per il coordinamento delle eventuali azioni di follow-up denominata « *Eurofisc* ».

L'organizzazione e il funzionamento di *Eurofisc* sono regolati dalle disposizioni del Capo X del Regolamento (UE) n. 904/2010, oltre che da quelle del network approvate da tutti i rappresentanti degli Stati Membri²²⁴.

Tra i principali elementi di novità del provvedimento comunitario in parola, oltre al network *Eurofisc*, vi sono:

- maggiore responsabilità per gli Stati Membri ad assicurare il gettito I.V.A. di tutti i Paesi dell'Unione europea;
- incremento e specificazione delle informazioni che devono essere raccolte nella banca dati V.I.E.S.;
- possibilità di accesso automatico²²⁵ da parte di funzionari autorizzati e soggetti a talune condizioni, ad alcune informazioni detenute nelle banche dati degli altri Stati Membri;

²²⁴ Il documento, redatto in data 10 novembre 2010 e denominato “*Rules of procedure for Eurofisc*”, disciplina l'organizzazione del *network*, la composizione dell'*Eurofisc Group*, le finalità, gli ambiti di lavoro, l'organizzazione dei *meeting* e dei programmi, oltre che le regole di rappresentanza e votazione e gli aspetti di carattere amministrativo e finanziario.

²²⁵ Da parte di funzionari autorizzati e soggetti a talune condizioni.

- definizione di norme comuni sulle procedure per la registrazione dei numeri di identificazione I.V.A. e per la cancellazione delle partite I.V.A. non utilizzate.

Ancora, particolarmente interessante è la previsione di cui all'art. 16, secondo la quale lo Stato che fornisce le informazioni può richiedere un feedback circa i risultati ottenuti sulla scorta delle informazioni richieste, purché la legislazione domestica dello Stato interpellato non presenti norme sul segreto fiscale ovvero sulla protezione dei dati nonché l'esecuzione dello stesso non comporti un onere amministrativo sproporzionato.

Quanto al network Eurofisc, questo si pone l'obiettivo di creare una struttura per la cooperazione permanente nella lotta contro le frodi e l'evasione fiscale²²⁶ attraverso uno scambio "immediato" di informazioni e la condivisione di best practices.

Gli Stati membri, attraverso lo scambio di early warning signals (sistema di allerta precoce) procedono allo scambio di informazioni, in maniera rapida e coordinata, al fine di contrastare l'insorgere ovvero il diffondersi delle frodi, sotto la guida centrale affidata a un singolo Stato.

Il network Eurofisc prevede inoltre l'archiviazione, in un sistema elettronico accessibile da parte degli altri Stati europei, di informazioni afferenti identità, attività, organizzazione e indirizzo dei soggetti che hanno un numero identificativo IVA.

Il network è composto da diversi ambiti "operativi" denominati "*Working Field*" (aree tematiche di lavoro) su cui è focalizzato l'interscambio informativo e la cooperazione nel contrasto alle frodi I.V.A. tra i funzionari delle Amministrazioni fiscali dell'U.E.

Attualmente la struttura del *network* è composta da:

- Working Field 1 (WF1, M.T.I.C. – Missing Trader Intra-Community Frauds)* finalizzato ad individuare le frodi all'I.V.A. intracomunitaria, in particolare di tipo "carosello", afferenti a tutti i settori merceologici non coperti da altri *Working Field*;
- Working Field 2 (WF2, Cars, Boats & Planes Frauds)*, riguardante le frodi perpetrate nel settore dei mezzi di trasporto (autoveicoli, imbarcazioni e aeromobili);

²²⁶ Vgs. G. DI MURO, Eurofisc, un progetto ad hoc per la lotta alle frodi fiscali, 07 ottobre 2008, consultabile al sito web: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/articolo/eurofisc-progetto-ad-hoc-lotta-alle-frodi-fiscali>

- c. Working Field 5 (WF5, *Control of Electronic Commerce*), divenuto operativo dall'anno 2017 e incentrato sulle frodi perpetrate attraverso il commercio elettronico.

All'interno del citato ambito di lavoro è stata sviluppata la progettualità "CESOP" (Central Electronic System of Payment Information), sistema - entrato in vigore il 1° gennaio 2024 e disciplinato dal Reg. (UE) n. 283/2020 - a supporto del contrasto delle forme di evasione realizzate nel citato settore, con particolare riguardo alle cessioni di beni "business to consumer".

Dal 1° gennaio 2021, è operativo all'interno del WF1 e dal 1° gennaio 2024 anche nel WF2 per il solo settore "Cars" il Transaction Network Analysis (TNA), un software di data analysis per la precoce individuazione delle catene di fornitura che coinvolgono operatori intracomunitari rischiosi.

Tale applicativo elabora in maniera automatizzata i dati forniti dal VIES²²⁷, incrociandoli con una serie di altri indicatori al fine di attribuire dei punteggi di rischio agli operatori coinvolti nelle citate catene di fornitura.

2.2. L'Autorità competente e i Servizi di Collegamento

Il Regolamento (UE) 904/2010 prevede innanzitutto che ciascuno Stato membro individui e comunichi alla Commissione un'Autorità Competente²²⁸ a nome della quale il Regolamento deve essere applicato, sia direttamente che su delega.

L'Ufficio Centrale di Collegamento (C.L.O.), designato da ciascuno Stato membro, è il responsabile principale dei contatti con gli altri Stati membri per la cooperazione amministrativa, ma l'Autorità Competente di ogni Paese ha la facoltà di istituire uno o più Servizi di Collegamento o designare funzionari competenti per lo scambio diretto di informazioni.

²²⁷ Cfr. –successivo paragrafo 2.4.1.

²²⁸ In Italia, l'Autorità Competente è il Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze e sono stati individuati, quali Servizi di Collegamento nazionali che operano a livello centrale: - l'Agenzia delle Entrate - Ufficio Cooperazione Internazionale; - l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli – Ufficio metodologia di controllo degli scambi internazionali, comunitari e nazionali; - la Guardia di Finanza - Comando Generale/II Reparto.

2.3. Le modalità dello scambio di informazioni

2.3.1. Lo scambio di informazioni a richiesta

Il Regolamento UE 904/2010 ha confermato il medesimo sistema di scambio di informazioni previsto dal precedente provvedimento comunitario del 2003, che può avvenire su richiesta (articolo 7) o senza preventiva richiesta (oggetto del paragrafo successivo): quest'ultimo, a sua volta, si distingue in scambio spontaneo (articolo 15) e scambio automatico (articolo 14).

Lo scambio d'informazioni su specifica richiesta presuppone che l'Autorità richiedente di uno Stato membro formuli una richiesta, secondo le modalità previste, all'Autorità interpellata che, ai sensi dell'art. 54, è tenuta a fornirle solo in presenza di determinate condizioni di “economicità”²²⁹ ed “imprescindibilità”²³⁰.

In taluni casi l'Autorità interpellata può invece rifiutare di fornire le informazioni richieste.

In particolare, se la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato membro interpellato impediscono la realizzazione delle indagini o la raccolta e l'uso delle informazioni, o se lo Stato membro richiedente, secondo il proprio diritto interno, non può fornire informazioni equipollenti, l'Autorità interpellata può opporre il proprio rifiuto alla richiesta di informazioni.

Stessa conclusione si avrà, altresì, nel caso in cui la richiesta implichi la rivelazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un procedimento commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia in contrasto con l'ordine pubblico.

Anche ai fini IVA, così come per le Imposte Dirette, l'Autorità interpellata agisce come se operasse per conto proprio o su attivazione di un'altra Autorità del proprio Stato membro²³¹.

²²⁹ Il numero e la tipologia delle richieste di informazioni presentate, in un determinato lasso temporale, dall'Autorità richiedente non devono comportare in capo all'Autorità interpellata un eccessivo onere amministrativo.

²³⁰ L'Autorità richiedente dovrebbe aver esaurito tutte le fonti di informazione convenzionali disponibili, a seconda delle circostanze, per acquisire le informazioni necessarie senza compromettere l'obiettivo perseguito.

²³¹ Come previsto dall'art. 7 del Regolamento (UE) 904/2010.

La tempistica per la comunicazione delle informazioni può variare in relazione all'eventuale necessità di svolgere delle indagini amministrative per reperirle ovvero al caso in cui i dati richiesti siano già in possesso dell'Autorità interpellata.

Ai sensi dell'art. 10, la comunicazione delle informazioni deve avvenire entro 3 mesi dal ricevimento della richiesta ovvero entro 1 mese qualora l'Autorità interpellata sia già in possesso delle informazioni.

Nel caso in cui i termini non possano essere rispettati, vige l'obbligo in capo all'Autorità interpellata di rendere edotta l'omologa Autorità richiedente circa le motivazioni che hanno impedito il rispetto delle prefate tempistiche.

2.3.2. Lo scambio di informazioni senza preventiva richiesta (spontaneo e automatico)

L'art. 13, invece, prevede per tre casi specifici l'ipotesi dello scambio di informazioni senza una preventiva richiesta, e cioè qualora:

- la tassazione avvenga nello Stato membro di destinazione e le informazioni trasmesse dallo Stato membro di origine sono essenziali per l'efficienza del sistema di controllo dello Stato membro di destinazione;
- uno Stato membro abbia motivo di sospettare che la legislazione sull'IVA sia stata o possa essere stata violata nell'altro Stato membro;
- vi sia il rischio di una perdita di entrate fiscali nell'altro Stato membro.

Quando lo scambio di informazioni senza preventiva richiesta avviene in modalità spontanea, non è prevista la formulazione di alcuna richiesta, ma soltanto l'invio spontaneo di un'informazione in possesso di un'Autorità nazionale competente (o di un Servizio di Collegamento) ritenuta di utilità per lo Stato membro destinatario²³².

²³² In tali casi, l'Autorità interpellata non è gravata dall'obbligo di fornire una risposta alla notizia spontaneamente trasmessa dall'Autorità di un altro Stato membro, la quale però può richiedere un feedback.

Nel caso avvenga in modalità automatica, si parla di “*comunicazione sistematica e senza preventiva richiesta di informazioni predeterminate ad un altro Stato Membro*”²³³.

L’art. 2 del Regolamento di esecuzione (UE) 79/2012 della Commissione del 31 gennaio 2012 ha individuato, come macro categorie di informazioni oggetto di scambio automatico, quelle relative agli operatori non stabiliti²³⁴ e ai mezzi di trasporto nuovi.

Tali informazioni devono essere trasmesse non appena disponibili o, comunque, entro 3 mesi dalla fine del trimestre in cui sono state messe a disposizione dell’Amministrazione finanziaria, così come previsto dall’art. 5 del predetto Regolamento di esecuzione²³⁵.

2.4. Le altre forma di scambio di informazioni tra Autorità competenti degli Stati membri

2.4.1. Il sistema di scambio automatico V.I.E.S. (V.A.T. Information Exchange System)

Il V.I.E.S. (V.A.T. Information Exchange System), introdotto dal Regolamento (CEE) n. 218/92, è un sistema di scambio automatico di informazioni sull’IVA tra le Amministrazioni finanziarie degli Stati Membri dell’Unione Europea²³⁶.

È utilizzato da ogni soggetto passivo d’imposta che intende effettuare una transazione con altri operatori dell’Unione Europea.

Il servizio “*Partite I.V.A. comunitarie*”, accessibile online, permette agli operatori commerciali di verificare la validità del numero di identificazione I.V.A. dei loro clienti²³⁷ e di assicurarsi di conseguenza che la controparte commerciale sia un soggetto passivo in un altro Stato Membro, elemento chiave per il corretto trattamento dell’IVA.

²³³ Art. 2, lett. 1).

²³⁴ Trattasi dei soggetti passivi residenti in uno Stato membro che, pur non avendo una stabile organizzazione in un altro Paese europeo, risultano li operarvi ai fini IVA.

²³⁵ Cfr. M. CARBONE – A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021, cit. p. 546 e 547.

²³⁶ Cfr. https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/istanze/inclusione-archivio-vies/scheda-info-partite-iva_intra.

²³⁷ Cfr. <https://www.ilcommercialistaonline.it/iscrizione-vies/>.

L'art. 22 del D. Lgs. 21 novembre 2014, n. 175 ha modificato le procedure per l'iscrizione obbligatoria nell'archivio informativo V.I.E.S. per i soggetti che intendono effettuare operazioni intracomunitarie.

Ora, tutti i contribuenti possono operare in ambito comunitario a partire dalla data di attribuzione della partita I.V.A. o da quella della richiesta, se successiva, permettendo, per tale via, l'immediata inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie.

Laddove un contribuente non effettui operazioni intracomunitarie e non abbia presentato alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi, l'Agenzia delle Entrate può escludere tale soggetto dal V.I.E.S.

La stessa Agenzia, inoltre, ha il compito di verificare che le informazioni fornite dai contribuenti per la loro identificazione ai fini IVA siano esaustive ed esatte. Ciò comporta che in caso di esito irregolare l'Agenzia delle Entrate emana un provvedimento di cessazione della partita I.V.A. e provvede all'esclusione della stessa dalla banca dati.

Infine, il sistema V.I.E.S. consente alle Autorità competenti di gestire e controllare le transazioni commerciali in ambito comunitario dei soggetti passivi I.V.A.²³⁸.

2.4.2. La presenza negli uffici amministrativi e la partecipazione alle indagini amministrative svolte anche congiuntamente (*joint audits*).

In data 2 ottobre 2018 è stato emanato il Regolamento UE n. 1541/2018, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 16 ottobre 2018, che, tra l'altro, ha modificato il Reg. UE n. 904/2010.

La novità rappresentata dal novellato art. 28 del Reg. UE n. 904/2010, che ha introdotto il nuovo paragrafo 2-bis regolante le "joint audits", è destinata a fornire ulteriori strumenti di cooperazione.

²³⁸ Cfr. Comando Generale della Guardia di Finanza - II Reparto Coordinamento Informativo e Relazioni Internazionali - Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali: *Manuale operativo della cooperazione internazionale* - Volume II – Parte II.

In particolare, se lo richiede lo Stato membro interpellato, i funzionari autorizzati dalle Autorità richiedenti possono partecipare all'indagine amministrativa, permettendo che la stessa venga così condotta congiuntamente e sotto la guida dello Stato membro interpellato, in linea con la sua legislazione.

L'avvio di una "joint audit" consente ai funzionari delle Autorità richiedenti di accedere presso gli stessi locali ed ottenere copia dei documenti cui hanno accesso i funzionari dell'autorità interpellata.

Inoltre, nei limiti consentiti dalla legislazione dello Stato membro interpellato, possono anche interrogare i soggetti passivi ("*joint audition*").

Con queste novelle i funzionari delle Autorità richiedenti non sono più solo degli "osservatori" bensì partecipano come parte attiva dell'audit, agendo con i medesimi poteri di controllo riconosciuti ai funzionari dell'Autorità interpellata, in modo da formare con essi un unico gruppo di lavoro.

Per quanto concerne l'ambito di applicazione di tale strumento, sul piano generale, le linee guida OCSE²³⁹ forniscono taluni esempi tra cui si annoverano:

- (1) complesse fattispecie transnazionali, in presenza di una serie di operazioni di ristrutturazione societaria e/o di fenomeni evasivi e/o elusivi;
- (2) casi accomunati da medesime "criticità fiscali" in presenza di procedure amichevoli internazionali ("*Mutual assistance procedure*"²⁴⁰ – MAP);
- (3) negoziazioni finalizzate alla conclusione di *Advance Pricing Agreements* – APA²⁴¹ che si protraggano per un lasso temporale molto ampio e la *Joint Tax Audit* consenta di creare una situazione di "certezza giuridica" per i

²³⁹ Vgs. OECD (2019), "*Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty*", par. 7.2.2.

²⁴⁰ La MAP è uno strumento per la composizione delle controversie internazionali in materia di doppia imposizione che prevede la consultazione diretta tra le Amministrazioni fiscali dei Paesi contraenti.

Dal 1° gennaio 2017, l'Agenzia delle Entrate è l'Autorità competente per la trattazione delle MAP relative ai casi di doppia imposizione riguardanti contribuenti individuati, nonché degli accordi preventivi in materia di prezzi di trasferimento (*Advance Pricing Agreement* - APA), mentre il Dipartimento delle Finanze ha mantenuto la competenza sulle questioni generali derivanti dall'interpretazione o applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

²⁴¹ Si tratta di uno strumento di risoluzione delle controversie in materia di prezzi di trasferimento. Tale accordo preventivo fissa, prima della realizzazione delle transazioni controllate, un novero di criteri (quali il metodo, gli elementi comparabili e le relative rettifiche appropriate) per la determinazione dei prezzi di trasferimento applicati ad operazioni infragruppo in un definito periodo di tempo.

precedenti periodi d'imposta, prevenendo potenziali controversie tributarie.

Richiamando l'orientamento espresso sempre in sede OCSE²⁴², tale modalità di cooperazione non si tradurrebbe automaticamente nell'istituzione di un unico team composto dai rappresentanti delle diverse Amministrazioni partecipanti ("single audit team"), bensì nella facoltà di esercitare, in ciascuna giurisdizione, i medesimi poteri tributari riconosciuti dai rispettivi ordinamenti, alle stesse condizioni e nel rispetto dei limiti ivi previsti.

Sul punto, sia il quadro normativo di riferimento unionale²⁴³ e nazionale²⁴⁴ che le citate linee guida OCSE raccomandano, per ciascun Paese partecipante, l'individuazione di un "coordinatore", facente parte/delegato dall'Autorità competente per lo scambio d'informazioni, nonché quella di un referente degli audit team ("*Single Point of Contact – SPOC*"), con funzione di gestione delle attività operative svolte sul territorio.

Infine il citato art. 28, al comma 2-bis, ammette l'utilizzo di tale strumento nell'ambito di indagini amministrative svolte nel territorio di altri Stati membri, al fine di raccogliere e scambiare le informazioni che possano consentire di accertare correttamente l'IVA, di verificarne la corretta applicazione, in particolare sulle transazioni intracomunitarie, e di lottare contro la frode all'IVA.

All'interno del Reg. n. 904/2010 non vi è cenno alla stesura di una relazione finale all'esito della verifica congiunta, bensì viene ammessa la possibilità, sulla base delle modalità stabilite dall'Autorità interpellata, che quest'ultima e le Autorità richiedenti possano elaborare una relazione d'indagine comune.

2.4.3. I Controlli multilaterali (*Multilateral Control – MLC*).

L'art. 29 del Regolamento 904/10 riproduce quanto già previsto dall'abrogato Regolamento 1798/2003 relativamente all'esecuzione di "Controlli multilaterali" (*Multilateral Control - MLC*): in sostanza gli Stati Membri

²⁴² Cfr. cit. OECD (2019), "*Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty*", par. 1.4, punto 33.

²⁴³ Art. 12-bis, paragrafo 2, Direttiva n. 2011/16/UE.

²⁴⁴ Art. 31-bis 4, comma 4, D.p.r. n. 600/1973.

possono accordarsi, preventivamente, per l'esecuzione di un controllo simultaneo di uno o più soggetti d'imposta correlati (sia persone giuridiche che persone fisiche) quando ciò venga ritenuto più efficace di un controllo eseguito da un solo Stato.

A livello procedurale, l'art. 30 dispone che l'Autorità competente di uno Stato membro individua, in qualità di proponente, i soggetti passivi nei confronti dei quali intende effettuare un controllo simultaneo.

Nel caso di condivisione delle ragioni e, quindi, di assenso all'attività da parte degli Stati membri interpellati, i controlli simultanei diverranno operativi e le Autorità di ciascuno Stato coinvolto individueranno un rappresentante incaricato di dirigere e coordinare il controllo.

Ciascuno Stato membro effettua l'attività ispettiva ritenuta più confacente al caso di frode nel proprio territorio nazionale, provvedendo, successivamente a condividere le risultanze con le Amministrazioni fiscali estere partecipanti.

Oggetto del controllo multilaterale è dunque la posizione di uno o più contribuenti di "comune o complementare interesse" per le Amministrazioni fiscali procedenti.

Si può trattare, ad esempio, di un soggetto passivo fiscalmente residente in una delle citate Amministrazioni che svolge un'attività economica nelle altre giurisdizioni coinvolte, di soggetti tra loro collegati o, ancora, di contribuenti che - sebbene non siano legati da rapporti di controllo/collegamento - manifestino una cointeressenza a condurre congiuntamente determinate operazioni.

Ciascun Paese membro prende parte al controllo con almeno un proprio rappresentante già designato - con il ruolo di coordinatore - dalla relativa Autorità competente che costituisce un primo "punto di contatto" per la discussione delle proposte pervenute.

In aggiunta alla predetta posizione, è anche prevista la possibilità, per ogni giurisdizione partecipante, di nominare un *project leader* che diviene così responsabile della gestione e del coordinamento del singolo contesto di cooperazione.

Le fasi “esecutive” del controllo multilaterale - che consistono, tendenzialmente, nell’avvio di attività ispettive nei confronti dei contribuenti di comune interesse - vengono affidate, nel rispetto dei limiti e delle potestà previste dai singoli ordinamenti dei Paesi partecipanti, ad uno o più MLC Auditor²⁴⁵ che posseggano specifiche competenze nei settori impositivi coperti dallo strumento di cooperazione in argomento.

Ultimi *step* della procedura di cooperazione in argomento sono:

- l’organizzazione del *final meeting* che costituisce un’opportunità per tutti gli attori intervenuti (coordinatori, *project leader* e *auditor*) di verificare l’effettivo raggiungimento degli obiettivi prefissati all’atto del suo avvio;
- la predisposizione del *final report* - che offre una sintetica panoramica del contesto, delle attività compiute (evidenze raccolte e interpretazione “fiscale” del caso concreto) - e del *result indicators document* quale resoconto che contiene tutte le informazioni di natura “qualitativa” e “quantitativa” emerse all’esito del controllo.

Con l’introduzione dell’art. 3 del D.lgs 12 febbraio 2024, n. 13 è stata conferita organicità alle diverse disposizioni presenti nel D.p.r. n. 600/1973²⁴⁶ in tema di cooperazione amministrativa tra le Amministrazioni nazionali e le Autorità fiscali estere, sia con riguardo ai controlli simultanei che ai *P.A.O.E.* ed alle verifiche congiunte (*joint audit*).

In particolare, il nuovo art. 31-bis.3 (*controlli simultanei*) D.p.r. 600/1973, nel conformarsi al precedente testo normativo²⁴⁷, prevede altresì la facoltà per l’Amministrazione finanziaria di attivare, previa adesione dell’Autorità fiscale richiesta, tale strumento di collaborazione anche con giurisdizioni terze, sulla base di trattati bilaterali e/o multilaterali in vigore con tali Paesi.

²⁴⁵ Si tratta normalmente di funzionari appartenenti alle Direzioni territoriali/Uffici locali dell’Amministrazione fiscale che vengono designati *ad hoc* per lo svolgimento dell’incarico.

²⁴⁶ Si fa riferimento ai previgenti artt. 31-bis (“Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell’Unione europea”) e 31-bis.1 (“Verifiche congiunte tra le autorità competenti degli Stati membri dell’Unione europea”) D.p.r. n. 600/1973.

²⁴⁷ Art. 31-bis, commi dal n. 6 al n. 9, D.p.r. n. 600/1973.

2.4.4. Il P.A.O.E..

L'art. 28 del Regolamento (UE) 904/2010 prevede, inoltre, una particolare forma di scambio di informazioni, che può realizzarsi, previo accordo fra le Autorità competenti interessate, attraverso la presenza nello Stato membro interpellato di personale dello Stato richiedente.

In particolare il P.A.O.E. (*Presence in administrative offices and participation in administrative enquires*) disciplina la presenza negli uffici amministrativi e la partecipazione alle indagini amministrative da parte di funzionari esteri. Tale forma di cooperazione, al pari di quanto previsto dalla Direttiva 2011/16/UE in materia di imposte dirette, può attuarsi attraverso:

- la mera presenza di personale debitamente autorizzato dell'Autorità richiedente negli uffici amministrativi dello Stato membro interpellato;
- l'effettiva partecipazione dello stesso personale nel corso delle indagini amministrative condotte, sul territorio dell'altro Stato membro, per l'acquisizione delle informazioni oggetto della richiesta di scambio informativo, senza esercitare alcun potere di controllo.

Si tratta, in sintesi, di una forma di collaborazione che prevede la possibilità per i funzionari dell'Autorità fiscale proponente di essere presenti presso gli Uffici amministrativi del Paese richiesto (o presso la sede del contribuente) al fine di scambiare informazioni e avere accesso alla documentazione utile ai fini delle attività da questi condotte.

Rispetto al controllo multilaterale (*MLC*) che può riguardare due o più Stati, il *PAOE* vede generalmente coinvolte due giurisdizioni alla volta.

Se non espressamente codificato nella legislazione dello Stato richiesto, i rappresentanti della giurisdizione proponente prendono parte - quali “**osservatori**” (“*passive presence*”) - alle indagini amministrative condotte dai funzionari del primo a cui è riconosciuto l'esercizio dei relativi poteri tributari - tra cui la facoltà di intervistare il contribuente - e che ne assume la relativa direzione.

La norma in questione dispone, inoltre, che i funzionari delegati dallo Stato membro richiedente:

- debbano poter mostrare, in ogni momento, un mandato scritto che dia riscontro della loro identità e della loro qualifica ufficiale;
- non possano esercitare i poteri di controllo di cui sono titolari nel proprio Stato nel corso della partecipazione alle indagini amministrative

Il ricorso al *PAOE* può essere motivato dalla necessità di ricostruire la posizione fiscale di un numero elevato di contribuenti residenti ovvero fattispecie transnazionali connotate da particolare complessità.

Sul piano domestico, il nuovo art. 31-bis.2 del D.p.r. 600/1973 riconosce ai funzionari appartenenti alle Amministrazioni fiscali estere, alla presenza dei funzionari dell'Amministrazione finanziaria che esercitano il coordinamento delle indagini amministrative, le prerogative già contenute nel previgente art. 31-bis, comma 5, D.p.r. 600/1973.

Al riguardo, si evidenzia che nella nuova formulazione della disposizione è ammesso per i funzionari esteri richiedere “dati ed informazioni”, in luogo di “interrogare”, ai soggetti sottoposto a controllo, allineando così il contenuto della disposizione alla corrispondente potestà disciplinata all'art. 32, comma 1, n. 2, D.p.r. n. 600/1973.

Anche per il *PAOE* è previsto un *final report* - tendenzialmente redatto dal “coordinatore” con il supporto dei *tax auditor* partecipanti - che contiene, principalmente, i seguenti elementi informativi:

- basi giuridiche su cui si fonda il *P.A.O.E.*;
- obiettivi prefissati, periodi d'imposta interessati dall'attività di cooperazione e risultati conseguiti con riferimento alla ricostruzione della fattispecie transnazionale esaminata;
- breve sintesi della natura delle informazioni acquisite e scambiate;
- osservazioni e possibili ulteriori iniziative di cooperazione²⁴⁸.

²⁴⁸ Come l'avvio di un controllo multilaterale nell'ipotesi in cui venga ravvisato il coinvolgimento di ulteriori contribuenti da sottoporre ad accertamento che risultano residenti in diversi Stati rispetto a quelli coinvolti nel *PAOE*.

2.4.5. Il modello S.C.A.C. (*Standing Committee on Administrative Cooperation*).

Il formulario S.C.A.C. (*Standing Committee on Administrative Cooperation*), utilizzato dai funzionari dei diversi Stati Membri dell'UE per lo scambio di informazioni in materia di I.V.A., è uno strumento concepito quale modello elettronico predisposto al fine di tipizzare le differenti casistiche che possono incorrere nella realtà commerciale, al contempo standardizzando le informazioni che le Autorità amministrative degli Stati membri possono scambiarsi avuto riguardo all'I.V.A..

Introdotta mediante il Regolamento (CE) n. 1798/2003 e ripreso dal Regolamento (UE) n. 904/2010, il modello elettronico richiamato è disponibile in tutte le lingue ufficiali dell'Unione Europea.

Il formulario S.C.A.C. prevede una serie di richieste alle quali l'Autorità amministrativa interpellata deve fornire risposta selezionando apposite caselle di testo o producendo descrizioni dettagliate delle informazioni richieste.

Nella realtà, nonostante la natura "comunitaria" dello strumento, ciascuno Stato prevede per la sua gestione differenti modalità applicative.

In Italia, i modelli S.C.A.C. sono caricati sulla banca dati C.L.O., gestita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento delle Finanze e accessibile da tutti i Servizi di Collegamento nazionali.

Inoltre, l'elaborazione del modello S.C.A.C., organizzato in formato *.xml*, avviene mediante un'applicazione centralizzata chiamata *e-F.C.A. (e-Form Central Application)*, creata appositamente dalla Commissione europea per gestire i formulari utilizzati per lo scambio di informazioni in materia di imposte dirette e I.V.A.

Il modello viene scambiato tra gli Stati Membri per mezzo di un sistema di posta elettronica protetto, il cui nome è *CCN-Mail 3*.

Il modello S.C.A.C. attualmente in uso, denominato modello S.C.A.C. ed. 2013 (o *V.A.T.-form* a livello internazionale), è composto da 9 parti, contraddistinte dalle lettere dell'alfabeto da "A" a "I". Ogni sezione può essere accessibile a seconda del tipo di richiesta o scambio di informazioni che si desidera effettuare.

2.4.6. Il programma Fiscalis

Il Programma Fiscalis²⁴⁹ è una progettualità di durata quinquennale - la cui prima edizione risale al 1998 - volto a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno e la cooperazione amministrativa.

Si inserisce nel quadro delle iniziative di sostegno alla politica fiscale dell'Unione europea ed alla strategia di controllo delle frodi all'IVA intracomunitaria, oltre che nel contesto delle misure finalizzate alla cooperazione ed allo scambio di informazioni, anche in relazione alla riduzione dei gravami amministrativi per i contribuenti nonché al potenziamento dei sistemi informatici europei per uno scambio di informazioni maggiormente efficiente.

Fiscalis rappresenta, dunque, un valido strumento per individuare le disposizioni legislative e le prassi amministrative che ostacolano la cooperazione, indicandone i relativi possibili rimedi, nella prospettiva di addivenire ad un'integrazione tra le Amministrazioni fiscali dei Paesi della UE, per un efficiente ed efficace funzionamento del procedimento di scambio di informazioni, da attuarsi in primis attraverso la formazione del personale e la condivisione ed il confronto delle migliori pratiche.

Il Programma ha come obiettivo generale quello di migliorare la cooperazione tra le autorità fiscali dell'Unione europea, assicurare il corretto funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno, coordinare la gestione dei sistemi informativi trans-Europei e promuovere la costruzione di una rete di contatti tra i funzionari delle amministrazioni fiscali dell'Unione.

Tra le attività che gli Stati membri possono eseguire nell'ambito del programma Fiscalis, vanno annoverati:

- azioni congiunte (che riuniscono funzionari dei Paesi partecipanti)²⁵⁰;

²⁴⁹ Per ulteriori approfondimenti consultare il link: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/fiscalis_2020/index_en.htm.

²⁵⁰ Quali: seminari e workshop; gruppi di progetto, generalmente composti da un numero limitato di Paesi, operativi in un periodo di tempo limitato per perseguire un obiettivo predefinito con un risultato descritto con precisione; controlli bilaterali o multilaterali e altre attività previste dal diritto dell'Unione in materia di cooperazione amministrativa, organizzati da due o più paesi partecipanti, che includano almeno due Stati membri; visite di lavoro organizzate dai paesi partecipanti o da un altro paese per consentire ai funzionari di acquisire o aumentare la loro esperienza o conoscenza in materia fiscale; team di esperti, per consentire una cooperazione operativa strutturata tra i paesi partecipanti al programma, a carattere non permanente, raccogliendo competenze per svolgere mansioni

- sistemi di informazione europei esistenti e dei nuovi sistemi di informazione istituiti ai sensi del diritto dell'Unione, al fine di interconnettere le autorità fiscali in modo efficiente;
- attività di formazione comuni: azioni di formazione sviluppate congiuntamente per supportare le competenze e le conoscenze professionali necessarie in materia di fiscalità.

I Paesi partecipanti al programma sono gli Stati membri²⁵¹ dell'UE e i Paesi candidati e potenziali candidati che hanno aderito al programma.

Tra questi ultimi, nell'ambito del programma *Fiscalis* 2020, sono da annoverare: l'Albania, la Bosnia ed Erzegovina, il Kosovo, la Repubblica del Nord Macedonia, il Montenegro, la Serbia e la Turchia.

3. IL “CESOP” E GLI OBBLIGHI A CARICO DELLE PIATTAFORME ELETTRONICHE

3.1 La progettualità “CESOP” (*Central Electronic System of Payment Information*)

Al fine di rafforzare la lotta contro le frodi all'I.V.A. nel settore delle transazioni transfrontaliere di commercio elettronico, sono entrate in vigore, dall'inizio dello scorso anno, le nuove regole dell'UE per i prestatori di servizi di pagamento.

Lo sviluppo dell'*e-commerce* ha, infatti, da un lato incrementato il commercio transnazionale di beni e servizi da parte di operatori di altri Stati direttamente ai consumatori finali (B2C), ma, dall'altro, aumentato il rischio di frodi ed evasioni in ambito IVA.

Il principio della tassazione nello Stato di consumo e l'assenza di obblighi contabili sui consumatori finali determinano, infatti, una oggettiva difficoltà per gli Stati membri di conoscere le operazioni transfrontaliere B2C, con il rischio di non riuscire a contrastare efficacemente i comportamenti fraudolenti delle imprese fornitrici.

in ambiti specifici; rafforzamento delle capacità della pubblica amministrazione e azioni di sostegno; studi; progetti di comunicazione; qualsiasi altra attività a supporto degli obiettivi generali, specifici e operativi.

²⁵¹ Nell'ordinamento italiano, le funzioni di coordinamento sono riviste dal Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'economia e delle finanze, mentre i funzionari che partecipano all'azione dei “*Fiscalis*” sono selezionati in relazione all'esperienza professionale ed alla peculiarità delle attività svolte.

In tal senso, al fine di ridurre tale rischio e garantire che, in particolare, operatori di Paesi terzi paghino l'IVA nello Stato in cui effettuano le operazioni, è stato deciso di tracciare i pagamenti frequenti diretti verso il medesimo beneficiario.

In particolare, i prestatori di servizi di pagamento (PSP) devono:

- conservare la documentazione concernente i servizi di pagamento transfrontalieri che prestano ogni trimestre, laddove siano effettuati più di venticinque pagamenti transfrontalieri allo stesso beneficiario.

Un pagamento si considera transfrontaliero quando il pagatore è localizzato in uno Stato membro dell'Unione europea e il beneficiario è localizzato in un altro Stato membro, in un territorio terzo o in un paese terzo;

- comunicare alle autorità fiscali informazioni relative a taluni pagamenti transfrontalieri determinati come tali in ragione dell'ubicazione del pagatore e dell'ubicazione del beneficiario.²⁵²

Le autorità fiscali degli Stati membri dell'UE raccolgono le informazioni per mezzo di un formato elettronico standard (XML) e le trasmettono alla banca dati europea "CESOP", sistema elettronico centrale di informazioni sui pagamenti.

Il CESOP deve:

- conservare, aggregare e analizzare le informazioni trasmesse dagli Stati membri (come previsto dal Decreto legislativo 18 ottobre 2023, n. 153 di recepimento della direttiva detta documentazione di è conservata per un periodo di tre anni civili a decorrere dalla fine dell'anno civile corrispondente alla data del pagamento);
- rendere disponibile il risultato di queste analisi ai funzionari di collegamento di Eurofisc, specializzati nella lotta alle frodi IVA.

²⁵² La direttiva (UE) 2020/284 ha previsto che i prestatori dei servizi di pagamento siano tenuti a nuovi e specifici obblighi di comunicazione e di conservazione della documentazione relativa ai beneficiari dei pagamenti (e non pertanto ai soggetti pagatori), nel pieno rispetto del diritto alla protezione dei dati personali. Tali obblighi ricadono esclusivamente sui prestatori dei servizi di pagamento stabiliti nell'Unione Europea che effettuano per conto dei loro clienti più di 25 pagamenti transfrontalieri destinati allo stesso beneficiario, vale a dire un numero di operazioni che con ogni probabilità indica lo svolgimento di una attività economica da parte di tale beneficiario. Le disposizioni della direttiva (UE) 2020/284 dovevano essere recepite dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2023 e entrare, appunto, in vigore a partire dal 1 gennaio 2024. La delega per il recepimento è contenuta nella legge di delegazione europea n° 53/2021. L'Italia ha recepito detta direttiva con il Decreto legislativo 18 ottobre 2023, n. 153 "Attuazione della direttiva (UE) 2020/284 del Consiglio del 18 febbraio 2020 che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento. (23G00160) (GU Serie Generale n.257 del 03-11-2023).

Le Autorità fiscali degli Stati membri, in funzione dei dati comunicati come sopra rappresentato, possono individuare i beni e i servizi acquistati *on line* dai consumatori finali nel proprio territorio per i quali è dovuta l’IVA.

3.2 Obblighi informativi e di versamento dell’IVA a carico delle piattaforme elettroniche che facilitano le vendite a distanza di beni

La progettualità “CESOP” di cui si è detto, si inquadra in una serie di provvedimenti introdotti nel tempo dal Legislatore, anche di matrice unionale, a carico delle piattaforme elettroniche che facilitano le vendite a distanza di beni, al fine di prevenire e contrastare l’evasione dell’IVA connessa a tali peculiari operazioni.

Sinteticamente, si fa riferimento alle disposizioni in vigore:

- a. dal 1° maggio 2019 al 30 giugno 2021, ai sensi dell’art. 13 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. “decreto Crescita”)²⁵³, concernente l’obbligo di trasmissione all’Agenzia delle entrate, da parte dei gestori delle piattaforme elettroniche, di specifiche informazioni riguardanti le vendite a distanza facilitate dalle medesime;
- b. dal 1° luglio 2021, rientranti nel c.d. “pacchetto *e-commerce*”, che hanno interessato anche le piattaforme elettroniche, le quali, per alcune specifiche operazioni, sono considerate debtrici dell’imposta afferente alle operazioni facilitate;
- c. dal 1° gennaio 2023, in materia di scambio automatico di informazioni, in attuazione della direttiva n. 2021/514/UE (c.d. “DAC 7”).

Per ciò che attiene al primo provvedimento (l’art. 13 del D.L. n. 34/2019 rubricato “*Vendita di beni tramite piattaforme digitali*”) occorre precisare come esso ha introdotto un obbligo informativo a carico del soggetto passivo “*che facilita, tramite l’uso di un’interfaccia elettronica quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all’interno dell’Unione europea*”.

²⁵³ Recante “*Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*” e convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58.

Più in particolare, detta disposizione normativa ha previsto l'obbligo per i gestori delle piattaforme di trasmettere all'Agenzia delle entrate le seguenti informazioni relative ai fornitori che operano sulla piattaforma:

- denominazione o dati anagrafici completi;
- residenza o domicilio;
- codice identificativo fiscale ove esistente;
- indirizzo di posta elettronica;
- numero totale delle unità vendute in Italia;
- ammontare dei prezzi di vendita (ovvero, in alternativa, prezzo medio di vendita per le unità vendute in Italia).

I termini e le modalità per adempiere sono stati stabiliti dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 660061 del 31 luglio 2019.

Occorre precisare che, al fine di obbligare il gestore della piattaforma a trasmettere i dati, in caso di omessa trasmissione dei dati ovvero di trasmissione di dati incompleti, esso è considerato debitore d'imposta per le relative vendite a distanza, qualora non dimostri che l'imposta sia stata assolta dal fornitore.

È stata introdotta, quindi, una presunzione relativa a carico del soggetto che gestisce la piattaforma, consistente nell'essere considerato debitore dell'IVA dovuta dai fornitori sulle vendite a distanza di beni provenienti da territori terzi o da Stati membri dell'Unione europea. Tale presunzione, tuttavia, opera a condizione che il gestore della piattaforma non trasmetta, o trasmetta in modo incompleto, i dati delle predette operazioni.

Sul punto, l'Agenzia delle entrate, con circolare n. 13/E in data 1° giugno 2020, ha chiarito che:

- *“al fine di superare la predetta presunzione relativa, il gestore dovrà dimostrare che il fornitore abbia effettivamente assolto l'imposta”;*
- *“sia la mancata, quanto l'incompleta trasmissione dei dati deve essere verificata con riferimento a ciascun fornitore che si avvale della piattaforma”;*
- *“l'incompleta trasmissione dei dati riguarda la non indicazione di alcuni degli elementi previsti (...), i quali devono, invece, essere tutti trasmessi affinché la*

piattaforma non ricada nell'obbligo di versare l'IVA dovuta dai fornitori per le vendite a distanza da questi effettuate”;

- *“I dati soggetti all'obbligo di trasmissione di cui ai punti 1) e 2) sono solo quelli effettivamente presenti sulla piattaforma e comunicati digitalmente dal fornitore in relazione alle vendite a distanza facilitate dalla piattaforma. La circostanza si desume dal comma 3 dell'articolo 13 del Decreto Crescita, in cui è stabilito che il soggetto passivo di cui al comma 1 è considerato debitore d'imposta per le vendite a distanza per le quali non ha trasmesso, o ha trasmesso in modo incompleto, i dati di cui al comma 1, “presenti sulla piattaforma”. Ciò implica l'esistenza di un adeguato sistema interno di due diligence finalizzato al controllo della qualità dei dati e alla prevenzione del rischio. Infatti, il Provvedimento stabilisce che «Nel caso di mancata trasmissione dei dati i soggetti passivi non sono considerati debitori d'imposta se dimostrano che l'imposta è stata assolta dal fornitore. Nel caso, invece, di trasmissione di dati incompleti, i predetti soggetti non sono considerati debitori d'imposta se dimostrano di avere adottato tutte le misure necessarie per la corretta rilevazione e individuazione dei dati presenti sulla piattaforma digitale» (cfr. punto 3.5 del Provvedimento)”.*

Con la disposizione in argomento inoltre è stata rinviata al 1 luglio 2021 l'applicazione delle previsioni di cui all'art. 11-bis, commi da 11 a 15, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135254 (all. 4), con cui erano state introdotte misure di contrasto all'evasione IVA in relazione alle vendite a distanza di telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC e laptop (cfr. comma 4).

L'obbligo informativo previsto dall'art. 13 del D.L. n. 34/2019 è stato in vigore dal 1 maggio 2019 al 30 giugno 2021.

Dal 1 luglio 2021, infatti, il decreto legislativo 25 maggio 2021, n. 83 ha recepito nell'ordinamento giuridico nazionale le disposizioni contenute in due direttive comunitarie²⁵⁴, rientranti nel c.d. “pacchetto *e-commerce*”, con cui sono stati semplificati gli obblighi IVA per gli operatori impegnati nell'*e-commerce*

²⁵⁴ Convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12.

²⁵⁵ In particolare:

- direttiva (UE) 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017, che ha modificato la direttiva 2006/112/CE (di seguito, “direttiva IVA”) e la direttiva 2009/132/CE, per quanto riguarda taluni obblighi in materia di IVA per le prestazioni di servizi e le vendite a distanza di beni;
- direttiva (UE) 2019/1995 del Consiglio del 21 novembre 2019, che ha parimenti modificato la direttiva IVA per quanto riguarda le disposizioni relative alle vendite a distanza e a talune cessioni nazionali di beni.

transfrontaliero, attribuendo, in determinate circostanze, un ruolo di primo piano alle interfacce elettroniche nella riscossione dell'IVA afferente alle operazioni dalle medesime facilitate.

Tra le novità introdotte, si evidenzia che l'art. 14-*bis* della direttiva IVA, introdotto dall'art. 2, n. 1), della Direttiva (UE) 2017/2455, dispone che i soggetti passivi che, attraverso l'uso di interfacce elettroniche, facilitano²⁵⁶ le vendite a distanza, siano considerati rivenditori per le vendite in questione.

In buona sostanza, è stata introdotta una presunzione legale assoluta in virtù della quale il soggetto passivo che facilita la cessione a un consumatore finale tramite interfaccia elettronica:

- si considera abbia acquistato e ceduto egli stesso le merci;
- viene trattato come se egli fosse il rivenditore dei beni ai fini IVA, assumendo i diritti e gli obblighi IVA del fornitore sottostante.

Conseguentemente, la vendita a distanza di beni a consumatori finali facilitata da un'interfaccia elettronica viene presuntivamente scissa in due operazioni:

- una (presunta) cessione B2B (*business to business*) dal “fornitore sottostante” all'interfaccia elettronica.

Tale operazione, in un'ottica di semplificazione e per evitare frodi, se territorialmente rilevante all'interno dell'UE, viene considerata esente da IVA, fermo restando il diritto del “fornitore sottostante” a detrarre l'imposta pagata a monte per l'acquisto o l'importazione dei beni ceduti;

- una (presunta) cessione B2C (*business to consumer*) dall'interfaccia elettronica al cliente consumatore finale²⁵⁷.

La presunzione opera esclusivamente per tre specifiche categorie di vendita a distanza:

- vendita a distanza intracomunitaria effettuata da parte di un soggetto passivo non stabilito nell'Unione europea a un soggetto non passivo (B2C).

²⁵⁶ A mente dell'art. 5-*ter* del Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, con il termine “facilita” si intende che l'uso di un'interfaccia elettronica consente a un acquirente e a un fornitore che pone in vendita beni tramite tale mezzo di stabilire un contatto che dia luogo a una cessione attraverso la menzionata interfaccia.

²⁵⁷ Ai fini dell'individuazione del luogo della cessione, il trasporto dei beni viene ricondotto a tale seconda (presunta) operazione e, conseguentemente, trattandosi di una vendita a distanza, la cessione si considera effettuata nel luogo in cui il trasporto finisce.

Si tratta, in estrema sintesi, di cessioni effettuate da parte di un soggetto passivo non stabilito nell'Unione europea di beni che si trovano in uno Stato membro e che vengono spediti o trasportati in un altro Stato membro (per tale motivo sono definite vendite a distanza “intracomunitarie”).

Ai fini della territorialità di queste operazioni, è stata fissata un'unica soglia a livello unionale, pari a 10.000 euro complessivi, entro la quale l'operazione viene tassata nel Paese di origine; al di sopra, invece, l'operazione viene tassata nel Paese di destinazione;

- vendita a distanza di beni importati dai territori/Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non superiore a euro 150.

Tale presunzione, in particolare, opera indipendentemente dal fatto che il fornitore sottostante – che si presume abbia ceduto le merci all'interfaccia elettronica – sia stabilito nell'Unione europea o in un territorio/Paese terzo.

Di converso, il soggetto facilitatore delle cessioni tramite un'interfaccia elettronica non è considerato rivenditore dei beni né per le merci importate nell'Unione europea da territori/Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco superiore a 150 euro, né per quelle già immesse in libera pratica nell'Unione europea, che sono ivi cedute da un fornitore stabilito nell'Unione stessa;

- vendita a distanza di beni in partenza da magazzini presenti nel territorio di uno Stato con arrivo a un consumatore nello stesso Stato (si tratta, quindi, di cessione “interna”), effettuata da un fornitore extra-UE per il tramite di un'interfaccia elettronica.

Con l'adozione della direttiva n. 2021/514/UE (c.d. “DAC 7”), è stato ulteriormente rafforzato il ruolo delle piattaforme elettroniche nel contrasto all'evasione fiscale, prevedendo una nuova forma di scambio automatico di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie dell'Unione europea, basata, appunto, sui dati messi a disposizione dalle medesime piattaforme.

La direttiva in argomento è stata recepita con il decreto legislativo 1 marzo 2023, n. 32.

Tale provvedimento, in particolare, prevede l'obbligo di trasmissione:

- da parte dei gestori delle piattaforme all'Agenzia delle entrate, di una serie di informazioni (più ampie di quelle a suo tempo previste dall'art. 13 del D.L. n. 34/2019) relative alle operazioni concluse tramite le medesime;
- delle citate informazioni dall'Agenzia alle Autorità competenti degli Stati membri in cui i venditori oggetto di comunicazione sono residenti, nonché, qualora il venditore fornisca servizi di locazione di immobili, all'Autorità competente dello Stato membro in cui l'immobile è situato.

CAPITOLO IV

L'UTILIZZO FISCALE DELLE INFORMAZIONI DERIVANTI DALL'ATTIVITÀ DI COOPERAZIONE INTERNAZIONALE

1. PREMESSA

Una volta ottenuti dei dati attraverso il sistema di cooperazione internazionale occorre capire e stabilire come poterli correttamente utilizzare sia in chiave investigativa sia probatoria distinguendo, in quest'ultimo caso, l'ambito amministrativo (inteso quale intero procedimento tributario di accertamento) da quello giudiziario, conseguente all'instaurazione di un eventuale procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti.

A ben vedere è la stessa normativa comunitaria che consente l'utilizzo delle informazioni comunicate tra Stati per i procedimenti giudiziari e amministrativi avviati a seguito di violazioni delle norme fiscali e che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni²⁵⁸.

L'art. 16, par. 2, della direttiva 2011/16/UE prevede che le informazioni possano essere utilizzate anche per fini non fiscali (*non-tax purpose*), sempreché questa tipologia di utilizzo sia consentito dalle leggi di entrambi gli Stati e l'Autorità competente dello Stato di provenienza autorizzi tale uso²⁵⁹.

Pertanto, è necessario specificare innanzitutto che l'utilizzabilità delle informazioni oggetto di interscambio amministrativo non può ritenersi automatica e poi che potranno assumere un preciso valore probatorio solo se si tratti di dati che tale valore abbiano o possano avere secondo la legge italiana.

Strettamente collegata alla tematica della valenza probatoria è quella relativa all'utilizzabilità delle informazioni acquisite per il tramite degli strumenti giuridici di cooperazione

²⁵⁸ Come stabilito dall'art. 16, par. 1, della direttiva 2011/16/UE, le informazioni “[...] possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti”.

²⁵⁹ Ai sensi dell'art. 16, par. 2, della direttiva 2011/16/UE: “Con l'autorizzazione dell'autorità competente dello Stato membro che comunica le informazioni a norma della presente direttiva e soltanto nella misura consentita dal diritto nazionale dello Stato membro dell'autorità competente che riceve le informazioni, le informazioni e i documenti ricevuti a norma della presente direttiva possono essere utilizzati per fini diversi da quelli previsti al paragrafo 1. Tale autorizzazione è concessa se le informazioni possono essere utilizzate per fini analoghi nello Stato membro dell'autorità competente che comunica le informazioni”.

amministrativa internazionale, la cui provenienza originaria è connotata da natura illecita e/o illegale.

In tale ottica, il focus principale diviene stabilire il perimetro di tutela da assicurare al contribuente sottoposto ad attività ispettiva fiscale soprattutto se si hanno dirette conseguenze anche di tipo penale. Al riguardo, risulta vincolante il principio cardine previsto dall'art. 191 c.p.p. che, in ordine alla formazione ed utilizzabilità della prova, stabilisce che *“le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate. L'inutilizzabilità è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento”*²⁶⁰.

Il tema in questione investe le cosiddette “liste di evasori”, acquisite da Autorità fiscali estere con modalità atipiche/illecite e, in un secondo momento, pervenute all'Amministrazione finanziaria italiana mediante gli strumenti della mutua assistenza amministrativa.

Quest'ultima osservazione assume grande rilevanza allorché si connette al dibattito avviato intorno al così detto “*shopping delle liste di evasori*”, evidenziato, ad esempio, più di recente (ma non unica) dal caso della lista DUBAI, acquistata dal fisco tedesco da degli hacker anonimi per 2 milioni di euro. Tale lista era stata trasmessa anche all'Agenzia delle Entrate italiana²⁶¹.

Anche se le liste vengono scambiate nel rispetto delle norme convenzionali e comunitarie che regolano lo scambio di informazioni nell'ambito di rapporti internazionali ad essere oggetto di discussione è il successivo utilizzo delle stesse, partendo dal presupposto della loro presunta acquisizione illecita, spesso derivante da accessi non autorizzati a sistemi informatici di banche o studi professionali, o da veri e propri furti.

2. I LIMITI ALL'UTILIZZABILITÀ DELLE INFORMAZIONI SECONDO IL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE

L'art 26 del Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni²⁶² consente l'utilizzo delle informazioni ottenute dall'Autorità fiscale interpellata nei procedimenti di natura

²⁶⁰ Vgs., al riguardo, M. CARBONE – A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021, pag. 563.

²⁶¹ Vgs. M. RIZZI, *A Dubai l'italiano è di casa*, 04 maggio 2022, consultabile al sito web: <https://www.italiaoggi.it/news/a-dubai-l-italiano-e-di-casa-2561289>.

²⁶² L'ultima versione è stata pubblicata in data 18 dicembre 2017, sostituendo il vecchio modello del luglio 2014. Il nuovo modello, recependo le disposizioni del cosiddetto progetto BEPS, mira a contrastare eventuali fenomeni di elusione o evasione fiscale che si possono verificare in ambito internazionale, nonché ad evitare le doppie imposizioni.

amministrativa²⁶³, dando per assodato che esse siano state assunte nel pieno rispetto dei limiti e vincoli previsti.

In particolare, nel par. 1 si può individuare il limite allo scambio di informazioni nella clausola “*foreseeable relevance*” (“*prevedibile rilevanza*”). Essa è stata introdotta nel 2005, in sostituzione del precedente criterio di “*necessità*”, con il fine sia di facilitare lo scambio di informazioni sia di contrastare la c.d. “*fishing expedition*”²⁶⁴, cioè quella prassi basata su richieste di informazioni che manchino di effettiva attinenza con la situazione fiscale di un contribuente specifico. Ora è necessaria una probabile rilevanza *ex ante* delle informazioni ai fini dell’applicazione della Convenzione.

Inoltre, l’OCSE stabilisce accuratamente gli standard di “*foreseeable relevance*” e “*fishing expedition*”, affinché un’interpretazione troppo restrittiva non costituisca impedimento allo scambio di informazioni.

Ad esempio, il paragrafo 5.1 del Commentario all’art. 26 specifica che una richiesta non viene considerata come “*fishing expedition*” solo perché il nome o l’indirizzo della persona sotto indagine non è stato indicato correttamente; tuttavia, lo Stato richiedente deve fornire informazioni sufficienti per identificare il contribuente.

Per quanto riguarda lo standard di “*foreseeable relevance*”, oggetto del paragrafo 5.2²⁶⁵, questo può essere soddisfatto sia per richieste su singoli contribuenti che su gruppi di essi.

Nel caso di richieste su gruppi di contribuenti non identificati individualmente, affinché non siano considerate “*fishing expedition*”, lo Stato richiedente deve fornire dettagli descrittivi sul gruppo di contribuenti, specificare i fatti e le circostanze, illustrare la legislazione applicabile, motivare la non conformità del gruppo di contribuenti alla legge e dimostrare che le informazioni richieste “*would assist in determining compliance by the taxpayers in the group*”.

²⁶³ La modifica apportata all’art. 26 del Modello OCSE e relativo Commentario consente alle autorità di competenza degli Stati Contraenti di usare le informazioni ricevute anche per “*altri fini*”, a condizione che tale possibilità sia consentita dalle legislazioni di entrambi gli Stati Contraenti e l’Autorità dello Stato interpellato dia il proprio consenso.

²⁶⁴ Cfr, al riguardo, I. CUGUSI, *Le prove atipiche acquisite nell’interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, cit., p. 158, che specifica come non sia, comunque, esclusa la possibilità di scambiare informazioni riferite a gruppi di contribuenti, rispettando gli standard di prevedibile rilevanza.

²⁶⁵ Traduzione del paragrafo consultabile al sito web:
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A32021L0514#d1e488-1-1>

Il par. 2 dell'art. 26 del Modello OCSE prevede, quale ulteriore limite, il regime di segretezza delle informazioni scambiate che vanno trattate in via confidenziale²⁶⁶.

La pubblicazione delle informazioni scambiate, che le rende conoscibili *erga omnes*, fuori dai casi contemplati nell'art. 26, non incide sulla loro utilizzabilità, purché questa sia connessa alle finalità di cui al par. 1 dell'art. 26.

Gli elementi scambiati ed ottenuti in applicazione di una “*Convenzione contro le doppie imposizioni e per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale*”²⁶⁷ possono assumere valore probatorio se lo prevede la legge italiana.

Al riguardo, la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con sentenza n. 2390 in data 3 marzo 2000, aveva sottolineato che “*non può essere considerata alla stregua di un'informazione anonima una segnalazione di un'Amministrazione straniera anche nel caso sia priva di indicazioni circa la sua attribuzione a un funzionario responsabile e in assenza di sottoscrizione*”²⁶⁸. Nello specifico, non era stata contestata la provenienza del documento dall'Amministrazione Finanziaria statunitense: il giudice di merito aveva quindi l'obbligo di analizzarlo, poiché inviato nell'ambito dei rapporti di collaborazione disciplinati dall'art. 26 della Convenzione Italia – U.S.A. del 27 aprile 1984²⁶⁹.

3. PROFILI DI UTILIZZABILITÀ DELLE INFORMAZIONI ORIGINARIAMENTE ACQUISITE IN FORMA ATIPICA

Passiamo ora ad analizzare l'utilizzabilità delle informazioni acquisite per il tramite degli strumenti giuridici di cooperazione amministrativa internazionale, la cui provenienza originaria è connotata da natura illecita e/o illegale.

Occorre innanzitutto precisare che l'articolo 1, comma 1, lettera g), del d. lgs 219/2023 ha inserito, nell'ordinamento, una organica disciplina dei vizi dell'atto tributario, introducendo

²⁶⁶ Le informazioni devono rimanere segrete, come quelle ottenute in base alla legislazione interna dello Stato richiedente e possono essere comunicate solo alle Autorità incaricate dell'accertamento o della riscossione, delle procedure, dei procedimenti o delle decisioni sui ricorsi relativi alle imposte per le quali è effettuato lo scambio di informazioni.

²⁶⁷ La suddetta Convenzione è introdotta nell'ordinamento italiano con Legge ordinaria.

²⁶⁸ La Cassazione, nel caso in esame, ha fatto salvo un accertamento a carico di un contribuente italiano, sulla base di una segnalazione del Dipartimento del Tesoro statunitense, respingendo gli argomenti sviluppati dalle Commissioni Tributarie di primo e secondo grado. Nello specifico, la Suprema Corte ha sottolineato, tra l'altro, che la documentazione dell'attività amministrativa, soprattutto le certificazioni o le riproduzioni dei contenuti di altri atti non deve recare necessariamente l'indicazione della persona fisica titolare dell'organo o la sottoscrizione, essendo sufficiente la sicura riconducibilità del documento dell'Amministrazione.

²⁶⁹ Al riguardo, la difesa erariale ha osservato che i requisiti di validità formale del documento sono stabiliti dall'ordinamento di origine: non possono essere pertanto valutati secondo parametri italiani.

nel corpo dello Statuto dei diritti del contribuente gli articoli 7 bis, 7 ter, 7 quater, 7 quinquies. Ciò considerato che l'ordinamento tributario, fino ad allora, non conteneva norme generali che identificassero con precisione i vizi dell'atto impositivo e le relative conseguenze.

Prima dell'introduzione di detta specifica disciplina – di cui si tratterà più avanti – si è discusso molto circa la legittimità degli elementi e di come la loro origine potesse influenzare il conseguente accertamento tributario.

Tre erano gli orientamenti rilevabili: il primo, sicuramente più aggressivo, sosteneva la piena utilizzabilità dei dati acquisiti illegittimamente, basando la propria tesi sulla mancanza di una disposizione analoga a quella penale²⁷⁰ che proibisse l'uso di prove ottenute irregolarmente. Questa interpretazione è stata fortemente criticata per il potenziale indebolimento della tutela del contribuente ad opera di atti basati su elementi di provenienza illegittima.

Il secondo orientamento, più diffuso in dottrina, sosteneva l'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite ai fini accertativi in linea con la considerazione della non necessità di una previsione esplicita in tal senso.

Fa idealmente seguito la corrente di pensiero secondo cui il regime delle invalidità non è quello delle nullità testuali, potendo esse essere introdotte per via ermeneutica²⁷¹.

L'ultimo indirizzo interpretativo sosteneva che le informazioni acquisite illegittimamente, data la loro sorgente irrituale e/o illecita, fossero idonee a contaminare della medesima invalidità originaria i successivi atti (cd. “*domino effect of invalidity*”²⁷²).

Considerato quanto detto e preso atto che non esisteva nel diritto tributario un principio generale di inutilizzabilità degli elementi probatori acquisiti illegittimamente, così come rilevato anche in dottrina²⁷³, non rimaneva che rimandare al prudente apprezzamento del giudice il giudizio in ordine alla utilizzabilità delle prove precostituite con mezzi illeciti.

Ne consegue che l'atto di accertamento veniva ad essere inficiato solo se la modalità viziata di acquisizione dell'atto istruttorio presupposto costituiva la sola base legittimante l'accertamento stesso e dove quella stessa prova illegittima fosse la ragione e il fondamento dell'atto impositivo.

²⁷⁰ L'articolo 191 c.p.p. vieta il ricorso alle prove irritualmente acquisite.

²⁷¹ Cfr. F. Tesauro, *Invalidità dei provvedimenti impositivi e accertamento*, in Rass. Trib., 1023.

²⁷² Cfr. N. POLLARI, S. NOTA, *Percorsi di fiscalità internazionale*, Roma, 2019, p. 365.

²⁷³ Cfr. N. POLLARI, S. NOTA, *Percorsi di fiscalità internazionale*, Roma, 2019, p. 367.

3.1. La lista di evasori: dalla Lista Vaduz ai “*Panama papers*”

Con riferimento alle “*liste di evasori*”, acquisite da Autorità fiscali estere con modalità atipiche ovvero non conformi ai parametri normativi di riferimento e, in un secondo momento, pervenute all’Amministrazione finanziaria italiana mediante gli strumenti della mutua assistenza amministrativa si è sviluppato, nel tempo, un dibattito che ha visto coinvolta sia la giurisprudenza sia la dottrina con particolare riferimento alla compatibilità dei metodi di formazione delle prove previsti nell’ordinamento del Paese che ha acquisito il dato rispetto al quadro normativo del Paese che quel dato utilizzerà dandogli un valore probatorio.

Passiamo ad esaminare alcuni casi più conosciuti.

Uno dei primi casi del c.d. “*shopping delle liste*” è riferito alla Lista Vaduz, pervenuta nel marzo 2008 al Ministero dell’Economia e delle Finanze italiano, contenente oltre 388 presunti evasori fiscali correntisti presso la Liechtenstein Global Trust (LGT).

La *LGT*, istituto bancario della famiglia regnante di Vaduz con sede principale a Basilea, in Svizzera, nel 2001 diede incarico ad un esperto informatico di digitalizzare l’archivio dei clienti della banca allo scopo di raccogliere dati sui veri titolari dei conti dell’istituto di credito.

I servizi segreti tedeschi acquisirono dal tecnico informatico (mediante un procedimento illegittimo) le informazioni riservate dei correntisti della *LGT*, dando inizio all’episodio diplomatico che ha segnato in modo significativo la rivalità tra Germania e Liechtenstein²⁷⁴.

L’Italia entrò in possesso della lista, non direttamente dalla Germania, bensì dalla Gran Bretagna e dall’Australia, in virtù delle rispettive Convenzioni bilaterali sulle doppie imposizioni siglate nel 1990 e nel 1985. Ma sulla base di quanto stabilito dalle stesse norme convenzionali tale procedura è risultata non idonea a dare rango di prova alla lista in esame, perché non era stato fatto ricorso agli strumenti della mutua assistenza in ambito penale previsti dalla Convenzione di Strasburgo del 1959, ovvero ad una rogatoria internazionale²⁷⁵.

²⁷⁴ Vgs. G. MARZO, *Lista Falciani: dubbi di utilizzabilità tributaria*, 19 dicembre 2011, consultabile al sito web: <https://www.altalex.com/documents/news/2011/12/27/lista-falciani-dubbi-di-utilizzabilita-tributaria>.

²⁷⁵ Vgs., al riguardo, M. CARBONE – A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021, p. 571.

Un altro caso molto rilevante risalente al gennaio 2009 è quello riferito alla lista Falciani, sicuramente la più famosa, avendo avuto il maggior rilievo in ambito giurisprudenziale.

A seguito di una perquisizione eseguita su mandato della Procura di Nizza presso il domicilio dell'informatico *Hervé Falciani*, dipendente della sede di Ginevra della *HSBC Private Bank*, furono scoperti e sequestrati file e documenti con informazioni segrete su 127 mila conti corrente.

I documenti in argomento furono trasmessi dall'Amministrazione finanziaria francese all'Autorità Giudiziaria italiana e alla Guardia di Finanza sia mediante rogatoria che mediante gli strumenti della mutua assistenza amministrativa.

Rispetto al *modus operandi* adottato in relazione alla acquisizione nel procedimento penale della lista "*Vaduz*", nel caso della lista "*Falciani*" la Procura della Repubblica di Torino ha acquisito l'elenco dei nominativi nel rispetto delle procedure previste dai canali "ufficiali" di assistenza giudiziaria, ovvero dalle norme sancite dalla Convenzione di Strasburgo del 1959.

Ed ancora, la cosiddetta "*Lista Pessina*", così denominata in riferimento all'avvocato e notaio svizzero Fabrizio Pessina, nel cui computer, sequestrato nel febbraio 2009 a seguito dell'arresto per riciclaggio, fu trovata una serie di nomi con accanto una cifra che indicava la somma che diversi contribuenti avevano depositato all'estero senza aver pagato nulla al fisco italiano²⁷⁶.

Poi è stata la volta della lista *Panama Papers*, contenente dettagli su circa 214.000 società *offshore*, sottratta dall'archivio informatico dello studio legale panamense *Mossack-Fonseca*.

Con riferimento a questo caso il Parlamento europeo²⁷⁷ ha definito i *Panama Papers* come "*la più grande fuga di dati della storia, che ha messo a nudo lo sfruttamento di regimi fiscali segreti da parte dei più potenti al mondo*". Per questo motivo il Parlamento ha istituito una commissione d'inchiesta per andare a fondo delle pratiche di evasione fiscale, in particolare per esaminare da vicino i paradisi fiscali e le scappatoie fiscali.

²⁷⁶ Vgs. S. SERVIDIO, *Lista Pessina: ok all'utilizzo in sede di accertamento fiscale*, 07 settembre 2015, consultabile al sito web: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/lista-pessina-ok-allutilizzo-sede-accertamento-fiscale>.

²⁷⁷ Vgs, al riguardo: https://multimedia.europarl.europa.eu/en/video/panama-papers-inquiry-committee-explained_N005-160608-002.

3.2. Gli orientamenti della dottrina e della Suprema Corte di Cassazione

Sulla base dei contenuti delle varie liste precedentemente citate sono stati emessi numerosi atti di accertamento, con altrettanti successivi contenziosi tributari, che hanno rilevato le modalità di illegittima sottrazione della lista stessa rispetto a chi la deteneva, mediante una condotta, da parte dell'agente, integrante fattispecie di rilievo penale.

Ad esempio, la stessa Corte di Cassazione francese, con sentenza n. 11-13097 del 2013, ha confermato l'orientamento della Corte d'Appello di Parigi, che, con sentenza 8 febbraio 2011, ha sancito l'illegittimità delle modalità attraverso le quali le autorità francesi sono venute in possesso della “*lista Falciani*”, negandone l'utilizzabilità ai fini accertativi²⁷⁸.

Sul punto, in Italia si sono registrate pronunce altalenanti, in alcuni casi²⁷⁹ orientate verso l'inutilizzabilità fiscale *tout court* dei documenti trasmessi dalle Autorità estere e in altri²⁸⁰ ad affermare il pieno utilizzo degli stessi. Le argomentazioni poste alla base della non utilizzabilità fiscale di suddetti documenti hanno riguardato l'inaccettabile pratica di basare un atto di accertamento su dati e informazioni parziali provenienti da fonti sconosciute, mai né allegate all'avviso di accertamento emesso né presentate in tribunale²⁸¹.

Si è rilevato, infatti, che omettere di allegare tali documenti costituisce una violazione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente²⁸², il quale stabilisce che se un atto di accertamento fa riferimento a un altro documento, quest'ultimo deve essere unito all'atto che lo menziona, pena la nullità.

Inoltre, non allegare questi atti rappresenta anche una violazione dei diritti di difesa del contribuente poiché, non avendo tutti gli atti e quindi tutti gli elementi utilizzati

²⁷⁸ Vgs. M. VILLANI, I. PANSARDI, *Legittimo l'utilizzo dei dati contenuti nella lista Falciani*, 05 maggio 2015, consultabile al sito web: https://studiotributariovillani.it/public/ins_novita/docnovita/legittimo-utilizzo-dati-lista-falciani_villani-pansardi_05-05-15.pdf.

²⁷⁹ Ex multis, senza pretesa di esaustività, si segnalano Commissione tributaria provinciale di Milano Sez. XL, sent. 15 dicembre 2009, n. 367, Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. I, sent. 27 maggio 2010, n. 137, Commissione tributaria provinciale di Como, 15 novembre 2011, n. 188/01/11, Commissione tributaria provinciale di Verbania, 47/02/2012, Commissione tributaria regionale Lombardia, 28 gennaio 2013, n. 11.

²⁸⁰ Ex multis, Commissione tributaria provinciale di Treviso, 5 giugno 2012, n. 64/1/12, Commissione tributaria regionale Lazio, Sez. XXXV, 14 gennaio 2016, n. 89.

²⁸¹ Vgs., al riguardo, M. CARBONE – A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021, p. 573.

²⁸² Articolo 7, L. 27 luglio 2000, n. 212.

dalla parte attiva, il soggetto passivo non può valutare appieno le azioni dell'Ufficio e difendersi dalle argomentazioni presentate.

Al contrario, i sostenitori del pieno utilizzo delle liste trasmesse dalle Autorità estere, i giudici tributari della Commissione Tributaria Provinciale di Genova in una pronuncia riguardante la c.d. lista Falciani affermarono che lo scambio di informazioni regolare dal punto di vista formale fosse in grado di depurare e quindi “sanare” qualsiasi informazione relativa alla loro acquisizione²⁸³. Il fatto che le liste fossero state legittimamente acquisite con il ricorso alla mutua assistenza amministrativa, era atto sufficiente a emendare il vizio originario di illegittima apprensione²⁸⁴.

In riferimento alla Lista Falciani, *“la Commissione tributaria provinciale di Treviso, in due distinte sentenze, ha considerato pienamente legittima l’acquisizione dei dati, giudicandola conseguente ad una rituale richiesta all’Amministrazione Fiscale francese, inoltrata attraverso i canali di collaborazione informativa internazionale nel pieno rispetto delle procedure e dei trattati”*²⁸⁵.

Il lungo dibattito sulla legittimità delle liste di evasori è stata risolta dalla Corte di Cassazione, che da diversi anni emana sentenze favorevoli riguardo all'utilizzo della lista Falciani e della lista Vaduz nei procedimenti di accertamento tributario.

La Corte di Cassazione con Ordinanza n. 17503 del 1° settembre 2016²⁸⁶ ha statuito che:

- *“in tema di accertamento tributario, è legittima l'utilizzazione di qualsiasi elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da una specifica previsione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale, quali l'inviolabilità del domicilio, della libertà personale, ecc. non ravvisandosi nell'ordinamento tributario una disposizione analoga a quella*

²⁸³ S. ARMELLA, L. UGOLINI, *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, Corr. Trib., 2012, 3258. Sulla inutilizzabilità in radice delle informazioni raccolte in modo illecito: A. CARINCI, *Lista Falciani e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana*, in *Novità Fiscali*, 2012, 14.

²⁸⁴ Vgs., al riguardo, M. CARBONE – A. MANCAZZO, *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021, p. 573.

²⁸⁵ Nota del 29 luglio 2012 della Direzione Regionale Veneto dell'Agenzia delle Entrate.

²⁸⁶ Con la quale si è espressa sul ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate che chiedeva l'annullamento della sentenza della Commissione tributaria regionale della Lombardia n. 7306/27/14 che aveva affermato l'inutilizzabilità, a sostegno dell'accertamento tributario, di elementi di valutazione e/o prova acquisiti dall'Amministrazione finanziaria francese attraverso i canali previsti dalla Direttiva 77/7997CEE nonché dalla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata con la Francia.

contenuta nell'art. 191 c.p.p. a norma del quale le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate”;

- *“ne consegue che sono utilizzabili ai fini della pretesa fiscale, nel contraddittorio con i contribuenti i dati bancari trasmessi dall'Autorità finanziaria francese a quella italiana, ai sensi della Direttiva 77/799/CEE, senza onere di preventiva verifica da parte dell'Autorità destinataria, sebbene acquisiti con modalità illecite ed in violazione del diritto alla riservatezza bancaria”.*

L'ordinanza in questione ribadisce alcuni precedenti indirizzi della Suprema Corte che:

- con Sentenza n. 29433 del 10 luglio 2013, ha osservato, in primo luogo, che *“l'inutilizzabilità degli atti illegalmente formati a mente dell'art. 240, comma 2, c.p.p., nell'attuale formulazione, non preclude che gli stessi possano valere come spunto per ulteriori indagini, così come accade per gli scritti anonimi”;*
- con ordinanze n. 8605 e n. 8606 entrambe del 29 aprile 2015, ha chiarito che *“l'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento dell'evasione fiscale, può, in linea di principio, avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente.*

Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del Fisco).

Ove venga emesso avviso di accertamento, spetterà, quindi, al giudice di merito valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro con la difesa del contribuente”²⁸⁷.

In conclusione, emerge con chiarezza la possibilità di utilizzare i dati contenuti nelle liste oggetto di *shopping* internazionale, anche se ottenuti in modo illecito, come

²⁸⁷ Estratto Comando Generale della Guardia di Finanza - II Reparto Coordinamento Informativo e Relazioni Internazionali - Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali: *Manuale operativo della cooperazione internazionale* - Volume II – Parte III.

confermato dall'ordinanza del 29 gennaio 2021, n. 2082, emanata dalla Corte di Cassazione.

In particolare, la Corte ha fornito importanti apprezzamenti sulla validità dell'accertamento fiscale basato sullo scambio di informazioni con le Autorità fiscali estere, anche nel caso in cui il procedimento seguito presenti irregolarità o violazioni delle regole previste per il procedimento penale, sia per quanto riguarda le imposte dirette sia l'IVA, ritenendo ammissibile un accertamento fiscale mediante il ricorso ad elementi acquisiti anche attraverso prove atipiche o dati ottenuti con modalità differenti rispetto a quelle disciplinate.

Inoltre, ha sottolineato nuovamente come non sia necessario che gli indizi siano plurimi per costituire una legittima ripresa a tassazione.

Questa chiara pronuncia della Corte di Cassazione stabilisce un importante precedente in merito all'utilizzabilità dei dati acquisiti in modo irregolare nei procedimenti fiscali.

4. L'INUTILIZZABILITA' DELLE PROVE ILLEGITTIMAMENTE ACQUISITE

Il decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219, attuativo della legge delega n. 111 del 2023, recante "*Delega al Governo per la riforma fiscale*"²⁸⁸, ha apportato significative modifiche alla legge 27 luglio 2000, n. 212, recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*", anche allo scopo di recepire l'evoluzione della giurisprudenza della Corte costituzionale, della Corte di giustizia dell'Unione europea e della Corte europea dei diritti dell'Uomo.

Per quanto di interesse ai fini del presente studio, la novella normativa ha introdotto gli articoli *7-bis*, *7-ter*, *7-quater*, *7-quinquies* e *7-sexies* che prevedono un nuovo regime di invalidità degli atti, dell'attività istruttoria e delle notifiche dell'amministrazione finanziaria.

Viene così introdotto, anche nell'ordinamento tributario, un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, al pari di quanto previsto nell'ordinamento penale con la già richiamata disposizione di cui all'art.191 c.p.p..

Il nuovo sistema delle invalidità tributarie è stato strutturato negli istituti generali della:

²⁸⁸ Il cui art. 4, tra i principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente, individua quello di "*prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione*".

- “annullabilità” (art. 7-*bis*) degli atti dell’amministrazione finanziaria impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria per violazione di legge, ivi incluse le norme in tema di competenza, procedimento, partecipazione del contribuente²⁸⁹ e validità degli atti. I motivi di annullabilità e di infondatezza dell’atto devono essere dedotti, a pena di decadenza, con il ricorso introduttivo del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e non sono rilevabili d’ufficio;
- “nullità” in senso proprio (art. 7-*ter*) degli atti dell’amministrazione finanziaria se viziati per difetto assoluto di attribuzione, adottati in violazione o elusione di giudicato, ovvero se affetti da altri vizi di nullità qualificati espressamente come tali da disposizioni entrate in vigore successivamente al decreto in esame. Tali vizi possono essere eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria, sono rilevabili d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio e danno diritto alla ripetizione di quanto versato, fatta salva la prescrizione del credito.

A questo sistema “duale” è stata affiancata:

- un’ipotesi di “irregolarità” (art. 7-*quater*) che, come tale, non rientra nei regimi di “invalidità” propriamente detti e fa riferimento alle ipotesi di erronea indicazione nell’atto degli elementi di cui al comma 2 dell’articolo 7²⁹⁰;
- una disciplina specifica dei vizi dell’attività istruttoria (art. 7-*quinquies*), che prevede l’inutilizzabilità, ai fini dell’accertamento amministrativo o giudiziale, degli elementi di prova acquisiti in violazione di legge o successivamente alla scadenza dei termini di permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente di cui all’articolo 12, comma 5, dello Statuto²⁹¹.

²⁸⁹ La disposizione non può non essere letta tenendo conto del contenuto del nuovo art. 6-*bis* in tema di contraddittorio.

²⁹⁰ Vale a dire gli elementi, di seguito riportati, che gli atti dell’amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione devono tassativamente indicare:

- l’ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all’atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento;
- l’organo o l’autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell’atto in sede di autotutela;
- le modalità, il termine, l’organo giurisdizionale o l’autorità amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili.

²⁹¹ La permanenza degli operatori civili o militari dell’amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare:

- 15 giorni, eventualmente prorogabili in caso di particolare complessità dell’indagine per ulteriori 15, contenuti nell’arco di non più di un trimestre, presso le imprese in contabilità semplificata e i lavoratori autonomi;
- 30 giorni, prorogabili per ulteriori 30, presso le altre categorie di contribuenti.

- una disciplina specifica in materia di notificazione degli atti impositivi e della riscossione (art. 7-sexies)²⁹², che prevede fattispecie di:
 - inesistenza della notificazione, quando “*priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti*”, da cui deriva l’inefficacia di eventuali atti recettizi;
 - nullità della notificazione, anche se sanabile dal raggiungimento dello scopo dell’atto, quando eseguita in violazione di norme di legge al di fuori delle richiamate ipotesi di inesistenza,

oltre alla previsione espressa secondo cui gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.

Da quanto sopra esposto, non può non dedursi come la recente riforma del codice del contribuente consenta di ritenere superato l’accennato e consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità che, formatosi in assenza di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, ha ritenuto legittimo l’utilizzo degli elementi irritalmente acquisiti e posti a base degli accertamenti fiscali, fatti salvi in casi in cui l’inutilizzabilità era specificamente prevista dalla legge ovvero frutto della violazione di diritti costituzionalmente tutelati²⁹³.

È tuttavia doveroso precisare che, a differenza dell’art. 191 c.p.p., in forza del quale l’inutilizzabilità è rilevabile anche d’ufficio in ogni stato e grado del procedimento, in campo tributario sarà sempre onere del contribuente far rilevare, in sede di ricorso introduttivo avanti la Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado, l’inutilizzabilità della prova irritalmente acquisita dall’Amministrazione finanziaria.

²⁹² Il cui testo fa propria la giurisprudenza della Corte di Cassazione - Sezioni Unite in tema di inesistenza (Cass., SS.UU., n. 14906/2016), nonché la giurisprudenza in tema di emissione degli atti e notifica a soggetti inesistenti, non legittimati a riceverla o estinti.

²⁹³ DE VITO Marcello Maria, “*Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*”, 4 marzo 2025, Sistema Frizzera, Il Sole 24 ore.

5. UTILIZZO IN SEDE PROCESSUALE PENALE DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI OTTENUTI A SEGUITO DELLA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA

Chiariti i termini del problema in ambito amministrativo occorre ora stabilire se sia possibile per così dire “esportare” le informazioni scambiate tra le Autorità competenti dei vari Stati mediante il ricorso agli strumenti normativi di cooperazione internazionale dal settore amministrativo a quello penale.

Questo passaggio è fondamentale per capire se il quadro probatorio formatosi in uno Stato estero possa fare il proprio ingresso nella fase dibattimentale del processo italiano e, quindi, rivelarsi efficace per dimostrare l'avvenuto compimento di reati tributari.

Infatti, tale situazione, che si verifica in tutti i casi in cui la violazione di un precetto imposto da una disposizione di carattere amministrativo produce gli effetti anche sul piano penale, potrebbe avere riflessi in ordine ad un'eventuale inutilizzabilità dei dati perché acquisiti in modo irrituale ovvero perché ottenuti senza il rispetto delle forme e delle garanzie previste dal codice di procedura penale.

Il riferimento è a tutti quei casi per cui, a seguito dell'attivazione della mutua assistenza amministrativa, venga a configurarsi contestualmente un reato connesso ad un illecito fiscale.

Da ciò, infatti, consegue l'obbligo di trasmissione della comunicazione di notizia di reato ex art. 347 c.p.p. (per gli Ufficiali della Guardia di Finanza) o ex art. 331 c.p.p. (per i funzionari dell'Agenzia delle Entrate), compendiate anche i dati e gli elementi informativi ricevuti dall'estero che corroborano l'ipotesi di reato di natura tributaria.

Infatti, sia la normativa europea sia quella di matrice convenzionale/pattizia - tanto in tema di cooperazione nel settore delle imposte dirette che nel campo I.V.A. - non precludono l'utilizzabilità ai fini penali delle informazioni oggetto di scambio.

In particolare:

- i fini dell'imposizione diretta:
 - la Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, all'art. 16, contempla, tra l'altro, la possibilità che le informazioni comunicate tra Stati Membri “[...] *possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le*

*norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti [...]*²⁹⁴;

- l'art. 26 del Modello O.C.S.E. consente all'Autorità fiscale dello Stato richiedente di utilizzare le informazioni ottenute anche per altri fini, a condizione che questa possibilità sia ammessa dagli ordinamenti dei due Stati e che l'Autorità dello Stato richiesto dia il proprio consenso.

Viene consentito, quindi, l'utilizzo delle informazioni trasmesse anche per scopi non fiscali²⁹⁵;

- ai fini I.V.A., il Regolamento (UE) n. 904/2010, all'art. 55, prevede, tra l'altro, al pari di quanto avviene per le imposte dirette, che le informazioni comunicate o raccolte possano essere utilizzate *“in occasione di procedimenti giudiziari che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni giuridiche che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti”*.

In realtà, le previsioni normative sopra descritte non sono da sole sufficienti a superare alcune difficoltà di ordine pratico riguardanti il travaso in campo penale domestico delle informazioni

²⁹⁴ L'articolo in questione riprende le disposizioni dell'art. 7 dell'abrogata Direttiva 77/799/CEE che offriva la possibilità di utilizzare le informazioni acquisite all'estero *“in occasione di un procedimento giudiziario, di un procedimento penale o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative”*, precisando altresì che le informazioni medesime *“possono essere riferite nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze, qualora l'Autorità competente dello Stato Membro”* che le ha fornite *“non vi si opponga”*.

²⁹⁵ Da ultimo, le convenzioni bilaterali stipulate dal nostro Paese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire l'evasione fiscale prevedono la possibilità di utilizzare le informazioni anche nel corso dei procedimenti e delle procedure in genere concernenti, in senso lato, le imposte, nonché la facoltà di servirsi degli elementi medesimi *“nel corso di udienze pubbliche nei tribunali o nei giudizi”*. Tale è, ad esempio, il contenuto della convenzione italo-francese; l'accordo italo-tedesco prevede una formulazione pressoché identica ma pone quale condizione *“che l'Autorità competente dell'altro Stato contraente non vi si opponga”*.

acquisite all'estero²⁹⁶, stante la necessità di coordinamento con precise disposizioni dettate, al riguardo, dal codice di procedura penale.²⁹⁷

Dal punto di vista processuale, il fulcro della problematica in oggetto attiene alla possibilità o meno di far confluire le informazioni in argomento:

- in prima battuta nel fascicolo del pubblico ministero, formato ex art. 433 c.p.p., (il quale riveste una funzione ben più limitata nell'ambito del processo penale, di mero supporto all'azione processuale del magistrato inquirente);
- successivamente in quello del dibattimento, formato ex art. 431 c.p.p.²⁹⁸ che, sulla base dei requisiti previsti per la formazione delle prove, elenca tutto ciò che può confluire nel fascicolo in questione, menzionando alla lettera d) “*i documenti acquisiti all'estero mediante rogatoria internazionale e i verbali degli atti non ripetibili assunti con le stesse modalità*”, in modo da attribuire a esse dignità di prova, in quanto ritualmente acquisite.

Per meglio inquadrare la problematica, occorre richiamare in via preliminare, il contenuto di due disposizioni interne di natura processuale-penalistica.

La prima, collegata all'ingresso delle informazioni nel fascicolo del pubblico ministero, richiama il principio della tipicità dei mezzi di ricerca della prova che contraddistingue il codice di procedura penale: l'art. 220 delle disposizioni di attuazione del c.p.p., infatti,

²⁹⁶ Tra di esse, forse, la più importante è data dalla mancata previsione, nella normativa comunitaria e convenzionale disciplinante la cooperazione fiscale, della possibilità di far intervenire in giudizio, quali testimoni, i funzionari esteri che hanno proceduto agli accertamenti. Ciò a differenza di quanto previsto dagli strumenti di cooperazione doganale che prevedono l'audizione del funzionario estero ai fini della formazione della prova testimoniale. La tematica di non poco conto si interseca con la funzione dispiegata dal processo verbale di constatazione redatto al termine di un accertamento di natura fiscale dal quale emergono fattispecie penalmente rilevanti, che quale “atto irripetibile” entra a far parte del fascicolo del dibattimento. Può accadere, infatti, che, all'interno del verbale di constatazione, alcune violazioni siano state rilevate proprio a seguito di notizie acquisite per il tramite delle Autorità fiscali estere. Mentre per le altre risultanze potrà essere eseguito il contraddittorio in dibattimento attraverso l'esame testimoniale dei soggetti verbalizzanti, per la parte concernente l'attività svolta in territorio estero questa stessa possibilità rimarrà preclusa per la già menzionata mancanza di base giuridica nella normativa comunitaria e pattizia. A tale problematica, si potrebbe ovviare prevedendo il diretto intervento in dibattimento, come teste, degli ufficiali di polizia tributaria/polizia giudiziaria nazionali che hanno perfezionato le procedure internazionali di cooperazione, così da assicurare il principio generale dell'oralità del dibattimento e della formazione della prova nel suo contesto, richiamato dal combinato disposto normativo dell'art. 6 della Convenzione Europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà Fondamentali e dell'art. 111 della Costituzione, salvaguardando nel contempo la portata definitivamente probatoria dell'azione di collaborazione amministrativa.

²⁹⁷ Come noto, nell'ordinamento italiano vige il principio di autonomia tra il procedimento amministrativo tributario e quello penale per cui è necessario evitare conflitti tra le attività istruttorie svolte nelle due diverse sedi.

²⁹⁸ Non rientrano, quindi, in prima analisi, i documenti derivanti da cooperazione amministrativa, i quali potranno, al massimo, essere inseriti, previo accordo tra le parti processuali, ai sensi del secondo comma del medesimo articolo, il quale prevede che “le parti possono concordare l'acquisizione al fascicolo per il dibattimento di atti contenuti nel fascicolo del pubblico ministero, nonché della documentazione relativa all'attività di investigazione difensiva”.

prevede che *“quando nel corso di attività ispettive o di vigilanza previste da leggi o decreti emergano indizi di reato, gli atti necessari per assicurare le fonti di prova e raccogliere quant’altro possa servire per l’applicazione della legge penale sono compiuti con l’osservanza delle disposizioni del codice”*.

La seconda correlata, dal punto di vista del diritto interno, al corretto utilizzo in forma ufficiale delle notizie, degli atti, dei documenti e di tutti gli altri elementi che sono stati raccolti in uno Stato diverso, soltanto se precedentemente acquisiti in attuazione di una fonte giuridica ben definita nei termini di cui all’art. 696 del c.p.p. che al primo comma recita *“Le estradizioni, le rogatorie internazionali, gli effetti delle sentenze penali straniere, l’esecuzione all’estero delle sentenze penali italiane e gli altri rapporti con le Autorità straniere, relativi all’Amministrazione della giustizia in materia penale, sono disciplinati dalle norme della Convenzione europea di assistenza giudiziaria in materia firmata a Strasburgo il 20 aprile 1959 e dalle altre norme delle convenzioni internazionali in vigore per lo Stato e dalle norme di diritto internazionale generale”*.

Volendo ora sintetizzare e mettere a sistema il contenuto di queste due ultime norme è possibile affermare che occorre porre grande cautela nel trasferire documenti e dati amministrativi formati all’estero verso un utilizzo processuale-penale la cui ammissibilità deve essere vagliata tenendo ben presenti i fondamentali canoni di diritto probatorio, anche perché il loro mancato rispetto potrebbe far rilevare profili di inutilizzabilità quali diretta conseguenza della lesione del diritto di difesa.

Il contesto, peraltro, almeno fino a un interessante pronunciamento della Corte di Cassazione dell’anno 2009, poi ribadito nel 2012, è stato caratterizzato da divergenti orientamenti della dottrina e da esigua giurisprudenza in materia.

Una prima possibile soluzione per garantire la corretta formazione dell’impianto probatorio potrebbe essere rappresentata, una volta inoltrata al pubblico ministero la comunicazione di notizia di reato corroborata dalle risultanze investigative ottenute dall’estero, dall’espletamento di apposita rogatoria internazionale secondo le norme disciplinanti l’assistenza giudiziaria internazionale.

È, di fatto, la conclusione cui giunge il Tribunale di Bari con Sentenza n. 1261 del 9 marzo 1999, con la quale l’Organo giudicante ha sostenuto l’inutilizzabilità in sede penale della documentazione fiscale informalmente acquisita all’estero ritenendo che *“[...] la documentazione di provenienza estera non acquisita mediante rogatoria non può essere ammessa”*.

Va subito detto, però, che la sentenza non chiarisce quali siano state le modalità attraverso le quali la documentazione fiscale sia stata effettivamente acquisita in territorio estero, essa infatti riporta solo “[...] *il P.M. intendeva produrre e far allegare al fascicolo del dibattimento una serie di copie di documenti pervenute via posta alla Guardia di Finanza in quanto trasmesse da Autorità straniera previa acquisizione degli stessi in loco. È pacifico che non vi è stata alcuna richiesta di rogatoria. In sostanza, gli unici indizi di reità a carico degli imputati erano desumibili dalla documentazione trasmessa informalmente dai colleghi stranieri*”.

Considerato che dalla lettura della sentenza l’unico dato di interesse che emerge è che si sia trattato di una procedura “informale”, allora la decisione del Tribunale appare ineccepibile.

Infatti, a mente dell’art. 729 c.p.p., gli elementi raccolti in forma irrituale - in quanto acquisiti o trasmessi in violazione delle norme di cui all’art. 696, comma 1, riguardanti l’acquisizione o la trasmissione di documenti o di altri mezzi di prova a seguito di rogatoria all’estero – non hanno alcun valore ufficiale e non possono essere utilizzati quali mezzi o fonti di prova.

In sostanza, il mancato ricorso ad uno dei “canali” ufficiali previsti ne determina la sicura inefficacia probatoria.

Viceversa, qualora la stessa documentazione fosse stata acquisita in attuazione degli strumenti di cooperazione doganale all’epoca vigenti (a seguito di una specifica richiesta di assistenza ovvero di trasmissione spontanea) la stessa avrebbe potuto considerarsi acquisita in forma pienamente legittima²⁹⁹.

Al contrario, il Tribunale ha ritenuto che esclusivamente “*gli atti provenienti da Autorità giudiziaria straniera – intesa in senso ampio, sia come magistratura che come polizia*”

²⁹⁹ In tal caso, si ritiene che la documentazione avrebbe potuto legittimamente accedere nel fascicolo delle indagini preliminari. Invece, poiché gli unici indizi di reità a carico degli imputati erano desumibili dalla sola documentazione estera, il pubblico ministero avrebbe potuto optare fra almeno tre diverse soluzioni, e cioè:

- espletare una commissione rogatoria nei due Paesi esteri;
- richiedere la testimonianza, in dibattimento, degli ufficiali di polizia giudiziaria/polizia tributaria che, a livello di Amministrazione centrale nazionale, avevano perfezionato le procedure internazionali di cooperazione;
- richiedere, nel corso del giudizio, attraverso i prescritti canali amministrativi, la diretta testimonianza dei funzionari esteri che avevano materialmente acquisito nei loro Paesi la documentazione fiscale. L’art. 12 dei protocolli sull’assistenza reciproca nel settore doganale con Ungheria e Polonia – Paesi dai quali pervenivano le copie dei documenti – così recita: “un funzionario dell’Autorità interpellata può essere autorizzato a comparire, nei limiti dell’autorizzazione concessa, in qualità di esperto o testimone in azioni giudiziarie o amministrative riguardanti le materie di cui al presente Protocollo nella giurisdizione di un’altra parte contraente e produrre oggetti, documenti ovvero loro copie autenticate che possano occorrere nel procedimento”.

In tutte e tre le diverse ipotesi, la documentazione fiscale avrebbe potuto essere posta all’esame del collegio giudicante e, verosimilmente anche nelle ipotesi seconda e terza menzionata, assurgere a dignità di “prova”.

giudiziaria – a seguito di apposita rogatoria (e solo a seguito di essa) possono essere letti e utilizzati dal giudice del dibattimento in quanto ai sensi dell’art. 431 c.p.p. comma 1 lettera d) secondo inciso sono tra quelli inseribili nel fascicolo per il dibattimento”.

Lo “spartiacque” decisivo ai fini dell’utilizzabilità delle risultanze estere sarebbe rappresentato dalla distinzione tra le attività poste in essere prima dell’emersione di un indizio di reato e quelle svolte in un momento successivo, per cui i dati scambiati in ambito amministrativo sono utilizzabili, in sede penale, soltanto nell’ipotesi in cui la mutua assistenza sia stata azionata e posta in essere prima dell’inizio di un’indagine penale in senso tecnico, evidentemente nel corso dell’attività amministrativa fiscale³⁰⁰.

Infatti, il ricorso allo scambio di informazioni in via amministrativa esperito dopo l’avvio del procedimento penale determinerebbe, nella sostanza, un aggiramento strumentale dell’art. 696 c.p.p., e quindi delle disposizioni, anche convenzionali, disciplinanti il settore della mutua assistenza giudiziaria, con la conseguenza che in tal caso, l’unica via consentita sarebbe quella della commissione rogatoria internazionale, ai sensi dell’art. 727 e seguenti del codice di procedura penale.

Di contro, avuto riguardo al quadro normativo concernente la cooperazione in campo doganale³⁰¹, ciò che rileva, a fattor comune, ai fini del rituale utilizzo degli esiti delle procedure di cooperazione amministrativa non è tanto l’aspetto oggettivo della fase procedimentale in cui si versa, quanto, piuttosto, la legittimazione soggettiva dell’organismo procedente.

In tal modo, il travaso di elementi ritualmente acquisiti da un tipo di procedimento all’altro può essere ritenuto possibile in entrambe le direzioni, ovvero tanto muovendo da una inchiesta amministrativa quanto, al contrario, prendendo le mosse da un procedimento di natura giudiziaria: il discrimine in grado di consentire siffatto travaso consisterebbe, appunto, nella corretta configurazione delle potestà riconducibili al soggetto che lo effettua.

L’unico obbligo da osservare, proprio per evitare censure di irritualità, sarà quello di assumere tutte le forme di coordinamento tra i due processi che la normazione nazionale e comunitaria prevede ed impone: per cui l’unico effettivo limite all’utilizzabilità nel procedimento penale degli elementi acquisiti in via amministrativa sarebbe rappresentato dal mancato rispetto delle

³⁰⁰ Con conseguente comunicazione della notizia di reato da parte dell’Ufficiale di Polizia Giudiziaria - ex art. 347 c.p.p. - o dei pubblici Ufficiali - ex art. 331 c.p.p. - basata sugli esiti della mutua assistenza internazionale.

³⁰¹ In particolare la disciplina comunitaria e pattizia (Convenzione “Napoli II”) muove nella direzione di una chiara compenetrazione e di un costante coordinamento dei momenti amministrativo e giudiziario dell’azione ispettiva e repressiva.

garanzie difensive e dall'osservanza delle disposizioni di cui al più volte citato art. 220 del c.p.p.³⁰²

In realtà, occorre evidenziare che in ambito penale la prova non si forma esclusivamente con mezzi testimoniali, ben potendo gli atti - di natura esclusivamente amministrativa provenienti dal procedimento di accertamento fiscale e previamente acquisiti attraverso il ricorso alla cooperazione amministrativa internazionale - fare ingresso nel fascicolo del dibattimento sulla base del primo comma dell'art. 234 c.p.p. che consente *“l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo”*.

È quanto si rinviene nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: in particolare, la III Sezione Penale con Sentenza n. 27736 del 6 marzo 2012/12 luglio 2012, ha evidenziato che *“[...] le acquisizioni documentali della Guardia di Finanza attengono al procedimento di accertamento fiscale ed avendo natura di atti amministrativi esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie”*.

Nello specifico caso, la suprema Corte – rigettando un ricorso presentato da un soggetto che lamentava la violazione dell'art. 727 c.p.p. in quanto il Tribunale del Riesame di Napoli aveva ritenuto utilizzabili atti esteri in assenza di rogatoria internazionale, ritenendoli acquisiti in via amministrativa dalla Guardia di Finanza – ha richiamato la precedente pronuncia n. 24653 del 27/05/2009 della stessa Sezione Terza, laddove si precisa che:

- “la sanzione d'inutilizzabilità degli atti assunti per rogatoria non si applica ai documenti autonomamente acquisiti dalla parte all'estero direttamente dalle Amministrazioni competenti” avendo comunque riguardo alla previsione normativa dell'art. 78 comma 2 delle disposizioni di attuazione del c.p.p secondo la quale “gli atti non ripetibili compiuti dalla polizia straniera possono essere acquisiti nel fascicolo per il dibattimento se le parti vi consentono ovvero dopo l'esame testimoniale dell'autore degli stessi, compiuto anche mediante rogatoria all'estero in contraddittorio”;

³⁰² In definitiva, un atto amministrativo concernente dichiarazioni rese in atti ad un'Amministrazione finanziaria estera da un soggetto che, successivamente, assuma la posizione di indagato o di imputato, non potrebbe trovare ingresso nel procedimento penale a meno che non gli siano state comunque assicurate tutte le garanzie difensive previste dalla disciplina penale. Nessun tipo di ostacolo sembrerebbe, invece, intralciare lo sviluppo di una mutua assistenza amministrativa che, anche nella fase penale, prescinda da qualsiasi contatto con la persona oggetto di indagine. Si pensi, come caso limite, ad atti di tipo elementare come il rilevamento concernente l'intestatario di una utenza telefonica o di un automezzo, ove sarebbe paradossale pretendere ogni volta di esperire una commissione rogatoria ex artt. 727 e ss. del c.p.p.. In tal senso, peraltro, una prassi consolidata ammette l'utilizzabilità dei dati acquisiti attraverso il canale di cooperazione Interpol, ancorché la fonte di legittimazione di questo strumento non rientri fra quelle tipiche del diritto internazionale ma dallo Statuto Generale dell'Organizzazione.

- e che “la successiva utilizzazione processuale va stabilita avuto riguardo alla disciplina dettata dagli artt. 234 e seguenti del c.p.p.”³⁰³.

L'effetto è di notevole portata in quanto la Suprema Corte giudica legittimo l'ingresso nella fase dibattimentale delle informazioni acquisite a seguito di cooperazione amministrativa internazionale per l'accertamento di reati di natura tributaria concernenti gli stessi fatti, senza che sia necessario avviare apposita commissione rogatoria, salvo che non sia accertata la violazione dei diritti fondamentali riconosciuti dall'ordinamento costituzionale italiano.

³⁰³ Pertanto, alla luce delle statuizioni della Corte di Cassazione, l'art. 234 del c.p.p. rappresenta la norma di riferimento per ammettere la possibilità di far confluire nel fascicolo del dibattimento il processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza al termine di una verifica fiscale, nel quale sono confluite le risultanze estere ottenute mediante la mutua assistenza amministrativa.

RIFLESSIONI CONCLUSIVE

Il focus del presente elaborato è costituito dalla crescente attenzione, se non addirittura una vera e propria necessità, da parte della comunità internazionale sull'importanza di pensare, elaborare ed attuare forme e modalità di cooperazione idonei ad abbattere o ridurre sensibilmente fenomeni altamente lesivi delle prerogative erariali dei singoli Paesi attraverso forme di evasione e/o elusione internazionale.

Attraverso la ricognizione temporale dell'evoluzione normativa è stato possibile osservare i significativi e pregnanti passi in avanti che si sono ottenuti nel rafforzamento della trasparenza fiscale base essenziale di una vera cooperazione.

Le varie e innovative modifiche legislative che sono state evidenziate nella tesi dimostrano non solo una maggiore attenzione ai fenomeni di che trattasi ma anche, o soprattutto, danno prova di una collaborazione crescente tra le autorità fiscali, consapevoli che solo questa è la via per riuscire ad ottenere significativi risultati.

Nonostante siano stati registrati notevoli progressi, permangono sfide significative verso le quali occorrerà perseverare per far sì che costantemente e in maniera armonica si possa continuare a trovare efficaci soluzioni che tengano conto delle costanti innovazioni, anche di natura tecnologica, che aiutano gli evasori a superare o perlomeno a mitigare le soluzioni che le Autorità governative e le Organizzazioni Internazionali pongono in essere.

In una tale prospettiva, però, non bisogna trascurare gli ostacoli posti in essere dalla complessità delle norme, dalla diversità delle legislazioni nazionali e dall'esigenza di saper dosare la sovranità fiscale con gli obblighi di cooperazione internazionale.

Inoltre, limitazioni operative e differenze nella capacità amministrativa tra i Paesi membri talvolta minano l'efficacia della cooperazione.

Emerge, dunque, la necessità di una continua evoluzione legislativa che *in primis* semplifichi e armonizzi le procedure, ed in secondo luogo potenzi le infrastrutture e le competenze amministrative strumentali ad assicurare un'effettiva attuazione delle norme.

Consequente corollario è che l'Unione Europea, i suoi Stati membri e le altre Organizzazioni Internazionali portino avanti un processo di lavoro congiunto idoneo a far superare le discrepanze e rafforzino le reti di cooperazione, avvalendosi di qualsiasi strumento a disposizione, anche di tecnologie innovative basate sull'uso dell'Intelligenza Artificiale, in grado di rendere lo scambio di informazioni più rapido ed efficiente.

Tutto ciò nell'ambito di un confronto che non può prescindere dal tener conto dell'importanza del rispetto dei diritti fondamentali delle persone, quali la protezione dei dati personali e il diritto alla privacy, riuscendo per tale via a porre in essere un equilibrio il più sostenibile possibile tra efficacia della lotta all'evasione fiscale e tutela delle libertà individuali che dev'essere considerato un traguardo primario da raggiungere.

BIBLIOGRAFIA

- A&C – R. de Dir. Adm. Const. / *Belo Horizonte*, ano 20, n. 81, p. 11-53, jul./set. 2020
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2 edizione, 2002.
- ADONNINO, P. *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, n. 4, p. 705;
- AMATUCCI F., CORDEIRO GUERRA R., *L’elusione e l’evasione fiscale in ambito nazionale ed internazionale*, Roma, 2016.
- ANTONINI, M. e PIANTAVIGNA, P. “*Stabile organizzazione, i trattati fiscali si applicano solo nei casi di effettiva duplice tassazione*”, *Norme e Tributi Mese*, 1 giugno 2021, n. 6, p. 48-58.
- ANTONINI, M.; RONCA, P. *Country by Country Reporting: la Direttiva n. 2016/881/UE*. *Diritto bancario.it*, 2016, 7;
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, CEDAM, Padova, 2007.
- ARDITO, E., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, cit., 162.
- ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l’illegittimità originaria della lista Falciani?*, *Corr. Trib.*, 2012.
- Assemblea Parlamentare del Consiglio d'Europa, *Resolution 1573, Realising both economic growth and social protection in Europe in an era of globalisation*, 3 ottobre 2007.
- AVOLIO D., *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2021, pp. 2-3.
- BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, pp. 42-43.
- BAKER P., *Automatic Exchange of information - the arrival of a new international norm of taxation*, in *British Tax Review*, 2013, pp. 371 e ss..
- BAKER, P. *Automatic Exchange of information - the arrival of a new international norm of taxation*, in *British Tax Review*, 2013, pp. 371 e ss;
- BARASSI M., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Dizionario dir. pubbl.*, a cura di S. CASSESE, Milano, p. 1525 e ss..
- BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pp. 360 e ss.
- BUCCISANO A., *Assistenza amministrativa internazionale dall’accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013.

- BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, p. 676.
- BUCCISANO, A. *Assistenza amministrativa internazionale dall'accertamento alla riscossione dei tributi*, Bari, 2013.
- BUCCISANO, A. *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, p. 676.
- CAPOLUPO, S. *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, Corriere tributario, 2011, n. 21, IPSOA, p. 1761.
- CAPOLUPO, S. *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, Corriere tributario, 2011, n.21, IPSOA, p. 1761.
- CAPRISTANO CARDOSO, G., *Balancing Tax Transparency and Tax Certainty: Reporting Obligations for Unilateral Safe Harbours Under DAC 6*, pp. 691 – 701 at 700.
- CARBONE, M. –MANCAZZO, A., *Contrasto alla fiscalità internazionale aggressiva*, IPSOA, 2021.
- CARINCI, A. *Lista Falciani e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana*, in *Novità Fiscali*, 2012.
- Cassazione civile, Sez. V, Ordinanza (data ud. 17/12/2020) 04/02/2021, n. 2581.
- CAVELTI, L.U. *Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime: Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation*, in *World Tax Journal*, 2013, pp. 172 e ss.
- CAVELTI, L.U., *Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime: Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation*, in *World Tax Journal*, 2013, pp. 172 e ss..
- Circolare n. 20/2020 del II Reparto del Comando Generale della Guardia di Finanza, *Manuale operativo della cooperazione internazionale*, vol. II, cap. IV, pag. 62.
- Comando Generale della Guardia di Finanza - II Reparto Coordinamento Informativo e Relazioni Internazionali - Ufficio Cooperazione Internazionale e Rapporti con Enti Collaterali: *Manuale operativo della cooperazione internazionale - Volume II – Parte II*.
- CRUDO, G., *Dizionario di Economia e Finanza*, Enciclopedia Treccani, 2012.
- CUGUSI, I., *Le prove atipiche acquisite nell'interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, ARACNE, 2017.
- DIEPVENS, N. e DEBELVA, F., *The Evolution of the Exchange of Information in Direct Tax Matters: the Taxpayer's Rights under Pressure*, in *EC Tax Review*, n. 4, 2015, pp. 210 e ss..

- DIETRICH, M., *Germany – Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany*, *European Taxation*, Volume 60, No.2/3, 2020.
- DORIGO, S., *La Cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. Sacchetto, Torino, 2011, pp. 206-225.
- DRAGONETTI, A., PIACENTINI, V., *Manuale di fiscalità internazionale*, in *Ipsoa Manuali*, IX edizione.
- FALSITTA, G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, CEDAM Editore, Padova, 2023, p. 121.
- Fisco Oggi Decreto Fiscalità internazionale – 3 Prende forma la Global Minimum Tax del 05.01.2024.
- GARBARINO, C. – TURINA, A. *Trasparenza e scambio di informazioni nell’ambito del Global Forum Ocse*, in *Fiscalità e commercio internaz.*, n. 10, 2011, p. 32 ss.
- GARCÌA PRATS, F.A., e MELIS G., *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, in *Diritto e processo tributario*, Napoli, 2015, 2, p. 293.
- GERZOVA, L. e POPA, O., *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*, in *European Taxation, Special Issue*, Settembre 2013, p.423 e ss..
- GRILLI, S. e BARBA, S., *DAC 6: analisi degli elementi distintivi alla luce dei primi chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate*, *Rivista della Guardia di Finanza* – n. 5 del 2021, pagg. 1226-1239.
- HELMINEN, M., *The Nordic Multilateral Tax Treaty as a Model for a Multilateral EU Tax Treaty*, Amsterdam, 2014.
- LA ROSA, E., *Brexit: l’applicazione della DAC 6 nel Regno Unito*, in *2duerighe, sez. speciale fisco e tasse*, 22 gennaio 2021.
- LATINI, S. DAC 8, via libera del Consiglio dell’UE, 20 ottobre 2023, consultabile al sito web: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/notizie-flash/articolo/dac-8-via-libera-del-consiglio-dellue>.
- LOYENS & LOEFF, *The Dutch implementation of the Mandatory Disclosure Directive – Part 1*, Novembre 2021.
- MARINO, G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.* n. 44, 2009, pp. 3600-3607.
- MARZANO, M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, cit., in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019.
- MASTELLONE, P., *La cooperazione fiscale internazionale nello scambio di informazioni*, in *Dir. trib. intern.*, Istituzioni, di R.C. GUERRA, CEDAM, 2012, pp. 253 ss..

MATTSON, N., *Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? Comments with Reflection to the Nordic Experience*, in Intertax, 2000, pagg. 2012 ss..

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Cap. VIII - *Le fonti europee ed internazionali del diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2020, p. 155 e ss..

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2021, pp. 127-128.),

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2021, pp. 120-121.

MELIS, G. *Manuale di diritto tributario*, Cap. VIII - *Le fonti europee ed internazionali del diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2020, p. 155 e ss.

MELIS, G., *Dal ruling internazionale alla cooperative compliance: una lettura di sistema del fisco "su misura"*, in *Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio*, a Cura di Valeria Mastroiacovo e Giuseppe Melis, pag. 208.

Notiziario della Scuola di Polizia Economico-Finanziaria della Guardia di Finanza, n. 4/2021, pag. 686.

Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza, n.4/2015, p. 521.

Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza, n. 4/2015, p. 523.

Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza, n.4/2021, p. 674.

OCSE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, cit, 2014, punto 6, p. 11.

OWENS, J. *Tax Administration in the New Millenium*, in Intertax, vol 30, n. 4, pp. 125-130

PANAYI, C.H.J.I. *Current trends on Automatic Exchange of Information*, School of Accountancy Research Paper series, Vol. 4, n. 2, (2016).

PERSANO, F., *La Cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Giappichelli ed., Torino, 2006, pp.62-66.

PHILIPPE D-E. & YÜKSEL E., *Belgium - Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC 6 in Belgium*, *European Taxation*, Volume 60, No.4, 2020.

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.

PISTONE, P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, per *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2016.

POLLARI N., *Analisi ragionata del sistema tributario italiano*, Editore Studium, 2018.

POLLARI, N. *Economia e sicurezza nazionale: obiettivo di un moderno Servizio di intelligence*, in *GNOSIS Rivista italiana di intelligence*, 2001.

POLLARI, N. NOTA, S. *Percorsi di fiscalità internazionale*, Roma, 2019, p. 321-322.

POLLARI, N., *Economia e sicurezza nazionale: obiettivo di un moderno Servizio di intelligence*, in GNOSIS Rivista italiana di intelligence, 2001.

POLLARI, N., *Elementi di Diritto Tributario dell'Unione Europea*, STUDIUM srl, 2022.

POLLARI, N., La globalizzazione dell'economia e dei presupposti impositivi, in Rivista della Guardia di finanza, 2001.

POLLARI, N., *Lezioni di diritto tributario internazionale*, Roma, Laurus Robuffo editore, 2013.

POLLARI, N., *Manuale di Diritto Tributario*, Roma, Laurus Robuffo editore, 2020.

POLLARI, N., NOTA S., *Percorsi di fiscalità internazionale*, Aracne Editrice, Roma, 2019.

ROMANO, C. e BORRELLI, A. *Il Country-by-Country Reporting: perimetro, obbligo di local filing e alternative disponibili*, in Corriere Tributario, n. 12 del 2017, pag. 917.

ROMANO, C. e SENCAR, D. *Country-by-Country Reporting: origini, contenuti e prospettive*, in Corriere Tributario, n. 11 del 2016, pag. 821. Degli stessi autori, *Country-by-Country Reporting: versante normativo nazionale*, in Corriere Tributario, n. 16 del 2016, pag. 1201.

ROMANO, C. e SENCAR, D., *Country-by-Country Reporting: origini, contenuti e prospettive*, in Corriere Tributario, n. 11 del 2016, pag. 821.

SACCHETTO, C. *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, in Enc. Dir., Annali I, Milano, 2007, p. 537.

SACCHETTO, C. *La cooperazione fiscale internazionale. In particolare, lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione – Prolusione ai Corsi dell'Accademia della Guardia di finanza*, 2008.

SACCHETTO, C., *Diritto tributario (Convenzioni internazionali)*, in Enc. Dir., Annali I, Milano, 2007, p. 537.

SACCHETTO, C., *La cooperazione fiscale internazionale. In particolare, lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione*, in Rivista della Guardia di Finanza, n. 2, 2008, p. 208 ss..

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.

SANDALO, A., TOMASSINI, A., *Gran Bretagna pronta a sfilarsi dagli obblighi della direttiva Dac 6*, in Il Sole 24 Ore, Norme e Tributi Plus Fisco, 07 gennaio 2021.

SAPONARO, F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017, p. 235 ss..

SAPONARO, F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, Tangram Edizioni Scientifiche, 2012, p. 107.

SCUOLA DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA della Guardia di Finanza, 50° Corso Superiore di Polizia Economico-Finanziaria, *Lo scambio di informazioni in ambito UE: l'evoluzione delle direttive sulla cooperazione amministrativa in materia di imposte dirette*, in Legislazione a tutela delle entrate. Profili Internazionali, 2022.

SCUOLA DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA della Guardia di Finanza, *Notiziario della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, n. 4/2015.

SCUOLA DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA della Guardia di Finanza, 47° Corso Superiore di Polizia Economico-Finanziaria, *Lo scambio di informazioni in materia fiscale: quadro di situazione e prospettive evolutive*, in Legislazione a tutela delle entrate. Profili Internazionali, 2019.

SCUOLA DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA della Guardia di Finanza, 24° Corso di Qualificazione “Investigatore economico-finanziario”, *La cooperazione internazionale in materia di contrasto all'evasione, all'elusione ed alle frodi fiscali*, 2021.

SCUOLA DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA della Guardia di Finanza, *Notiziario della Scuola di Polizia Economico-Finanziaria della Guardia di Finanza*, n. 4/2021.

SCUOLA DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA della Guardia di Finanza, 50° Corso Superiore di Polizia Economico-Finanziaria, *Lo scambio di informazioni in ambito UE: l'evoluzione delle direttive sulla cooperazione amministrativa in materia di imposte dirette*, in Legislazione a tutela delle entrate. Profili Internazionali, 2022.

SCUOLA DI POLIZIA ECONOMICO-FINANZIARIA della Guardia di Finanza, 50° Corso Superiore di Polizia Economico-Finanziaria, *Gli strumenti di cooperazione internazionale “rafforzata” in materia fiscale*, in Cooperazione amministrativa e giudiziaria internazionale, 2023.

SERINO, M. *Scambio di informazioni e paradisi fiscali – Questioni aperte*, in *il Fisco*, n. 19, 2010, p. 2963 ss.

TESAURO, F., *Invalidità dei provvedimenti impositivi e accertamento*, in *Rass. Trib.*, 1023.

TINELLI, G. *Istituzioni di diritto tributario. Il sistema dei tributi.*, 2018, pag. 272 ss..

VALENTE, P. – ALAGNA, C. – MATTIA, S. (a cura di), *Controversie internazionali*, Milano, 2013, p. 274.

VALENTE, P., *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Milano, 2016, pp. 1189 ss.; VALENTE, P., *Elusione Fiscale Internazionale*, Milano, 2014, p. 2976 ss.;

VALENTE, P., *Cooperazione fiscale internazionale: gli sviluppi in tema di scambio di informazioni*, in *La gestione straordinaria delle imprese* 2/2018, *Dottrina Eutekne*, pp. 95 ss.

VALENTE, P., *Elusione Fiscale Internazionale*, Milano, 2014, p. 2976 ss..

VALENTE, P., *Lo scambio automatico obbligatorio di informazioni si estende ai tax ruling: il D.Lgs. n. 32/2017*, Strum. finanz. fisc., 30, 2017, p. 91 ss..

VALENTE, P., RIZZARDI, R., CONSIGLIO, P., MATTIA, S., *Interpello internazionale. Modelli di tax compliance preventiva*, Milano, 2017, p. 235 ss..

VALENTE, P., VINCIGUERRA, L., *Scambio di informazioni: profili applicativi nelle verifiche*, Milano, 2013, p. 165 ss.

WESTERBURGEN, W.B. Ways and Means to Improve European and Wider International Cooperation against Tax Evasion and Avoidance, in Recommendation, 1980, pagg. 139 ss.

SITOGRAFIA

A&C – R. de Dir. Adm. Const. / *Belo Horizonte*, ano 20, n. 81, p. 11-53, jul./set. 2020, consultabile al sito: [file:///C:/Users/N195061/Downloads/admin-1.+Fabio+Saponaro%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/N195061/Downloads/admin-1.+Fabio+Saponaro%20(1).pdf)

DI MURO, G. Eurofisc, un progetto ad hoc per la lotta alle frodi fiscali, 07 ottobre 2008, consultabile al sito web: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/articolo/eurofisc-progetto-ad-hoc-lotta-alle-frodi-fiscali>

FERRONI, B. *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6*, *Il fisco*, 42/2019, 4.044 ss., consultabile al link: https://miccinesi.com/wp-content/uploads/2020/06/FISCO_00135037_2019_42_4044_diritto_recepimento.pdf

GARUFI S., *Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behaviour a Violation of International Law?*, in *Legal Studies and Research Paper Series* n. 2355679 del 13 Novembre 2013, Università Commerciale Luigi Bocconi, consultabile al sito: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2355679

GOODING R., HAMMAL D., HAYER S., *Local implementation of the EU's 'DAC 6'*, *Tax Journal*, 20 Marzo 2020, consultabile al sito: <https://thesuite.pwc.com/media/11094/eu-mdr-local-variations.pdf>

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_cooperation/fiscalis_programme/fiscalis_2020/index_en.htm.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:191:0002:0003:IT:PDF>.

<http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36648057.pdf>; Manuale sull'attuazione delle disposizioni in materia di scambio di informazioni a fini fiscali approvato dal Comitato per gli Affari Fiscali dell'O.C.S.E. il 23 gennaio 2006 – Modulo 5 sulla conduzione delle verifiche simultanee.

https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/schede/istanze/inclusione-archivio-vies/scheda-info-partite-iva_intra .

https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/2015/11/esma-2014-298_guidelines_on_cooperation_arrangements_and_information_exchange_it_tra.pdf .

<https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/>

<https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/organizzazioni-internazionali/onu/> .

<https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/organizzazioni-internazionali/organizzazioni-regionali/ciat/>

<https://www.ilcommercialistaonline.it/iscrizione-vies/>.

<https://www.oecd.org/apropositodi/>

<https://www.oecd.org/apropositodi/> .

<https://www.wallstreetitalia.com/global-minimum-tax-da-gennaio-2024-operativa-anche-in-Italia/>. Pubblicato 2 Gennaio 2024 Aggiornato 3 Gennaio 2024.

KPMG, April 2021: Approval of the legislation and guidelines completing the transposition of DAC 6 in Spain, May 2021, p. 3, consultabile al sito:

<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2021/02/eu-mandatory-disclosure-rules-dac6-transposition-and-reporting-overview.pdf>

LATINI S., *DAC 8, via libera del Consiglio dell'UE*, 20 ottobre 2023, consultabile al sito web:

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/dal-mondo/notizie-flash/articolo/dac-8-via-libera-del-consiglio-dellue>

MARZO G., *Lista Falciani: dubbi di utilizzabilità tributaria*, 19 dicembre 2011, consultabile al sito web: <https://www.altalex.com/documents/news/2011/12/27/lista-falciani-dubbi-di-utilizzabilita-tributaria> 139

PRESS OFFICE - GENERAL SECRETARIAT OF THE COUNCIL OF THE EU, *Il Consiglio adotta una direttiva per rafforzare la cooperazione tra le autorità fiscali nazionali (DAC 8)*, 17 ottobre 2023, consultabile al sito web: <https://www.consilium.europa.eu/it/press/press-releases/2023/10/17/council-adopts-directive-to-boost-cooperation-between-national-taxation-authorities-dac8/>

RIZZI M., *A Dubai l'italiano è di casa*, 04 maggio 2022, consultabile al sito web:

<https://www.italiaoggi.it/news/a-dubai-l-italiano-e-di-casa-2561289>

ROSSI L. - MASSAROTTO S., *DAC 6 e meccanismi transfrontalieri: spunti critici sulla Circolare dell'Agenzia delle Entrate*, 25 febbraio 2021, consultabile al sito:

<https://www.dirittobancario.it/art/dac6-e-meccanismi-transfrontalieri-spunti-critici-sulla-circolare-dell-agenzia-delle-entrate/>

SERVIDIO S., *Lista Pessina: ok all'utilizzo in sede di accertamento fiscale*, 07 settembre 2015, consultabile al sito web: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/lista-pessina-ok-allutilizzo-sede-accertamento-fiscale>

VILLANI M., PANSARDI I., *Legittimo l'utilizzo dei dati contenuti nella lista Falciani*, 05 maggio 2015, consultabile al sito web: https://studiotributariovillani.it/public/ins_novita/docnovita/legittimo-utilizzo-dati-lista-falciani_villani-pansardi_05-05-15.pdf

RINGRAZIAMENTI

Desidero iniziare ringraziando il Professor Giuseppe Melis per la preziosa guida della stesura di questa tesi e per l'attenzione che ha dedicato al mio lavoro.

Nel cammino della vita ho sempre pensato che avere al mio fianco le persone giuste fosse la chiave per un'esistenza serena e soddisfacente. Le difficoltà di tutti i giorni diventano in effetti marginali quando si può contare su affetti ed amicizie come quelle che mi circondano. Sono estremamente fortunato, perché nonostante la vita cambi tanto e spesso, mi trovo sempre in qualche modo ad avere il cuore pieno di amore per voi, tutti voi a cui dedico queste righe. Che bello camminare con voi.

Ringrazio la mia famiglia.

Ringrazio mia Madre e mio Padre per l'amore e la pazienza, per avermi insegnato il rispetto e il valore del lavoro e dell'impegno. Grazie per non aver mai rinunciato a fare quello che era giusto per me, per non avermi mai lasciato solo e per avermi sempre dato una svegliata quando serviva.

Ringrazio mio fratello Giorgio per essere il punto saldo della mia vita. Sono grato per la tua intelligenza, che è sempre subentrata quando la mia era in vacanza, e per la tua attenzione nei miei confronti, per l'ascolto e per i consigli, per esserci sempre ovunque noi siamo.

Ringrazio Nonna Gioconda per la vita che ha dedicato a tutti noi. Il Signore ha deciso che avresti assistito alla mia laurea dalla poltrona migliore, con la vista migliore. Oggi, so che il tuo è l'abbraccio più forte, quello di una vita di amore infinito. Quanto sono grato di essere stato tuo nipote lo so solo io, quante volte sei nelle mie preghiere lo sai solo tu. A te va questa tesi e a te dedico il mio percorso. Confidente che il Padre ti abbia accolto al proprio fianco, so che sei sempre con me. Mi manchi. Grazie di tutto.

Ringrazio Nonno Totò, da cui ho ereditato la curiosità. Sei l'esempio di tutto quello che un uomo dovrebbe essere. La cura con cui mi spiegavi le cose da bambino la ricordo con gioia e tenerezza. La tua saggezza, conoscenza e il valore della famiglia restano una parte importante di me.

Ringrazio Nonna Anna per l'instancabile fiducia nei miei confronti e per avere sempre pregato per me. Grazie per averci sempre messi al primo posto, da bambini come da grandi. La tua cura ha riempito le mie estati, i tuoi incoraggiamenti e il tuo amore hanno riempito il mio cuore.

Ringrazio Nonno Piero, da cui eredito il carattere. Ti ringrazio per essere il primo che ha sempre creduto in me in ogni occasione, per aver sempre detto che ce l'avrei fatta a prescindere dall'ostacolo. E grazie per l'ironia, senza cui la vita sarebbe estremamente noiosa.

Ringrazio i miei zii e i miei cugini. Nonostante siamo tutti sparsi per l'Italia e nonostante nessuno di voi sappia parlare una parola di Romano, la vostra presenza resta fondamentale per me.

Ringrazio Sydney per aver reso la mia vita piena. Piena di sorprese, piena di avventura, piena di amore. Grazie per essere la mia sicurezza. Grazie per la tua intelligenza, per la tua empatia, per il tuo sorriso contagioso. Nonostante il nostro sia il cammino più lungo e difficile di tutti, è bellissimo percorrerlo insieme. Ti amo.

Thank you for your beautiful family, who I dearly love. I'm thankful for everything we've done and everything we'll do together. And thank you Zeus and Millie for being two really good citizens (both of you!).

Ringrazio i miei amici di Santa Caterina, che sono veramente tanti e veramente tutti importanti. Un ringraziamento speciale per Filippo, con cui ho trascorso le parti più belle della mia vita.

Ringrazio Didie, Francesco (tutti e due), Federico, Andrea, Adriano, Nicolò e tutti gli amici del Giulio Cesare.

Ringrazio Francesco, Paolo, Giorgia e tutti gli amici che ho incontrato nel mio percorso universitario. Ognuno di voi è stato parte di questi 5 anni, lasciando traccia nel mio cuore e facendomi crescere un po' di più.

Ringrazio Michele, Filippo, Livio, Antonio ed Alessandro per essere stati di importanza fondamentale. Non solo perché rispondere alle vostre costanti minacce di querele ed accuse di disoccupazione e nullafacenza mi ha costruito il carattere, ma soprattutto perché siete degli amici fantastici, veri ed imprescindibili per me.

Thank you to my Erasmus friends, way too many to list, for changing my life during the most amazing time of my existence. Un ringraziamento particolare a Philip, Elena, Mattia, Sofia e Hanna, per essere diventati degli amici fraterni.

To Sofia and Diana, for the freedom of Ukraine and of all its brave people.

Ringrazio Simone e Raul, con cui spero di non smettere mai più di correre.