



**Università  
degli Studi  
di Ferrara**

**DOTTORATO DI RICERCA IN  
"DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA E ORDINAMENTI  
NAZIONALI"**

**CICLO XXXVIII**

**COORDINATORE Prof. Giovanni De Cristofaro**

**DAC 7: la nuova Fiscalità europea delle  
Piattaforme digitali**

**Settore Scientifico Disciplinare IUS\12**

**Dottoranda**

**Dott.ssa Valentina Passadore**

*(firma)*

**Tutore**

**Prof. Marco Greggi**

*(firma)*

**Anni 2022/2025**





*A Odette*

### ***Ringraziamenti***

Non capita spesso di avere uno spazio in cui poter esprimere i propri ringraziamenti per cui coglierò l'occasione anzitutto per ringraziare il Prof. Marco Greggi. La sua guida illuminata, la sua inesauribile disponibilità e, soprattutto, la fiducia accordatami, sono state la bussola che ha orientato il mio lavoro. Le sue osservazioni critiche e i suoi stimoli costanti mi hanno spinto a superare i miei limiti.

Un ringraziamento particolare va all'Università, al Collegio dei docenti del Corso di Dottorato per i preziosi consigli.

Non posso poi non ringraziare i colleghi di dottorato per le innumerevoli discussioni, i caffè rigeneranti e la solidarietà che hanno reso le sfide più leggere.

Ma il ringraziamento più intimo è riservato alla mia famiglia per avermi insegnato il valore del sacrificio e per avermi dato le radici da cui ho tratto la forza di spiccare il volo. A Odette per aver colorato le giornate più grigie con la tua gioia.

Senza di voi, questa pagina sarebbe rimasta bianca.

***Grazie di cuore***



# DAC 7: la nuova Fiscalità europea delle Piattaforme digitali

## Indice

|                                                                                                            |           |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Introduzione</b>                                                                                        | <b>5</b>  |
| <b>Capitolo 1. La cooperazione amministrativa in ambito fiscale</b>                                        | <b>10</b> |
| <b>Premessa</b>                                                                                            | <b>10</b> |
| 1.1 La cooperazione internazionale                                                                         | 11        |
| 1.2 Le origini della cooperazione internazionale                                                           | 13        |
| 1.3 Gli strumenti convenzionali atti allo scambio di informazioni                                          | 21        |
| 1.3.1 Il Modello OCSE                                                                                      | 22        |
| 1.3.2 Le tipologie di scambio di informazioni                                                              | 24        |
| 1.3.3 I limiti allo scambio di informazioni                                                                | 26        |
| 1.3.3.1 La prevedibile rilevanza e il divieto di “ <i>fishing expedition</i> ”                             | 28        |
| 1.3.3.2 I principi di reciprocità ed equivalenza                                                           | 30        |
| 1.3.3.3 I segreti                                                                                          | 32        |
| 1.3.3.4 L’ordine pubblico                                                                                  | 34        |
| 1.4 I TIEAs                                                                                                | 34        |
| 1.5 La MAAT                                                                                                | 35        |
| 1.6 La normativa FACTA                                                                                     | 38        |
| 1.7 Lo scambio automatico come nuovo standard                                                              | 41        |
| 1.7.1 Il CRS                                                                                               | 42        |
| 1.8 Gli strumenti europei atti a realizzare la cooperazione internazionale                                 | 44        |
| 1.8.1 La nascita dello scambio di informazioni nell’Unione europea                                         | 45        |
| <b>Capitolo 2. Lo scambio d’informazioni: modalità attuative ed evoluzioni</b>                             | <b>49</b> |
| <b>Premessa</b>                                                                                            | <b>49</b> |
| 2.1 I primi passi della cooperazione amministrativa nel settore fiscale: la Direttiva 2011/16/UE cd. DAC-1 | 52        |
| 2.1.2 La DAC-1: Il “Restyling” dello Scambio di Informazioni                                               | 56        |
| 2.1.3 DAC-1- Scambio di informazioni con i paesi terzi                                                     | 60        |
| 2.1.4 DAC-1 e le altre forme di collaborazione                                                             | 61        |
| 2.2 La Direttiva 2014/107/UE cd. DAC-2: lo scambio automatico di informazioni finanziarie                  | 63        |

|                                                                 |                                                                                                                                                              |            |
|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 2.3                                                             | La Direttiva 2011/16/UE cd. DAC-3: la trasparenza sui ruling Fiscali e Prezzi di Trasferimento-----                                                          | 65         |
| 2.4                                                             | La Direttiva 2016/881 UE cd. DAC-4: la rendicontazione paese per paese----                                                                                   | 68         |
| 2.5                                                             | La Direttiva 2016/2258/UE cd. DAC-5: l’antiriciclaggio-----                                                                                                  | 71         |
| 2.6                                                             | L’efficacia del sistema di scambio dell’UE: l’audit della Corte dei conti-----                                                                               | 72         |
| 2.7                                                             | La direttiva UE 2018/822 cd. DAC-6 : l’obbligo di segnalazione dei meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva-----      | 75         |
| 2.7.1                                                           | DAC-6: ambito applicativo-----                                                                                                                               | 78         |
| 2.8                                                             | Il fenomeno dell’economia digitale e la necessità di una regolamentazione: la Direttiva 2021/514/UE la cd. DAC-7-----                                        | 81         |
| 2.8.1                                                           | La DAC-7: ambito applicativo-----                                                                                                                            | 86         |
| 2.8.2                                                           | DAC-7: l’obbligo di comunicazione oltre i confini UE-----                                                                                                    | 88         |
| 2.8.3                                                           | Conseguenze per i gestori di piattaforme e i venditori non collaborativi-----                                                                                | 89         |
| 2.8.4                                                           | DAC-7: ambito impositivo-----                                                                                                                                | 91         |
| 2.8.4.1                                                         | La VIDA-VAT in the Digital Age-----                                                                                                                          | 92         |
| 2.8.5                                                           | La DAC-7 e gli strumenti per favorire la cooperazione amministrativa-----                                                                                    | 93         |
| 2.8.6                                                           | La DAC-7: il recepimento in Italia-----                                                                                                                      | 98         |
| 2.8.7                                                           | Attuazione DAC-7 in Spagna-----                                                                                                                              | 104        |
| 2.8.8                                                           | Attuazione a Malta-----                                                                                                                                      | 105        |
| 2.9                                                             | Direttive DAC-8 e DAC-9: Scambio automatico di informazioni (Criptovalute/E-money) e Cooperazione fiscale (Imposizione minima effettiva per le società)----- | 105        |
| <b>Capitolo 3. le vulnerabilità normative e sistemiche-----</b> |                                                                                                                                                              | <b>109</b> |
| <b>Premessa-----</b>                                            |                                                                                                                                                              | <b>109</b> |
| 3.1                                                             | DAC-7 aspetti problematici normativi -----                                                                                                                   | 112        |
| 3.2                                                             | Questioni aperte legate alle piattaforme digitali-----                                                                                                       | 117        |
| 3.3                                                             | Le implicazioni per i venditori-----                                                                                                                         | 126        |
| 3.4                                                             | Diritti fondamentali e soggettività passiva “ibrida”: profili controversi-----                                                                               | 130        |
| 3.4.1                                                           | Diritti fondamentali del contribuente excursus storico-----                                                                                                  | 131        |
| 3.4.2                                                           | I diritti del contribuente europeo-----                                                                                                                      | 135        |
| 3.4.2.1                                                         | Il diritto al contraddittorio-----                                                                                                                           | 138        |
| 3.5                                                             | La necessaria di una Carta Europea dei Diritti del Contribuente-----                                                                                         | 145        |
| <b>Conclusioni-----</b>                                         |                                                                                                                                                              | <b>148</b> |
| <b>Bibliografia-----</b>                                        |                                                                                                                                                              | <b>152</b> |





## ***Introduzione***

Il presente studio, realizzato anche nell'ambito del progetto "*Tributación de las plataformas digitales: retos ante un nuevo paradigma*", è stato elaborato in concomitanza con l'introduzione della Direttiva 2021/514/UE la c.d. DAC-7. Coerentemente con gli obiettivi che essa persegue, la ricerca si propone una rigorosa analisi delle dinamiche normative che hanno determinato l'adozione di tale disposizione, esaminandone la struttura, il ruolo – del tutto peculiare – assegnato alle piattaforme digitali e le conseguenti implicazioni giuridiche e dogmatiche.

La profonda metamorfosi che ha ridefinito il quadro della fiscalità internazionale e dell'Unione Europea nell'ultima decade è indissolubilmente legata all'avvento e al progressivo consolidamento delle piattaforme digitali. Queste entità, quali facilitatori di transazioni e scambi di beni e servizi, hanno assunto un ruolo centrale nel mercato globale, ponendosi come fattori principali di sfida strutturale ai paradigmi tributari tradizionali e introducendo esigenze ineludibili di tutela dell'interesse erariale.

La loro capacità di operare oltre i confini giuridici degli Stati e di intermediare flussi economici su scala globale ha reso evidente l'insufficienza dei modelli impositivi concepiti per un'economia "materiale" basati principalmente sulla territorialità o sulla stabile organizzazione.

La smaterializzazione delle transazioni e la loro intrinseca transnazionalità hanno determinato l'insorgenza di significative "zone d'ombra" nell'applicazione delle norme impositive, agevolando fenomeni di elusione e di evasione fiscale.

La dimensione transfrontaliera dei servizi veicolati dai gestori di piattaforme e la conseguente frammentazione del reddito hanno creato un contesto di asimmetria informativa che ha ostacolato la rintracciabilità e l'identificazione dei fatti generatori dell'obbligazione tributaria da parte delle Amministrazioni finanziarie nazionali.

Per affrontare tali sfide, è stata elaborata una strategia in due momenti: dapprima a livello internazionale, con l'elaborazione da parte dell'OCSE delle *Model Rules for Reporting by Platform Operators* (c.d. MRDP). Successivamente, l'azione vincolante dell'Unione Europea ha trasposto tali raccomandazioni in un'azione concreta, optando per un approccio cooperativo fondato sulla trasparenza fiscale, culminata nell'adozione della Direttiva 2021/514/UE.

La disposizione segna un punto di svolta nella cooperazione amministrativa transfrontaliera, poiché non si limita a un aggiornamento procedurale, ma sposta il *focus* normativo dai profitti delle piattaforme ai redditi percepiti dai venditori attivi nelle stesse. Essa opera una trasformazione concettuale di rilievo, innalzando i gestori dei portali al

ruolo di collaboratori delle Amministrazioni finanziarie facendoli divenire una sorta di *longa manus* dell'amministrazione stessa.

L'Articolo 8 *bis quater* DAC-7 impone, infatti, ad essi l'obbligo di identificare i venditori, raccogliere informazioni puntuali sulla loro identità, residenza fiscale e corrispettivi percepiti, per comunicarle successivamente all'autorità fiscale competente, garantendo lo scambio automatico di tali dati.

Questa imposizione specifica costituisce la risposta più avanzata all'esigenza di superare l'asimmetria informativa, rappresentando il corollario di una mutazione strutturale che investe i fondamenti stessi del diritto tributario nell'era digitale.

La Direttiva 2021/514/UE incarna la cristallizzazione normativa della necessità di riaffermare l'effettività del prelievo in un'economia senza confini, proiettando il sistema fiscale europeo verso una concezione multilivello della fiscalità in cui la trasparenza e la collaborazione strutturata sono elementi cardinali.

È in virtù di tale premessa che si rende necessario inquadrare la disposizione in una prospettiva storica e sistemica, analizzando le conseguenze derivanti dal nuovo ruolo assegnato alle piattaforme. Pertanto, l'elaborato è stato strutturato in una progressione logica di tre capitoli.

Il primo ricostruisce lo sviluppo della cooperazione amministrativa fiscale in prospettiva storica e sistematica: ciò si rende necessario per comprendere il contesto nel quale la direttiva DAC-7 viene calata e dunque per inquadrarne correttamente l'ambito applicativo. Muovendo dalle prime convenzioni bilaterali ottocentesche, si analizza l'approdo alla disciplina multilaterale dell'OCSE, con il suo Modello di Convenzione e poi la Convenzione multilaterale (MLI), nonché la soft law dell'Organizzazione, che ha progressivamente fissato standard globali.

Vengono esaminati inoltre, i principi cardine che regolano lo scambio di informazioni ossia la prevedibile pertinenza, reciprocità, riservatezza, specialità e i relativi riflessi sugli ordinamenti nazionali, con particolare riguardo quello italiano.

Particolare attenzione è dedicata al superamento del principio di territorialità tradizionalmente inteso, in favore di un approccio basato sulla collaborazione internazionale e su criteri di collegamento più ampi, come la tassazione mondiale (o *Worldwide Taxation*) e l'attenzione ai redditi ovunque prodotti, resa inevitabile dalla globalizzazione dei mercati e dalla crescente interconnessione economica, che hanno imposto forme di collaborazione strutturata tra Stati, anche in funzione del contrasto ai fenomeni di erosione della base imponibile e profit shifting.

Il secondo capitolo affronta l'evoluzione del diritto unionale in materia di cooperazione amministrativa, con un'analisi dettagliata delle *Directives on Administrative Cooperation* cd. "DAC", dalla DAC-1 alla DAC-9 illustrandone le ragioni e le finalità nel quadro di un rafforzamento al contrasto di forme di pianificazione fiscale aggressiva o di evasione d'imposta.

La trattazione evidenzierà come, a partire dalla Direttiva 2011/16/UE, il legislatore europeo abbia progressivamente ampliato l'ambito soggettivo e oggettivo degli obblighi di comunicazione, passando da un sistema fondato sullo scambio su richiesta a un modello incentrato sullo scambio automatico di informazioni.

Particolare rilievo è attribuito alla DAC-2, con cui l'Unione ha recepito il Common Reporting Standard cd. "CRS" dell'OCSE, consolidando la convergenza tra disciplina unionale e standard internazionali; alla DAC-6, che ha introdotto un inedito obbligo di disclosure preventiva in capo agli intermediari fiscali, configurando una responsabilità dichiarativa a carico di detti soggetti non direttamente titolari della capacità contributiva; e infine appunto alla DAC-7, che ha esteso l'obbligo di comunicazione ai gestori di piattaforme digitali, segnando un ampliamento significativo della soggettività passiva del rapporto tributario.

Tale evoluzione dimostrerà come l'Unione europea si sia progressivamente avvicinata a una concezione multilivello della fiscalità, nella quale la cooperazione amministrativa diviene lo strumento primario per fronteggiare le asimmetrie informative generate dall'economia digitale.

Il terzo capitolo è dedicato a un'analisi approfondita della DAC-7, indagata criticamente alla luce dei nuovi obblighi che introduce e alla responsabilizzazione dei soggetti gestori di piattaforma, nonché da ultimo al rapporto con i diritti fondamentali del contribuente e alle libertà fondamentali comunque salvaguardate dal diritto unionale.

La direttiva si caratterizza per l'imposizione di obblighi dettagliati di raccolta, verifica e trasmissione di dati a carico delle piattaforme, obblighi che assumono un carattere "ibrido" poiché rilevanti sia per le imposte dirette sia per l'IVA.

Ciò determina un duplice effetto: da un lato, un significativo rafforzamento della cooperazione fiscale tra Stati membri, con l'obiettivo di ridurre fenomeni evasivi ed elusivi; dall'altro, l'emersione di problematiche sostanziali e procedurali, connesse alla compressione di principi fondamentali quali la proporzionalità, la neutralità, la certezza del diritto e la non discriminazione.

La tesi approfondisce infine la nozione di soggettività passiva, che investe le piattaforme e gli intermediari di funzioni ausiliarie tipiche dell'Amministrazione finanziaria, e il

conseguente problema dell'estensione a tali soggetti delle garanzie tradizionalmente riconosciute al contribuente.

Lo studio ha dimostrato come l'introduzione della Direttiva 2021/514/UE rappresenti la cristallizzazione normativa della necessità di superare l'asimmetria informativa che l'economia delle piattaforme ha intrinsecamente generato, agendo come *extrema ratio* sistemica in un contesto di transnazionalità e smaterializzazione del reddito.



## Capitolo 1. La cooperazione amministrativa in ambito fiscale

### *Premessa*

La nascita e la successiva affermazione delle piattaforme digitali costituisce uno dei fenomeni più significativi e destabilizzanti dell'economia contemporanea, capace di incidere in profondità non soltanto sulle dinamiche produttive e distributive, ma anche sulle fondamenta giuridiche dell'imposizione fiscale nazionale e sovranazionale.

I portali on line, grazie alla loro capacità di operare oltre i confini giuridici degli Stati, di intermediare flussi di dati, beni e servizi su scala globale e di estrarre valore economico dalle interazioni digitali degli utenti, hanno reso evidente l'insufficienza dei modelli impositivi concepiti per un'"economia materiale". Ciò ha contribuito a scaturire una profonda crisi dei sistemi fiscali nazionali e sovranazionali chiamati a confrontarsi con fenomeni internazionali di erosione delle basi imponibili, trasferimento artificioso dei profitti verso giurisdizioni a fiscalità privilegiata e incertezza nell'individuazione della giurisdizione impositiva<sup>1</sup>.

Dinanzi a tali problematiche, l'OCSE prima e l'Unione Europea poi, hanno progressivamente riconosciuto l'impossibilità di affrontare tali sfide mediante interventi unilaterali o soluzioni frammentarie, poiché la natura transnazionale delle piattaforme e i loro modelli di creazione del valore difficilmente inquadrabili nei tradizionali e consolidati schemi aziendali, impongono una risposta coordinata e multilivello.

La scelta operata dall'UE non è stata quella di tassare direttamente i ricavi delle stesse, come prefigurato dalla proposta di Direttiva sui Servizi Digitali c.d. DST<sup>2</sup> (dibattito, in Italia, ancora in evoluzione<sup>3</sup>) ma l'Unione ha optato per una via cooperativa e strutturata,

---

<sup>1</sup> HONGLER P. PISTONE P., *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy*, Research Papers WU International Taxation Research Paper Series, n. 2015-15, in Working paper, 20 January 2015, IBFD.

<sup>2</sup> Nel marzo 2018, la Commissione Europea ha presentato una Proposta di Direttiva del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sui servizi digitali (COM(2018)148 final). La proposta che prevedeva un'aliquota fissa del 3% sui ricavi derivanti da specifici servizi digitali per imprese cd. Big tech con ricavi globali non inferiori a 750 milioni di euro nell'anno solare precedente, non è mai stata adottata a causa dell'opposizione di alcuni Stati membri (come Irlanda e Lussemburgo) che temevano un impatto negativo sui loro modelli fiscali. Alcuni stati inclusa l'Italia hanno, data l'impossibilità di raggiungere un accordo a livello UE su una Web Tax comune hanno deciso di agire unilateralmente introducendo le proprie imposte sui servizi digitali (ISD/Web Tax) nazionali (come l'Italia ha fatto con la Legge di Bilancio 2019, applicabile dal 2020). Sul tema, per un approfondimento, si veda, GREGGI M. La tassazione dell'economia digitale nel contesto europeo: la proposta di direttiva sulla Digital Servis Tax, in Dir. merc. Tecnologia, numero speciale 2019, p. 99 ss.

<sup>3</sup> Il comma 1 dell'articolo 4 della bozza di Legge di bilancio 2025, modificando il comma 36 dell'articolo 1 della Legge 145/2018, semplicemente elimina il limite di ricavi all'applicazione della web tax, la quale, così, diviene una imposta sui ricavi a cui sono soggette tutte le imprese operanti nella vendita di servizi digitali attraverso internet. Con decorrenza a partire da gennaio 2026. La differenza è sostanziale perché tutte le imprese, anche le più piccole, e persino le start up ancora in perdita, che vorranno vendere servizi

fondata sulla trasparenza fiscale e sulla cooperazione amministrativa adottando la Direttiva 2021/514/UE c.d. DAC-7 che ha esteso e potenziato il sistema europeo di cooperazione amministrativa imponendo alle piattaforme digitali obblighi di rilevazione, verifica e comunicazione dei dati relativi ai redditi generati dagli utenti dei portali al fine di garantire lo scambio automatico di tali informazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri.

Parte della dottrina afferma che il meccanismo introdotto dalla DAC-7 costituisce la più avanzata espressione normativa della cooperazione amministrativa in materia tributaria<sup>4</sup>. Per cogliere appieno la portata innovativa della disposizione verrà offerta nel presente capitolo una preliminare e rigorosa disamina della nascita e dello sviluppo storico-giuridico della cooperazione amministrativa fiscale e degli strumenti sovranazionali messi in atto per attuarla.

### 1.1 La cooperazione internazionale

La cooperazione amministrativa, è definita in letteratura come *“l’attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione”*<sup>5</sup>.

Essa si sviluppa mediante quell’insieme degli strumenti che uno Stato può utilizzare per realizzare una pretesa tributaria che presenta fattispecie con elementi di estraneità al cui verificarsi la legge collega il sorgere di un’obbligazione tributaria<sup>6</sup>.

---

digitali in Italia, dovranno versare una imposta del 3% sui ricavi delle vendite. In questo modo la nuova versione della web tax, che nasceva per ridurre il vantaggio competitivo delle multinazionali dei servizi digitali e costruire un ecosistema più competitivo, rischia di perdere di vista il suo obiettivo originario e di offrire un vantaggio competitivo proprio alle big tech. Sul punto si vedano DULCETTI A., LONGO A. *Il fisco rincorre i ricavi digitali da pubblicità, servizi e dati. Cancellata la soglia di introiti colpiti da imposta*; in il sole 24 ore 30 gennaio 2025; *Legge di Bilancio 2026: Affitti brevi tassati al 26% e flat tax per straordinari e festivi. La prima bozza del testo che dovrebbe arrivare in Parlamento in settimana*, in il sole 24 ore, 25 ottobre 2025.

<sup>4</sup> NYKA M.; ZAPOLSKA K., *The Impact of the DAC7 Directive on the Functioning of Platforms and Platform Operators, from the Perspective of the Legal Model of Their Collaboration with Individuals*, in DOI: 10.15290/bsp.2024.29.02.13, p.177.

<sup>5</sup> Cit. UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, p. 428. La definizione di Udina è stata successivamente puntualizzata da altri autori in quanto, per ottenere una configurazione migliore del fenomeno, si è reso necessario sottolineare gli aspetti più caratterizzanti rispetto al luogo, al tempo ed in relazione alle manifestazioni più significative attraverso le quali si rende riconoscibile. La cooperazione internazionale andrebbe configurata come *“attività posta in essere dagli Stati al fine di raggiungere scopi di natura tributaria di un altro Stato ed esplicatesi attraverso strumenti di natura amministrativa o giurisdizionale”*; SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, p. 209.

<sup>6</sup> CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale (Istituzioni)*, Seconda edizione, Padova, 2016 p. 6 ss.; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2017, p. 454 ss.; FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 520 e ss.

È fondamentale rilevare che la cooperazione internazionale nella materia fiscale debba essere distinta dalla “*generica collaborazione*” in senso ampio, che si verifica nell’ipotesi in cui una nazione si trova nell'impossibilità di perseguire autonomamente i propri interessi senza il concorso di un'altra. La sua concretizzazione avviene attraverso la creazione di norme di diritto internazionale necessarie al raggiungimento dello scopo prefissato dal singolo Stato<sup>7</sup>.

Nella materia fiscale, invece, la collaborazione deve essere attuata in senso stretto: gli stati sono obbligati ad agire in concorso con uno o più Paesi diversi nell'esercizio di funzioni amministrative finalizzate al conseguimento di interessi comuni<sup>8</sup>.

Quest'ultima si può manifestare in tre differenti modalità, accomunate dall'esercizio congiunto della potestà tributaria: sul territorio dei Paesi partecipanti; in specifiche aree degli stessi o nel territorio di uno solo di essi; mediante la creazione di organi *ad hoc* o già esistenti nell'ordinamento di uno degli Stati, i quali operano anche nell'interesse degli altri<sup>9</sup>.

Per le ragioni sopradescritte e a fronte dei cambiamenti nel panorama economico, sociale e finanziario, provocati principalmente: dall'internazionalizzazione dell'economia, dalla diffusione del commercio internazionale e dalla globalizzazione<sup>10</sup>, la cooperazione internazionale tra amministrazioni tributarie è divenuta lo “*strumento chiave all'evoluzione dei sistemi tributari*”<sup>11</sup>.

La dottrina ricorda che “*solo attraverso un efficace collaborazione tra le amministrazioni finanziarie è possibile contrastare i fenomeni evasivi ed elusivi transnazionali*”<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> Cit. UDINA M., *op. cit.*, p. 405.

<sup>8</sup> STEVE S., *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in Riv. dir. fin., 1940, I, p. 241 ss. ; EINAUDI L., *La cooperation internationale en matier fiscale*, in Recueil des Cours, 1928-V, t. 25, p. 1 ss.

<sup>9</sup> UDINA M., *op. cit.*, p. 407.; STEVE S., *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in Riv. dir. fin., 1940, I, p. 241 ss.; CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Napoli, 2008, p. 44 ss.

<sup>10</sup> I fattori descritti hanno subito un'impennata dopo la seconda guerra mondiale. Per un approfondimento si vedano; CORDEIRO GUERRA R., *Principio di capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale*, in SALVINI L., MELIS G. (a cura di), *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, 2014, p. 149 ss.; GERELLI E., *Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000*, in Riv. dir. fin., 1997, p. 449 ss.; LUPI R., *L'amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione*, in Rass. trib., p. 199 ss.; McLURE E., *Globalization, Lax Rules and National Sovereignty*, in IBFD Bulletin, 2001, p. 328 ss.; TANZI V., *Globalization, Lax competition by the Future of Tax Systems*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, 2° ed., Padova, 2002, p. 21 ss.

<sup>11</sup> GALLO F., *Mercato unico e fiscalità, aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in Rass. Trib., 2000, p.733 ss.; LUPI R., *Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario*, in Rass. trib., 2004, p.997 ss.

<sup>12</sup> Sul tema TRIVELLIN M., *La cooperazione tra Amministrazioni finanziarie quale strumento fondamentale di attuazione transnazionale del rapporto tributario: centralità, natura dello scambio e nuovi diritti*, in Rivista telematica di diritto tributario supplemento on line, 18 dicembre 2024, pp. 1 ss. Sul tema si deve segnalare quanto previsto al Considerando 1 la Commissione Delle Comunità Europee in merito alla Proposta di Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 dove viene affermato che “*Nell'era della globalizzazione la necessità per gli Stati membri di prestarsi assistenza reciproca nel settore della fiscalità si fa sempre più pressante. La mobilità dei contribuenti, il numero di operazioni transfrontaliere e l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari conoscono un'evoluzione considerevole, che rende*

## 1.2 Le origini della cooperazione internazionale

La cooperazione amministrativa in materia fiscale ha subito negli anni recenti uno sviluppo rapido e costante, sia a causa del continuo processo di integrazione economica e giuridica tra nazioni, a livello internazionale ed europeo, sia perché rappresenta la via più efficace nella lotta alla doppia imposizione, alla frode, all'evasione e alla pianificazione fiscale aggressiva<sup>13</sup> oltre confine<sup>14</sup>.

Si deve rilevare, però, che la nascita della collaborazione internazionale, intesa come scambio di informazioni per l'accertamento della capacità contributiva<sup>15</sup> di un soggetto, come assistenza nelle verifiche fiscali estere e nella riscossione dei tributi al di fuori del territorio di uno Stato<sup>16</sup> ha avuto il proprio sviluppo (grazie ai trattati internazionali<sup>17</sup>) in tempi relativamente recenti<sup>18</sup>.

La quasi totale assenza di collaborazione, nei secoli scorsi, si deve attribuire a due principali fattori. Il primo è dato dall'assenza nel diritto tributario internazionale, di un principio generale, codificato o derivante da accordi convenzionali, volto a istituire un vincolo di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie degli Stati<sup>19</sup>, (limite intrinseco

---

*difficile per gli Stati membri accertare correttamente l'entità delle imposte dovute. Questa difficoltà crescente si ripercuote negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali e dà luogo alla doppia tassazione, la quale di per sé induce alla frode e all'evasione fiscale [...]. Per questo motivo uno Stato membro non può gestire il proprio sistema fiscale interno, soprattutto per quanto riguarda la fiscalità diretta, senza ricevere informazioni da altri Stati membri. Per ovviare agli effetti negativi di questo fenomeno è indispensabile mettere a punto una nuova cooperazione amministrativa fra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri. È necessario disporre di strumenti atti a instaurare la fiducia fra gli Stati membri mediante l'istituzione delle stesse norme e degli stessi obblighi e diritti per tutti gli Stati membri",* in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0016>, sito visitato il 4 aprile 2025. Tale affermazione venne ripresa poi anche dalla Corte Europea dei Diritti dell'uomo, (Grande Sezione), 6 ottobre 2020, nelle Cause riunite C-245/19 e C-246/19, sentenza *Luxembourg vs B*.

<sup>13</sup> Per un approfondimento sulla materia si veda; BLASIO E., MONACO F., *La pianificazione fiscale internazionale*, Roma, 1999, p. 34 ss.

<sup>14</sup> DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in C. SACCHETTO (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, p. 206 ss.; OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, vol. 4, p. 1340 ss.

<sup>15</sup> CORASANITI G., *Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative*, in *Corr. trib.*, 2015, 18, p. 1361 ss; SEMETA, A., *The importance of information exchange in tax matters*, SPEECH/10/653. Leuven, 16 novembre 2010.

<sup>16</sup> BARASI M., *Lo scambio di informazioni fra le amministrazioni fiscali*, in *Riv. dir. pub. int.*, 1999, p. 59 ss.

<sup>17</sup> I trattati internazionali riflettono la *tax polic* di ciascuno Stato contraente al momento della conclusione del negoziato. Sul tema si veda; VAN WEEGHEL S., *"The Improper Use of Tax Treaties with particular reference to the Netherlands and the United States"*, Kluwer Law International, 1998, p. 107 e ss.

<sup>18</sup> Si attribuisce la data della nascita della collaborazione al 1945. Sul tema si veda, ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 4, I, 705 p. ss.

<sup>19</sup> TOSI L., *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in *Il fisco* n. 36/2001, p. 11731, L'autore pone l'attenzione sulla necessità di una effettiva collaborazione tra le amministrazioni fiscali dei vari Stati poiché, "(...) in mancanza di un potere di intervento diretto nel territorio altrui, solo attraverso la collaborazione è possibile acquisire notizie, informazioni, dati di riscontro sui fatti e sulle circostanze che si realizzano all'estero, alla cui disponibilità è subordinata la concreta applicazione delle disposizioni di carattere sostanziale (...) nell'ambito di ogni ordinamento giuridico, per cui "(...) sul piano della tassazione transnazionale i profili

alla pretesa impositiva di uno Stato). Il secondo limite (estrinseco) è rappresentato dal c.d. principio di territorialità<sup>20</sup>. Quest'ultimo trova le proprie ragioni principalmente nel fatto che l'esercizio della potestà impositiva<sup>21</sup> così come quella punitiva<sup>22</sup>, da sempre considerate le massime e tipiche espressioni della sovranità statale, dovrebbero trovare piena attuazione esclusivamente all'interno del territorio nazionale<sup>23</sup>. Di conseguenza la collaborazione all'accertamento di pretese impositive di altri Stati e la loro concreta attuazione avrebbe costituito un'inaccettabile ingerenza nelle loro prerogative<sup>24</sup> *“dal momento che la non collaborazione tra Stati in materia fiscale dipenderebbe dalla natura delle norme tributarie e quindi dal carattere essenzialmente pubblico e politico di queste disposizioni che ne confinerebbero il rilievo entro il territorio dello Stato che le ha emanate”*<sup>25</sup>.

È doveroso segnalare che sin dal XVIII secolo, la giurisprudenza inglese e poi statunitense aveva elaborato il c.d. principio di non collaborazione *revenue rule*, con il quale negava qualsiasi forma di cooperazione, sancendo l'irrelevanza delle legislazioni fiscali straniere all'interno del territorio nazionale<sup>26</sup>.

---

*procedimentali non sono semplici corollari delle norme sostanziali, ma ne rappresentano il necessario completamento, ergendosi a vere e proprie condizioni di efficacia”.*

<sup>20</sup> Il territorio era da considerare come il limite entro cui il potere di uno Stato poteva esplicarsi in maniera libera ed esclusiva ma nello stesso momento poneva un limite allo stesso. Si, riteneva che *“la collaborazione all'accertamento di pretese impositive di altri Stati o la loro concreta attuazione avrebbe costituito un'inaccettabile ingerenza nelle loro prerogative dal momento che la non collaborazione tra Stati in materia fiscale dipenderebbe dalla natura delle norme tributarie e quindi dal carattere essenzialmente pubblico e politico di queste disposizioni che ne confinerebbero il rilievo entro il territorio dello Stato che le ha emanate* MASTELLONE P., *Cooperazione fiscale internazionale nello scambio di informazioni*, in Diritto tributario internazionale, Istituzioni a cura di R. CORDEIRO GUERRA, Padova, 2012, p. 215 e ss; BAGGIO R., *Origine, evoluzione e contenuto del principio di territorialità, Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 16; PERSANO F., *Introduzione, La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 4 ss.; OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in Dir. prat. trib. intern., 2012, vol. 4, p. 1340 ss.

<sup>21</sup> Si veda UDINA M., *op cit.* p.58, secondo cui la potestà tributaria *“è una delle più importanti manifestazioni della potestà d'impero statale”*.

<sup>22</sup> BELLUZZI C. *Il denaro del re, Forme ed itinerari del potere impositivo. Dalle origini alla crisi dell'Antico Regime in Francia*, Padova, 2013, p. 505 ss.; POCAR F., *L'assistenza giudiziaria internazionale*, Padova, 1967, p. 1966 ss..

<sup>23</sup> SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in Rass. Trib., 2005, p. 321 ss.

<sup>24</sup> QUADRI, R., *Considérations sur l'entraide fiscale internationale, spécialement en matière de Commissions Roga-toires*, in *Revue Égyptienne de Droit International*, 1951, p. 15 ss.

<sup>25</sup> Cit. MASTELLONE P., *Cooperazione fiscale internazionale nello scambio di informazioni*, in Diritto tributario internazionale, Istituzioni a cura di R. CORDEIRO GUERRA, Padova, 2012, p. 215 ss.

<sup>26</sup> Tale principio c.d. *“non collaborazione”* o *“revenue rule”* sanciva l'irrelevanza delle legislazioni fiscali straniere all'interno del territorio nazionale. Per un approfondimento si veda; SACCHETTO C. *Il principio dell'irrelevanza e dell'inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli stati di common law e dell'Europa continentale*, in Riv. dir. fin. Sc. Fin vol 35 n.1/1976, Parte I p. 79 ss. La *“revenue rule”* fu enunciata per la prima volta nel 1775 dal giudice inglese Lord Mansfield nel caso *Holman v. Johnson* *“no country ever takes notice of the revenue laws of another”*, in *Holman V. Johnson* (1775), 1 Cow p. 341. Tale posizione è stata a lungo tempo presa in

Tale concezione si è tramandata nei secoli nei sistemi di Common law, influenzando profondamente anche l'approccio dei Paesi di *Civil law*.

Fino alla prima metà del XVIII secolo le disposizioni tributarie si preoccupavano esclusivamente di tassare la ricchezza prodotta all'interno dei confini nazionali senza prendere in considerazione i fatti economici che presentavano collegamenti con ordinamenti esteri<sup>27</sup>. Il disinteresse verso strumenti che potessero contrastare l'evasione fiscale realizzata al di fuori del territorio statale dai propri contribuenti era giustificata dal fatto che i redditi transnazionali potevano essere trascurati rispetto al gettito tributario complessivo, in quanto un eventuale evasione avrebbe arrecato un danno minimo alle casse pubbliche<sup>28</sup>.

Negli ultimi decenni del XVIII secolo si assistette a un primo ed embrionale cambiamento, causato da una progressiva internazionalizzazione delle economie mondiali<sup>29</sup>. Il mutamento portò i Paesi più avanzati, ad abbandonare i sistemi fiscali incentrati sulle imposte reali a favore di imposte personali e progressive<sup>30</sup>. Tale assetto portò gli Stati ad interrogarsi sull'adequatezza del principio di territorialità<sup>31</sup> portando le nazioni più evolute alla decisione di includere i redditi di fonte straniera nell'ambito delle fattispecie soggette ad imposizione nazionale.

Questa impostazione prevedeva che i titolari di redditi domestici fossero tassati in maniera progressiva, mentre chi deteneva sia redditi domestici che esteri fosse soggetto a imposizione per i redditi ovunque prodotti attraverso criteri di collegamento personali con il territorio, la c.d. *worldwide income taxation*<sup>32</sup>. Giova sottolineare che tali

---

considerazione in maniera ossequiosa al fine di evitare l'applicazione di una legge di uno Stato in un'altra giurisdizione.

<sup>27</sup> CORDEIRO GUERRA R., *op cit.* cap.1, p. 2.

<sup>28</sup> BISCOTTINI G., *L'efficacia degli atti stranieri di imposizione*, in *Studi in memoria di Guido Zanobini*, Vol. IV, Milano, 1965, p. 131 ss. L'autore afferma che le norme tributarie sono espressione della sovranità statale: si pensi alla tesi secondo cui la collaborazione non sarebbe possibile perché le norme tributarie avrebbero carattere "territoriale" ed "esclusivo"; che le norme tributarie sarebbero assimilabili a quelle penali; che avrebbero carattere politico; o infine che sarebbero contrarie all'ordine pubblico.

<sup>29</sup> Nel XVIII si assiste alla nascita e la successiva espansione delle imprese multinazionali in Stati terzi, diversi da quelli di origine, la conseguente esportazione di capitali e risorse all'estero, divenne un fenomeno sempre più frequente nelle realtà sviluppate.

<sup>30</sup> CORDEIRO GUERRA R., *op cit.*, cap.1, p. 6.

<sup>31</sup> BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, 2009, p. 80 ss.; SACCHETTO C., *L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale*; GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale nel Paese di residenza*, in Riv. Dir. Trib. Int., vol. 5, n. 2/2001, p. 38. 1990, p. 76 ss.

<sup>32</sup> L'introduzione della la c.d. *worldwide income taxation* ha generato due tipologie di conseguenze: la prima, consiste nella sottoposizione a tassazione di fatti verificatisi al di fuori dei confini nazionali comporta che il medesimo reddito può essere sottoposto a tassazione in capo allo stesso soggetto da parte di due o più ordinamenti generando il rischio della doppia imposizione sulla medesima fattispecie; la seconda consiste nell'inclusione nell'ambito delle fattispecie soggette ad imposizione di quelle con elementi di estraneità si è tuttavia scontrata con il vincolo della territorialità formale. KEEN M., LIGTHART J. E. 1990, "Information Sharing and International Taxation", in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg

meccanismi non operavano in via alternativa, bensì in un regime di integrazione sistemica. I riflessi di tale impostazione si rivelarono positivi per i singoli ordinamenti tributari ma dovettero fare i conti con la discordanza fra il principio di territorialità formale<sup>33</sup> e l'inclusione delle fattispecie con elementi di estraneità fra quelle soggette ad imposizione. Quando uno Stato pretende di esercitare la propria potestà in ambito estero, rischia di compiere un atto illecito (internazionale)<sup>34</sup>: a fronte di consolidata consuetudine sovranazionale, vale a dire la sovranità territoriale.

Di conseguenza l'esercizio della potestà impositiva nell'ambito territoriale di un'altra nazione non può avvenire se non tramite autorizzazione dello stesso in quanto la sovranità statale non poteva essere esercitata liberamente oltre confine<sup>35</sup>. In tale contesto si è fatta strada la consapevolezza che l'unica soluzione possibile per accertare le imposte dovute in Stati esteri fosse la collaborazione internazionale<sup>36</sup>, essa non avrebbe ostacolato la sovranità dei singoli Paesi, ma al contrario ne avrebbe garantito l'integrità<sup>37</sup>.

A partire dalla prima metà del XIX secolo<sup>38</sup>, la consapevolezza sopra descritta divenne una vera e propria esigenza.

Fra il 1843 ed il 1845<sup>39</sup>, nacquero le prime forme di assistenza reciproca attraverso trattati internazionali. Quando il Belgio, stipulò tre convenzioni con Francia, Paesi Bassi e

---

University, 2004, p. 19; SEER R., GABERT I., *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in Bulletin for International Taxation, 2011, p. 90 ss.

<sup>33</sup> Il principio di territorialità secondo la concezione classica può essere suddiviso in territorialità formale e territorialità materiale. La territorialità materiale riguarda l'ambito entro il quale si verificano i presupposti del tributo. La territorialità formale, che è quella che più ostacola la collaborazione internazionale, riguarda lo spazio entro il quale la legge tributaria ha effetto e trova attuazione. CORDEIRO GUERRA R., *I limiti alla potestà impositiva ultra territoriale*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2012, n.1). Nessuno Stato può esercitare la propria autorità sul territorio di un altro Stato senza il consenso di quest'ultimo.

<sup>34</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., cap.1, p. 18.

<sup>35</sup> CARPENTERI L., LUPI R., STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 18.

<sup>36</sup> MULA A., *Gli atti della riscossione emessi per conto di uno Stato in esecuzione di una convenzione internazionale*, in DELLA VALLE E., FICARI V., MARINI G.(a cura di) *Il processo tributario*, Milano, 2008, p. 90, secondo cui “impossibilità - tanto sul piano politico che su quello strettamente giuridico - per uno Stato straniero di realizzare, attraverso gli organi dello Stato territoriale, le proprie pretese fiscali, non può che giustificarsi (... con la forza di inerzia di una concezione che, contrapponendo interesse fiscale ed interesse dei privati, appariva giustificabile in assetti politici in cui sovrani e sudditi, esecutivo e legislativo, risultavano portatori di autonome istanze, ma che è oggi per lo più sfornita delle proprie naturali basi storiche”.

<sup>37</sup> SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in Dir. Prat. Trib. Int., 2011, p. 163 ss.

<sup>38</sup> Questa esigenza fu sentita già in tempi lontani nonostante il panorama economico, sociale, politico e commerciale fosse molto differente, e sicuramente estremamente molto più semplice, rispetto a quello attuale perché caratterizzato da aree geografiche e territoriali molto chiuse, dove i poteri sovrani erano assoluti, i confini dello Stato difficilmente eludibili, le piccole e grandi distanze territoriali altrettanto difficilmente superabili. Lo stesso commercio viveva in una dimensione molto limitata ben diversa dalla realtà di oggi che si realizza in misura importante su scala transnazionale e globale. Infatti, il particolare atteggiarsi dei fattori economici dominanti collocavano la ricchezza ed il reddito prevalente all'interno di ciascun singolo ordinamento con limitate possibilità di dover ricorrere all'ausilio di altri Stati.

<sup>39</sup> Questi accordi rappresentano primi esempi, da un punto di vista storico, di trattati internazionali in materia tributaria

Lussemburgo atte allo scambio di documenti fra amministrazioni per la riscossione dell'imposta di registro e di successione<sup>40</sup>. Tali accordi si ponevano lo scopo di contrastare i primi fenomeni evasivi di carattere transnazionale<sup>41</sup>. Fu in questa sede che fece la prima apparizione in un trattato internazionale<sup>42</sup> la dicitura “*cooperazione amministrativa*”<sup>43</sup>.

Si deve però rilevare che il primo vero impulso all'evoluzione e proliferazione delle convenzioni internazionali in materia fiscale avvenne nel 1918, a seguito della cessazione del primo conflitto mondiale<sup>44</sup>.

Con la fine della grande guerra e la contestuale caduta dell'Impero austro-ungarico, venne avvertita dagli Stati l'esigenza di assicurare i propri interessi finanziari, attraverso trattati internazionali in materia fiscale<sup>45</sup>.

La dissoluzione dell'Impero, in particolare, aveva portato alla formazione di nuovi Stati, ma non aveva determinato l'interruzione dei vincoli economici e commerciali preesistenti contribuendo a creare fenomeni di doppia imposizione<sup>46</sup>. Per dare una soluzione a questo nuovo assetto furono stipulati una serie di accordi volti sia ad eliminarla che a prevedere

---

<sup>40</sup> Dette convenzioni, di testo identico, assicuravano la riscossione delle imposte sugli atti traslativi o attributivi di diritti reali fra vivi o a causa di morte ed anticiparono di quasi trent'anni i successivi accordi internazionali in materia, fra cui la convenzione fra Gran Bretagna e Svizzera del 27 agosto PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, cap.1, p.27; BAKER P., *Double taxation convention and International tax law*, Londra, 1994; EINAUDI L., *La coopération internationale en matiere fiscale*, p. 115 ss. Si deve ricordare che se si considera lo scopo per cui erano state stipulate, anch'esso si può considerare limitato: lo scambio d'informazioni e documenti fra Amministrazioni competenti all'accertamento dell'imposta di registro. Il fine, infatti, era quello di fornire a ciascuna parte contraente la lista e la descrizione completa delle transazioni immobiliari, eseguite dai cittadini di uno Stato nel territorio di un altro Paese. Si cercava, in questa maniera, di assicurare la riscossione delle imposte su tutti gli atti traslativi od attributivi di diritti reali fra vivi od a causa di morte. UDINA M., *op.cit.*, p. 432 ss.

<sup>41</sup>Tale fenomeno in quei tempi era ancora in fase embrionale ben diverso e più ampio il significato del termine transnazionale dopo l'inizio "dell'era globale", sul punto DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale, in principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di SACCHETTO C., Torino, p. 206 ss.

<sup>42</sup> I trattati internazionali riflettono la *tax policy* di ciascuno Stato contraente al momento della conclusione del negoziato. Generalmente, il perfezionamento di detti accordi è il frutto di una trattativa diplomatica, basata sul principio di reciprocità, volta ad incoraggiare il commercio e gli scambi bilaterali. Il trattato fornisce, in questo modo, stabilità e certezza alle relazioni economiche internazionali mediante la ripartizione del potere impositivo tra i due Stati contraenti e l'eliminazione della doppia imposizione VAN WEEGHEL S., “*The Improper Use of Tax Treaties with particular reference to the Netherlands and the United States*”, Kluwer Law International, 1998, p. 107 ss.

<sup>43</sup> In questo senso si veda GANGEMI B., *General Report, in International Mutual assistance through Exchange of Information*, Cahiers de droit International, The Netherlands, 1990, Tali trattati erano limitati ad un numero ristretto di fattispecie impositive, concernenti i beni immobili, che venivano stipulate soprattutto per l'acquisizione di informazioni e documenti, esclusivamente per queste tipologie di imposte. L'obiettivo era quello di fornire a ciascuna parte contraente, la lista e la descrizione completa delle transazioni immobiliari, eseguite dai cittadini di uno Stato nel territorio di un altro Paese.

<sup>44</sup> SACCHETTO C., *op. cit.*, Rivista Guardia di Finanza, 2008 n. 2, p. 206 ss.

<sup>45</sup> D'AMATI N., *Diritto tributario, volume primo*, Bari, 1996, p. 30.

<sup>46</sup> UDINA M., *op cit.*, p. 433.

disposizioni sull'assistenza fra i nuovi Stati o tra questi e i preesistenti<sup>47</sup>. Tali convenzioni sono state raramente applicate, ma dimostrano un'apertura verso nuove tematiche che possono essere disciplinate con la collaborazione internazionale<sup>48</sup>.

In questo senso, la Società delle Nazioni nel 1922<sup>49</sup>, affermò che il problema dell'evasione tributaria nei rapporti internazionali non poteva essere l'unico scopo dell'assistenza internazionale tributaria<sup>50</sup>. A questo fine un Comitato di esperti della Società delle Nazioni lavorò nel quinquennio 1923-1927, per la redazione di un modello uniforme di convenzione<sup>51</sup>. Tale obiettivo venne proseguito dall'OECE, prima e dall'OCSE<sup>52</sup> poi.

---

<sup>47</sup> Le convenzioni si caratterizzarono per il fatto che le procedure erano regolamentate in maniera estremamente disomogenea e diversificata. Questo in ragione degli interessi in gioco, che variavano a seconda dei vari tipi d'imposta, del grado di assistenza e delle procedure già esistenti. Si deve ricordare però che tali convenzioni sono state raramente applicate, essenzialmente per la diversità nella struttura e nell'organizzazione degli ordinamenti amministrativi e dei sistemi fiscali, nonché per la mancanza di fiducia politica fra gli Stati.

<sup>48</sup> FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, 1999, 1, p. 39 ss.

<sup>49</sup> La redazione di un modello di convenzione in materia fiscale fu inizialmente affidata a un comitato di esperti tecnici della Società delle Nazioni, che si riunì tra il 1923 e il 1927 e i cui rapporti si possono leggere in SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Double imposition et évacion fiscale (Rapport et résolutions présentés par les experts techniques)* (F. 212), Genève, 1925, 23; ID, *Double imposition et évacion fiscale (Rapport présenté par le comité des experts techniques)* (C216 M85, 1927, II, 40) (cfr. in particolare cfr. pag. 9, dove si prende esplicitamente atto dell'esistenza una « stretta correlazione » tra i due problemi qui in esame); ID, *Double imposition et évacion fiscale (Rapport présenté par la réunion générale des experts gouvernementaux)* (C 562 M178, 1928, II). Sul tema, si veda UDINA M., "Il diritto internazionale tributario", in *Trattato di diritto internazionale*, cit., 438 e ss., dove si osserva che Gli organi politici della Società delle Nazioni, pro-muovendo gli studi degli esperti nella materia che c'interessa, avevano inteso soprattutto di risolvere il problema dell'evasione tributaria nei rapporti internazionali; ed è stato un grande merito degli esperti medesimi d'aver compreso come questo non potesse essere l'unico scopo dell'assistenza internazionale tributaria, collegando invece il problema della soppressione dell'evasione fiscale a quello della pluri imposizione ed evitando il più possibile che l'assistenza stessa apparisse come l'estensione al di là del-le frontiere d'una rete d'inquisizione fiscale o l'organizzazione d'un piano di battaglia contro i contribuenti".

<sup>50</sup> GRAU RUIZ, M.A., *Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims*, in *Intertax*, 2000, 28, 6-7, p. 245 ss.

<sup>51</sup> Il lavoro del Comitato culminò con l'elaborazione di quattro modelli di convenzioni bilaterali unitamente ai relativi commentari. Questi modelli vennero adottati a Ginevra nel 1928 e rielaborati successivamente nel corso di una serie di conferenze fiscali regionali, svoltesi a Città del Messico, tra il 1941 e nel 1943, e i a Londra, nel 1946, al termine delle quali vennero ultimati rispettivamente, il modello di Città del Messico ed il modello di Londra, il contenuto delle convenzioni non divergeva dal modello di Ginevra. Il modello era denominato "Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions". Le materie di cui si occupavano erano: doppia imposizione del reddito e del patrimonio, doppia imposizione e imposte e di successione, assistenza amministrativa ai fini dell'accertamento fiscale, assistenza giudiziaria per la riscossione dei tributi ai fini dell'accertamento fiscale uno sull'assistenza amministrativa in materia d'imposte e uno sulla riscossione delle stesse.

<sup>52</sup> Le disposizioni che prevedono l'assistenza tributaria internazionale non erano articolate in maniera dettagliata, ma contenevano solo i principi base concernenti lo scambio di informazioni, la scelta era dettata dalla volontà di proporre regole applicabili nel maggior numero di paesi, che ovviamente avevano ordinamenti estremamente diversi soprattutto in termini di principi, diritto e procedure. Sul punto PISTONE P., *L'ordinamento tributario*, III, in *Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 1986, p. 31 ss.; I.F.A., *Cahiers droit fiscal int.*, Volume LXXVa premier sujet, *The Assessment and Collection of Tax from Non-Residents*, XXIX Congrès international de Droit Financier et Fiscal, Londra, 1985, p. 27 ss.

L'impulso ad un totale mutamento dei sistemi tributari<sup>53</sup>, in un'ottica collaborativa<sup>54</sup>, si deve attribuire alla fine del secondo conflitto mondiale e al conseguente processo di internazionalizzazione dell'economia. A questo fine, le Nazioni Unite prima e l'OCSE<sup>55</sup> poi, hanno redatto i primi progetti di convenzione a carattere bilaterale<sup>56</sup> creando ex novo regole sostanziali e procedurali in grado di esplicitare le rispettive potestà tributarie tassando le fattispecie con elementi di estraneità<sup>57</sup> facendo in modo di non creare situazioni di doppia imposizione<sup>58</sup> e di conseguenza distorsioni negli scambi commerciali<sup>59</sup>.

La data che idealmente segnò l'inizio della collaborazione fiscale in senso moderno è il 1963, anno in cui vi fu la pubblicazione della prima bozza di Modello di Convenzione bilaterale contro la doppia imposizione<sup>60</sup> (accompagnato dal Commentario, che costituisce un'interpretazione autentica delle clausole inserite nel modello<sup>61</sup>).

La Convenzione ha subito negli anni vari restyling<sup>62</sup> atti a mantenerla in linea con il mutevole panorama politico e socio-economico<sup>63</sup> e che ne hanno esteso la portata pratica

---

<sup>53</sup> SALVINI L., MELIS, *L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva*, Padova, p. 149 ss.

<sup>54</sup> ZACCARDI CAPALDO G., *Diritto globale: il nuovo diritto internazionale*, Milano, 2010, p. 386.

<sup>55</sup> TESAURO G., *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Napoli, 1969, p. 8.

<sup>56</sup> UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, p. 16 ss.; CORDEIRO GUERRA R., *Diritto Tributario Internazionale – Istituzioni*, Padova, 2012, p. 159 ss.; AMATUCCI F., *Principi e nozione di diritto tributario*, Torino, 2011, p. 52 ss.

<sup>57</sup> MASTELLONE P., *La cooperazione fiscale internazionale*, in *Elementi di diritto tributario internazionale* a cura di DELLA VALLE E. p. 129 ss.

<sup>58</sup> MIRAULO A., *Doppia imposizione*, Milano, p. 130; l'autore sottolinea come il processo evolutivo relativo alla doppia imposizione si sia snodato, prima in maniera procedurale e multilaterale, poi sostanziale e bilaterale, infine in modo procedurale e multilaterale.

<sup>59</sup> RADAELLI C. M., *The code of conduct against harmful tax competition: open method of coordination disguise?*, in *Public Administration*, 2003, I, p. 513 ss. ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. e Pra. Trib.*, 2008, p. 709.

<sup>60</sup> BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 7-8, 2012, p. 676 ss.; SELICATO P., *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004, 1, p. 11 ss.; SELICATO P., *Il modello di convenzione Ocse in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, I, p. 11 ss.; VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1990, p. 49 ss.

<sup>61</sup> Si veda Commentario OCSE dell'art. 26 della Convenzione contro le doppie imposizioni, in [www.ocse.com](http://www.ocse.com) sito visitato il 14 maggio 2023. Si deve ricordare che i tipi di scambio conosciuti: su richiesta, spontaneo ed automatico. I riferimenti fondamentali sono all'art. 26 per quanto appena disposto, all'art. 25 per la procedura amichevole e dall'art. 27, aggiunto nel 2003, per l'assistenza alla riscossione.

<sup>62</sup> Le modifiche al modello sono state apportate nel 1977, 2000, 2003, 2005, 2010 nel 2012, 2017 e infine nel 2024.

<sup>63</sup> Uno dei principali fattori è rappresentato dalla globalizzazione essa “*finisce per porre dei limiti alla sovranità degli Stati nella misura in cui rompe lo schema storico: una economia, un territorio, un governo*” cit. SACCHETTO C., “*La trasformazione della sovranità tributaria: I rapporti fra ordinamenti e le fonti del diritto tributario*”, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. SACCHETTO, Torino 2011, p. 11 ss; Con essa si è fatta strada la consapevolezza dell'importanza della reciproca assistenza tra le amministrazioni fiscali sia per la ricerca di informazioni dirette a consentire assistenza tra le amministrazioni fiscali che per l'adempimento degli obblighi fiscali dei contribuenti. Sul punto il rapporto OCSE sulla competizione fiscale dannosa (*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*) del 20

al fine di raggiungere un duplice obiettivo: incrementare le possibilità di ricorrere alla cooperazione fiscale internazionale, sia per l'accertamento dei fatti tributari, collegati a più ordinamenti, sia per combattere fenomeni quali la doppia imposizione<sup>64</sup>, l'evasione e l'elusione fiscale internazionale ed eliminare i possibili rischi di interpretazione difforme del Modello da parte dei giudici nazionali e dalle Amministrazioni finanziarie dei singoli Stati<sup>65</sup>.

Oggi, a più di sessant'anni dalla sua introduzione, lo schema viene utilizzato dalla maggior parte dei Paesi per la negoziazione delle Convenzioni contro la doppia imposizione internazionale<sup>66</sup>.

Doveroso è ricordare però che anche l'ONU<sup>67</sup> ha sviluppato un proprio schema di Convenzione multilaterale ispirato al modello OCSE con la finalità di mettere a disposizione dei Paesi in via di sviluppo un esempio di trattato sovranazionale adatto alle loro esigenze e a salvaguardia dei loro interessi<sup>68</sup>.

---

gennaio 1998 sottolinea l'importanza dello scambio di informazioni e la necessità di superare la frammentazione derivata dalla disciplina contenuta nei trattati bilaterali a favore di soluzioni multilaterali. Per un'analisi degli effetti della globalizzazione si veda RING D.M., *"Who is making international tax policy? International Organizations as Power Players in a High Stakes World"*, in Boston College Law School, Research Paper, luglio 2010 p. 185.

<sup>64</sup> BAKER P., *Double taxation convention and international tax law*, Londra, 1994. MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, cit., p. 83; circa il concetto di doppia imposizione si veda: FANTOZZI A., VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, in Dig. Disc. Priv., vol. Torino, 1990, p. 181 ss.; ADONNINO P., *Doppia imposizione (diritto tributario)*, in Enc. Dir., Milano, 1964, vol. XIII, p. 1008 ss.; VITALE M., *Doppia imposizione*, in Enc. Dir., Milano, 1964, vol. XIII, p. 1007.

<sup>65</sup> McLURE C., *Globalization, Tax Rules and National sovereignty*, in IBFD Bulletin, 2001, p. 328 ss;

<sup>66</sup> TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Padova, 2018, cap.1, p. 2 ss.

<sup>67</sup> Le convenzioni contro le doppie imposizioni devono essere interpretate in conformità delle artt. 31, 32, 33 della Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati. Per un approfondimento si vedano MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in Rass. trib., 1995, p. 1966 ss; ARGINELLI P., *Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE*, in Riv. Dir. Trib. n. 4, 2016, p. 160 ss.; GARDINER R., *Treaty Interpretation*, Oxford, 2008, p. 144; POZZO A., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in *Diritto tributario internazionale*, a cura di UCKMAR V., Padova, 2005, p. 145; CAPOTORTI F., *Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati*, Padova, 1984, p. 35 ss; AVERY JONES J., *The interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3[2] of the OECD Model*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, p. 1625 ss; VOGEL K., *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of qualification*, in Rass. trib., 1988, I, p. 176 ss.; D'AMATI N., *Diritto tributario, volume primo*, Bari, 1996, p. 30.

<sup>68</sup> L'esistenza di schemi di riferimento reciprocamente accettati risulta vantaggiosa sia ai fini della durata dei negoziati, dal momento che consente un notevole risparmio di tempo e di energie, sia perché, in questo modo, i governanti possono occuparsi di approfondire ulteriori aspetti che essi intendono inserire e regolare nell'ambito di un determinato trattato. Inoltre, le Convenzioni-Modello sono pubblicate con i relativi Commentari ai singoli articoli volti a fornire un ausilio interpretativo in sede di applicazione delle corrispondenti convenzioni contro le doppie imposizioni. Sul punto MATTSSON N., *Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? – Comments with Reflection to the Nordic Experience*, in Intertax, 1985, p. 212 ss.

### 1.3 Gli strumenti convenzionali atti allo scambio di informazioni

Lo sviluppo dei rapporti economici internazionali, il mutamento dei sistemi fiscali nazionali, la maggiore mobilità dei contribuenti sono tra i fattori che hanno reso sempre più consapevoli gli Stati nazionali, come anticipato nel paragrafo precedente, della necessità di dotarsi di strumenti efficaci<sup>69</sup> ad arginare i fenomeni patologici internazionali e, di conseguenza, garantire gettito nelle casse degli erari dei singoli Paesi. Quanto descritto è attuabile attraverso un atteggiamento di apertura da parte delle nazioni alla collaborazione<sup>70</sup>.

Quest'ultima in assenza di un principio internazionale volto ad imporla<sup>71</sup>, e laddove non si voglia lasciare al diritto interno dei singoli Stati il compito di disciplinare la reciproca assistenza nell'esplicazione delle rispettive potestà tributarie<sup>72</sup>, si concretizza attraverso:

a) Strumenti multilaterali e bilaterali.

Tra gli accordi bilaterali rientrano le Convenzioni contro le doppie imposizioni, redatte sulla base dei modelli elaborati dall'OCSE<sup>73</sup> e dall'ONU<sup>74</sup>. Entrambi i modelli vedono nell'art. 26 la disciplina dello scambio di informazioni<sup>75</sup>.

b) Strumenti regionali e strumenti globali;

c) Strumenti di *hard law* e di *soft law*;

---

<sup>69</sup> DI PIETRO, A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di GLENDI C., UCKMAR V., Padova, 2011, p. 642. GRIZIOTTI L., *L'imposition fiscale des étrangers*, in *Recueil des cours de La Haye*, 1926, Tome 13, p.115; PIATIER L., *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre États*, Paris, 1938, p. 219; MARIELLA G., PEZZUTO G. C., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, in *Il fisco* n. 7/96, p. 143 ss.

<sup>70</sup> I trattati internazionali si prefiggono come obiettivo la conclusione di tali accordi è quello di ridurre ogni tipo di impedimento di carattere fiscale che possa ostacolare gli investimenti, il commercio e, più in generale, qualunque scambio di carattere transnazionale che coinvolga i due Paesi.

<sup>71</sup> GERZOVA L., POPA O., *Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties*, in *European Taxation*, Special Issue, Settembre 2013, p. 423 e ss.

<sup>72</sup> Cit. UDINA M. *op cit.* p. 432 ss.

<sup>73</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell'art.26 del modello OCSE e i progressi in direzione A. FEDELE, Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 1999, I, pp. 49-58. KEMMERMEN. E.C.C.M., *Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU : Past, Present and Future*, in *EC Tax Review*, 2012-3, p. 157, ritiene che ci sia una sostanziale unicità di finalità sia nella stipula delle convenzioni bilaterali e nelle disposizioni del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea: la sostanziale rimozione di ogni ostacolo che possa limitare lo sviluppo di relazioni di carattere economico tra i Paesi. PRATS F., *Exchange of Information under Article 26 of the UN Model Tax Convention*, in *IBFD Bulletin*, 1999, p. 541 ss.

<sup>74</sup> BUCCISANO A., *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, n. 7-8, 2012, p. 676. ANDREOLI F., *Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 149 ss.

<sup>75</sup> Si deve rilevare che la convenzione contro la doppia imposizione prevede specificamente la disciplina relativa allo scambio di informazioni sia all'art 26 ma all'art 25. L'art. 25 prevede la Procedura amichevole uno strumento finalizzato a risolvere casi specifici di imposizione non conformi alle disposizioni della Convenzione o situazioni in cui si verificano problemi applicativi o interpretativi relativi alle norme convenzionali. Per un approfondimento sul tema si veda; VALENTE P. *L'art. 25 del Modello di Convenzione OCSE: la procedura di composizione delle controversie internazionali*, in *il Fisco* 9/2014 p. 683 ss.

- d) Strumenti che comprendono scambi riguardanti le imposte nella loro generalità e altri che sono stati introdotti tenendo in considerazione esigenze di uno specifico tributo<sup>76</sup>.

Quest'ultima tipologia tutela primariamente la corretta applicazione delle leggi fiscali dei singoli Stati. Secondariamente, preserva l'integrità del sistema giuridico nazionale e attraverso lo scambio di informazioni<sup>77</sup> rafforza il principio di tassazione sulla base della residenza comportando la neutralità<sup>78</sup> nella scelta dell'allocazione delle risorse di un soggetto<sup>79</sup>.

### 1.3.1 Il Modello OCSE

Il Modello OCSE disciplina all'art. 26, come precedentemente richiamato, il più importante e ricorrente meccanismo di scambio di informazioni.

Dalla sua prima versione, che risale al 1963 la norma ha subito numerose<sup>80</sup> migliorie volte a sensibilizzare la comunità internazionale verso condotte sempre più cooperative<sup>81</sup>.

I cambiamenti apportati hanno reso il Modello sempre più efficace ed utilizzabile nei confronti di un più vasto ambito di fattispecie, riducendo di conseguenza anche i casi in cui lo Stato può rifiutarsi di collaborare<sup>82</sup>.

Nella versione del 1963 la disposizione era applicabile soltanto ai soggetti residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti. Grazie alle modifiche apportate nel 1977, la sua applicazione è stata estesa a tutti i potenziali contribuenti, slegandolo così dal collegamento con la residenza o la nazionalità.

Il cambiamento ha avuto una duplice finalità: in prima battuta ampliare le possibilità per lo Stato richiedente di accertamento e conseguente ottenimento di informazioni e in

---

<sup>76</sup> GREGGI M., AMADDEO F. *Lo scambio di informazioni in materia tributaria. Un confronto di modelli operativi e prospettive evolutive*. AMATUCCI, R. CORDEIRO GUERRA *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito internazionale*, Roma, 2016, p. 646 ss.

<sup>77</sup> La cooperazione fiscale internazionale individua nello scambio di informazioni tra Stati la sua più importante espressione, per un approfondimento si veda; RUCHELMAN S., SHAPIRO S., *Exchange of Information*, in Intertax, 2002, pp. 408 ss.

<sup>78</sup> MARINO G. *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*, Amsterdam, 2015, p. 76 ss.

<sup>79</sup> In merito alla neutralità o efficienza paretiana nella scelta dell'allocazione delle risorse di un soggetto, si veda PARETO V., *Manuale di Economia politica con una introduzione alla scienza sociale*, 1919.

<sup>80</sup> K. VOGEL, art. 26, *Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 1997, par. 45-47.

<sup>81</sup> MELIS G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in Riv. dir. trib., 2004, I, p. 1083 ss.; GREGGI M., AMADDEO F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria. Un confronto di modelli operativi e prospettive evolutive*, 2016, p. 652 ss;

<sup>82</sup> OWENS J., *Moving Towards Better Transparency and Exchange of Information on Tax Matters*, cit., p. 557; E. TRAVERSA, F. CANNAS, *Exchange of Information* (art. 26 OECD Model Convention), p. 147 ss.

seconda battuta evidenziare la maggiore distanza dalla finalità dello scambio rispetto all'originaria ottica puramente bilaterale.

Si deve rilevare che, tra gli interventi riformatori, quelli posti negli anni 2000, dove l'ambito applicativo della norma è stato esteso a tutte le imposte, sono da considerarsi i più significativi<sup>83</sup>.

In particolare, con il restyling del 2005<sup>84</sup>, l'OCSE incorporò all'interno dell'art. 26<sup>85</sup> un proprio standard e il Commentario<sup>86</sup> venne notevolmente ampliato<sup>87</sup> anche in termini temporali, ammettendo che lo scambio di informazioni possa essere esteso anche a situazioni avvenute prima dell'entrata in vigore del trattato<sup>88</sup>.

La principale innovazione posta da tale riforma è stata la sostituzione del termine "necessarietà" delle informazioni con il lemma "prevedibile pertinenza" senza fare riferimento alla situazione che essa potrebbe non risultare utile<sup>89</sup> alla corretta determinazione della base imponibile<sup>90</sup>.

Il criterio aggiunto estende il più possibile la tipologia di dati che possono essere scambiati, e, allo stesso tempo, impedisce allo Stato richiedente di intraprendere le c.d. *fishing expeditions*, cioè tutte quelle richieste di informazioni generiche e non sufficientemente dettagliate, che non riguardano specificatamente la posizione di un singolo contribuente<sup>91</sup> o di categorie di contribuenti nei confronti dei quali si nutrono fondati sospetti o siano già stati acquisiti indizi di colpevolezza<sup>92</sup>.

Il 18 luglio 2012, l'art. 26 è stato ulteriormente modificato mediante l'aggiunta di un periodo al paragrafo 2. L'obiettivo era di rendere più efficace la cooperazione ampliando ulteriormente l'ambito del possibile utilizzo delle informazioni. In precedenza, i dati

---

<sup>83</sup> VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti nazionali e sovranazionale*, in *Il Fisco* 20/2010, p. 3161 ss.; SELICATO P., *Il modello Ocse del 2002 in materia di scambio di informazioni*, *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2004 p. 11.

<sup>84</sup> TANZI V., ZEE H.H., *Taxation in a Cordless World: The Role of Information Exchange*, in *Intertax*, vol. 28, n. 2, p. 58.

<sup>85</sup> Il par. 5 del Commentario OCSE all'art. 26.

<sup>86</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Commentary on art. 26 (2010), par. 9.

<sup>87</sup> Cit. VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Il Fisco* 1, 20/2010, p. 3160 ss.;

<sup>88</sup> Commentario 2012, art. 26, par. 10.3; Per un approfondimento si veda; DEBELVA F., DIEPVENS N., *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, in *Intertax*, 2016, vol. 44, n. 4, p. 298. Sul punto si può far riferimento anche ad alcuni casi giurisprudenziali: Corte di appello inglese, Court of appeal, Ben Nevis (holdings) Ltd v. Revenue and Customs Commissioners, 23 maggio 2013, in EWCA Civ. p. 678.

<sup>89</sup> K. VOGEL, *Double Tax Conventions*, 31a, III, Kluwer Law International, 1997, p. 1405.

<sup>90</sup> SCHERE-GEERS T., PALAZZO A., "The new political role of business in a globalised world: a review of a new perspective on CSR and its implications for the form, governance, and democracy", in *Journal of Management Studies*, n.48, p. 2011.

<sup>91</sup> C.G.U.E, sentenza C-682/15 del 16 maggio 2017, *Berlioz Investment Fund*.

<sup>92</sup> ANTONINI M., *Le novità apportate al Modello ed al Commentario Ocse in tema di imposte sul reddito e sul capitale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, p. 25.

scambiati potevano essere utilizzati solamente nell'ambito delle procedure di accertamento o riscossione<sup>93</sup> delle imposte per le quali lo scambio era stato effettuato o per la decisione dei ricorsi ad essi relativi<sup>94</sup>. La disposizione aggiunta stabilisce che “*le informazioni ricevute da uno Stato contraente possono essere utilizzate per altri fini anche non fiscali, se tale utilizzo è consentito dalle leggi di entrambi gli Stati e l'autorità competente dello Stato di provenienza autorizza tale uso*”<sup>95</sup>. Ne consegue che; se lo Stato richiesto applica tali procedure in base alla propria normativa interna, la decisione di fornire o meno l'informazione diviene discrezionale in quanto è rimessa a detto Paese<sup>96</sup>. L'ultimo restyling, in termini temporali, all'art. 26 è stato apportato il 19 febbraio 2024. La modifica è intervenuta ai paragrafi 11 e 12 del Commentario, chiarendo che le informazioni ricevute nel contesto dell'assistenza fiscale amministrativa possono essere utilizzate anche in relazione a persone che non sono state nominate nella richiesta originale. L'ambito di applicazione materiale di tali informazioni rimane però limitato ai fini fiscali.

### 1.3.2 Le tipologie di scambio di informazioni

Lo scambio di informazioni<sup>97</sup> sancito all' art. 26 del Modello OCSE è lo strumento che consente ad una autorità cd. “richiedente” di ottenere da un'altra cd. “interpellata”

---

<sup>93</sup> Il 28 gennaio 2003 è stata inserita la clausola sull'assistenza nella riscossione, all'art. 27. La disposizione è atta ad arginare le cd. evasioni da riscossione, ossia quei fenomeni in cui il contribuente si sottrae al versamento delle imposte accertate occultando i beni su cui la riscossione potrebbe avvenire. *L'evasione da riscossione può avvenire secondo varie forme di asset protection, intestando i beni a terzi, trasformandoli in liquidità difficili da individuare.* Con la disposizione si estende la cooperazione alla fase esecutiva abilitando uno Stato richiedente a ottenere assistenza da uno Stato richiesto per il recupero effettivo dei propri crediti tributari, agendo come se si trattasse di propri crediti. L'introduzione di tale clausola rende lo scambio di informazioni più incisivo, neutralizzando le strategie di *asset protection* che mirano a sottrarre i beni alla riscossione mediante il loro occultamento o trasferimento all'estero. Sul tema si vedano; LUPI R.,(voce) *Evasione fiscale*, in PATTI S.(dir.), *Il diritto - Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, vol. 6, Milano, 2007, p. 285.; Si veda anche DELLA VALLE E. D'ALFONSO E., *La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero*, in *Corr. trib.*, vol. 34, n. 33/2011, p. 2714. Gli autori affermano che: “*un secondo e più intenso "livello" di cooperazione [...] che attiene alla riscossione transfrontaliera dei tributi, volto appunto ad assicurare il soddisfacimento delle pretese creditorie di un Paese attraverso l'adozione di misure esecutive in altri ordinamenti. Questa seconda forma di collaborazione costituisce tema di particolare interesse nell'attuale contesto economico "globale", in cui la localizzazione all'estero di beni e valori per sottrarsi all'adempimento di un'obbligazione tributaria già sorta è un fenomeno tutt'altro che raro*”.

<sup>94</sup> MANCA M., *Scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali. Effettività ed efficacia della procedura*, in *Il Fisco I*, 26/2008, p. 4695 ss.

<sup>95</sup> Cit. Art. 26 par. 1 OCSE versione 2012.

<sup>96</sup> SCHENK-GEERS T., *International Exchange of Information and the Protection of taxpayers*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009, p. 179.

<sup>97</sup> Sul tema FEDELE A. *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, vol. 42, n. 1/1999, p. 49 ss.; SEER R., GABERT I. (cur.), *Mutual assistance and information exchange*, Amsterdam, 2010; S. DORIGO, (voce) *Scambio di informazioni nel diritto tributario internazionale*, in *Dig. disc. priv. - Sezione Commerciale*, Agg. VII, Torino, 2015, p. 480 ss.; MARINO G. (cur.), *New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*, Amsterdam, 2015; E. ANDRÉS AUCEIO (cur.), *International administrative cooperation in fiscal matters and*

determinate informazioni con il fine di completare l'istruttoria prodromica alla cristallizzazione di una pretesa tributaria<sup>98</sup>.

La disposizione non specifica le concrete modalità di attuazione della collaborazione, lasciando libere le autorità competenti di scegliere le forme di scambio che esse ritengano più appropriate<sup>99</sup>.

Giova rilevare che è il Commentario, al par. 9. 2, che prevede le tipologie con cui lo scambio di informazioni può essere espletato: su richiesta, automatico e spontaneo<sup>100</sup>.

Alcuni autori<sup>101</sup> suggeriscono che per raggiungere risultati ottimali lo scenario ideale sarebbe quello di giungere ad una giusta combinazione delle tre modalità<sup>102</sup>.

Lo scambio su richiesta prevede che lo Stato richiedente, richieda ad un altro Paese (cd. richiesto) informazioni che siano prevedibilmente rilevanti relativamente ad una situazione specifica. In conformità al principio di sussidiarietà (previsto dall'art. 26 co. 3 lett. c del Modello OCSE<sup>103</sup>), tale tipologia di scambio interviene previo esaurimento dei rimedi interni allo Stato richiedente<sup>104</sup>.

In passato tale scambio era lo strumento più diffuso e il meccanismo ritenuto sufficiente a garantire un certo livello di trasparenza internazionale in materia fiscale, ma la peculiarità dei fenomeni di elusione ed evasione fiscale realizzabili in un contesto economico sempre più globalizzato e digitalizzato ha evidenziato la necessità di individuare strumenti innovativi nell'attività di contrasto all'evasione fiscale<sup>105</sup>.

---

*international tax governance*, Cizur Menor, 2018; OBERSON X., *International exchange of information in tax matters. Towards global transparency*, Cheltenham, 2018; FALCÃO Thiers, vol. n. 105b, Rotterdam, 2020 LARA YAFFAR A. (cur.), *Exchange of information: issues, use and collaboration*, IFA Cahiers. Vol n.150b, Rotterdam, 2020.

<sup>98</sup> MASTELLONE P. *Lo scambio di informazioni tra autorità fiscali*, in *Elementi di diritto tributario internazionale e dell'Unione europea* Torino, 2021, p. 135 ss.

<sup>99</sup> Art.26, par. 3 Modello OCSE che sancisce il principio di specialità sancito all'art. 26.

<sup>100</sup> Per un approfondimento; *Tax Information Exchange between OECD Member Countries, a Survey of Current Practices*, OECD, Paris, 1994, p. 37 ss. Si veda anche VILA B., *Some Issues on the Exchange of Information between Revenue Authorities*, p. 276 ss.

<sup>101</sup> FERNANDEZ MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi Europei del diritto Tributario*, a cura di A. DI PIETRO E T. TASSANI, Cedam, 2013; p. 35.

<sup>102</sup> Il Comitato OCSE per gli Affari Fiscali nel 2006 ha redatto un Manuale sullo scambio di informazioni. Il documento, tratta in maniera specifica il funzionamento di ogni forma di cooperazione si pone lo scopo di fornire ai funzionari fiscali una panoramica completa sugli strumenti esistenti, specificando per ciascuno di essi una serie di indicazioni tecniche e pratiche per migliorarne l'efficienza. OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module on general and legal aspects of exchange of information*,

<sup>103</sup> PERSANO F., *Sui limiti allo scambio di informazioni disciplinato da convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito*, in *Dir. prat. trib. Int.*, LXXV, 2004, p. 343 ss; BRODERSEN C., *Limits on the International Exchange of tax information*, in *European Taxation*, 1987, p. 139 ss.; GANGEMI B., *International mutual assistance through exchange of information*, cit., 1990, p. 23 ss.

<sup>104</sup> AMADDEO, F. *Scambio automatico obbligatorio di informazioni inerenti i ruling preventivi transfrontalieri e gli APAs.*, in *Novità fiscali* 3/2016, pp.14-20.

<sup>105</sup> In ambito comunitario: Commissione Europea, COM (2012) del 27 giugno 2012, 351 finale, Comunicazione al Parlamento Europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale anche in relazione ai Paesi terzi. Tra le azioni proposte da parte della Commissione si ricorda il potenziamento dello scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore

E' verosimile affermare che si è passati da una fase difensiva di puro contrasto all'evasione fiscale ad una fase propositiva, caratterizzata anche dal condizionamento dei rapporti con le giurisdizioni che si ponevano con uno scarso atteggiamento collaborativo<sup>106</sup>, utilizzate spesso come destinazione per ubicare la ricchezza prodotta altrove.

La seconda tipologia di scambio di informazioni è lo scambio automatico di informazioni. Quest'ultimo si sostanzia in una comunicazione metodica e regolare di informazioni, in assenza di richiesta da parte dello Stato contraente interessato. L'art. 26, par. 1 del Modello OCSE, dispone, in via generale che rientrano tra i dati scambiati in via automatica le transazioni finanziarie, che includano *paying agents*, come interessi, dividendi, *capital gains* o *royalties*.

Infine, si deve evidenziare che dal 2013, il meccanismo di scambio automatico è stato individuato, a livello globale, quale nuovo *standard*<sup>107</sup>.

L'ultima tipologia ad essere oggetto di disciplina<sup>108</sup> è lo scambio spontaneo<sup>109</sup>. Essa prevede una forma di collaborazione la cui efficacia ed efficienza sono direttamente correlate alla partecipazione ed alla motivazione dei funzionari locali in quanto, l'invio delle informazioni, tra due Stati, non deriva né da una richiesta né da un obbligo di legge,

---

fiscale quale norma europea e internazionale di trasparenza e di contrasto alla frode e all'evasione fiscale. Tale finalità è stata ripresa anche nel preambolo punti da 1) a 8) della Direttiva 2014/107/UE del Consiglio del 9 dicembre 2014 recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio. In ambito internazionale: OCSE, *Recommendation on the use of the OECD Model Memorandum of Understanding on Automatic Exchange of Information for Tax Purpose*, C (2001)28/FINAL del 21 ottobre 2002; OCSE, *A step Change in Tax Transparency: Report to the G8 Summit*, Lough Erne, giugno 2013.

<sup>106</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. Prat. trib.*, p. 706.

<sup>107</sup> Sull'argomento, si vedano; ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2 edizione, 2002, p. 891; ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, 2007, Padova, p. 112; BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pp. 363-360 ss; BARASSI M., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in *Dizionario dir. pubbl.*, a cura di S. CASSESE, Milano, p. 1525 ss; DORIGO S., *La Cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di SACCHETTO C., Torino, 2011, pp. 206-225; MARINO g., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.* n. 44, 2009, p. 3600 ss.; PANAYI C.H.J.I., *Current trends on Automatic Exchange of Information*, School of Accountancy Research Paper series, 2016 Vol. 4, n. 2; PERSANO F., *La Cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Giappichelli ed., Torino, 2006, p. 62 ss; SEER R., *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, in *EC Tax Review*, vol 22, 2013, pp. 66-77; SEER R., GABERT I., *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011, p. 97; VANISTENDAELF., *EU Tax Agenda: Exchange of Information, Transparency and Abuse*, 12 gennaio 2015, *Tax Notes International*, vol. 163; WISSENLIK A., *International exchange of tax information between European and other countries*, in *EC Tax Review*, 1997, n. 2.

<sup>108</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 3 on automatic (or routine) exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Parigi, 2012.

<sup>109</sup> OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Module 2 on spontaneous exchange of information*, Manual on the implementation of exchange of information provisions for tax purposes, Parigi, 2006

ma da un gesto volontario da parte dello Stato fornitore che venendo a conoscenza di una serie di informazioni che potrebbero essere<sup>110</sup> prevedibilmente rilevanti per quest'ultimo, sebbene non vi sia stata alcuna esplicita richiesta in tal senso. Tale meccanismo potrebbe avviarsi ad esempio, nel momento in cui uno Stato ottenga determinate informazioni durante un'indagine, che ritenga essere d'interesse per un altro Paese.

Parte della dottrina ritiene che tale tipologia di scambio potenzialmente potrebbe essere più efficace dello scambio automatico, in quanto le autorità coinvolte provvederebbero ad inviare i dati rilevanti progressivamente raccolti sino a dare origine ad uno scambio quasi simultaneo<sup>111</sup>.

### 1.3.3 I limiti allo scambio di informazioni

L'attuazione delle procedure di cooperazione può incontrare una serie di limitazioni che costituiscono al contempo regola e limite allo scambio di informazioni.

Tali limiti sono dati:

1. Dalla prevedibile rilevanza delle informazioni da cui deriva il divieto di "*fishing expedition*", previsto all'art. 26 par. 5.2 del Modello OCSE;
2. Dal principio di reciprocità sancito all'art. 26 co. 3 lett. (a) del Modello OCSE;
3. Dal principio di equivalenza, disposto all'art. 3 par. 2 punto 12 del Commentario;
4. Dal principio di sussidiarietà previsto all'art. 26 par. 9 del Modello OCSE<sup>112</sup>, il quale implica che lo Stato richiedente può domandare assistenza solo una volta esaurite le possibilità di ottenere informazioni, mediante le procedure nazionali. Tale principio è legato al carattere necessario dell'informazione scambiata e all'esigenza<sup>113</sup> di ottenerla<sup>114</sup>.

---

<sup>110</sup> ROSEMBUJ T. *Intercambio internacional de información tributaria*. p. 35 ss.

<sup>111</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, n. 4, p. 705; BAKER P., *Automatic Exchange of information - the arrival of a new international norm of taxation*, in *British Tax Review*, 2013, p. 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, p. 172 e ss.

<sup>112</sup> PERSANO F., *Sui limiti allo scambio di informazioni disciplinato da convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito*, in *Dir. prat. trib. Int.*, LXXV, 2004, p. 343 ss; BRODERSEN C., *Limits on the International Exchange of tax information*, in *European Taxation*, 1987, p. 139 ss.; GANGEMI B., *International mutual assistance through exchange of information*, cit., 1990, p. 23 ss.

<sup>113</sup> MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi Europei del diritto tributario*, a cura di DI PIETRO A., Padova 2013, p. 384.

<sup>114</sup> PERSANO F., *Sui limiti allo scambio di informazioni disciplinato da convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito*, in *Dir. prat. trib. Int.*, LXXV, 2004, p. 343 ss; BRODERSEN C., *Limits on the International Exchange of tax information*, in *European Taxation*, 1987, p. 139 ss.; GANGEMI B., *International mutual assistance through exchange of information*, cit., 1990, p. 23 ss.

### 1.3.3.1 La prevedibile rilevanza e il divieto di “*fishing expedition*”

Il primo limite allo scambio di informazioni è posto dal par. 5.2 dell’art. 26, ossia dal requisito della prevedibile rilevanza e il contestuale divieto di “*fishing expedition*”.

La disposizione prevede che la richiesta d'informazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria di un Paese (richiedente) deve essere presentata dopo aver esaurito tutti i mezzi a sua disposizione, a quella dello Stato interpellato per iscritto. Essa deve essere il più dettagliata possibile, circostanziata e riportare:

1. I dati relativi al contribuente sottoposto a verifica e gli eventuali intermediari coinvolti nella transazione;
2. I motivi per i quali l’informazione è richiesta e la natura del procedimento di verifica;
3. Le imposte e il periodo fiscale oggetto di verifica;
4. L’informazione in concreto richiesta;
5. La motivazione sulla sua pertinenza e l’uso a cui è destinata;
6. La disposizione convenzionale in virtù della quale l’informazione è richiesta.

Una richiesta non costituisce “*fishing expedition*”<sup>115</sup> per il semplice motivo che il nome o l’indirizzo della persona sottoposta a indagine o verifica non sia stato indicato o sia stato segnalato in maniera non corretta o in un formato diverso da quello standard. E’ doveroso rilevare che l’art. 26 co. 2 vieta però, ai Paesi di presentare domande generiche, senza indizi concreti che risulteranno irrilevanti con riferimento ai profili fiscali del contribuente<sup>116</sup>. La *ratio* della disposizione è sita nella responsabilizzazione dello Stato richiedente, il quale è legittimato a ricorrere allo scambio d'informazioni esclusivamente nel caso in cui esso abbia già individuato elementi tali da rendere indispensabile la cooperazione dell'altra nazione rispetto ad una fattispecie sufficientemente delineata<sup>117</sup>.

Con riferimento allo standard di “*prevedibile rilevanza*”<sup>118</sup>, il par. 5.2 del Commentario all’art. 26 prevede che tale requisito può ritenersi soddisfatto sia se la richiesta di informazioni riguarda un singolo contribuente, sia se concerne un gruppo.

Nel secondo caso, per evitare che la richiesta sia considerata una “*spedizione di pesca*”, lo Stato richiedente deve fornire:

1. Una dettagliata descrizione di tale gruppo di contribuenti;

---

<sup>115</sup> Art. 26, par. 1 Modello OCSE.

<sup>116</sup> Sull'argomento: VALENTE P. *Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni*, Ipsoa 2012, p. 2469.

<sup>117</sup> DORIGO S., *Principi di diritto tributario europeo e internazionale* a cura di SACCHETTO C., Torino, 2011, p. 210.

<sup>118</sup> Lo standard della “prevedibile rilevanza” ha sostituito il termine “*necessary*” utilizzato nei modelli precedenti per delimitare l'ambito di applicazione dello scambio d'informazioni.

2. Una descrizione degli specifici fatti e delle circostanze che supportano la richiesta di informazioni;
3. Un'illustrazione della disciplina legislativa applicabile;
4. Le ragioni per le quali si ritiene che il gruppo di contribuenti per cui si è proceduto alla richiesta di informazioni non sia conforme alla legge;
5. La dimostrazione che le informazioni richieste “*aiuterebbero a determinare la conformità dei contribuenti del gruppo*”<sup>119</sup>.

In merito alla natura vincolante di tali requisiti è intervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza *Berlioz Investment Fund* <sup>120</sup> stabilendo che la discrezionalità dell'autorità richiesta è intrinsecamente connessa alla verifica della “*prevedibile pertinenza*” delle informazioni, riconoscendo: l'obbligo di esercitare un sindacato giurisdizionale effettivo sulla legittimità della richiesta e la necessità di assicurare che la stessa non ecceda manifestamente i limiti dell'indagine e non imponga un onere eccessivo sul soggetto interpellato, trasformando così lo standard della prevedibile rilevanza in un parametro sostanziale di proporzionalità e in una garanzia contro richieste meramente esplorative.

### 1.3.3.2 I principi di reciprocità ed equivalenza

Il secondo limite all'attuazione delle procedure di cooperazione è offerto dal principio di reciprocità<sup>121</sup> e dal suo “*braccio destro*”<sup>122</sup> il principio di equivalenza<sup>123</sup>

Esso è definito in dottrina come: *il denominatore comune che mantiene l'equilibrio tra gli Stati mediante una correlazione tra diritti e obbligazioni di origine consuetudinaria o convenzionale*<sup>124</sup>. Tale concezione è condivisa anche in tema di collaborazione tra Amministrazioni tributarie, l'art. 26 al comma 3, infatti ne dispone sia sul piano meramente sostanziale che procedurale.

La disposizione prevede che uno Stato sia obbligato a prestare assistenza ad un altro solo nel caso in cui possa esigerne altrettanta nella stessa materia<sup>125</sup>. Di conseguenza il Paese

---

<sup>119</sup> Commentario art.9 par. 5.2.

<sup>120</sup> C.G.U.E, sentenza C-682/15 del 16 maggio 2017, *Berlioz Investment Fund*.

<sup>121</sup> Art. 26 co. 3 lett. (a del Modello OCSE).

<sup>122</sup> Cit.TURINA A., *I recenti sviluppi internazionali in materia di scambio di informazioni*, in *Fiscalità Internazionale* 2010, 2, p. 155.

<sup>123</sup> Art.3 par. 2 punto 12 del Commentario.

<sup>124</sup> Cit. ADONNINO P., *lo scambio tra amministrazioni finanziarie*, Padova 2005, p. 1149; Sulla portata generale del principio di reciprocità si veda: MONTI A., *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di «reciprocità»*, in *fiscalità internazionale* n. 2 anno 2010, p.149; ADONNINO P., *Lo scambio tra amministrazioni finanziarie*, Padova 2005, p. 1149.

<sup>125</sup> SACCARDO N., *Le recenti modifiche alla Convenzione - tipo OCSE e al Commentario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.10/2000, p. 261.

richiedente può ottenere informazioni in misura equivalente<sup>126</sup> a quelle fornite da quello adito in occasione di una richiesta.

L'articolo 26 co.3 prevede inoltre che a ogni Stato sia attribuito il diritto di rifiutare lo scambio d'informazioni, nel caso in cui la loro acquisizione non sia consentita dalla legislazione nazionale o dalla prassi amministrativa interna, poiché uno Stato richiedente non può avvalersi del sistema informativo dell'altro Paese se quest'ultimo è più esteso del proprio.

Tale limite è atto a evitare un ampliamento dei poteri istruttori della nazione procedente, attraverso il solo uso pretestuoso dei mezzi previsti dalla disciplina internazionale<sup>127</sup>.

La posizione della dottrina nei confronti del mancato rispetto del principio di reciprocità non è omogenea<sup>128</sup>. Parte di essa ritiene che ciò possa rappresentare una discriminazione: può accadere che l'Amministrazione finanziaria dello Stato richiedente riceva un'informazione che non potrebbe ottenere in conformità con le regole vigenti nell'ordinamento, beneficiando così del sistema di informazione dell'altro Stato più ampio e flessibile del proprio<sup>129</sup>.

Altra parte della dottrina<sup>130</sup> ritiene che il limite allo scambio di informazioni non possa essere giustificato dal principio di reciprocità, non comprendendo perché lo Stato interpellato non debba poter ricorrere agli strumenti di controllo e probatori del proprio ordinamento se in quello del richiedente non sono previsti.

Vi è poi un'ulteriore posizione che ritiene giustificata la violazione del principio di reciprocità nei casi in cui gli Stati si trovino davanti a fattispecie di elusione e di frode fiscale in considerazione dell'insidiosità di queste fattispecie<sup>131</sup>.

---

<sup>126</sup> Il terzo limite è dato dal principio di equivalenza che costituisce una sorta di “braccio destro” del principio di reciprocità. Tale limite prevede che l'Amministrazione finanziaria dello Stato a cui sono richieste le informazioni non sia obbligata ad effettuare indagini o comunicare dati se la legislazione o la prassi amministrativa di tale Paese non consente alle autorità competenti di condurre tali indagini o di raccogliere le informazioni richieste. Sul punto si veda TAVEIRA TÔRRES H., *La plurimposizione internazionale, i trattati e le misure unilaterali*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, p. 122.

<sup>127</sup> MARIN F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente, in attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa* a cura di Tassa, aracne ed., p. 270; SCHENK-GEERS T., op cit. p.180 ss.

<sup>128</sup> CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giustizia Tributaria* 2009, 3, p. 258 ss.

<sup>129</sup> MARIN F., *Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie*, in *I principi Europei del diritto tributario*, a cura di DI PIETRO A., TASSANI T., Padova 2013, p. 384.

<sup>130</sup> AMATUCCI F., *Onere della prova e limitazioni allo scambio d'informazioni in materia fiscale*, in *rivista di diritto tributario internazionale*, 2009 n.1-2, p. 123.

<sup>131</sup> SCHENK-GEERS T., *International exchange of information and the protection of taxpayer*, Milano 2009, p.176 ss.

### 1.3.3.3 I segreti

Oltre alle potenziali limitazioni sopra descritte, una disamina deve essere dedicata alla tutela dei segreti<sup>132</sup>.

Si deve rilevare primariamente che la definizione di segreto, si differenzia in relazione al contesto di utilizzo dello stesso.

Nell'ambito della pertinenza, è possibile ricondurre a tale nozione una serie di informazioni che non si intende rendere pubbliche, per le quali, deve permanere il requisito dell'attualità: nel momento in cui viene meno l'interesse sotteso del soggetto interessato, l'informazione perde la qualifica di segreto.

Nella prospettiva del contribuente il fine dei segreti è la tutela degli interessi legittimi ed i diritti del contribuente. L' autorità competente detiene l'onere di tutelare la confidenzialità delle informazioni, predisponendo le idonee e necessarie discipline.

In relazione alla *confidentiality* delle informazioni il par. 2 dell'art. 26 prevede che le informazioni scambiate non possano essere diffuse e rese pubbliche salvo che a soggetti o ad autorità direttamente coinvolte nell'indagine avente ad oggetto i tributi previsti della Convenzione.

La norma prevede inoltre che le informazioni devono essere considerate segrete e trattate dallo Stato ricevente alle medesime condizioni previste dal Paese di provenienza.

Tale dati non possono essere utilizzati per finalità diverse da quelle originarie salvo il consenso del contribuente e nel rispetto di entrambi i sistemi normativi (dello Stato richiedente e dello Stato richiesto). Nel caso in cui vi sia una richiesta giudiziale, le autorità possono rendere pubbliche le informazioni all'autorità giudiziaria competente nel corso del procedimento.

Infine, in relazione alla confidenzialità dei dati, giova rilevare che le norme nazionali dello Stato richiedente devono assicurare che le informazioni veicolate non vengano utilizzate per fini diversi e non autorizzati in violazione delle norme predisposte in tema di segreto commerciale, industriale e simili.

---

<sup>132</sup> Si deve ricordare però che, le disposizioni nazionali inerenti il "segreto fiscale" non possono essere interpretate quale ostacolo allo scambio di informazioni, ma che al contempo deve essere garantita da parte delle Amministrazioni finanziarie la tutela della *privacy* delle informazioni. Ciò implica che lo Stato interessato non è tenuto in alcun modo a porre in essere interventi normativi o a realizzare prassi amministrative che si pongano in violazione del proprio sistema interno – sempre qualora le informazioni richieste non possano essere ottenute seguendo il normale *iter* amministrativo. Sul punto FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in Rass. Trib., 1999, vol.1 pp. 49-58; M. Keen, J.E. Lighthart, "Information Sharing and International Taxation", in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg University, 2004, p. 6.

In relazione al segreto commerciale, industriale e professionale, le disposizioni inerenti alla possibilità di trasmettere tali informazioni sono definite in maniera generica al comma 2 par.3 dell'art. 26. La norma prevede che le limitazioni debbano essere poste alla luce della normativa interna di ciascuno Stato contraente.

Alcuni autori affermano che un'interpretazione troppo ampia della disposizione sopracitata possa rendere vani i propositi di un efficace scambio di informazioni<sup>133</sup>.

Il rifiuto giustificato dalla disciplina del segreto commerciale, industriale e professionale è legittimo solo nel caso in cui questo sia di notevole rilevanza<sup>134</sup>. Tale condizione è identificata in tre requisiti:

- a) Si deve trattare di un'abilità pratica o un segreto conosciuto da un numero limitato di persone;
- b) L'informazione sia suscettibile di essere sfruttata economicamente;
- c) La sua divulgazione potrebbe causare un vantaggio economico a favore di persone terze ma a discapito di altre tutelate dal segreto.

Le indicazioni sopracitate sono state successivamente recepite ed espresse anche dal Commentario del 2012 al par. 19.2. Tale *restyling* all'art 26 prevede che le informazioni di carattere finanziario, nonché quelle contabili, per loro natura, non costituiscano segreti commerciali<sup>135</sup>. Di conseguenza uno Stato firmatario può decidere di fornire informazioni qualora non vi sia alcuna base ragionevole per supporre una potenziale lesione della posizione del contribuente interessato.

Si deve rilevare che sono molti i casi in cui può presentarsi la sussistenza di un segreto commerciale, industriale o di altro tipo. Tali segreti sono intesi generalmente come fatti e circostanze suscettibili di rilevanza economica il cui utilizzo illecito, ossia in assenza della necessaria autorizzazione, può cagionare danni rilevanti. Tra questi non è ricompreso il perseguimento dell'interesse erariale, tramite la determinazione, la verifica e la riscossione dei tributi dovuti. Informazioni fiscalmente rilevanti, inclusi libri e registri contabili, non rappresentano elementi soggetti a segreti commerciali, industriali né di altro tipo: tuttavia, occorre tenere presente che, talvolta, rivelare informazioni fiscalmente rilevanti può comportare la *disclosure* di alcuni elementi che costituiscono segreto. Tale tutela può anche essere estesa alle informazioni che si trovano in possesso di persone

---

<sup>133</sup> SACCARDO N., *op cit.* p. 263.

<sup>134</sup> FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" tra Amministrazioni Finanziarie*, in Rass. Trib., 1999, vol.1 pp. 49-58; M. Keen, J.E. Ligthart, "Information Sharing and International Taxation", in Discussion Paper n. 2004-117, Tilburg University, 2004, p. 6.

<sup>135</sup> DEBELVA F., DIEPVENS N., *Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure*, in Intertax, vo. 44, n. 4, p. 298 ss.

terze ad esempio, una banca potrebbe detenere tra le proprie documentazioni una domanda per la concessione di una patente o la formula segreta di un processo produttivo, magari descritta in una richiesta per il conseguimento di un mutuo/finanziamento. In tali ipotesi, i dettagli relativi al processo industriale inerenti segreto industriale, commerciale o di altro tipo, potrebbero essere espunte dai documenti procedendo ad una trasmissione solo parziale delle restanti informazioni.

#### **1.3.3.4 L'ordine pubblico**

Un ulteriore barriera allo scambio di informazioni è rappresentata dall'ordine pubblico, inteso come limite al richiamo sia a leggi sia a provvedimenti giurisdizionali di uno Stato straniero, laddove essi si rivelino incompatibili con i principi fondamentali dell'intero sistema giuridico del Paese stesso.

Necessario è osservare che l'ordine pubblico non costituisce un limite statico ed immutabile, ma è destinato a variare nel tempo e nello spazio<sup>136</sup>.

La variabilità nel tempo, in particolare, deriva dal fatto che i principi informatori di un dato ordinamento mutano in funzione del naturale evolversi dei suoi valori economici-sociali, mentre la variabilità nello spazio discende dal fatto che le concezioni morali, politiche e sociali differiscono, anche profondamente, nei vari sistemi giuridici.

La contrarietà di una norma o di un atto straniero all'ordine pubblico deve essere verificata in concreto, nel momento in cui viene richiesto il riconoscimento dei suoi effetti: spetta, quindi, al giudice nazionale di volta in volta valutare se l'applicazione del diritto straniero o se l'attuazione della richiesta straniera condurrebbe a risultati contrastanti con i principi fondamentali dell'ordinamento di appartenenza<sup>137</sup>.

#### **1.4 I TIEAs**

Il Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters c.d. TIEAs<sup>138</sup> ed il relativo Commentario è il risultato dei lavori svolti dal Working Group incaricato dall'OCSE di predisporre strumenti normativi idonei a garantire un efficiente collaborazione internazionale, favorendo la trasparenza delle informazioni, per

---

<sup>136</sup> DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011, p. 210 ss.; PERSANO F., *la cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, Torino, 2011, p. 166 e ss.

<sup>137</sup> SPERDUTI G., *Ordine pubblico internazionale e ordine pubblico interno*, in *Riv. dir. intern.*, 1954, p. 82 e ss.

<sup>138</sup> Essi sono stati ideati nel 2002 dal "Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes", organismo costituito in seno all'OCSE, nel 2000, per adeguare le convenzioni bilaterali al nuovo standard e per migliorare gli strumenti relativi allo scambio di informazioni. <http://www.oecd.org/tax/transparency/abouttheglobalforum.htm> ultimo accesso 10 dicembre 2024.

contrastare le relative pratiche dannose come nel caso dei paradisi fiscali<sup>139</sup> o dei regimi fiscali privilegiati, realizzando l'indebita sottrazione di capitali e di attività finanziaria da alcuni Paesi a vantaggio di altri<sup>140</sup>.

I TIEAs hanno proliferato dopo il G20 del 2009<sup>141</sup> a causa della loro maggior agilità di negoziazione rispetto ad una Convenzione contro le doppie imposizioni contenente una clausola di scambio di informazioni. Tale celerità è data soprattutto dal fatto che la procedura di negoziazione tra gli Stati si incentra esclusivamente sul tema dello scambio e non anche sulla ripartizione della potestà impositiva.

Il Modello TIEAs non è uno strumento vincolante e si presenta in due diverse forme, bilaterale e multilaterale, che possono essere utilizzate quale base per stilare trattati tra i paesi interessati.

Pur essendo più ristretti nello scopo rispetto alle Convenzioni, essi sono molto più dettagliati nella materia che intendono regolare. Al pari degli altri modelli OCSE essi rappresentano un *template* sulla base del quale i Paesi contraenti possono decidere di basarsi nel momento della stipula di un accordo.

La *ratio* di tali trattati è però la medesima del Modello OCSE, ossia l'introduzione di un obbligo per gli Stati contraenti di scambiarsi informazioni che integrino i requisiti di prevedibile pertinenza nell'altro ordinamento (art 1). Si deve ricordare però che i TIEAs regolano esclusivamente lo scambio su richiesta, sebbene gli Stati contraenti siano liberi di poter ampliare lo scopo dell'accordo anche ad altre forme di cooperazione con accordi aggiuntivi.

## 1.5 La MAAT

La cooperazione multilaterale è stata per la prima volta prevista nella Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia tributaria c.d. "MAAT", o "Convenzione di Strasburgo", promossa congiuntamente dal Consiglio d'Europa e dall'OCSE ed aperta alla firma a Strasburgo il 25 gennaio 1988.

---

<sup>139</sup> Nella pubblicazione del report nel 1998, *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*, l'OCSE identificò nella mancanza di trasparenza e di scambio di informazioni uno dei principali segni di allarme prodromico all'evasione. Questa struttura dell'OCSE non si limita a recepire la formalizzazione degli accordi ma effettua una revisione approfondita (*peer review*) delle modalità con cui la cooperazione viene effettivamente realizzata.

<sup>140</sup> Su tema si vedano DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, VI edizione, Milano, 2011, p. 17 ss.; GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Padova, 1990 p. 78 ss.; ALDOVISI S. *Doppia imposizione*, in *Fiscalità internazionale*, 2011 p. 26; ADONNINO P., *Doppia imposizione*, Roma, 1989 p. 46; MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, Varese, 1990, p. ss.

<sup>141</sup> Dal 2002 al 2009 i TIEAs sono passati da 1 a 197, CIRELLI F, COLANGELO N., GALEAZZI L., *I rapporti internazionali*, Milano 1997, p. 121 ss.

La Convenzione è entrata in vigore il 1° aprile 1995 con il fine di facilitare la cooperazione internazionale tra le autorità fiscali per migliorare la loro capacità di combattere l'evasione, l'elusione fiscale e garantire la piena applicazione delle leggi fiscali nazionali<sup>142</sup>.

Come per il Modello OCSE anche la MAAT, il 27 maggio 2010<sup>143</sup>, è stata aggiornata. In tale data l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico e il Consiglio d'Europa hanno adottato il Protocollo di modifica della Convenzione, nato per rispondere alle richieste emerse dal G-20 in occasione del vertice di aprile 2009 di Londra<sup>144</sup>.

Il fine della convenzione era solamente l'assistenza amministrativa in materia fiscale: attività che si realizza attraverso lo scambio di informazioni. Tuttavia, grazie al Protocollo, vengono regolamentate anche altre forme di cooperazione quali le verifiche simultanee e la partecipazione di funzionari dell'amministrazione fiscale dello Stato richiedente allo svolgimento di verifiche nel territorio dello Stato richiesto<sup>145</sup>.

Conformemente con quanto previsto dall'art. 26 del Modello OCSE, attraverso questo strumento è data la possibilità agli Stati che su richiesta siano scambiate anche informazioni bancarie, fino ad allora escluse dal campo di applicazione della Convenzione, nonché il superamento del requisito dell'interesse domestico del Paese richiesto alla raccolta e allo scambio di informazione.

Nella precedente versione era previsto che: *“le informazioni che si presume non siano rilevanti a tal fine non possono formare oggetto di scambio ai sensi della presente Convenzione”*<sup>146</sup>. L'attuale art. 21 della Convenzione statuisce al par. 3 che *“se l'informazione è richiesta ai sensi della presente Convenzione, lo Stato richiesto userà i propri strumenti di raccolta di informazioni per ottenere le informazioni richieste anche*

---

<sup>142</sup> GRAU RUIZ M.A., *Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules; how to improve their interaction?*, in *EC Tax Review*, 2006, 196 ss. Per commenti della letteratura sulla Convenzione si rimanda a VACCARO L., CARROZZINO N., *Lo scambio di informazioni*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Esterovestizione societaria*, Torino, 2013, 288 ss.; S. Dorigo, *La cooperazione fiscale internazionale dopo il protocollo di modifica alla Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 157 e ss., BAVILA A., *Some issues on the Exchange of Information between Revenue Authorities*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, 1, p. 274.

<sup>143</sup> DORIGO S. La cooperazione fiscale dopo il Protocollo di modifica della Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre, in *Riv. dir. Trib.* Vol 21, n. 9/2011, Parte V, p. 157 ss.

<sup>144</sup> Il testo del Protocollo presentato alla sottoscrizione di 23 Stati in occasione del meeting OCSE tenutosi a Parigi il 27 e 28 maggio 2010 è stato inizialmente sottoscritto da 15 Paesi. Da allora altri paesi l'anno sottoscritta attualmente, più di 70 Paesi, tra cui tutti gli Stati aderenti al G20, hanno aderito alla sottoscrizione della Convenzione OCSE, rapporto sulle giurisdizioni partecipanti alla Convenzione sulla Mutua assistenza amministrativa, aggiornata al 28 ottobre 2016, disponibile a link [http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status\\_of\\_convention.pdf](http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf) accesso il 16 novembre 2023.

<sup>145</sup> CARBONE M., BOSCO M., PETESE L., *La geografia dei paradisi fiscali*, IPSOA, 2014, p. 353 e ss.

<sup>146</sup> Cit. art. 26 par 2 OCSE.

*nel caso in cui lo stesso non necessita delle informazioni ai propri fini fiscali”*,<sup>147</sup> mentre il successivo par. 4 prevede che “*in nessun caso le disposizioni della presente Convenzione (...) possono essere interpretate nel senso di autorizzare lo Stato richiesto a rifiutarsi di fornire tali informazioni unicamente perché non abbia un interesse interno a dette informazioni*”<sup>148</sup>.

Oggi, la formulazione dell’art. 4, come sostituito dal Protocollo è la seguente: “*Le Parti si scambieranno le informazioni, in particolare quelle previste dalla presente sezione, che appaiano rilevanti per l’amministrazione o l’esecuzione delle rispettive legislazioni nazionali con riferimento all’oggetto della presente Convenzione*”. Ulteriori modifiche hanno riguardato anche l’art. 22 della Convenzione concernente la segretezza delle informazioni scambiate.

Nella sua nuova versione la disposizione impone alle parti un bilanciamento tra il livello di segretezza da attribuire alle informazioni ricevute e la protezione dei dati personali contenuti, da effettuarsi anche in ragione delle più ampie garanzie che l’ordinamento della parte richiesta eventualmente fornisca. Nella precedente formulazione, veniva applicato il livello di segretezza che si fosse rivelato maggiore tra quello accordato dalla legislazione della parte richiedente e quello previsto dalla parte che ha fornito le informazioni. La nuova previsione consente alla parte richiesta di specificare i livelli di segretezza che il proprio ordinamento impone alle informazioni fornite<sup>149</sup>.

A differenza del Modello OCSE, che prevede la facoltà dello scambio spontaneo, il nuovo articolo 7 prevede che lo scambio possa essere obbligatorio oppure volontario.

Lo scambio automatico basato sulla Convenzione multilaterale, però, richiede un accordo separato per ciascuna autorità competente coinvolta, a sua volta da negoziare sulla base del *Model Competent Authority Agreement*.

In data 21 luglio 2014 dall’OCSE è stato proposto lo *Standard for automatic Exchange of financial account information in tax matters*. Tale accordo prevede lo scambio automatico di informazioni sulla base dell’art. 6 della Convenzione sulla Mutua assistenza amministrativa in materia fiscale<sup>150</sup>.

Le informazioni cui fa riferimento l’accordo sono solo quelle di carattere finanziario, mentre i tratti significativi di questo nuovo processo di cooperazione sono rinvenibili da un lato nel superamento della bilateralità nella cooperazione a favore della multilateralità, che “*consenta al maggior numero di Stati di ottenere il beneficio della cooperazione e*

---

<sup>147</sup> Cit. art. 21 par 3 Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia tributaria

<sup>148</sup> Cit. art. 21 par 4 Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia tributaria

<sup>149</sup> PERSANO F., *op. cit.*, p. 170.

<sup>150</sup> Si veda art. 6 MAAT.

allo stesso tempo di attuare più elevati standard internazionali di cooperazione nel campo della fiscalità”<sup>151</sup>.

Per quanto concerne l'utilizzo delle informazioni, risulta di particolare interesse la previsione di cui all'art. 4 co. 2, secondo cui è possibile utilizzare le informazioni ottenute in forza della Convenzione come prove nei procedimenti penali, salvo la necessaria autorizzazione dello Stato che ha trasmesso le informazioni da rilasciarsi per ogni singola richiesta di utilizzo delle stesse in tale ambito.

## 1.6 La normativa FATCA

Tra i più importanti passi in avanti nello scambio di informazioni, in particolare in relazione allo scambio automatico, si deve citare l'implementazione della *Foreign Account Tax Compliance Act* c.d. “FATCA”<sup>152</sup>.

Nel 2010, a seguito dell'emersione di alcune pratiche scorrette poste da alcune banche europee<sup>153</sup>, in particolare la più importante banca svizzera, la UBS AG che ha offerto la possibilità a alcuni cittadini americani di nascondere al Fisco i propri redditi,<sup>154</sup> il Congresso degli Stati Uniti ha approvato la disciplina FATCA inserendola nelle sezioni da 1471 a 1474 dell'*Internal Revenue Code*, c.d. “IRC”.

La normativa, ha imposto obblighi informativi a carico delle istituzioni finanziarie non statunitensi *Foreign Financial Institution* c.d. FFI<sup>155</sup> che detengono, direttamente o

---

<sup>151</sup> Cit. preambolo della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa.

<sup>152</sup> PEDIADITAKI T., *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?* European Taxation, Settembre 2013.

<sup>153</sup> In particolare, la più importante banca svizzera, la UBS AG, aveva dato la possibilità a taluni cittadini americani di nascondere al Fisco i propri redditi. Il Dipartimento Americano della Giustizia (DOJ) citò in giudizio la banca UBS al fine di obbligare a svelare l'identità di 52.000 cittadini americani titolari di conti correnti svizzeri. Dopo una lunga negoziazione, la Banca e DOJ chiusero la causa il 19 agosto 2009, con la condizione che l'UBS svelasse all'IRS l'identità di circa 4.450 correntisti sospettati di non avere pagato le imposte dovute negli Stati Uniti nonché con una sanzione pari a 780 milioni di dollari e con il suo impegno a non aprire più conti di contribuenti statunitensi che non fossero dichiarati all'amministrazione fiscale statunitense.

<sup>154</sup> OWENS J., *Moving towards better transparency and exchange of information on tax matters*, in Bull. for Int. Tax., 2009, n.11, p. 557 FATCA è stata adottata il 18 marzo 2010 ed è stata inserita nelle sezioni da 1471 a 1474 dell'*Internal Revenue Code*, in [http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-\(FATCA\)](http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-(FATCA)). Sul FATCA si vedano, MAUGERI C., *La normativa FATCA, in Strumenti finanziari e fiscalità*, n. 11/2013, pp. 65-76; DOLCE R., *Normativa FATCA: l'identificazione delle Financial Institutions*, in Il Fisco, n. 40/2013, p. 6226 e ss.; IMMACOLATO A., FANALI S., *FATCA: istruzioni per l'uso*. Guida all'applicazione della nuova normativa in materia di Foreign Account tax Compliance Act, Roma, 2016, MARINO G., *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, IBFD, Amsterdam, 2016; MALHERBE J., TELLO C.P., *Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain: un tournant juridique dans l'échange d'informations fiscales*, in Riv. Dir. Trib., 2014, pag. 299 e ss. Per talune criticità del FATCA, soprattutto con riguardo agli obblighi (sostanzialmente unilaterali imposti anche ai consulenti nel sistema di scambio di informazioni con gli USA, si veda DI TANNO T., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in Rass. Trib., 2015, 3, p. 665 ss.

<sup>155</sup> La nozione di FFI è estremamente ampia e include oltre alle banche anche le istituzioni di custodia (intese come ogni entità che detiene attività finanziarie per conto di terzi, comprendente anche le società

indirettamente, investimenti negli USA con l'obiettivo di individuare gli investitori statunitensi che si avvalgono di sistemi di investimento esteri con il fine di occultare i propri redditi<sup>156</sup>.

Tale disposizione prevede che le istituzioni finanziarie non statunitensi possano decidere se stipulare un accordo con l'Autorità fiscale americana "Internal Revenue Service" c.d. "IRS" accettando specifici obblighi di disclosure delle informazioni relative alla propria clientela statunitense<sup>157</sup> oppure applicare una ritenuta del 30%<sup>158</sup> su qualsiasi pagamento di fonte statunitense dai medesimi percepiti ancorché non riferibili ad investitori americani<sup>159</sup>.

Nel caso in cui le istituzioni finanziarie estere o i propri clienti decidano di non adempiere, la normativa impone l'applicazione di una ritenuta (con le sembianze di una sanzione<sup>160</sup>), da applicare ai pagamenti di fonte americana. Questa è atta a indurre le FFI a una collaborazione, nel caso che questo non dovesse avvenire la ritenuta sopracitata sarebbe applicata a tutti i flussi finanziari provenienti dagli Stati Uniti, indipendentemente dal fatto che il beneficiario sia la stessa istituzione finanziaria, un cittadino americano o un non americano<sup>161</sup>.

Si deve rilevare che le caratteristiche della normativa FATCA<sup>162</sup> imponevano alle istituzioni finanziarie estere un comportamento che in molti Paesi risultava essere

---

fiduciarie), le istituzioni di deposito, le entità di investimento, tra cui sono comprese anche le società di gestione del risparmio e le società di intermediazione mobiliare e le imprese di assicurazioni specificate. Le FFI comprendono anche le stabili organizzazioni residenti in Italia di istituzioni finanziarie non italiane.  
<sup>156</sup> BONARELLI P., *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, in *Fiscalità e Comm. Internaz.*, 2016, p. 30 ss.; GARBARINO C., BARBIERI M., *FATCA: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale*, 2016, p. 10 ss.

<sup>157</sup> Le informazioni richieste spaziano dal saldo di conto corrente, al valore del conto o delle attività finanziarie possedute, ai dividendi, agli interessi o alle plusvalenze che transitano su un conto appartenente ad un cittadino americano.

<sup>158</sup> Si precisa che gli accordi FATCA si riferiscono ad alcune tipologie di redditi, quali interessi, plusvalenze e dividendi, mentre la Convenzione il CRS riguarda anche le royalties mentre la Direttiva 2911/16/UE copre anche i redditi di lavoro dipendente, i compensi ai dirigenti, le assicurazioni sulla vita, le pensioni ed i redditi immobiliari.

<sup>159</sup> GRINBERG I., *Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA open the door?* in *World Tax Journal*, vol. 5 Issue 3, Ottobre 2013, p. 331. Come osservato da T. PEDIADITAKI, *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?* *European Taxation*, settembre 2013, pg. 427, l'imposizione della ritenuta non è la finalità del regime FATCA, quanto, invece, lo è il garantire un effettivo scambio di informazioni.

<sup>160</sup> La stessa ritenuta verrebbe applicata anche in base a I.R.C. nel caso in cui un'istituzione finanziaria sia collaborativa ma si trovi ad essere intermediaria nel pagamento nei confronti di un'altra istituzione finanziaria non collaborativa (caso dei c.d. "Passthru payments").

<sup>161</sup> BRODZKA A., *The Road to FATCA in the European Union*, 53, *European Taxation*, n. 10, 2013; SOMARE M., WOHRER V., *"Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is Preferable?"*, in *Bulletin for International Taxation*, Agosto 2014., PARILLO K.A., *FATCA: Vulnerable to a Canadian Constitutional Challenge*, 70, *Tax Notes International*, 11, 2013, p. 1031.

<sup>162</sup> BONARELLI P., *op cit.* p. 30 ss.

contrario sia alle relazioni contrattuali stipulate con la clientela sia con la normativa in materia di segreto bancario e privacy vigente in quel determinato Stato<sup>163</sup>.

Di conseguenza le istituzioni finanziarie si trovarono costrette a scegliere se violare la normativa FATCA per poter rispettare la propria normativa nazionale in materia di segreto bancario o viceversa<sup>164</sup>.

Nel febbraio 2012, il Dipartimento del Tesoro americano e 5 Paesi europei (Francia, Gran Bretagna, Italia<sup>165</sup>, Germania e Spagna) aderirono, mediante un *Joint Statement*<sup>166</sup>, ad un'intesa propedeutica alla sottoscrizione di accordi bilaterali sulla base del c.d. "Modello di Accordo Intergovernativo" finalizzato a migliorare la Tax Compliance e ad applicare la normativa FATCA senza che le istituzioni finanziarie violassero la normativa interna. Il principale obiettivo di questi accordi era quello di esprimere una comunicazione di intenti di carattere bilaterale per un accordo intragovernamentale in grado di superare le difficoltà legali derivanti da una potenziale incompatibilità del FATCA con la normativa domestica.

Il frutto di questa cooperazione multilaterale fu la creazione di un dettagliato modello di accordo il Model Intergovernmental Agreement c.d. Model IGA atto ad attuare il Tax Compliance Act basato sullo scambio automatico di informazioni.

Successivamente, gli Stati Uniti hanno concluso un totale di 72 IGAs con altrettanti Paesi secondo due modelli principali: il modello 1 e il modello 2<sup>167</sup>. Nello specifico, il Modello 1 A è più autonomo e si discosta maggiormente dalla normativa americana mentre il Modello 2 si basa totalmente sulla normativa FATCA<sup>168</sup>.

---

<sup>163</sup> PEDIADITAKI T., *Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango?*, European Taxation, Settembre 2013; M., SOMARE, V. WOHRER, *"Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is Preferable?"*, in Bulletin for International Taxation, agosto 2014.

<sup>164</sup> GRINBERG I., GARBARINO C., BARBIERI M., *Facta: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale*, in Fisc. Comm., 3, 2016 pp. 10-22.

<sup>165</sup> In Italia, la legge n. 95 del 18 giugno 2015 ratifica l'accordo sul FATCA, siglato il 10 gennaio 2014. Il decreto attuativo del ministero delle Finanze è del 6 agosto 2015, pubblicato in G.U: n. 187 del 13 agosto 2015. Con esso sono state stabilite le tecniche per la rilevazione, la trasmissione e la comunicazione delle informazioni rilevanti nonché gli adempimenti legati alla adeguata verifica della clientela. Il provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate è del 7 agosto 2015 prot. N. 106541.

<sup>166</sup> Si tratta, come annunciato nel Comunicato Stampa del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 26/7/2013 "Lotta all'evasione fiscale internazionale: definito il modello di accordo bilaterale finalizzato a migliorare la tax compliance internazionale e ad applicare la normativa USA "FATCA", di un modello di accordo intergovernativo finalizzato all'introduzione della disciplina FATCA che, al momento attuale, vincola gli Stati che lo hanno approvato a trasfonderne il contenuto negli accordi bilaterali da sottoscrivere nel prossimo futuro. La procedura di scambio rinvia alle convenzioni contro le doppie imposizioni, ed in particolare all'art. 26 del Modello OCSE

<sup>167</sup> L'accordo con il nostro Paese è stato firmato il 19 dicembre 2014.

<sup>168</sup> SOMARE M, WOHRER V., *"Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is preferable?"*, in Bulletin for International Taxation, Agosto 2014, p. 205.

## 1.7 Lo scambio automatico come nuovo standard

La progressiva evoluzione dell'economia, caratterizzata da una considerevole mobilità dei fattori della produzione e da una accentuata delocalizzazione di attività produttive ed interessi economici, anche in territori connotati da legislazioni fiscali di favore o caratterizzati da assenza di scambio di informazioni, ha fatto emergere in ogni singolo ordinamento la necessità di rafforzare gli strumenti a presidio di un corretto accertamento dell'entità delle imposte, in particolare riguardo le informazioni detenute dagli intermediari finanziari. Nonostante lo scambio automatico di informazioni fosse già stato previsto ed utilizzato all'interno dell'Unione europea e in ambito internazionale, è solo negli ultimi anni che si è imposto come nuovo "standard" nel rapporto tra amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi.

Infatti, nel 2010, quando gli Stati Uniti emanarono la disciplina FATCA imponendo/richiedendo alle istituzioni finanziarie non-USA di raccogliere e trasmettere le informazioni inerenti i propri clienti statunitensi alle autorità americane, molti paesi scelsero di implementare il FATCA sulla base intergovernamentale (avvalendosi del modello IGA). Gli stessi hanno, pertanto, rappresentato il proprio interesse di investire nella struttura costruita al fine di sviluppare una rete di scambio automatico di informazioni con altri paesi introducendo discipline simili.

Giova rilevare che già nel Summit del G-20, tenutosi a Londra il 2 aprile 2009, la comunità internazionale aveva convenuto di rafforzare l'efficienza e l'efficacia dello scambio di informazioni considerando la cooperazione internazionale in ambito tributario come la regola e non più come l'eccezione<sup>169</sup>.

Il 13 febbraio 2014, l'OCSE, ha presentato un documento contenente l'elaborazione di uno *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information c.d. "Standard per lo scambio automatico di informazioni di carattere finanziario tra autorità fiscali di tutto il mondo*. Il modello è stato approvato dai Ministri delle finanze e dei Governatori delle banche centrali del G-20 il 23 febbraio 2014.

---

<sup>169</sup> La dichiarazione finale dei Leader del G20 sulla riunione *The Global Plan for Recovery and Reform* tenutasi a Londra nell'aprile 2009 recita: "We agree (...) to take action against non-cooperative jurisdictions, including tax havens. We stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems. The era of banking secrecy is over. We note that the OECD has today published a list of countries assessed by the Global Forum against the International standard for Exchange of tax information", "Decidiamo di agire contro le giurisdizioni non collaborative inclusi i paradisi fiscali. Siamo pronti a comminare sanzioni al fine di proteggere le nostre finanze pubbliche e i sistemi finanziari. L'era del segreto bancario è finita" (traduzione libera), disponibile al link [http://g20.org.tr/wp-content/uploads/2014/12/London\\_Declaration.pdf](http://g20.org.tr/wp-content/uploads/2014/12/London_Declaration.pdf) ultimo accesso 20 novembre 2016. In dottrina si veda VASCEGA M., VAN THIEL S., "Assessment of taxes in cross border situations: the new EU Directive on Administrative Cooperation in the field of taxation", in EC Tax Review, 2011, 3, p. 150.

Lo *Standard* si compone di due parti: il *Common Reporting and Due Diligence Standard* c.d. “CRS” un vero e proprio Commentario che contiene le disposizioni in materia di *due diligence* e di *reporting*; e il *Model Competent Authority Agreement* o “Modello di accordo tra le autorità competenti”, c.d. “MCAA” che definisce le norme che regolano lo scambio stesso, che può essere sia di tipo bilaterale sia multilaterale<sup>170</sup>.

Lo *Standard* è stato reso operativo tramite il *Multilateral Competent Authority Agreement* (MCAA), ossia un accordo multilaterale che rinviene la propria base normativa nell’art. 6 della Convenzione MAAT, consentendone così un’immediata applicazione in un vasto numero di Stati (ad oggi più di 100 Paesi)<sup>171</sup> con tempistiche che non sarebbero state altrimenti possibili in caso di avvio tramite strumenti bilaterali<sup>172</sup>.

### 1.7.1 Il CRS

La disciplina del CRS si basa sullo scambio automatico di informazioni e distingue al suo interno tre tipi di procedure di analisi differenziate a seconda che si tratti di:

- a) conti finanziari di persone fisiche e società;
- b) conti preesistenti;
- c) conti di basso e alto valore.

Il principale obiettivo del CRS è quello di evitare la proliferazione di differenti meccanismi che avrebbero incrementato i costi sia per le amministrazioni che le istituzioni finanziarie<sup>173</sup>.

---

<sup>170</sup> L’effettiva operatività dello scambio di informazioni tra due Stati è generalmente subordinata al deposito di una notifica presso il Segretariato dell’Organo di Coordinamento, ai sensi di quanto stabilito nella sezione 7 dello stesso accordo. Solo dopo che entrambi gli Stati contraenti hanno notificato di voler procedere con lo scambio di informazioni, tale accordo entra in vigore. Con la notifica, infatti, gli Stati dichiarano di aver introdotto la necessaria normativa interna di recepimento dello standard, scelgono se intendono attuare uno scambio di informazioni reciproco o no, specificano le modalità tecniche di ricezione.

<sup>171</sup> L’elenco dei Paesi aderenti è disponibile sul sito dell’OCSE al seguente link: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/> ultimo accesso 20 novembre 2016. In tale elenco si registra l’assenza degli Stati Uniti, che, tuttavia aderiscono già allo scambio automatico attraverso la disciplina FATCA e in forza degli accordi intergovernativi sottoscritti con le altre giurisdizioni.

<sup>172</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *Exchange of Information (art. 26 OECD Model Convention) in The OECD Model Convention and Its Update 2014*, p. 168.

<sup>173</sup> OCSE, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard*, punto 6, p. 11, Parigi, 2014, ove viene delineato il fine del CRS che è quello di “*a proliferation of different and inconsistent models would potentially impose significant costs on both governments and business to collect the necessary information and operate the different models*”. Il documento è consultabile al link <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf> ultimo accesso 20 novembre 2024.

Il CRS si fonda sostanzialmente sul FATCA<sup>174</sup>, e più precisamente, sul modello intragovernativo<sup>175</sup>, pur differenziandosene in talune caratteristiche, quali la natura multilaterale del sistema e altri aspetti specifici legati alla disciplina americana, quale il concetto di tassazione basata sulla cittadinanza e la previsione di una ritenuta alla fonte per i pagamenti di fonte statunitense in caso di mancata comunicazione che vige solo ai sensi della normativa FATCA<sup>176</sup>.

Il *Common Reporting Standard* elenca in maniera dettagliata i dati oggetto di raccolta e comunicazione da scambiare automaticamente. Si deve rilevare che nonostante le procedure di *due diligence* possano essere integrate per ottimizzare l'identificazione della residenza fiscale, i requisiti formali, tecnici e di *data element* (i dati specifici da comunicare) per il *reporting* restano distinti, riflettendo le differenze strutturali dei due quadri normativi. Pertanto, le entità finanziarie e, in taluni casi, le Entità Non Finanziarie Passive (Passive NFE) soggette a tali obblighi sono tenute alla produzione e trasmissione all'Agenzia delle Entrate di due set di *report* distinti: uno conforme allo schema FATCA (destinato allo scambio con gli Stati Uniti) e uno aderente allo schema CRS (destinato allo scambio multilaterale con le altre giurisdizioni partner), in quanto la *compliance* effettiva impone la gestione rigorosa e la presentazione puntuale di questa dualità di flussi informativi. I dati oggetto di scambio sono quelli appartenenti alla definizione di redditi da investimento: gli interessi, i dividendi, i saldi dei conti e i redditi derivanti da alcuni prodotti assicurativi, altri redditi generati in relazione agli *assets* detenuti nel conto pagati o accreditati sul conto.

Il CRS regola, inoltre, le tre aree di attività che le istituzioni finanziarie sono chiamate a svolgere<sup>177</sup>.

---

<sup>174</sup> Il FATCA è stato adottato il 18 marzo 2010 e introdotto nel capitolo 4 dell'Internal Revenue Code del 1986, mediante modifiche apportate dalla legge Hiring Incentives to Restore Employment (HIRE). Il testo è disponibile all'indirizzo: <http://democrats.senate.gov/pdfs/reid-jobs-amendment.pdf> ultimo accesso 24 novembre 2016.

<sup>175</sup> Maggiori dettagli del CRS sono forniti infra nell'ambito della descrizione della disciplina FATCA, par. 3.2.3.

<sup>176</sup> La normativa FATCA, che ha rappresentato un potente fattore di accelerazione nell'adozione di misure analoghe su base globale, è oggetto di specifico approfondimento nel presente lavoro nel capitolo 3 paragrafo 5. In tal sede sono esaminate anche le caratteristiche specifiche del CRS dal momento che le stesse sono state determinate partendo proprio dal modello di comunicazione previsto per adempiere alla disciplina FATCA.

<sup>177</sup> TRAVERSA E., CANNAS F., *Exchange of Information (art. 26 OECD Model Convention) in The OECD Model Convention and Its Update 2014*, a cura di LANG M., PISTONE P., RUST A., SCHUCH J., STARINGER C., STORCK A., 2014, IBFD, , pp. 147-174; STEWART M., *Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps Towards a Globalised, Legitimate Tax Administration*, in *World Tax Journal*, 2012, vol 4, n. 2, p. 152.

- a) In primo luogo, in tale comunicazione devono essere individuati i soggetti non residenti in sede di apertura di un nuovo conto finanziario (per “nuovo” si intende aperto il 1° gennaio 2016 o successivamente);
- b) In secondo luogo, le attività di due diligence sui conti preesistenti, intestati a soggetti non residenti, intrattenuti presso un’istituzione finanziaria alla data del 31 dicembre 2015;
- c) In terzo luogo, sono disciplinate le modalità di trasmissione, mediante lo sviluppo di una *technical platform* che garantisca l’operatività concreta dello scambio<sup>178</sup>.

Giova rilevare che l’Unione europea attraverso la Direttiva 2014/107/EU c.d DAC-2, si è allineata allo standard internazionale individuato dall’OCSE secondo l’auspicato processo di convergenza dei modelli<sup>179</sup>.

Nell’ordinamento domestico con il decreto Ministeriale del 28 dicembre 2015 sono state introdotte le disposizioni specifiche relative alle modalità di raccolta e di trasmissione dei dati che regolano la materia.

## 1.8 Gli strumenti europei atti a realizzare la cooperazione internazionale

La cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali degli Stati membri UE è un traguardo che l’Unione si è prefissata da decenni per garantire “l’equità fiscale” e la “giustizia sociale”<sup>180</sup>.

Costituisce un fattore determinante per l’esatto funzionamento del Mercato interno, atto ad assicurare il corretto esercizio delle libertà fondamentali e l’efficiente applicazione delle imposte<sup>181</sup>.

Il Mercato unico<sup>182</sup> ha portato con sé, una totale liberalizzazione delle movimentazioni di capitali, dei pagamenti e delle persone. La conseguenza negativa inevitabile, in termini di

---

<sup>178</sup> Sull’argomento, senza, si veda SELICATO G., *Le comunicazioni* cit. 118; PISTONE P., *op.cit.*, pp. 30 ss.; MASTELLONE P., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 249 ss.; S. DORIGO, *L’ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 155 ss.

<sup>179</sup> Commissione Europea, Proposta di Direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, COM (2013) 348 finale, 2013/0188 CNS del 12/6/2013.

<sup>180</sup> MANCA M., *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE*, in *Riv. dir. trib. - suppl. on line* del 22 febbraio 2021.

<sup>181</sup> MARINO G., *La soft law internazionale nelle fonti del diritto europeo tributario: analisi di una moral suasion giuridica e culturale*, *Dir e prat. trib int*, n. 2, 1° aprile 2023, p. 402, BURGIO M, *La politica fiscale*, in *Manuale di diritto comunitario*, II, Torino, 1984, p. 483 ss.

<sup>182</sup> OLIVI B., SANTANIELLO R., *Storia dell’integrazione europea*, Bologna, 2010 p 206 ss.; CARLI C., *Politica fiscale nella Comunità Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria*, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, p. 2006 ss.

politica economico-finanziaria, sia a livello unionale che per i singoli Stati membri è stata l'incremento dei fenomeni di evasione, elusione e pianificazione fiscale aggressiva<sup>183</sup>.

Tali forme patologiche sono state agevolate, nella maggior parte dei casi, dall'uso a volte distorto delle libertà fondamentali, comportando perdite di gettito per gli erari dei singoli Stati<sup>184</sup>.

Le situazioni sopradescritte hanno innescato un grave squilibrio e una disparità tra i contribuenti all'interno dell'Unione, vanificando l'allocazione dei capitali, causando distorsioni e disallineamenti all'interno del mercato provocando l'inasprirsi di situazioni di competizione fiscale tra gli Stati membri<sup>185</sup>, favorite sia dalle differenze degli ordinamenti statuali e degli istituti fiscali, sia dalle maglie ancora piuttosto larghe dei tentativi di armonizzazione. Questi fattori hanno creato, spesso, una competizione "al ribasso" tra gli Stati stessi<sup>186</sup>.

Per sopperire al problema gli stati membri UE hanno stipulato trattati bilaterali in conformità con il Modello OCSE e, dalla seconda metà degli anni '70 del secolo scorso l'Unione ha iniziato a regolamentare forme di cooperazione in ambito fiscale rafforzando i principi di trasparenza e di cooperazione tra imprese e Amministrazioni finanziarie e tra le Amministrazioni finanziarie stesse, utilizzando lo strumento dello scambio di informazioni fiscali<sup>187</sup>.

Le disposizioni hanno, dunque un duplice ruolo: favorire il buon funzionamento del Mercato unico e il contrasto all'esercizio abusivo delle libertà fondamentali<sup>188</sup>.

---

<sup>183</sup> Si vedano SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, p. 209; e in precedenza UDINA M., *op cit.* Padova, 1949, p. 428.

<sup>184</sup> DEL FEDERICO L., PISTONE P., TRIVELLIN M. (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione Europea*, Pisa, 2021.

<sup>185</sup> DURRSMIDHT D., *Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union*, in *Bulletin for international taxation*, 2006, p. 202 ss.

<sup>186</sup> GRUBERT H., MUTTI J., *Do Taxes Influence where U.S. Corporations Invest?* in *National Tax Journal*, 2000, vol. 53, issue 4, p. 825 ss; CARMINI S., MAINARDI A., *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996.

<sup>187</sup> Si veda a Corte dei Conti Europea (sezione centrale di controllo sulla gestione delle amministrazioni dello Stato), Deliberazione 1° aprile 2019, n. 6/2019/G, in tema di scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'Unione europea afferma che "la circostanza che la materia fiscale sia, in larga misura, rimessa alle singole amministrazioni nazionali postula, in un contesto economico globalizzato e digitalizzato, una più stretta cooperazione amministrativa tra gli Stati, al fine di garantire che gli utili siano tassati nelle giurisdizioni in cui sono generati. Negli ultimi anni si è intensificato l'interesse sulle iniziative, sviluppate sia in ambito OCSE sia in ambito UE, riguardanti lo scambio automatico di informazioni, basato su accordi che consentono di inviare e ricevere elevate quantità di dati e informazioni a scadenze prefissate, procedura che si affianca ai tradizionali mezzi di cooperazione quali lo scambio a richiesta e lo scambio spontaneo".

<sup>188</sup> DORIGO S., *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette e i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. internaz.*, vol. 6, n. 2/2009, p. 959 ss.; CARRARINI F., MASSINO R., SASSO C., *Gli interessi finanziari dell'unione europea e l'azione di tutela*, Padova, 1999.

### 1.8.1 La nascita dello scambio di informazioni nell'Unione europea

L'Unione Europea, come anticipato, ha iniziato a regolamentare forme di cooperazione in ambito fiscale sin dagli anni '70.

La cooperazione a sua volta ha avuto il duplice ruolo di favorire il buon funzionamento del Mercato unico e di contrastare l'esercizio abusivo delle libertà fondamentali<sup>189</sup>.

Il Consiglio delle Comunità europee il 10 febbraio 1975<sup>190</sup>, ha approvato la risoluzione C.35 relativa alle misure “*che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale internazionale*”<sup>191</sup> nel tentativo di contrastarle<sup>192</sup>.

La citata Risoluzione evidenzia la necessità di rafforzare la cooperazione in materia tributaria, fornendo specifiche indicazioni in merito alle concrete modalità di attuazione della reciproca assistenza fra le autorità competenti dei Paesi CE. Lo strumento fondamentale per realizzare una cooperazione efficace tra i Paesi comunitari è individuato nel mutuo scambio di informazioni<sup>193</sup>.

Al fine di realizzare gli obiettivi posti nella Risoluzione del 10 febbraio 1975, la Comunità ha adottato la Direttiva 77/799/CEE che concerne la reciproca assistenza fra amministrazioni finanziarie in materia di imposte dirette<sup>194</sup>.

La disposizione, costituisce la normativa-modello sulla cui base sono stati adottati i successivi atti comunitari in materia di assistenza tributaria internazionale, oggetto di esame nel prossimo capitolo.

La disposizione, anche in ragione della sua derivazione dal Modello OCSE, prevede lo scambio di informazioni come principale meccanismo di assistenza. Tale strumento prevedeva che gli Stati membri fossero tenuti a scambiarsi ogni informazione che potesse consentire una più efficace attività di accertamento delle imposte anche al di fuori dei

---

<sup>189</sup> S. DORIGO, La potestà degli Stati in materia di imposte dirette, v. DORIGO S., La potestà degli Stati in materia di imposte dirette e i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia, in *Dir. prat. trib. internaz.*, vol. 6, n. 2/2009, p. 959 ss. BAKER F., PISTONE P., *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, IFA General Report, Amsterdam, 2015; CARLI C. C., *Politica fiscale nella Comunità Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria*, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, p. 2015; ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 1233 ss.; SAPONARO F., *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1050.

<sup>190</sup> Consiglio dell'Unione Europea, Risoluzione relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale, 10 febbraio 1975, in <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1975:035:0001:0002:IT:PDF>.

<sup>191</sup> G.U.C.E. 10 febbraio 1975, n. C 35, pp. 1-2.

<sup>192</sup> Risoluzione del Consiglio 10 febbraio 1975 relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale.

<sup>193</sup> Sul punto CAVALLI PERIN R., RACCA G.M., *Cooperazione amministrativa europea*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Torino, 2017.

<sup>194</sup> G.U.C.E. 27 dicembre 1977, n. L.336, pp.15-20. CARRADINI D., *Direttiva n. 77/799 CE sulla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, Scambio spontaneo di informazioni*, in *Il Fisco*, 2000 p. 7062 ss.

propri confini. La Direttiva del 77 tentava anche di promuovere un ravvicinamento giuridico ed amministrativo delle autorità nazionali<sup>195</sup>. Essa costituiva lo strumento di cooperazione multilaterale permanente nel campo delle imposte sul reddito e sul patrimonio<sup>196</sup>.

Si deve rilevare, però, che in due comunicazioni della Commissione in materia di lotta contro i fenomeni abusivi e fraudolenti: la COM 2004 611<sup>197</sup> sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette del 27 settembre 2004 e nella COM 2006 254 in merito alla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale del 31 maggio 2006, venne affermata l'inadeguatezza della disposizione.

Nella comunicazione del 2006, in particolare, la Commissione sottolineava l'assenza di una "*cultura amministrativa* comunitaria" e la correlata necessità di un impegno politico da parte degli Stati membri volto a garantire un'assistenza efficace ai propri omologhi, anche attraverso la più frequente attuazione di controlli multilaterali. Nel documento, al contempo, veniva affermata la pressante esigenza di un rafforzamento della trasparenza fiscale di alcuni Paesi terzi, da attuarsi mediante una maggiore cooperazione con gli stessi da parte delle istituzioni europee, anche attraverso l'inclusione di clausole di cooperazione in materia fiscale nel quadro degli accordi di partenariato economico che l'Unione conclude con i suoi partner, nonché della più stretta collaborazione con altre organizzazioni internazionali<sup>198</sup>.

La COM 2006 ha infine puntato l'indice sulla necessità di estendere l'impiego di sistemi automatizzati di scambio di informazioni, previsti in astratto dalla Direttiva 77/799/CEE, ma sino ad allora rimasti sostanzialmente lettera morta nel contesto della fiscalità diretta.

---

<sup>195</sup> SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione Europea*, Trento, 2012, p. 35 ss., G. MARIELLA, G. PEZZUTO G., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, in *Il Fisco*, 1996, n.7, p. 1435.

<sup>196</sup> Vengono definite dall'art. 1 come le imposte applicate al reddito complessivo, al patrimonio complessivo, ad elementi del reddito o del patrimonio. Esse comprendono anche le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione di beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese nonché le imposte sui plusvalori.

<sup>197</sup> FRANSONI G., *I tributi comunitari. Principi generali in materia di entrate comunitarie*, in FANTOZZI A., *Corso di Diritto tributario*, Torino, 2004, p. 557 e ss.

<sup>198</sup> Le considerazioni espone nelle Comunicazioni hanno rappresentato la scintilla alla quale è poi seguita la precisa azione unionale in materia di *tax good governance* nei rapporti con i Paesi terzi, che tanto si è sviluppata nell'ultimo decennio. Si veda COM(2020) 313 final, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on Tax Good Governance in the EU and beyond*; COM/2016/024 final, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on an External Strategy for Effective Taxation*.

Essi erano espletati esclusivamente dalla c.d. Direttiva sulla tassazione del risparmio (Direttiva 2003/48/CE<sup>199</sup>).

Tali istanze hanno trovato risposta nelle iniziative successivamente intraprese dal Consiglio e dalla Commissione, favorite anche dal nuovo quadro istituzionale venutosi a creare dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona<sup>200</sup>.

L'inadeguatezza della disposizione è stata successivamente enfatizzata dalle nuove tecnologie e dalla poca attitudine iniziale degli Stati membri a sviluppare una cultura dello scambio di informazioni.

I fattori sopra esposti hanno reso la Direttiva 77/799/UE obsoleta ed inadatta a soddisfare le nuove esigenze di cooperazione tributaria<sup>201</sup>.

La disposizione è rimasta in vigore fino alla fine del 2012 ed è stata successivamente sostituita ed abrogata dalla Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (c.d. DAC-1 *Directive on Administrative Cooperation*) in materia di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale.

La Commissione UE attraverso l'impianto DAC ha individuato norme e procedure in base alle quali gli Stati membri devono cooperare<sup>202</sup> fra loro ai fini dello scambio di informazioni. Ciò ha reso l'Unione all'avanguardia nel campo dello scambio di informazioni (ha infatti seguito, completato e in alcuni casi anticipato l'azione dell'OCSE).

È emersa la consapevolezza che, anche se la competenza nella materia tributaria è dei singoli Stati membri, solamente la cooperazione amministrativa è in grado di contrastare proficuamente i fenomeni di evasione ed elusione fiscale transfrontalieri, nonché le strategie di pianificazione fiscale aggressiva.

---

<sup>199</sup> La Direttiva n. 2003/48/CE del 3 giugno 2003 cd. Direttiva Risparmio modificata prima dal Regolamento (CE) n. 885/2004 del 24 aprile 2004, successivamente sostituito dal regolamento (CE) n. 904/2010 del 7 ottobre 2010 in materia di tassazione dei redditi da risparmio sotto forma di pagamenti di interessi. La Direttiva n. 2003/48/CE si poneva l'obiettivo di permettere ai redditi da risparmio (sotto forma di pagamenti di interessi corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi) di essere assoggettati ad un'effettiva imposizione secondo la legislazione dello Stato membro. La principale novità introdotta dalla disposizione è stata l'introduzione di un obbligo di comunicazione nel caso di pagamento di interessi transfrontalieri. La disposizione presentava lacune che rappresentavano un ostacolo al conseguimento degli obiettivi finali. Di conseguenza, al fine di colmare tali vuoti normativi il 24 marzo 2014, venne emanata una "nuova" direttiva sul risparmio, la n. 2014/48/UE. Gli Stati membri avrebbero dovuto applicare tale Direttiva entro il 1° gennaio 2016, ma non si procedette mai in tal senso, in quanto, la disciplina venne sostituita dalla Direttiva 2014/107/UE, la c.d. DAC-2.

<sup>200</sup> DI PIETRO A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in GLENDI C., UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, pp. 642-643.

<sup>201</sup> PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16UE in materia di cooperazione amministrativa*: p. 2

<sup>202</sup> La C.G.U.E., causa C-72/09, sentenza 20 ottobre 2010 afferma che "in forza del principio di leale cooperazione gli Stati membri sono tenuti a svolgere effettivamente lo scambio di informazioni".

La DAC-1, la cui trattazione sarà approfondita nel capitolo 2, si prefiggeva il perseguimento di tre fondamentali obiettivi che possono essere raggiunti attraverso le tre forme principali di scambio di informazioni (obbligatorio, spontaneo, su richiesta):

1. Migliorare la capacità degli Stati membri di lottare contro la frode e l'elusione transfrontaliera<sup>203</sup>;
2. Ridurre la portata degli incentivi e dei vantaggi che inducono una concorrenza fiscale dannosa<sup>204</sup>;
3. Promuovere l'adempimento spontaneo degli obblighi fiscali facilitando l'individuazione dei redditi e delle attività *cross border*.

---

<sup>203</sup> E' nata la consapevolezza che, stante la competenza rimessa ai singoli Stati membri in ambito tributario, solo una più efficace cooperazione amministrativa fosse in grado di contrastare proficuamente i fenomeni di evasione ed elusione fiscale transfrontalieri, nonché le strategie di pianificazione fiscale aggressiva attraverso cui le imprese multinazionali mirano a trasferire gli utili in giurisdizioni a più basso livello di imposizione fiscale, erodendo la base imponibile di altri Stati membri. Sul punto KATZ M.L., SHAPIRO C., *Network Externalities, Competition, and Compatibility*, Am. Econ. Rev., 1985, 75 ss. Sul punto, la Corte dei conti europea ha recentemente posto l'attenzione sulla necessità di rendere ancora più efficace il meccanismo dello scambio automatico di informazioni fiscali. I giudici contabili europei, infatti, hanno avuto modi di esaminare le modalità attraverso le quali la Commissione monitora l'attuazione e la performance del sistema di scambio e come gli Stati membri utilizzano i dati e le informazioni. Corte Dei Conti Europea, *Scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma crepe nell'attuazione*, Relazione speciale 3/2021, 26 gennaio 2021 Come si legge nel comunicato stampa diffuso in occasione della pubblicazione della Relazione in esame "il numero sempre crescente di operazioni transfrontaliere rende difficile il corretto accertamento, da parte degli Stati membri, delle imposte dovute e incoraggia l'elusione e l'evasione e fiscali.

<sup>204</sup> Una politica fiscale attuata da un Paese che offre un'ampia gamma di incentivi e vantaggi fiscali per attrarre fattori mobili (investimenti) verso tale Paese. La scarsa trasparenza e la mancanza di uno scambio efficace di informazioni con altri Stati contribuiscono agli effetti negativi; VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, Milano, 2014.

## Capitolo 2. L'impianto DAC: il mutamento e ampliamento dei doveri di informazione fiscale

### *Premessa*

*“I mutamenti apportati alla società da conoscenza e innovazione concorrono a costituire i fattori propulsivi dei cambiamenti che hanno interessato e interessano tutt’oggi la nostra civiltà”*<sup>205</sup>.

Nello specifico, il mutato assetto socio-economico e politico delineatosi a partire dal primo decennio del terzo millennio e progressivamente consolidatosi nel decennio successivo, caratterizzato dalla quasi totale digitalizzazione delle attività economiche, ha subito una destabilizzazione causata dall'insorgenza di crisi economiche di portata globale.

L'onda d'urto generata dal fallimento di Lehman Brothers nel 2008<sup>206</sup>, con le sue ramificazioni protrattesi per oltre un decennio, unitamente ai recenti disordini provocati dalla pandemia da COVID-19<sup>207</sup> e dal conflitto russo-ucraino<sup>208</sup>, ha manifestato sempre di più la necessità di un rinnovamento delle forme di cooperazione tra le amministrazioni fiscali<sup>209</sup>.

A livello europeo, tale prospettiva è divenuta essenziale per la ridefinizione dei rapporti tra gli Stati membri, per l'affermazione di un mercato unico più forte<sup>210</sup> e

---

<sup>205</sup> Cit. URICCHIO A.F. *Fiscalità e futuro digitale in Tassazione dell'economia digitale*, Roma 2022 p.19.

<sup>206</sup> Il 15 settembre 2008, Lehman Brothers, la quarta banca d'affari americana, è fallita segnando l'inizio della più grande crisi finanziaria globale dopo la Grande Depressione (1929). Tale fallimento, ha avuto un impatto significativo sull'economia mondiale, scatenando una crisi di fiducia nel sistema finanziario globale. Sul punto si veda; <https://www.consob.it/web/investor-education/crisi-finanziaria-del-2007-2009>, sito visitato il 25 luglio 2024.

<sup>207</sup> La pandemia di COVID-19 è stata un'emergenza sanitaria di portata internazionale proclamata dall'Organizzazione mondiale della sanità il 30 gennaio 2020, per un approfondimento si veda FRIGESSI DI RATTALMA M., *La pandemia da COVID-19 Profili di diritto nazionale, dell'Unione Europea ed internazionale*, Torino 2020, p. 98 ss.

<sup>208</sup> Il conflitto Russo-Ucraino ha inizio il 24 febbraio 2022, quando la Russia ha scatenato un'aggressione su larga scala che ha portato in poco tempo le proprie truppe in prossimità di Kiev e in centri nevralgici nel Sud e nell'Est dell'Ucraina. Per un approfondimento si veda; Studi - Affari esteri *Politica estera e relazioni internazionali* Camera dei deputati “Il conflitto Russo Ucraino”, 25 luglio 2025, in <https://temi.camera.it/leg19/temi/il-conflitto-russo-ucraino.html>, sito visitato il 25 luglio 2025.

<sup>209</sup> Per un approfondimento si veda; CORDEIRO GUERRA R., VIOTTO A., DORIGO S. *Il nuovo volto della cooperazione fiscale internazionale: il ruolo dei privati e la problematica tutela dei diritti*, in L'attuazione della DAC 6 nell'ordinamento italiano, profili teorici e prospettive future, Torino 2023, p.1 ss.

<sup>210</sup> Cit. SAPONARO F. *La disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e la tutela del contribuente*, in A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, 2020, n. 81, p. 52 ss.

l'implementazione di strategie per il contrasto all'evasione, all'elusione fiscale e/o all'abuso del diritto<sup>211</sup>.

È fondamentale ricordare quanto già indicato nel capitolo precedente, ossia che la cooperazione amministrativa in materia tributaria<sup>212</sup> costituisce un traguardo che l'Unione Europea si è posta a partire dagli anni '70 del secolo scorso per garantire<sup>213</sup> ai cittadini e agli Stati UE una sempre maggiore trasparenza, equità fiscale<sup>214</sup> e giustizia

---

<sup>211</sup> Sul tema dell'elusione e/o abuso del diritto in materia fiscale si vedano; PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995, p. 19 ss.; CORASANITI G., *Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario*, in *Obbl. e contr.*, 2009, p. 212 ss.; TESAURO F., *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, p. 10683 ss.; LA ROSA S., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 707 ss.; NUSSI M., *Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative*, in *Giur. it.*, 2012, p. 1936; GALLO F., *La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1329 ss.; RUSSO P., *Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p.10001 ss.; CONTE D., *Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico ed equità del prelievo*, Pisa, 2022, p. 152 ss.; STEVANATO D., *Recupero dell'evasione e riduzione della pressione fiscale: mito o realtà?*, 2017, p.909 ss.; MARINO G., *Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, 2020, p.1347 ss.; FRASCONI G., COLI G., *Abuso del diritto e proroga del termine per l'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2016, p. 755 ss.

<sup>212</sup> MACCHIA M., *La cooperazione amministrativa come "questione di interesse comune"*, in CHITI M.P., NATALINI A. (a cura di), *Lo Spazio amministrativo europeo: le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Bologna, 2012; MATTARELLA B.G. *Le funzioni*, in: CHITI, M. P. (a cura di). *Diritto amministrativo europeo*. Milano, 2013; DELLA CANANEA, G. *Is European Constitutionalism Really "Multilevel?"*. Heidelberg Journal of International Law, 2010. Sul punto, si veda anche; Corte Dei Conti, Sezione Centrale Di Controllo Sulla Gestione Delle Amministrazioni Dello Stato, *Lo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale tra l'Italia e i Paesi dell'Unione europea - Deliberazione 1° aprile 2019*, n. 6/2019/G, secondo cui "la circostanza che la materia fiscale sia, in larga misura, rimessa alle singole amministrazioni nazionali postula, in un contesto economico globalizzato e digitalizzato, una più stretta cooperazione amministrativa tra gli Stati, al fine di garantire che gli utili siano tassati nelle giurisdizioni in cui sono generati. Negli ultimi anni si è intensificato l'interesse sulle iniziative, sviluppate sia in ambito OCSE sia in ambito UE, riguardanti lo scambio automatico di informazioni, basato su accordi che consentono di inviare e ricevere elevate quantità di dati e informazioni a scadenze prefissate, procedura che si affianca ai tradizionali mezzi di cooperazione quali lo scambio a richiesta e lo scambio spontaneo". *Scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma alle stime, il mancato gettito fiscale dovuto all'elusione delle sole imposte sulle società nell'UE è compreso tra 50 e 70 miliardi di euro all'anno; raggiunge circa 190 miliardi di euro, se si considerano anche i regimi fiscali speciali e le inefficienze della riscossione delle imposte. La cooperazione tra Stati membri è quindi essenziale per garantire che le imposte siano rimosse nella loro totalità e nel paese in cui sono dovute*".

<sup>213</sup> LIBERATORE G., *La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale*, in *Dir. prat. trib. internazionale*, n. 2, 1° aprile 2022, p. 599 ss.

<sup>214</sup> Sul tema della maggior equità all'interno del mercato interno si vedano, JUNCKER J.C. *Un nuovo inizio per l'Europa. Il mio programma per l'occupazione, la crescita, l'equità e il cambiamento democratico*, Strasburgo, 15 luglio 2014, p. 7 ss.; ZANIBONI E., *Le disuguaglianze economiche interne agli Stati nella prospettiva giuridica internazionale*, in *Tutela dei soggetti deboli e trasformazioni del lavoro tra diritti e libertà. Prospettive nazionali e internazionali*, (a cura di) D'ONGHIA M., ZANIBONI E., Napoli, 2017, p. 135 ss.

sociale<sup>215</sup>: il suo fulcro è costituito dal sistema delle Direttive sulla Cooperazione Amministrativa le cd. DAC<sup>216</sup>.

L'impianto cd. "DAC" risulta attualmente composto da nove Direttive<sup>217</sup> che hanno modificato e riscritto un poco alla volta la Direttiva "base", la 2011/16/UE cd. DAC-1<sup>218</sup>. Proprio quest'ultima è divenuta, grazie alla stratificazione normativa che negli anni è andata a formarsi, un vero e proprio testo unico in materia di scambio di informazioni<sup>219</sup>. Lo scenario attuale costituisce l'apice evolutivo di un percorso normativo avviato dalla Direttiva 77/799/CEE<sup>220</sup> (che per circa trent'anni ha rappresentato l'unico punto fermo della disciplina dello scambio di informazioni), che ha trovato piena articolazione con l'introduzione della DAC-1.

La disposizione (la Direttiva 2011/16/UE) eliminando progressivamente molte delle carenze normative e attuative poste dalla precedente normativa ha contribuito a creare un nuovo paradigma della cooperazione tributaria nell'UE, segnando il passaggio da un sistema di mera "assistenza reciproca" tra Stati membri, realizzato attraverso lo strumento dello scambio di informazioni, ad una vera e propria cooperazione amministrativa in ambito tributario<sup>221</sup>.

---

<sup>215</sup> CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, in Corr. Trib., n. 21/2011, p. 1757 ss.; CORSO P., *Scambio di informazioni tra Paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria?* in Corr. Trib., n. 6/2013, p. 465 ss.; GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in Rass. Trib., n. 3/2000, p. 725 ss.; FANCELLI L., MONACO R., *Le nuove misure in materia di trasparenza fiscale internazionale (beneficial ownership e common reporting standard)*, in Riv. dir. Trib. int., n. 1/2018, p. 135 ss.

<sup>216</sup> ALBERTINI F.V., *Scambio di informazioni fra le Amministrazioni fiscali in ambito UE e margini di tutela dei contribuenti: considerazioni alla luce della giurisprudenza europea e delle recenti riforme della normativa nazionale*, Riv. Trim., dir. Trib. Fascicolo I, 2024, p. 71 ss.; SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017.

<sup>217</sup> L'impianto DAC è oggi composto da 9 Direttive: la DAC-1 che introduce la cooperazione tra le autorità fiscali degli Stati membri dell'UE; la Direttiva 2014/107/UE cd. DAC-2, in materia di informazioni concernenti i conti finanziari ed i relativi redditi; la Direttiva 2015/2376/UE cd. DAC-3 con oggetto i *ruling* fiscali preventivi e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento; la Direttiva 2016/881/UE cd. DAC-4 che disciplina la rendicontazione Paese per Paese da parte delle multinazionali; la Direttiva 2016/2258/UE cd. DAC-5 ha ampliato i poteri di accesso delle autorità fiscali per contrastare l'antriciaggio; la Direttiva 2018/822/UE cd. DAC-6 che ha introdotto l'obbligo di segnalazione dei meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva da parte dei soggetti professionali coinvolti; la Direttiva 2021/514/UE cd. DAC-7 che estende la cooperazione amministrativa al settore dell'economia digitale; la Direttiva 2023/2226 cd. DAC-8 che introduce lo scambio automatico obbligatorio di informazioni per i fornitori di servizi di criptovalute e e-money; infine, la Direttiva 2025/872 UE cd. DAC-9 che estende la cooperazione e lo scambio di informazioni al settore dell'imposizione minima effettiva per le società.

<sup>218</sup> Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE.

<sup>219</sup> PISTONE P., *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, Amsterdam, 2018.

<sup>220</sup> Direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette.

<sup>221</sup> BAKER F., PISTONE P., *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, IFA General Report, Amsterdam, 2015; STROZZI G., MASTROIANNI R., *Origini e sviluppo dell'integrazione europea*, in *Diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2011, p. 1 ss.; FERRANTE M., *L'integrazione fiscale comunitaria: stato attuale e sviluppi possibili*, in *Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria*, Napoli, 2006, p. 66 ss.

Al fine di cogliere la portata innovativa della DAC-7, il presente capitolo analizza l'evoluzione delle Direttive sulla Cooperazione Amministrativa, evidenziando il percorso normativo e le motivazioni che hanno spinto l'Unione alla sua introduzione.

## **2.1 I primi passi della cooperazione amministrativa nel settore fiscale: la Direttiva 2011/16/UE cd. DAC-1**

Nel primo decennio del 2000, l'Unione Europea ha riconosciuto l'impellenza di potenziare la cooperazione amministrativa in ambito fiscale, stimolata dalle profonde trasformazioni del contesto socio-economico e politico globale, le quali hanno determinato nuovi e sempre più complessi comportamenti ascrivibili alla cd. “pianificazione fiscale” (in particolare, elusivi ed evasivi transnazionali<sup>222</sup>).

In risposta a tali esigenze, il 15 febbraio 2011<sup>223</sup> è stata approvata la Direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale la cd. DAC-1<sup>224</sup>. La disposizione ha abrogato la previgente normativa (la Direttiva 77/799/CEE), sostituendola con decorrenza 1° gennaio 2013<sup>225</sup>.

Essa rappresentava, al momento della sua adozione, sia il punto di approdo di uno scontro interno alle istituzioni europee<sup>226</sup> che il contributo al dibattito nato in seno all'OCSE in tema di determinazione degli “Standard internazionali di trasparenza e scambio di informazioni”<sup>227</sup>.

La Direttiva 2011/16/UE *“fornendo uno strumento giuridico chiaro, flessibile e tecnologicamente avanzato atto ad affrontare le complessità della fiscalità*

---

<sup>222</sup> VALENTE P. *Elusione Fiscale internazionale*, Milano, 2014, p. 639 ss.

<sup>223</sup> Si deve rilevare che sebbene la proposta di direttiva fosse stata presentata già nel febbraio 2009 (in COM (2009) 29 def., *Proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, Bruxelles, 2009) il processo di approvazione ha subito un ritardo di due anni, attribuibile principalmente alle riserve politiche espresse da Lussemburgo e Austria durante il Consiglio ECOFIN di novembre 2009, <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15572-2009-INIT/it/pdf>., sito visitato il 14 luglio 2024.

<sup>224</sup> In Italia la Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale è stata recepita attraverso il D.lgs. 4 marzo 2014, n. 29.

<sup>225</sup> L'importanza e il consistente numero di modifiche da apportare alla Direttiva 77/77CEE sono da identificarsi come le principali ragioni che hanno reso necessario la sua abrogazione e la relativa emanazione di una nuova disposizione, la DAC-1.

<sup>226</sup> Si veda, Comunicazione COM (2006) 254 def. della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato Economico e Sociale Europeo sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro l'evasione fiscale. Si veda anche, Parlamento Europeo, Risoluzione del 10 febbraio 2010 sulla promozione della buona governance in materia fiscale (2009/2174(INI)), Gazzetta Ufficiale C 341 E/29 del 16 dicembre 2010, nella quale si afferma che una buona governance nel settore fiscale implica necessariamente trasparenza, scambio di informazioni e concorrenza fiscale leale.

<sup>227</sup> Global Forum on Transparency and Exchange of Information for tax purposes – Tax Transparency 2012 – Progress Report to the G20 Meeting–Los Cabos, giugno 2012.

internazionale<sup>228</sup>” ha eliminato la maggior parte dei punti deboli della precedente disposizione.

In particolare, ne ha ampliato e potenziato la portata<sup>229</sup>, mirando a rafforzare la lotta all'evasione e all'elusione fiscale in un contesto economico sempre più globalizzato, promuovendo una maggiore trasparenza e un coordinamento rafforzato tra le autorità competenti<sup>230</sup> dei vari Stati europei, divenendo negli anni “il perno della disciplina euro-unitaria in materia di scambio di informazioni”<sup>231</sup>.

La DAC-1, all'articolo 2 prevede che le sue disposizioni si applichino “alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto di uno Stato membro o delle ripartizioni territoriali o amministrative di un Paese membro”<sup>232</sup>, includendo così anche gli enti locali, prevedendo una gamma di tributi più vasta rispetto alla Direttiva 77/799/CEE, che si limitava alle imposte sul reddito, sul patrimonio e sui premi assicurativi<sup>233</sup>. Giova ricordare che<sup>234</sup> sono escluse dall'alveo della Direttiva del 2011 le imposte armonizzate: l'imposta sul valore aggiunto<sup>235</sup>, le accise<sup>236</sup> (disciplinate da normative settoriali comunitarie)<sup>237</sup>, i dazi doganali, i contributi previdenziali obbligatori, i documenti

---

<sup>228</sup> Cit. PIERRO M. *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio*, Torino 2013, p. 202 ss.

<sup>229</sup> CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, in *Intertax*, 2009, p. 634.

<sup>230</sup> Considerando n.1 Direttiva 2011/16/UE.

<sup>231</sup> Cit. AMADDEO F. *Lo scambio automatico di informazioni*, Manno 2017, p. 644 ss.

<sup>232</sup> Cit. Art. 2 Direttiva 2011/16/UE.

<sup>233</sup> PÉREZ GONZÁLEZ M., *Algunas observaciones sobre el empleo de la técnica convencional en la cooperación transfronteriza entre colectividades territoriales*, in PÉREZ GONZÁLEZ M.(coord.), *Hacia un nuevo orden internacional y europeo: estudios en homenaje al profesor don Manuel Díez de Velasco*, Madrid, 1993, p. 545; BAGNARDI B., *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea*, in *Dir. prat. Trib. int.*, 2004, II, p. 605 e ss.

<sup>234</sup> Per l'IVA, è stato istituito un regime autonomo per lo scambio di informazioni e l'assistenza nella riscossione, attualmente cristallizzato nel Regolamento UE 904/2010 del 7 ottobre 2010, il cd. RAC (*Regulation on Administrative Cooperation and combating fraud in the field of value added tax*). Sul tema IVA si veda, COMELLI A., *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della Direttiva comunitaria in relazione al sistema IVA*, in *Dir. prat. trib* 1998, p.1590 ss.; D'ANGELO, G. *Forme, condizioni e limiti dell'assistenza amministrativa in ambito europeo in materia di IVA e imposte doganali e utilizzabilità del materiale informativo nel processo penale*, in DI PIETRO, A.; CAIANIELLO, M. (a cura di). *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*. Bari, 2016.

<sup>235</sup> Per un approfondimento sul tema accise si veda; VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino 2017.

<sup>236</sup> Si vedano, a titolo esemplificativo, Direttiva 92/83/CEE del 19 ottobre 1992 relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sulle bevande alcoliche e sull'alcol contenuto in altri prodotti; Direttiva 92/84/CEE del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle aliquote delle accise sull'alcol e sulle bevande alcoliche; Direttiva (UE) 2020/262 19 dicembre 2019 che stabilisce il regime generale delle accise; Direttiva n. 2011/64/UE del 21 giugno 2011 definisce i principi generali di armonizzazione della struttura e delle aliquote dell'accisa che gli Stati membri applicano ai tabacchi lavorati; Direttiva 92/79/CEE del 19 ottobre 1992 relativa al ravvicinamento delle imposte sulle sigarette; La Direttiva 72/464/CEE; Direttiva (UE) 2020/262 del Consiglio del 19 dicembre 2019 che stabilisce il regime generale delle accise (rifusione). Direttiva 2003/96/CE del 27 ottobre 2003 che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.

<sup>237</sup> Cit. Art. 2 Direttiva 2011/16/UE.

rilasciati da autorità pubbliche<sup>238</sup> e i pagamenti ai servizi pubblici per certificati ossia tasse di natura contrattuale<sup>239</sup>.

Attraverso l'articolo 3 della Direttiva 2011/16/UE viene ampliato il perimetro di contribuenti a cui la disposizione si applica, non solo persone fisiche e giuridiche, ma anche *“ogni altro istituto giuridico di qualunque forma o natura, con o senza personalità giuridica, che possiede o gestisce beni, compreso il reddito che deriva dalla propria attività, assoggettato ad una delle imposte a cui si rivolge la direttiva”*<sup>240</sup>.

Tale inclusione mira a coprire sia istituti giuridici esistenti (come trust, fondi di investimento o fondazioni) che ogni altra nuova entità giuridica di possibile futura creazione, garantendo che le norme si applichino a tutti i soggetti coinvolti nella gestione di presupposti imponibili<sup>241</sup>.

Sul piano puramente operativo, la DAC-1, come anche la Direttiva 779/77/CEE, disciplina le tre tipologie di scambio di informazioni, ma la nuova disposizione si discosta dalla precedente sia per una modifica delle modalità sopra descritte, che per la predisposizione di strumenti in grado di consentire alle autorità fiscali degli Stati membri di ricevere informazioni tempestive, complete e pertinenti<sup>242</sup> al fine di prevenire condotte abusive, consentendo efficaci azioni di contrasto a tutela del gettito fiscale nazionale<sup>243</sup> e, di conseguenza, del Mercato comune<sup>244</sup>.

La DAC-1 prevede infine che lo scambio di informazioni, debba avvenire esclusivamente con mezzi elettronici, definiti all'art. 3 paragrafo 12 *“come tutte le attrezzature elettroniche di trattamento e memorizzazione dati”*<sup>245</sup>. La previsione (assente nella

---

<sup>238</sup> Per un approfondimento sul tema accise si veda; VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino 2017.

<sup>239</sup> Art. 2 Direttiva 2011/16/UE.

<sup>240</sup> Cit. Art. 3 Direttiva 2011/16/UE.

<sup>241</sup> PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, *Dir. prat. trib. int.*, 2012, p. 463 ss.; MELIS, G. *Spunti sul “coordinamento fiscale aperto” quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea*. *Dir. prat. trib.*, n.1/2008 p. 211 ss.; MARESCA V., *Le Nuove Forme Di Collaborazione Amministrativa, Garanzia Di Legalità E Recupero Del Gettito Fiscale Nei Nuovi Assetti Internazionali*, *Innovazione e diritto* n. 5/2014, p. 68 ss.

<sup>242</sup> Attraverso l'articolo 1, in linea con le indicazioni dell'OCSE, fonda lo scambio sul principio della "prevedibile pertinenza" delle informazioni per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali ex art 3. par 12 Direttiva 2011/16/UE. Sul punto al Considerando 9 la Direttiva viene chiarito che l'espressione è finalizzata tanto a massimizzare lo scambio di dati rilevanti quanto a prevenire richieste generiche ("fishing expeditions") non connesse a specifiche questioni fiscali.

<sup>243</sup> CORSO P., *Scambio di informazioni tra Paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria?* in *Corr. Trib.*, n. 6/2013, p. 4465 ss.

<sup>244</sup> Sul punto si veda; D'ANGELO, G. *Forme, condizioni e limiti dell'assistenza amministrativa in ambito europeo in materia di IVA e imposte doganali e utilizzabilità del materiale informativo nel processo penale*, in DI PIETRO, A.; CAIANIELLO, M. (a cura di). *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*. Bari, 2016.

<sup>245</sup> Cit. Art. 3 par. 12 DAC1.

precedente disposizione) è volta a snellire e velocizzare le procedure di scambio, accrescendone l'efficienza.

### 2.1.2 La DAC-1: Il "Restyling" dello Scambio di Informazioni

La più importante novità posta dalla DAC-1 è l'introduzione all'art. 8 e, con esso, l'obbligatorietà dello scambio automatico<sup>246</sup> di informazioni. La disposizione lo riconosce come *“il mezzo più efficace per accertare in modo corretto le imposte e combattere l'evasione e la frode fiscale”*<sup>247</sup>.

Tale tipologia di scambio non concerne qualsiasi forma reddituale, ma solo cinque categorie espressamente previste al paragrafo 1 dell'articolo 8, ossia<sup>248</sup>:

1. Redditi da lavoro dipendente;
2. Compensi per i dirigenti;
3. Prodotti di assicurazione sulla vita non contemplati in altri strumenti legislativi dell'Unione Europea sullo scambio di informazioni e misure simili;
4. Pensioni;
5. Redditi e proprietà immobiliari.

Sebbene l'art. 8, co. 2, preveda un approccio graduale estendibile progressivamente a più categorie reddituali<sup>249</sup>, esso ha contribuito ad un netto potenziamento dello scambio automatico di informazioni<sup>250</sup>. La disposizione ha elevato quest'ultimo da strumento discrezionale a vincolante, garantendo che le informazioni sulle categorie stabilite fluissero sistematicamente dallo Stato della fonte a quello di residenza del contribuente. Ciò ha fornito alle amministrazioni fiscali dati rilevanti a prescindere da un sospetto specifico, permettendo un controllo incrociato ex ante sulle posizioni transfrontaliere e riducendo l'asimmetria informativa che favoriva l'evasione. Si deve rilevare che, se si esclude, l'ambito di applicazione della Direttiva Risparmio<sup>251</sup> (oggetto di analisi nel capitolo precedente), lo scambio automatico era demandato a procedure di consultazione

---

<sup>246</sup> BARASSI M., *Lo scambio di informazioni nella UE*, in Rivista di diritto tributario internazionale, n. 2/2001, p. 234 ss.

<sup>247</sup> Cit. Considerando 10 della direttiva 2011/16/UE.

<sup>248</sup> Si deve rilevare che, se si escludeva, l'ambito di applicazione della Direttiva Risparmio, fino ad allora lo scambio automatico era demandato a procedure di consultazione tra gli Stati scaturenti da trattati bilaterali basati su condizioni di reciprocità e volontarietà e in assenza di vincoli temporali nella risposta.

<sup>249</sup> La Commissione si riservava di ampliare, nel 2017, a seguito di un primo esame circa la fattibilità della misura, tali categorie al fine di comprendervi anche i dividendi, le plusvalenze e le royalties.

<sup>250</sup> Con la Direttiva n. 77/799/CEE, lo scambio automatico si attuava mediante un accordo fra le autorità fiscali di due o più Stati membri che determinava i dati oggetto di scambio. Tale accordo era concluso secondo procedure di consultazione come previsto dall'art. 9 e mediante un comitato appositamente costituito: *“Ai fini dell'applicazione della presente Direttiva, hanno luogo, se necessario, delle consultazioni in seno a un comitato fra le autorità competenti degli Stati membri in causa, su richiesta di una delle due parti nel caso di questioni bilaterali”*.

<sup>251</sup> Direttiva 2003/48/CE del Consiglio, del 3 giugno 2003.

tra gli Stati scaturenti da trattati bilaterali basati su condizioni di reciprocità e volontarietà e in assenza di vincoli temporali nella risposta.

A partire dal 2014<sup>252</sup>, invece, gli Stati membri che hanno a disposizione informazioni (si tratta della c.d. condizione di disponibilità<sup>253</sup>) inerenti alle categorie di reddito sopra descritte dalla norma<sup>254</sup>, devono provvedere obbligatoriamente allo scambio automatico. Le informazioni disponibili, come descritto dall'art. 3, par. 9, della Direttiva 2011/16/UE sono quelle “*contenute negli archivi fiscali dello Stato membro che comunica le informazioni*”: nel momento in cui vi è la disponibilità, lo Stato non può rifiutarne l'invio<sup>255</sup>.

Vige la presunzione sancita all'art. 8 par. 3 della DAC-1<sup>256</sup> operante quale sottile richiamo al requisito di reciprocità<sup>257</sup>, e quale modalità per evitare fenomeni di *free riding*<sup>258</sup>, in base alla quale uno Stato che dichiara di non avere a disposizione informazioni riguardanti alcuna delle cinque categorie reddituali oggetto di scambio, non è autorizzato a ricevere informazioni dagli altri Stati<sup>259</sup>.

La conseguenza che ne deriva è che lo scambio attuato tra due Stati non necessariamente fornisce ad entrambi informazioni sulle stesse categorie reddituali: la reciprocità diventa così più una condizione di accesso ai benefici dello scambio, piuttosto che un limite opposto da uno Stato membro per il mancato adempimento da parte di un altro<sup>260</sup>.

---

<sup>252</sup> Art. 8, comma 2 DAC-1.

<sup>253</sup> La condizione si riferisce alla più vasta rintracciabilità delle informazioni nei documenti fiscali che possono essere processati ex art. 3 par. 9. Questa preconditione può comportare tuttavia un significativo squilibrio tra le informazioni oggetto di scambio. In questo senso: TERRA B.J.M., WATTEL P.J., *European Tax Law*, Milano, 2012, p. 831 ss.

<sup>254</sup> Il primo scambio è stato attuato con riferimento ai redditi 2014, a partire 1° gennaio 2015. Il periodo di implementazione della direttiva era il 1° gennaio 2013 mentre lo scambio automatico di informazioni è attivo dal periodo d'imposta 2014. Tuttavia, non essendoci alcuna norma che indichi il periodo d'imposta di riferimento per l'attuazione, le richieste possono riferirsi anche a un periodo antecedente all'entrata in vigore della Direttiva, OBERSON X., *International Exchange of Information in Tax Matters*, Edward Elgar, 2015, p. 107 ss. Trattandosi di norma procedurale, si può affermare che le informazioni sono scambiabili con effetto retroattivo. Si veda in questo senso sull'applicabilità delle norme procedurali anche a situazioni sorte antecedentemente al momento di entrata in vigore: Corte di Giustizia, sentenza del 1° luglio 2004, cause riunite C.361/02 e C-362/02, *Elliniko Dimosio v. Nikolaos Tsapalos e Konstantinos Diamantakis*, par. 19.

<sup>255</sup> CORSO P., *Scambio di informazioni tra Paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria?* in Cor. Trib., n. 6/2013, p. 465 ss.

<sup>256</sup> L'art.8 par 3 afferma “*si può reputare che uno Stato membro non desideri ricevere informazioni in conformità del paragrafo 1 se non comunica alla Commissione nessuna categoria sulla quale dispone di informazioni*”.

<sup>257</sup> CALÒ E., *Il principio di reciprocità*, Milano, 1994.

<sup>258</sup> GARBARINO C., TURINA A., *Potenziamento in sede europea dello scambio di informazioni, in Fiscalità e commercio internazionale*, n. 5, 2013, p. 5.

<sup>259</sup> OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2012, IV, p. 1372

<sup>260</sup> VASCEGA M., VAN THIEL S., *Assessment of taxes in cross border situations: the new EU Directive on Administrative Cooperation in the field of taxation*, in *EC Tax Review*, 2011/3, p. 148 ss.

A tal proposito l'articolo 18, par.1, stabilisce che lo Stato interpellato non può rifiutarsi di fornire informazioni sulla base del fatto che non ne necessita per i propri fini fiscali o che le stesse non presentino alcun interesse per il medesimo<sup>261</sup>.

Nella formulazione prevista all'art. 8 della Direttiva 77/77/CEE, si prevedeva invece che l'obbligo di assistenza venisse meno qualora le autorità fiscali non potessero fornire informazioni equipollenti<sup>262</sup>, in virtù della propria legge o prassi amministrativa<sup>263</sup>.

La DAC-1, all'art. 17, prevede inoltre due tipologie di limitazioni per la trasmissione delle informazioni:

- 1) La prima posta al par. 1 e si basa sul principio di sussidiarietà, il quale prevede che gli Stati cui viene indirizzata la richiesta non siano tenuti a collaborare se il Paese richiedente risulta non aver *“esaurito le fonti di informazione consuete che avrebbe potuto utilizzare a seconda delle circostanze per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi”*<sup>264</sup>;
- 2) La seconda limitazione posta al paragrafo 3 deriva dai principi di equivalenza e reciprocità, sulla base dei quali *“l'autorità competente di uno Stato membro interpellato può rifiutare di fornire informazioni per motivi di diritto se lo Stato membro richiedente non sia in grado di fornire informazioni equivalenti”*<sup>265</sup>.

In relazione a questa seconda tipologia di limitazioni, parte della dottrina ritiene che i cambiamenti nelle modalità di cooperazione amministrativa indichino una visione sempre più elastica del requisito di reciprocità<sup>266</sup>. Il limite menzionato trova la sua giustificazione sulla base del fatto che uno Stato membro non può avvalersi del sistema informativo di un altro Paese membro se quest'ultimo è più esteso del proprio al fine di ottenere informazioni che non potrebbe acquisire in base alla propria legge nazionale<sup>267</sup>.

---

<sup>261</sup> PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, 2, 2012, p. 480.

<sup>262</sup> LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, in *Riv. Guardia fin.*, 2002, VI, p. 2405 ss.

<sup>263</sup> L'art. 8 direttiva 77/799/CEE intitolato “limiti allo scambio di informazioni” disponeva che la direttiva *“non impone l'obbligo di effettuare ricerche o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni né ad effettuare tali ricerche, né a raccogliere o utilizzare dette informazioni per la necessità di tale stato”*.

<sup>264</sup> Art. 17, par. 1 della Direttiva 2011/16/UE.

<sup>265</sup> Art. 17, par. 3 della Direttiva 2011/16/UE.

<sup>266</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, n.4, p. 707 ss.

<sup>267</sup> FERNANDEZ MARIN F., *Tassazione dei non residenti: tra scambio d'informazione e principio di proporzionalità*, in *Rass. Trib.*, 2008, n. 2 p. 541; G. MARINO, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2010, p. 440; F. PITRONE, *“Lo scambio di informazioni e*

In relazione al principio di equivalenza, lo Stato membro non ha l'obbligo di effettuare indagini o trasmettere informazioni qualora condurre tali indagini o raccogliere tali informazioni sia contrario alla propria legislazione, superando in questo modo il limite posto nell'art. 8 della Direttiva 77/77/CEE, sopra citato.

Parte della dottrina sostiene che la disposizione del 77 prevedesse la possibilità di un rifiuto per inammissibilità o inesistenza a fini probatori di un documento o di un'informazione in un determinato ordinamento sulla base della normativa dello Stato richiedente<sup>268</sup>. Con la nuova disposizione invece sono ammesse limitazioni inerenti esclusivamente a motivi di diritto.

All'offerta di scambio è doveroso aggiungere come preclusioni insuperabili le norme interne sull'ordine pubblico, sulla necessità di non divulgare un segreto commerciale, industriale o professionale o un procedimento commerciale o un segreto di Stato<sup>269</sup>.

La Direttiva 2011/16/UE in merito ai vincoli temporali, prevede all'art. 8, par. 6, termini differenti in relazione della tipologia di scambio di informazioni.

Per lo scambio a richiesta, l'autorità interpellata deve rispondere al più presto e comunque non oltre sei mesi dalla data di ricevimento della richiesta a meno che non sia già in possesso delle informazioni, in tal caso il termine temporale è due mesi dalla data di ricevimento della richiesta stessa.

In caso di scambio automatico, la comunicazione delle 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”*.

Infine, per quanto concerne lo scambio spontaneo, l'autorità competente deve trasmettere le informazioni al più presto e comunque non oltre un mese da quando sono disponibili<sup>270</sup>.

---

*la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*”, in Diritto e Pratica tributaria internazionale, 2, 2012, p. 463; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali e l'armonizzazione fiscale*, in Rass. Trib., n. 2/2005, p. 469 ss.

<sup>268</sup> AMATUCCI F., *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in Riv. dir. Trib. int., 2009, 1.2.

<sup>269</sup> L'ordine pubblico che richiede un controllo di compatibilità con la normativa straniera non costituisce un limite statico e immutabile, ma è destinato a variare nel tempo, per il naturale evolversi dei valori economico-sociali, e nello spazio poiché le concezioni morali, politiche e sociali differiscono notevolmente nei vari sistemi giuridici. Tale verifica, tuttavia non deve rappresentare un limite all'integrazione fra gli Stati membri. Sul tema la Corte di Giustizia, con la sentenza del 14 marzo 2000, causa C-54/99, Ass. Eglise Scientology International Rerves Trust, punto 18, ha sancito che i Paesi possono invocare l'eccezione di ordine pubblico soltanto qualora sia strettamente necessario ai fini della tutela di interessi di carattere imperativo, in caso di minaccia grave ed effettiva ad uno degli interessi fondamentali dell'Unione, e solamente se tali obiettivi non possano essere conseguiti con provvedimenti meno restrittivi. In questo senso: PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 167.

<sup>270</sup> Art. 10 della Direttiva 2011/16/UE.

Per quanto riguarda l'oggetto dello scambio, la DAC-1 prevede che gli Stati membri cooperino mediante invio di dati prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e per l'applicazione delle leggi nazionali<sup>271</sup>. Come precisato nel preambolo al punto n. 9, il concetto di prevedibile pertinenza deve essere riferito allo “*scambio di informazioni in materia fiscale nella misura più ampia possibile*”<sup>272</sup>.

L'ampliamento descritto è in linea con il disegno di una cooperazione amministrativa globale, come indicato nel considerando 21, il quale sancisce che “*la presente Direttiva contiene norme minime e non dovrebbe pertanto pregiudicare il diritto degli Stati membri di partecipare ad una cooperazione più estesa con gli altri Stati membri ai sensi della propria legislazione nazionale o nel quadro di accordi bilaterali o multilaterali*”<sup>273</sup>.

Per quanto concerne l'uso delle informazioni, la Direttiva 779/77/CEE all'art. 7, par 1, prevedeva che le informazioni potessero essere utilizzate per fini diversi da quelli fiscali, previo consenso dello Stato membro inviante, subordinato alla condizione che la propria legislazione interna consentisse l'uso di informazioni per “scopi simili” a quelli che si prefiggeva il Paese di destinazione e “alle stesse condizioni”.

La nuova Direttiva, invece, permette un uso più ampio delle informazioni ricevute in quanto queste possono essere utilizzate anche per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte e dazi contemplati dalla Direttiva 2010/24/UE sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte e altre misure, o per l'accertamento dei contributi previdenziali e obbligatori<sup>274</sup>.

Tali informazioni possono essere utilizzate in occasione di procedure di accertamento o riscossione delle imposte per le quali lo scambio era stato effettuato, procedimenti giudiziari e amministrativi derivanti da violazioni delle norme fiscali che implicano l'eventuale irrogazione di sanzioni<sup>275</sup>.

---

<sup>271</sup> livello di recepimento nell'ordinamento fiscale italiano, fu inserito nel DPR n. 600/1973, l'art.31-bis rubricato “*Assistenza per lo scambio di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri dell'Unione Europea*”. L'articolo prevede “lo scambio delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio e che “le informazioni non sono trasmesse quando possono rivelare un segreto commerciale o un'informazione la cui divulgazione contrasti con l'ordine pubblico. La trasmissione delle informazioni può inoltre essere rifiutata quando l'autorità competente dello Stato membro richiedente per motivi di fatto e di diritto non è in grado di fornire lo stesso tipo di informazioni.

<sup>272</sup> Cit. Preambolo punto n. 9 Direttiva 2011/16/UE.

<sup>273</sup> Cit. Considerando 21 Direttiva 2011/16/UE.

<sup>274</sup> Direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, in <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/it/ALL/?uri=CELEX%3A32010L0024>, sito visitato il 2 giugno 2024.

<sup>275</sup> L'art. 16, par. 1 della Direttiva 2011/16/UE stabilisce: “fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti”.

Si deve rilevare che ai sensi dell'art. 16 co. 2, le informazioni possono essere utilizzate anche per fini non fiscali se l'utilizzo è consentito dalle leggi di entrambi gli Stati e se l'autorità competente dello Stato di provenienza autorizzi tale uso<sup>276</sup>.

Le informazioni comunicate tra gli Stati membri in qualsiasi forma ai sensi della Direttiva 2011/16/UE sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di natura analoga dalla legislazione dello Stato membro che le riceve.

La Direttiva non disciplina il regime sanzionatorio che accompagna le violazioni di tali obblighi, né interviene in materia di vizi degli atti o delle attività amministrative poste dagli Stati interpellati per fornire le informazioni richieste nel caso in cui l'amministrazione interpellata abbia disatteso le regole comunitarie o violato la propria legislazione, tale disciplina è rimessa alle legislazioni domestiche<sup>277</sup>.

Al fine di potenziare la condivisione di informazioni, se un'autorità competente di uno Stato membro ritiene che le informazioni ricevute possano essere utili all'autorità competente di un altro Stato membro, può inviarle direttamente a quest'ultima, purché informi l'autorità competente dello Stato da cui provengono tali informazioni.

Quest'ultimo può opporsi, ai sensi dell'art. 16 par. 3 della Direttiva 2011/16/UE, a tale condivisione entro 10 giorni lavorativi a decorrere dalla data di ricezione della comunicazione dello Stato membro che ha promosso lo scambio.

### **2.1.3 DAC-1- Scambio di informazioni con i paesi terzi**

Uno Stato membro può condividere con un altro anche informazioni ricevute da un paese terzo a condizione che ciò sia consentito ai sensi di un accordo con il paese terzo ex art. 24, par. 1.

In caso contrario, ex art.24 par.2, l'autorità competente di uno Stato membro può trasmettere a un paese terzo informazioni ottenute in base alla Direttiva 2011/16/UE a condizione che lo Stato membro da cui proviene l'informazione consenta espressamente a tale comunicazione e che il paese terzo si impegni *“a fornire la cooperazione necessaria per raccogliere gli elementi comprovanti l'irregolarità o l'illegalità di operazioni che sembrano essere contrarie o costituire una violazione della normativa fiscale”*<sup>278</sup>.

Infine, la disposizione prevede all'art. 19 che, se uno Stato membro dovesse prevedere nei confronti di un paese terzo una cooperazione più estesa di quella prevista dalla

---

<sup>276</sup> Lo Stato che comunica le informazioni può autorizzare l'utilizzo dei dati per fini diversi da quelli fiscali a condizione che un analogo scopo sia previsto dallo Stato membro inviante.

<sup>277</sup> BUCCISANO A, *Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale*, in Riv. Dir. Trib., n. 7-8, 2012, p. 676.

<sup>278</sup> Cit. Art. 24 par.2 Direttiva 2011/16/UE.

Direttiva non potrà rifiutarsi di concedere tale più ampia disciplina anche agli altri Stati membri che vorranno prendervi parte<sup>279</sup>.

Parte della dottrina definisce l'art. 19 come un'applicazione innovativa (in quanto applicata alla cooperazione amministrativa) della clausola "*Most Favoured Nation Clause*"<sup>280</sup>. Giova rilevare però che tale clausola, non trova applicazione in relazione a fattispecie autoctone: se due Stati membri decidono di collaborare in maniera più ampia tra loro, non sussisterà in capo agli stessi alcun obbligo di estendere tale modalità anche agli altri Paesi membri. Gli Stati membri cd. "attivi" avranno l'onere di trasmettere tali dati alla Commissione europea, sicché quest'ultima possa, a propria volta, metterli a disposizione degli altri Paesi membri interessati<sup>281</sup>.

#### **2.1.4 DAC-1 e le altre forme di collaborazione**

La Direttiva 2011/16/UE, oltre alle tipologie di scambio descritte, disciplina al Capo III strumenti atti a rafforzare la collaborazione amministrativa<sup>282</sup>.

L'art. 11 par.1 della Direttiva rubricato "*Presenza negli uffici amministrativi e partecipazione alle indagini amministrative*" prevede 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 membro.

I funzionari dello Stato membro richiedente, muniti di mandato contenente le loro generalità, assumono una posizione equivalente a quella dei funzionari del Paese interpellato.

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.

---

<sup>279</sup> SELICATO P., *Towards Global standards in Transparency and Exchange of Information: Do Tax Havens still exist?* in *Tax Havens in the Age of Global Standards for Exchange of Information: a Comparative Analysis between Germany and Italy*, a cura di Università Sapienza Roma, Scuola Polizia tributaria di Ostia e International Tax Institute, Università di Amburgo, edito da FROTSCHER G., 2011, p. 5 ss.

<sup>280</sup> Sul punto si veda, MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, op. cit., p. 442 Il principio della nazione più favorita, non disciplinato dai trattati dell'Unione Europea, è considerato una modalità applicativa del principio di non discriminazione. Generalmente, si ricorre a tale principio, unitamente al principio di leale collaborazione di cui all'art. 4 TUE per valutare se gli impegni internazionali bilaterali o multilaterali che gli Stati Membri hanno assunto, siano compatibili con la creazione di un mercato unico, ovvero si pongano come elementi distorsivi della concorrenza.

<sup>281</sup> Art. 8, par. 8 Direttiva 2011/16/UE.

<sup>282</sup> SERINO M., *Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte*, in *Il Fisco* 1, 19/2010, p. 2995 ss.

Il rifiuto, da parte di un soggetto sottoposto ad indagine, di rispettare le misure di controllo dei funzionari del Paese richiedente produce gli stessi effetti giuridici dell'opposizione ai funzionari dell'Autorità interpellata. Di conseguenza nel caso di violazione dell'obbligo troveranno applicazione le norme sanzionatorie e procedurali previste dall'ordinamento giuridico dello Stato interpellato<sup>283</sup>.

La finalità dello strumento posto all'art. 11 è triplice:

1. Consente di scambiare e ottenere informazioni in maniera celere ed efficiente;
2. Garantisce la certezza del diritto in un contesto di collaborazione con il contribuente;
3. Rappresenta un elemento preordinato ad una risoluzione fruttuosa di un'eventuale procedura amichevole.

La comunicazione delle motivazioni per le quali il contribuente è stato selezionato per tale tipo di controllo e dell'atto finale di verifica garantiscono la trasparenza nell'operato dell'autorità competente.

Si deve rilevare che sebbene l'articolo 6 della direttiva 77/799/CEE già prevedesse la collaborazione tra i funzionari delle Autorità competenti degli Stati membri, la disposizione si limitava a concedere la possibilità della mera presenza di funzionari stranieri nel territorio del Paese membro interpellato, senza disciplinare in maniera chiara le modalità con cui questo tipo di cooperazione doveva svolgersi, lasciando il compito agli accordi raggiunti in seguito alle consultazioni che dovevano avvenire in seno ai comitati<sup>284</sup>.

Oltre allo strumento descritto all'art. 12 DAC-1 vengono disciplinati i controlli simultanei di una o più persone. Essi si realizzano se la posizione di alcuni soggetti interessa comunemente due o più Paesi membri. Ogni Stato membro individua autonomamente le persone che intende controllare con questa modalità di verifica e ne informa le Autorità competenti degli altri Stati membri, indicando i motivi e i termini entro i quali devono essere compiuti i controlli.

Ogni Paese membro decide discrezionalmente se partecipare o meno al controllo simultaneo; in caso di rifiuto dovrà dare adeguata motivazione della scelta mentre nel

---

<sup>283</sup> In Italia, il rifiuto di collaborare con i funzionari dell'Amministrazione finanziaria durante un controllo fiscale comporta l'applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie e conseguenze sul piano probatorio, ossia i documenti non esibiti su richiesta specifica non possono essere utilizzati a favore del contribuente in un eventuale contenzioso o in fase amministrativa. D. Lgs n. 471/1997 artt. 9 e 11.

<sup>284</sup> CARAM A., op. cit., p. 635; SAPONARO F., op cit., p. 114.

caso di assenso dovrà designare un rappresentante con l'incarico di dirigere e coordinare il controllo<sup>285</sup>.

## **2.2 La Direttiva 2014/107/UE cd. DAC-2: lo scambio automatico di informazioni finanziarie**

L'approvazione, nel 2010 da parte degli Stati Uniti, del cd. FACTA (Foreign Account Tax Compliance Act)<sup>286</sup> e, nel 2014 da parte dell'OCSE, dello standard globale per lo scambio di informazioni, il cd. CRS (Common Reporting Standard)<sup>287</sup>, hanno fatto emergere l'inadeguatezza del modello europeo. Tra le cause, in particolare, vi è l'art.19 della Direttiva 2011/16/UE, che consentiva agli Stati membri di stipulare autonomamente accordi con gli USA in merito allo scambio di informazioni basati sul modello FATCA<sup>288</sup> e sul CRS<sup>289</sup>, insidiando l'omogeneità del mercato interno.

---

<sup>285</sup> CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, in Corr. Trib., 2011, p. 1765.

<sup>286</sup> *Accounts: has the U.S. overreached?* in *Tax Notes International*, 2011, p. 709 ss.; MARINO G., *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, IBFD, Amsterdam, 2016; MALHERBE J., TELLO C.P., *Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain: un tournant juridique dans l'échange d'informations fiscales*, in RDT, 2014, p. 299 ss. In merito alle criticità del FATCA, soprattutto con riguardo agli obblighi (sostanzialmente unilaterali); imposti anche ai consulenti nel sistema di scambio di informazioni con gli USA, si veda DI TANNO T., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità*, in Rass.Trib., 2015, 3, p. 665 ss.; SORIANO A. G., *Toward an Automatic but asymmetric Exchange of tax information: the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point*, in *Intertax*, 2012, p. 541 e ss; SPENCER D., *FATCA and automatic exchange of tax information*, in *Journal of International Taxation*, 2010, p. 62 ss.

<sup>287</sup> Sull'argomento, si vedano; PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, p. 30 ss.; MASTELLONE P., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Milano, 2016, p. 249 ss.; DORIGO S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 155 ss; GREGGI, M., AMADDEO, F. op. cit., p. 657.

<sup>288</sup> DAC-2 preambolo punti n. 2 e 7. Il preambolo chiarisce che la modifica della Direttiva era divenuta urgente sulla base della pressoché totalitaria aderenza degli Stati membri agli accordi FATCA.

<sup>289</sup> SOMARE M., WOHRER V., *Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency*, in *Intertax*, vol. 43, n. 12, 2015.

L'UE, per adeguarsi al contesto internazionale<sup>290</sup> e garantire l'integrità del mercato interno ha approvato nel 2014 il primo emendamento alla DAC-1 attraverso la Direttiva 2014/107/UE<sup>291</sup> la cd. DAC-2<sup>292</sup>.

Le modifiche introdotte dalla DAC-2, indirizzate in particolare alle istituzioni bancarie e finanziarie (definite agli allegati I e II della Direttiva<sup>293</sup>) a cui gli Stati membri hanno dovuto conformarsi entro il 31 dicembre 2015, hanno esteso il campo applicativo dello scambio automatico di informazioni. Alle cinque categorie di reddito considerate in precedenza ex art. 8 della DAC-1, con l'emanazione della DAC-2 sono stati inclusi attraverso l'art. 8 comma 3 bis dividendi, plusvalenze, saldi dei conti correnti e altri redditi finanziari<sup>294</sup>.

L'articolo sopracitato specifica dettagliatamente i dati da trasmettere per ciascun conto finanziario, includendo il numero di conto, il saldo e i dati identificativi del titolare, con precisazioni ulteriori a seconda del tipo di conto (di custodia, di deposito o altri).

---

<sup>290</sup> L'influenza degli sviluppi internazionali in tema di cooperazione nello scambio di informazioni (soprattutto di carattere bancario e finanziario) quale strumento per combattere l'evasione e la frode fiscale internazionale, il ruolo del G20 e del G8, l'approvazione del FATCA e di un "*single global standard for automatic exchange of tax information*" a livello OCSE, traspaiono chiaramente dal secondo considerando della DAC 2, la cui intera struttura è ispirata al CRS e risente dell'impostazione del FATCA.

<sup>291</sup> L'Italia ha dato attuazione alla Direttiva con il Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 29 dicembre 2015, prevedendo che gli intermediari finanziari italiani (ad esempio, banche, Poste S.p.A., società di gestione accentrata di strumenti finanziari, SIM, SGR, OICR, ecc.) siano obbligati a trasmettere automaticamente, in formato elettronico e con periodicità annuale, all'Agenzia delle Entrate le informazioni relative ad ogni conto intrattenuto presso una giurisdizione *partner* intestato a persone fisiche o entità (ad esempio, società, *trust*, fondazioni, ecc.) di cui una o più persone fisiche risultino "titolari effettivi", nonché beneficiari di contratti finanziari di assicurazione sulla vita. Sul piano operativo, l'Agenzia delle Entrate ha segnalato che nei piani tecnici di automazione le modalità di scambio automatico dei dati, in entrate ed in uscita, sono definite sulla scorta di regole tecniche e funzionali sviluppate in sede sovranazionale. È previsto, inoltre, un costante monitoraggio sul funzionamento della direttiva, sulla scorta di un questionario che la Direzione relazioni internazionali compila con il supporto dei diversi Servizi di collegamento, nel rispetto di scadenze prefissate a livello europeo (Si tratta di un formulario standard, allegato (VIII) al Regolamento di esecuzione n. 218/99, pubblicato il 23 gennaio 2018. Su cui veda la nota integrativa DRI, prot. 7106 del 16 novembre 2018).

<sup>292</sup> Direttiva 2014/107/UE del Consiglio, del 9 dicembre 2014, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale (c.d. DAC-2). Sul punto si veda GREGGI M., AMADDEO F. op cit., p. 658. ss. Sui rapporti fra la DAC 2 e la Direttiva 2014/48/UE (cd. Direttiva sul risparmio), cui la prima si è sostanzialmente sovrapposta, si veda F. SAPONARO, op. cit., p. 226 ss.

<sup>293</sup> Agli allegati I e II della Direttiva 2014/107/UE è previsto che le istituzioni finanziarie siano tenute a rispettare obblighi di due diligence e a conformarsi alle norme di comunicazione e adeguata verifica in materia fiscale. Nell'Allegato I, Sezione VIII, lettera A della DAC-2, La definizione di istituzione finanziaria, contenuta esclude enti statali, organizzazioni internazionali, banche centrali, alcuni fondi pensione e altri enti a rischio ridotto non utilizzati a fini evasivi, veicoli di investimento collettivo esenti e *trust* a determinate condizioni. Le Istituzioni Finanziarie Tenute alla Comunicazione e le autorità competenti di ogni Stato membro sono inoltre responsabili del trattamento dei dati ai fini della Direttiva 95/46/CE, garantendo ai contribuenti interessati la conoscenza dello scambio e della diffusione dei loro dati.

<sup>294</sup> La Direttiva oltre a prevedere lo scambio automatico delle informazioni relative ai conti bancari a partire dal periodo d'imposta al 1° gennaio 2016, (dal 2017 per l'Austria), ha implementato l'adozione di un codice fiscale o TIN *Tax Identification Number*.

Al comma 6 dell'articolo 8, viene poi stabilito che le nuove categorie reddituali debbano essere comunicate alle autorità competenti degli altri Stati membri entro il nono mese successivo all'anno solare (dal 1° gennaio 2016) o al diverso periodo di rendicontazione<sup>295</sup>.

Il meccanismo implementativo è basato su due fasi: raccolta di informazioni da parte delle istituzioni finanziarie che riportano i dati alle autorità fiscali e invio da parte di quest'ultime alle autorità fiscali estere competenti in ragione della residenza dei contribuenti beneficiari.

Si deve rilevare infine che come previsto anche per la DAC-1, rimane la facoltà per gli Stati Membri di stipulare accordi di natura bilaterale o multilaterale ai fini dello scambio automatico di informazioni con riferimento a tipologie supplementari di reddito.

La clausola si è rivelata cruciale per l'estensione extra-UE del regime di scambio, trasformando il panorama delle relazioni fiscali con giurisdizioni chiave. Si deve ricordare che l'Unione Europea, agendo in nome e per conto dei suoi Stati Membri, ha negoziato accordi con entità esterne che rappresentavano un rischio significativo di evasione fiscale, ad esempio gli accordi conclusi con Svizzera, Liechtenstein, San Marino, Andorra e Principato di Monaco<sup>296</sup>.

Tali accordi hanno imposto a queste giurisdizioni l'adozione del principio dello scambio automatico completo dei dati sui conti finanziari dei residenti UE, una tipologia di informazione che all'epoca superava i requisiti minimi della DAC-1, ancorando di fatto questi Paesi a standard di trasparenza equivalenti a quelli comunitari.

---

<sup>295</sup> BONNARELLI P.; *Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale*, in Fisc e comm. Int.2016, p. 3 ss.

<sup>296</sup> Fra il 2015 e il 2016 l'Unione europea ha firmato e concluso cinque accordi relativi allo scambio automatico di informazioni finanziarie per migliorare l'adempimento fiscale internazionale rispettivamente con il Principato del Liechtenstein, la Repubblica di San Marino, il Principato di Andorra, la Confederazione Svizzera e il Principato di Monaco . Gli accordi con il Liechtenstein e San Marino si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016, mentre gli altri tre accordi si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2017. Nel 2025 tali accordi sono stati aggiornati. Nella Gazzetta Ufficiale UE del 17 ottobre 2025 sono state pubblicate le decisioni adottate dal Consiglio Ecofin del 10 ottobre 2025 relative alla firma dei protocolli di modifica degli accordi tra l'Unione europea e, Liechtenstein, Andorra, Principato di Monaco e San Marino sullo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari per migliorare l'adempimento fiscale internazionale <https://www.ipsoa.it/documents/quotidiano/2025/10/14/scambio-informazioni-ue-aggiorna-accordi-fiscali> <https://www.esteri.sm/pub2/EsteriSM/dam/jcr:e6e1b431-ecff-4028-b8e9-b9cb6c220758/Racc.%20per%20mandato%20nuovo%20accordo%20scambio%20info%20finanz..pdf>, sito visitato il 30 ottobre 2025.

### 2.3 La Direttiva 2015/2376/UE cd.DAC-3: la trasparenza sui ruling Fiscali e prezzi di trasferimento

A distanza di un anno dall’emanazione della DAC-2, in data 8 dicembre 2015, la Direttiva 2011/16/UE, è stata ulteriormente modificata dalla Direttiva 2015/2376/UE la c.d. DAC-3<sup>297</sup>.

La disposizione pone un ulteriore passo verso l’ampliamento dei doveri di comunicazione e ad una maggiore omogeneizzazione con gli standard internazionali in tema di scambio obbligatorio di informazioni<sup>298</sup>, il cui oggetto è costituito dai ruling preventivi transfrontalieri<sup>299</sup> (*advance cross-border rulings*<sup>300</sup>) e dagli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento i cd. APAs (*advance pricing arrangements*)<sup>301</sup>.

La Commissione, il Consiglio e la Corte dei conti europea erano concordi nell’affermare che gli strumenti sopra descritti potevano giocare un ruolo decisivo nel consentire lo spostamento di utili realizzati in Paesi a fiscalità ordinaria verso altri a fiscalità privilegiata<sup>302</sup>. Era maturata, infatti, la convinzione<sup>303</sup> che un efficace strumento per la

---

<sup>297</sup> Direttiva 2015/2376/UE del Consiglio, recante modifica della Direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, Bruxelles, 8 dicembre 2015. In Italia la DAC3 è stata introdotta attraverso il D.Lgs. 32/2017.

<sup>298</sup> PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, op cit. p. 266.

<sup>299</sup> GREGGI, M.; AMADDEO, F. *op. cit.*, p. 666 ss.

<sup>300</sup> I *ruling* sono atti dell’Amministrazione finanziaria sull’applicazione delle norme fiscali ad una situazione specifica sottoposta dal contribuente. Tra le varie tipologie di *ruling* sono compresi gli accordi tra Amministrazione fiscale e contribuente (c.d. *Advanced Pricing Agreements* - APA), con i quali si definiscono i prezzi di trasferimento di beni e servizi fra società appartenenti allo stesso gruppo, ma operanti in giurisdizioni diverse, applicando metodologie accettate internazionalmente. L’APA può essere unilaterale, ovvero riguardare un’Amministrazione fiscale e un contribuente, o multilaterale coinvolgendo due o più Amministrazioni di diversi Paesi. Sui *ruling* fiscali si veda; CICOLELLA V., DI VAIA S., GIANFRATE M., *Advance Pricing Arrangement (APA) e Mutual Agreement Procedure (MAP)*, in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2021; CROVATO F., *Gli accordi preventivi nella determinazione del tributo*, Padova, 2003; GAFFURI G., *Il ruling internazionale*, Rassegna Tributaria, n. 2/2004, p. 488 e ss.; GAZZO M., *Transfer pricing e ruling internazionale: luci e ombre del nuovo istituto*, in *Fiscalità Internazionale*, n. 2/2004, pp. 115 e ss.; MAZZETTI DI PIETRALATA M., ZALLO L., *Ruling in materia di transfer pricing: introduzione degli Advance Pricing Agreements in Italia*, in *il Fisco*, n. 7/2004, pp. 1-948; PALMA P., *Il ruling internazionale*, in *il Fisco*, n. 2/2004, pp. 1-194; TOMASSINI A., MARTINELLI A., *Il nuovo ruling internazionale*, in *Corriere Tributario*, n. 24/2015, pp. 1843 e ss.; TOSI L., TOMASSINI A., LUPI R., *Il ruling di standard internazionale*, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 32/2004, p. 503 e ss.

<sup>301</sup> Sul tema si vedano PETRUZZI R., *Transfer Pricing and EU law: the effects of the SGI on Thin Cap GLO*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2013; SCHÖN W., *Transfer Pricing, the arm’s length standard and European Union Law*, in *Working Paper of the Max Planck Institute for tax law and public finance*, 25 settembre 2011; VALENTE P., *Analisi di comparabilità nel transfer pricing*, Milano 2013.

<sup>302</sup> PEZZUTO G. *Paradisi fiscali e finanziari: la pianificazione fiscale internazionale, le indagini internazionali del fisco e della magistratura*, Milano, 2001, p. 4 ss. BORIO G. F., *La pianificazione fiscale internazionale. Questioni attuali e prospettive future*, Milano, 2002.

<sup>303</sup> Il punto di svolta è stato offerto dallo scandalo denominato “*LuxLeaks*”, scoppiato nel 2014. Tale scandalo aveva portato alla luce che numerose imprese multinazionali europee avevano beneficiato nel periodo dal 2000 al 2012 di accordi fiscali segreti con l’autorità fiscale lussemburghese risultati particolarmente vantaggiosi. Ciò ha reso palese la necessità di una maggiore trasparenza. Si deve rilevare che già nel 2012 lo scambio di tax rulings era stato considerato a livello Ue. Il Gruppo sul Codice di Condotta (Gruppo costituito dai Ministri delle Finanze dell’Unione Europea nel corso del meeting del 9 marzo 1998 con il fine di verificare disposizioni o accordi di natura fiscale che potessero ricadere sotto il

lotta ai processi di profit-shifting (realizzati soprattutto dalle multinazionali, ma con il supporto delle amministrazioni di alcuni Paesi dell'Unione) poteva essere la condivisione fra le amministrazioni fiscali degli Stati membri di informazioni concernenti quegli accordi e/o quegli strumenti che meglio si prestavano alla realizzazione di tali finalità elusive.

Si è quindi proceduto ad integrare l'art. 3 della DAC-1, mediante l'aggiunta del punto 14, per definire

gli *advance cross-border ruling* e, mediante l'aggiunta del punto 15, per definire gli *advance pricing arrangements*, così come si è individuato l'ambito delle operazioni potenzialmente a rischio di *profit-shifting*<sup>304</sup> che devono formare oggetto di comunicazione.

Rientrano in quest'ambito gli accordi e le decisioni sui prezzi di trasferimento unilaterali, bilaterali o multilaterali:

- a) Concernenti l'esistenza o l'assenza di una stabile organizzazione in un determinato Paese;
- b) Concernenti l'esistenza o l'assenza di fatti potenzialmente influenti nella determinazione della base imponibile di una stabile organizzazione;
- c) Che stabiliscono lo status fiscale di un'entità ibrida in uno Stato membro che si relazioni a soggetti residenti in altre giurisdizioni;
- d) Concernenti l'ammortamento di un *asset* in uno Stato membro, qualora l'*asset* sia stato acquisito da un gruppo operante in un'altra giurisdizione.

Dal punto di vista soggettivo l'obbligo di comunicazione riguarda sia i contribuenti, soprattutto gruppi di imprese e multinazionali, che hanno stipulato un accordo su prezzi di trasferimento, sia le amministrazioni fiscali degli Stati membri che hanno partecipato alla stesura di un *ruling* preventivo transfrontaliero. Proprio a carico di queste ultime la DAC-3 ha richiesto, al fine della comunicazione delle informazioni pertinenti, l'utilizzo

---

controllo del Codice di Condotta e di monitorare l'implementazione delle clausole c.d. "*standstill*" e "*rollback*" infatti, modificò le procedure di scambio, identificò i tipi di accordi transfrontalieri che dovevano essere scambiati spontaneamente tra gli Stati e implementò un modello di istruzioni a tal proposito (Documento n. 10903/12/FISC 77 menzionato nella proposta di modifica della Direttiva 2011/16/UE, SWD(2015) 60 final, COM(2015) 135 final, 2015/0068(CNS) del 18 marzo 2015). Il Gruppo sul Codice di Condotta aveva incontrato delle difficoltà nel raggiungere risultati tangibili in materia di scambio di *ruling* fiscali. Successivamente, prese posizione anche il Parlamento Europeo con una risoluzione nella quale si indicava come le misure adottate dal Codice di Condotta si fossero rivelate insufficienti, in quanto le strutture di pianificazione fiscale considerate dannose potevano essere sostituite agilmente da altri meccanismi aventi similari caratteristiche (Parlamento Europeo, Resolution of 25 November 2015 on tax rulings and other measures similar in nature or effect (2015/2066(INI)), P8\_TA-PROV (2015)0408, par. 41).

<sup>304</sup> Si veda, PETRUZZI R., S BURIK, *Freedom of establishment and transfer pricing threats for EU single Market*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2018; PETRUZZI R., *Transfer Pricing and EU law: the effects of the SGI on Thin Cap GLO*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2013.

di uno *standard form* che tenesse conto di quanto elaborato del Forum OCSE *on Harmful Tax Practices* all'interno dell'Action Plan BEPS<sup>305</sup>.

La Direttiva DAC-3, inoltre, prevede un elemento di assoluta originalità rappresentato dall'istituzione, da parte della Commissione, di un “*registro centrale sicuro per gli Stati membri relativo alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale*”, un supporto tecnico-logistico che prevede la registrazione di tutte le informazioni fornite dalle autorità competenti di ciascuno Stato membro ai fini dello scambio automatico.

Tale registro, accessibile e consultabile sia dalle autorità competenti degli Stati membri che dalla Commissione, seppur nei limiti previsti dall'art. 8 bis, par. 8 della Direttiva 2011/16/UE, costituisce una vera e propria banca dati fiscale europea, gestita dalla Commissione per mezzo delle componenti unionali dei sistemi di informazione europei. Essa, pertanto, oltre ad elevarsi a nucleo centrale della futura interconnettività tra le diverse Amministrazioni finanziarie nazionali e tra l'Unione europea ed i Paesi non membri, si prepara ad avere la titolarità e la gestione di un importante *database* di informazioni fiscali, accessibile a tutti gli Stati membri ed utilizzabile in occasione di verifiche ed accertamenti tributari nazionali, aprendo di conseguenza una breccia in direzione di una nuova dimensione giuridica sovranazionale dello scambio di informazioni fiscali e, più in generale, dell'attuazione amministrativa dei tributi nell'ordinamento degli Stati membri<sup>306</sup>.

#### **2.4 La Direttiva 2016/881 UE cd. DAC-4: la rendicontazione paese per paese**

L'opportunità di adeguarsi alle previsioni del progetto BEPS<sup>307</sup> e di giocare un ruolo di primaria importanza nei tavoli delle trattative a livello internazionale, ha indotto l'Unione a prevedere ad un ulteriore ampliamento dei doveri di comunicazione, diretto in particolar modo, ai gruppi societari ed alle multinazionali.

---

<sup>305</sup> Considerando 13 DAC-3 raccomanda che “*in developing such a standard form for the mandatory automatic exchange of information, it is appropriate to take account of work performed at the OECD's Forum on Harmful Tax Practices, where a standard form for information exchange is being developed, in the context of the Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”

<sup>306</sup> Cit. SAPONARO F. *op cit.* p 25 ss.

<sup>307</sup> Il 5 ottobre 2015 l'OCSE ha presentato la sua relazione finale sul piano d'azione sull'erosione della base imponibile e sul trasferimento degli utili (BEPS), un'importante iniziativa finalizzata a modificare le attuali norme fiscali internazionali. Il 15-16 novembre 2015 il pacchetto dell'OCSE è stato approvato anche dai leader del G20. Sull'argomento si veda; DEL FEDERICO L., RICCI, C., *La digital economy nel sistema tributario ed europeo*. Padova, 2015, p. 14 ss.; GREGGI, M., *Il Rapporto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) dell'OCSE e la sua incidenza sull'attività di tutela dell'interesse erariale*. Riv. Guardia di Finanza, 2013, p.1.703 ss.; GREGGI M., *Coordinamento fiscale e doppie deduzioni internazionali nel quadro dell'iniziativa BEPS*. Riv. dir. trib. int., 2013, p. 73 ss. Le indicazioni contenute nel BEPS (*Action 13*), in tema di CbCR, sono state recepite nell'ordinamento italiano con la Legge di Stabilità 2016 (L. 28 dicembre 2015, n. 208).

Ancora una volta, tramite la Direttiva 2016/881/UE<sup>308</sup> si è proceduto ad integrare ed ampliare (per la terza volta) la portata della DAC-1<sup>309</sup>.

L'impianto strutturale che è stato preso come base per la predisposizione della DAC-4, e per l'individuazione degli obblighi di informazione in essa contenuti, è quello dell'Action 13 Plan BEPS<sup>310</sup>, che pone particolare attenzione alle strategie che i diversi Paesi hanno la possibilità di adottare per rendere più trasparenti gli accordi in tema di *transfer price*, spesso utilizzati, distorcendone la funzione effettiva dai gruppi multinazionali per realizzare complessi procedimenti di *Base Erosion and Profit Shifting*, riducendo così il loro carico fiscale a livello globale.

L'Action 13 Plan BEPS prevede tre specifici strumenti che hanno l'obiettivo di rendere maggiormente trasparenti gli accordi in materia di *transfer price*:

1. La creazione di un *Master File* per la raccolta di informazioni, concernenti i gruppi multinazionali a livello globale, messe a disposizione delle amministrazioni fiscali dei Paesi ove quei gruppi svolgono la loro attività;

---

<sup>308</sup> Direttiva 2016/881/UE del Consiglio, del 25 maggio 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale. In Italia alla DAC-4 è stata data attuazione con il Decreto 23 Febbraio 2017 Del Ministero Dell'economia E Delle Finanze, recante "Attuazione dell'articolo 1, commi 145 e 146 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e della direttiva 2016/881/UE del Consiglio, del 25 maggio 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE, per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale", pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 56 dell'8 marzo 2017, e successivamente modificato dal Decreto 8 Agosto 2019 Del Ministero Dell'economia E Delle Finanze, recante "Modifica del decreto 23 febbraio 2017, relativo all'attuazione dell'articolo 1, commi 145 e 146 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e della direttiva 2016/881/UE del Consiglio, del 25 maggio 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE, per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale", pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 194 del 20 agosto 2019. Recepita in Italia con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 23 febbraio 2017.

<sup>309</sup> CIPOLLINA S., *I redditi nomadi delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in Riv. Dir. Fin. e Sci. delle Fin. n. 1/2014, p. 21 ss.

<sup>310</sup> OCSE, *Base erosion and profit shifting*, in: <http://www.oecd.org/tax/beps>, sito visitato il 17.04.2025; Sul tema si veda VORPE S., *È in arrivo l'uragano BEPS*, *Novità Fiacali* 10/2015, p. 4. L'obiettivo di questa Action è migliorare e coordinare in modo più articolato la documentazione richiesta alle imprese multinazionali in tema di *transfer pricing* e individuare uno standard minimo per la comunicazione delle imposte pagate nei vari Stati, in modo che le singole Amministrazioni dei Paesi coinvolti possano facilmente identificare le aree a rischio elusione e indirizzare di conseguenza la propria attività di controllo. Alla base di questa Azione vi sono due esigenze: da un lato, l'introduzione di un meccanismo di reportistica in grado di individuare le aree geografiche in cui i profitti delle multinazionali sono riportati e, dall'altro, la necessità uniformare le regole sulla documentazione in materia di *transfer pricing*. A tal fine, quindi, si prevede l'introduzione dell'obbligo in capo alle imprese multinazionali di compilare il *Country By Country Report* in cui riportare, con riferimento a ogni giurisdizione in cui operano, l'ammontare dei ricavi, dei costi, dei profitti e delle tasse pagate, e alcuni specifici indicatori economici (ad esempio, il numero dei lavoratori e il valore degli assets). Sul versante della documentazione di *transfer pricing*, il report dell'Azione 13 uniforma le informazioni contenute nel master file (dal quale si evince una panoramica generale della struttura del gruppo nonché una descrizione del business globale; in altri termini, il *master file* offre una *overview* del gruppo multinazionale a livello globale in termini di politiche di transfer pricing, *Agreements* tra le società del gruppo, allocazione degli intangibles e dei profitti) con l'indicazione dei beni *intangibles* utilizzati. Inoltre, si prevede l'elaborazione di un *local file* contenente le informazioni di dettaglio e la descrizione dell'analisi funzionale delle entità del gruppo presenti in una determinata giurisdizione. ANTONINI, M.; RONCA, P. *Country by Country Reporting: la Direttiva n. 2016/881/UE. Diritto bancario.it*, 6/2016, p.7 ss.

2. La predisposizione di un *Country File Report*, che raccoglie per ogni Paese le informazioni riguardanti le transazioni infragruppo fra le società (o le stabili organizzazioni) che operano in quel Paese;
3. La predisposizione del *Country-by-Country Report*, che raccoglie una serie di informazioni (concernenti, ad esempio il reddito, gli utili, le imposte pagate, i dipendenti, gli asset materiali e immateriali, ecc.) riguardanti ogni giurisdizione in cui il gruppo multinazionale opera<sup>311</sup>.

Dal primo e secondo considerando della DAC-4 emerge con chiarezza la consapevolezza di quanto siano difficili le sfide poste dai processi di evasione e di elusione internazionale, così come emerge la cognizione che quei processi possono incidere anche sull'equità complessiva del sistema fiscale, poiché gli strumenti di rimozione dell'imponibile maggiormente complessi e sofisticati difficilmente possono essere messi in atto da imprese di piccole e medie dimensioni, con la conseguenza che il carico fiscale di queste ultime diventa superiore a quello delle multinazionali.

Da qui la conclusione, evidenziata nel terzo considerando della DAC-4, che lo scambio automatico ed obbligatorio di informazioni fiscali può essere uno strumento utile nell'affrontare tali sfide.

La Commissione ha ritenuto che gli strumenti previsti dell'Action 13 Plan BEPS potessero comunque considerarsi efficaci e di conseguenza con la DAC-4 ha disposto l'inserimento, all'interno della DAC-1, dell'art. 8 bis.

L'articolo prevede l'obbligo di introduzione, da parte degli Stati membri, del *Country-by-Country Report*<sup>312</sup> imponendo a carico della controllante capogruppo residente ai fini fiscali nel territorio di uno Stato Membro, o comunque (laddove la capogruppo non sia residente UE) a carico di qualsiasi altra entità del gruppo la rendicontazione, stabilendo che l'autorità finanziaria dello Stato membro che abbia ricevuto il report abbia l'obbligo di comunicarlo, mediante scambio automatico, a ogni altro Paese membro in cui (in base alle informazioni del *report*) una o più entità costitutive del gruppo tenuto alla

---

<sup>311</sup> In materia di *Country by Country Reporting* si veda quanto già illustrato nel corso del Capitolo I, in cui si è già avuto modo di sottolineare che la rendicontazione Paese per Paese rappresenta un utile strumento attraverso cui le Amministrazioni fiscali nazionali hanno la possibilità di acquisire elementi di conoscenza in ordine alla posizione dei gruppi multinazionali, identificandone il rischio fiscale e indirizzando di conseguenza le proprie attività investigative. Nell'ambito dell'ordinamento italiano, l'Agenzia delle entrate utilizza i dati del *Country by Country reporting* per la valutazione del rischio nella determinazione dei prezzi di trasferimento, nonché per la valutazione di altri rischi collegati all'erosione della base imponibile e al trasferimento degli utili.

<sup>312</sup> TRIVELLIN M., *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2017, p. 100 ss.

rendicontazione sono residenti a fini fiscali o sono soggette a imposte per le attività svolte tramite una stabile organizzazione<sup>313</sup>.

## 2.5 La Direttiva 2016/2258/UE cd. DAC-5: l'antiriciclaggio

La quarta modifica alla Direttiva 2011/16/UE è stata attuata nel medesimo anno di emanazione della DAC-4, con la Direttiva 2016/2258/UE cd. DAC-5<sup>314</sup>.

La tematica affrontata dalla normativa riguarda una nuova strategia di contrasto agli illeciti economico-finanziari, realizzati attraverso una sempre più stretta connessione tra normativa fiscale e quella antiriciclaggio, in relazione ai frequenti collegamenti tra i fenomeni di evasione, riciclaggio ed autoriciclaggio europei.

La Direttiva 2258/2016/UE, completando un processo di scambio automatico relativo ai conti finanziari già iniziato due anni prima<sup>315</sup>, amplia il *range* delle informazioni da scambiare con le autorità fiscali estere su dati e documenti acquisiti, ai fini dell'antiriciclaggio, nell'ambito di procedure di adeguata verifica nei confronti della clientela<sup>316</sup> operate sia da intermediari finanziari rientranti nell'ambito della sfera di operatività dello scambio FATCA/CRS, sia da soggetti diversi<sup>317</sup>.

Infine, il nuovo comma 1 bis dell'art.22, dispone l'obbligo di fornire alle autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie ai sensi della direttiva 2015/849/UE<sup>318</sup> per l'identificazione dei beneficiari effettivi.

---

<sup>313</sup> GABBIANO C., RIZZO A., *Country by Country Reporting in ambito UE*, in Fisc e comm int, 2022. p. 5 ss.

<sup>314</sup> Direttiva UE 2016/2258 del Consiglio, *che modifica la direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio*, Bruxelles, 6 dicembre.

<sup>315</sup> Nell'ambito dell'ordinamento interno alla DAC-5 è stata data attuazione con il D.lgs. 18 maggio 2018, N. 60, recante "*Attuazione della direttiva 2016/2258/UE del Consiglio, del 6 dicembre 2016, recante modifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio*", pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 128 del 5 giugno 2018), che ha disciplinato lo scambio di informazioni con le Autorità fiscali estere su dati e documenti acquisiti nell'ambito delle procedure antiriciclaggio di adeguata verifica della clientela (c.d. procedure di "*due diligence*").

<sup>316</sup> Relazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio sull'applicazione della Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore della fiscalità diretta, 18 dicembre 2017, COM (2017) 781 final.

<sup>317</sup> RENELLA, G. *L'accesso della GdF alle informazioni antiriciclaggio registrate da soggetti diversi dalle banche*. *Corr. Trib.*, 2018, p. 3.417 ss.

<sup>318</sup> Direttiva 2015/849/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, *relativa alla prevenzione dell'uso del sistema finanziario a fini di riciclaggio o finanziamento del terrorismo, che modifica il regolamento (UE) n. 648/2012 del Parlamento europeo e del Consiglio e che abroga la direttiva 2005/60/CE del Parlamento europeo e del Consiglio e la direttiva 2006/70/CE della Commissione*, Bruxelles, 20 maggio 2015.

## 2.6 L'efficacia del sistema di scambio dell'UE: l'audit della Corte dei conti

La Corte dei conti europea (quale organo preposto alla verifica della corretta gestione finanziaria dell'Unione e al controllo della legittimità e regolarità dei contributi nazionali) ha avviato, per il periodo compreso fra il 2014 ed il 2019 un esame sul funzionamento del sistema di scambio comunitario.

Esso si poneva come obiettivo la valutazione dell'efficacia dell'implementazione delle Direttive sulla cooperazione amministrativa e della collaborazione tra Stati membri.

Tale analisi ha portato alla pubblicazione nel gennaio del 2021 della relazione speciale *“Scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma crepe nell'attuazione”*<sup>319</sup>.

Il documento si focalizza sui risultati ottenuti dall'operatività delle Direttive sulla Cooperazione Amministrativa (dalla DAC-1 fino alla DAC-5), mettendo in luce che lo scambio dei dati, nonostante i passi in avanti fatti, risulta (nel 2021), ancora insufficiente in quanto persistono falle nell'attuazione del sistema; in particolare per quanto riguarda la qualità dei dati trasmessi, la tempestività dello scambio e l'efficacia delle misure adottate dagli Stati membri. La Corte rileva, inoltre che l'Unione Europea ha adottato una legislazione solida e molto più avanzata di tutti gli altri contesti mondiali, ma la materia risulta essere ancora incompleta o disapplicata. L'istituzione evidenzia poi quali elementi potrebbero essere di aiuto per far divenire le stesse Direttive più efficienti, valutando il *modus operandi* della Commissione nella sua funzione di controllo ed esaminando come cinque Paesi campione, fra cui l'Italia<sup>320</sup>, utilizzano i dati trasmessi e ricevuti.

La Corte dei conti ha rilevato che, *“sebbene il quadro normativo dell'Unione Europea in materia di cooperazione fiscale sia ben strutturato e coerente con le disposizioni dell'OCSE, presenta alcune lacune applicative che andrebbero colmate”*<sup>321</sup>, ponendo, di conseguenza, cinque raccomandazioni indirizzate alla Commissione e ai singoli Stati UE atte al perfezionamento del sistema fiscale complessivo.

La prima raccomandazione riguarda alcune forme di reddito percepito da soggetti fiscalmente residenti (criptovalute, dividendi su conti correnti non di custodia e gli accordi preventivi transfrontalieri stipulati con persone fisiche); che continuano a sfuggire all'imposizione, causando un deficit di gettito nelle casse degli erari statali.

---

<sup>319</sup> *Relazione della Corte dei Conti europea sullo scambio di informazioni fiscali nell'UE: fondamenta solide, ma crepe nell'attuazione*, Lussemburgo, 2020. Si veda <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/tax-03-2021//it/> sito visitato il 5 agosto 2024.

<sup>320</sup> Si tratta di Cipro, Italia, Paesi Bassi, Polonia e Spagna.

<sup>321</sup> Nella valutazione del 5 luglio 2019 sull'impianto DAC la Commissione non aveva individuato problemi di rilievo per quanto riguarda la normativa.

Inoltre, è stato sottolineato come gli Stati membri non siano obbligati a divulgare informazioni su tutte le categorie di reddito previste dalla direttiva DAC-1, ma solo su quelle disponibili<sup>322</sup>.

Per rimediare a queste carenze, la Corte ha raccomandato alla Commissione europea di presentare, entro la fine del 2022, proposte legislative volte a rendere inderogabile la divulgazione di tutte le classi di reddito incluse nella Direttiva 2011/16/UE (e successive modifiche) e di estenderne l'applicazione agli ambiti attualmente esclusi<sup>323</sup>.

La seconda raccomandazione riguarda l'attività di audit svolta dalla Direzione Generale della Fiscalità e dell'Unione Doganale, cd. DG TAXUD, la relazione indica che la fase di recepimento delle Direttive negli ordinamenti nazionali è stata supervisionata adeguatamente, come dimostrano le 62 procedure d'infrazione avviate. Tuttavia, il controllo nelle fasi successive si è rivelato insufficiente per monitorare efficacemente la reale applicazione della normativa, impedendo una misurazione esaustiva dell'impatto complessivo del sistema. Di conseguenza la Corte dei conti Ue ha esortato la DG TAXUD a introdurre, entro la fine del 2023, accertamenti più diretti sui progressi normativi interni, tramite visite informative o azioni mirate a disincentivare la scarsa qualità dei dati scambiati<sup>324</sup>. È stata inoltre richiesta una maggiore attenzione all'applicazione delle sanzioni da parte degli Stati in caso di inosservanza delle disposizioni sulla cooperazione fiscale.

La terza raccomandazione si concentra sul contenuto dei dati trasmessi e ricevuti a norma delle Direttive DAC-1 e 2 e chiede di istituire entro il 2024 un sistema di verifiche sulla loro qualità, completezza e tempestività<sup>325</sup>. Come appurato dalle analisi sugli Stati campione, i controlli su quanto divulgato dagli enti nazionali tenuti all'obbligo di scambio nei confronti degli altri Stati membri non sono all'ordine del giorno nemmeno se l'origine delle informazioni è un istituto finanziario<sup>326</sup>.

La quarta raccomandazione a cui porre rimedio riguarda il sottoutilizzo dei dati. Nel momento in cui un'autorità nazionale riceve delle informazioni da autorità estere, dovrebbe metterle a confronto con quelle a sua disposizione per identificare i contribuenti da cui riscuotere le imposte dovute<sup>327</sup>. Ma la scarsa qualità dei dati<sup>328</sup> e la loro

---

<sup>322</sup> Par. 32 della relazione speciale.

<sup>323</sup> Raccomandazione 1 della relazione speciale, p.50.

<sup>324</sup> Parr. 34 e 37 della relazione speciale

<sup>325</sup> Raccomandazione 3 della relazione speciale, p.52.

<sup>326</sup> Par. 52 della relazione speciale.

<sup>327</sup> Par. 57 della relazione speciale.

<sup>328</sup> La scarsa qualità dei dati si manifesta in diverse forme, tutte capaci di bloccare il processo di *matching* automatico o manuale: 1. Inaccuratezza o Errori: Dati anagrafici (nome, data di nascita) o identificativi fiscali (come il Codice Fiscale o il TIN, *Tax Identification Number*) con errori di battitura o cifre invertite.

incompletezza portano spesso ad un'interruzione di tale raffronto e ad un mancato raggiungimento dell'obiettivo, che si traduce inevitabilmente in una perdita di entrate per il Fisco<sup>329</sup>. Se non si trova una corrispondenza fra le informazioni scambiate e quelle di possesso interno, le stesse non possono essere utilizzate ai fini fiscali.

Sulla base della raccomandazione quattro, gli Stati membri devono entro il termine del 2022, introdurre modalità di analisi organizzativa sistematica delle informazioni ricevute da altri Stati e trovare il modo di effettuarne ulteriori per quelle per cui non si trova un riscontro con i dati nazionali, così da riuscire sempre ad abbinarle ai contribuenti corrispondenti ed a non scartarle; inserire dati certi sui *ruling* e sugli accordi preventivi nella banca dati centrale dell'Unione ed introdurre procedure volte a garantire che quanto divulgato a norma della DAC-4 non sia di bassa qualità<sup>330</sup>.

La quinta raccomandazione riguarda, "il grande assente" ossia un sistema europeo collettivo che monitori le singole performance ed i singoli benefici derivanti dallo scambio reciproco di informazioni fiscali<sup>331</sup>. Degli indicatori standard di risultato accettati a livello comunitario per misurare l'efficacia della trasmissione nel settore della fiscalità che consentirebbero alle amministrazioni di comprendere meglio da quali settori proviene la maggior parte della perdita di gettito e di intervenire in maniera adeguata.

Alla luce delle osservazioni della Corte dei conti europea, è plausibile affermare che, a distanza di oltre quattro anni dalla pubblicazione della relazione, le raccomandazioni poste hanno avuto un impatto significativo sull'agenda legislativa e sulle iniziative della Commissione e degli Stati membri<sup>332</sup>. Si deve rilevare però che non vi è stato un completo superamento delle problematiche in precedenza evidenziate. Ciò nonostante, l'Unione Europea risulta attivamente coinvolta in un articolato processo di sviluppo incrementale

---

Un solo errore rende il dato non allineabile ai registri interni. 2.Incompletezza: La mancanza di campi essenziali, come l'indirizzo di residenza completo e aggiornato o la natura specifica del reddito. Ad esempio, un dato che riporta solo il nome e un saldo senza un TIN valido è spesso inutilizzabile. 3.Incoerenza Formattiva: L'utilizzo di formati data diversi (es. MM/GG/AAAA invece di GG/MM/AAAA) o la mancanza di standardizzazione nella valuta o nelle unità di misura degli importi. I sistemi informatici faticano a confrontare dati non omogenei. 4.Dati Obsoleti: Informazioni riferite a un contribuente che nel frattempo ha cambiato residenza o ragione sociale. Se il raffronto si basa parzialmente su elementi non aggiornati, l'informazione viene scartata. Se non si trova una corrispondenza esatta fra le informazioni scambiate e quelle di possesso interno, il dato estero è, di fatto, inutilizzabile. Il risultato inevitabile di questo *sottoutilizzo* è il mancato raggiungimento dell'obiettivo fiscale e la conseguente perdita di entrate per l'Erario. Per ovviare a ciò, è fondamentale investire non solo nello scambio di informazioni, ma anche nella pulizia e standardizzazione dei dati a monte, sia a livello nazionale che negli accordi internazionali di scambio.

<sup>329</sup> Par. 114 della relazione speciale.

<sup>330</sup> Raccomandazione 4 della relazione speciale.

<sup>331</sup> Raccomandazione 5 della relazione speciale.

<sup>332</sup> Sul punto si veda, BALLANCIN A, CANNAS F., *The 'DAC 6' and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s)*, in *EC Tax Review*, 2020, p. 118.

finalizzato alla mitigazione delle criticità segnalate, a dimostrazione di una continua evoluzione nella governance fiscale sovranazionale<sup>333</sup>.

## **2.7 La direttiva 2018/822/UE cd. DAC-6: l'obbligo di segnalazione dei meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva**

Nel panorama economico attuale l'internazionalizzazione delle attività economiche è divenuta una necessità per le imprese.

Tale fenomeno va ben oltre la semplice esportazione di beni e servizi, estendendosi inesorabilmente alla partecipazione attiva nei mercati internazionali e ai flussi transfrontalieri di capitali.

In questo contesto, la gestione del rischio fiscale transfrontaliero<sup>334</sup> emerge come uno strumento gestionale cruciale per guidare strategicamente le attività delle imprese che desiderano ridurre il proprio onere fiscale.

Nonostante l'esistenza di numerosi accordi bilaterali tra Paesi, questi si sono spesso dimostrati insufficienti per contrastare le nuove e sofisticate forme di frode ed evasione fiscale a carattere transnazionale. La limitata giurisdizione del singolo Stato ha reso necessaria una risposta più coordinata. Pertanto, è emersa l'esigenza di potenziare la collaborazione tra le Autorità fiscali a livello globale, garantendo di conseguenza l'integrità e l'efficacia dei sistemi tributari.

A questo fine nel 2018, l'Unione Europea ha introdotto la quinta modifica alla DAC-1 attraverso la Direttiva 2018/822/UE cd. DAC-6<sup>335</sup>.

La disposizione, che trova sistemazione nel cd. pacchetto “trasparenza fiscale”(diretto al contrasto all’elusione dell’imposta sulle società e alla concorrenza fiscale dannosa<sup>336</sup>) si colloca tra le misure promosse dalla Commissione per incentivare lo scambio obbligatorio di informazione in relazione ai meccanismi di pianificazione fiscale

---

<sup>333</sup> LIBERATORE G. *op cit.* p.4 ss.

<sup>334</sup> In tema di pianificazione fiscale si vedano, DE BROE L., *International Tax Planning and Prevention of Abuse - A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*, IBFD Doctoral Series, vol. 14, 2008; PISTONE P., *La pianificazione fiscale aggressiva e le categorie concettuali del diritto tributario globale*, in Riv. Trimestrale di Diritto Tributario 2/2016, p.395 ss.

<sup>335</sup> L'Italia, ha recepito la DAC-6 attraverso il D. Lgs. del 30 luglio 2020, n. 100 - meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione.

<sup>336</sup> Il pacchetto “trasparenza fiscale” previsto dalla COM(2016) 24 final Comunicazione Della Commissione Al Parlamento Europeo E Al Consiglio su una strategia esterna per un'imposizione effettiva diretto al contrasto all’elusione dell’imposta sulle società e alla concorrenza fiscale dannosa. Per un approfondimento sul tema si vedano; GARBARINO C., OCCHIUTO, P. *La notifica nell’ambito dello scambio automatico obbligatorio di informazioni. Fisc. e Comm. Int.*, 2020, p. 5 ss.; SELICATO G. *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*. Rass. trib., 2019, p. 112 ss.

potenzialmente aggressivi<sup>337</sup>, in linea con l’Azione 12 BEPS<sup>338</sup> dell’OCSE<sup>339</sup> atta a contrastare i meccanismi che aggirano gli standard di comunicazione di informazioni (CRS) e le strutture offshore opache concentrandosi sulla comunicazione obbligatoria di informazioni il *Mandatory Disclosure Rules* cd. MDR<sup>340</sup>.

Con la DAC-6 vengono introdotti nuovi obblighi di divulgazione di informazioni per gli Stati membri UE in relazione ad alcuni meccanismi transfrontalieri<sup>341</sup> potenzialmente utilizzabili (consistenti in schemi, accordi, progetti, ecc...) posti da intermediari

---

<sup>337</sup> MARZANO M., *La Direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, in Rivista Trimestrale di diritto tributario, n. 3/2019, pp. 595 e ss.; FURLAN A., SORMAN L., *Implementazione della DAC 6 in Italia: inquadramento normativo e aspetti operativi nelle operazioni cross-border*, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 4/2021, p. 56 e ss.

<sup>338</sup> E tale fattore, che vede coinvolti negli obblighi anche coloro che dall’*Action 12* sarebbero esclusi, (rappresenta una peculiarità del tutto europea). OCSE, *Base erosion and profit shifting*, in: <http://www.oecd.org/tax/beps>, sito consultato il 14.04.2023.

<sup>339</sup> L’*Action 12* BEPS ha suggerito l’adozione di un meccanismo di comunicazione dei dati obbligatorio finalizzato ad intercettare le pianificazioni fiscali internazionali ad alto rischio fiscale, quindi, potenzialmente elusive (cd. *Mandatory Disclosure Rules* OCSE, *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*, 2018, in: <http://www.oecd.org/tax/beps/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.htm>, sito consultato il 17.04.2024. L’obiettivo è quello di creare un sistema informativo centralizzato dei modelli di pianificazione, in maniera tale da individuare in anticipo comportamenti elusivi e fungere da deterrente per intermediari e contribuenti propensi, rispettivamente, a proporre e ad adottare schemi di pianificazione fiscale aggressiva. Sul tema. FERRONI, B. *In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6. Il fisco*, 2019, p. 4044 ss. Sul punto si vedano; AMADDEO F., *Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border. Modello OCSEMDR e Proposta di Direttiva “DAC 6”*, in *Dir. Trib. Int. e UE*, maggio 2018. BAKER P.; PISTONE P.; WEFER C.E., *Observatory on the Protection of Taxpayers’ Rights: The IBFD Yearbook on Taxpayers’ Rights 2019*, IBFD, 2020; ČIČIN, ŠAIN N., *New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union - Another “Bite” into the Rights of the Taxpayer?*, in *World Tax Journal*, 2019, Vol. 11, No. 1, 78 ss.; DIETRICH M., *Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany*, in *European Taxation*, 2020, Vol. 60, No. 2/3, 64 ss.; OCHÓA J., *Mandatory Disclosure Rules Applicable to Reportable Arrangements: Portuguese Implementation of DAC6*, in *European Taxation*, 2021, Vol. 61, No. 1; PHILIPPE D.E.; YÜKSEL E., *Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC6 in Belgium*, in *European Taxation*, 2020, Vol. 60, No. 4, 127 ss.; POLONSKA T., *Mandatory Disclosure Rules Implementation in Luxembourg: Practical Aspects*, in *International Transfer Pricing Journal*, 2020, Vol. 27, No. 5, 393 ss.; CHRISTIANS A., *BEPS and the New International Tax Order*, in *«Brigham Young University Law Review»*, Vol. 2016, n. 6 /2016, p. 1603 ss.

<sup>340</sup> Per un approfondimento sulla normativa si veda, SALVI G. *Scambio automatico di informazioni fiscali*, Milano 2024, p. 4 ss.

<sup>341</sup> L’art. 3, punto 18 Direttiva 2018/822/UE prevede che 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.

finanziari e contribuenti ai fini della pianificazione fiscale<sup>342</sup> aggressiva<sup>343</sup> diretti all'ottenimento di un vantaggio fiscale<sup>344</sup>.

La disposizione, segnando una nuova apertura della collaborazione amministrativa<sup>345</sup> europea, si pone un triplice obiettivo:

1. Scoraggiare le condotte tese all'organizzazione, alla realizzazione ed alla gestione di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva;
2. Raggiungere un significativo livello di trasparenza e cooperazione tra gli Stati, in un'ottica di compliance preventiva;
3. Anticipare la reazione degli ordinamenti interni rispetto a condotte elusive e/o evasive, il cui reale disvalore è da ravvisare, non tanto nell'ottenimento di vantaggi fiscali indebiti, quanto nel carattere opaco delle modalità con cui tali vantaggi vengono raggiunti<sup>346</sup>.

La DAC-6 colma sia lacune del sistema di scambio automatico di informazioni presenti nella DAC-2 che potenziali. Tali vuoti normativi attenevano alla figura del titolare effettivo nella disciplina del CRS del 2014, come evidenziato dal 4°, 5° e 6° considerando della DAC-6, tali meccanismi possono essere atti ad eludere alcuni degli obblighi di

---

<sup>342</sup> Il secondo considerando della Direttiva 2018/822/UE prevede “per gli Stati membri risulta sempre più difficile proteggere le basi imponibili nazionali dall’erosione poiché le strutture di pianificazione fiscale hanno subito un’evoluzione, diventando particolarmente sofisticate e spesso traggono vantaggio dall’accresciuta mobilità di capitali e di persone nel mercato interno. Tali strutture consistono generalmente in meccanismi che si sviluppano tra varie giurisdizioni e trasferiscono gli utili imponibili verso regimi tributari favorevoli o hanno come effetto quello di ridurre le imposte esigibili nei confronti dei contribuenti. Questo determina spesso riduzioni considerevoli del gettito fiscale degli Stati membri e impedisce loro di applicare politiche fiscali favorevoli alla crescita. È pertanto fondamentale che le autorità fiscali degli Stati membri ottengano informazioni complete e pertinenti riguardo a meccanismi fiscali potenzialmente aggressivi. Tali informazioni permetterebbero a dette autorità di reagire prontamente alle pratiche fiscali dannose e di colmare le lacune mediante disposizioni legislative o lo svolgimento di adeguate valutazioni di rischio e audit fiscali”. Ne consegue che “la comunicazione delle informazioni sui meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva può contribuire in modo efficace agli sforzi per la creazione di un ambiente di tassazione equa nel mercato interno”.

<sup>343</sup> Non tutti i meccanismi transfrontalieri sono soggetti all’obbligo di notifica, ma solo quelli che contengono almeno uno degli elementi distintivi contenuti nell’allegato IV della Direttiva (UE) 2018/822. Si vedano SELICATO G., *La disciplina nazionale dei meccanismi transfrontalieri con obbligo di notifica. Prime considerazioni sulle cause di esonero dell’intermediario*, in Riv. Tel. Dir. Trib., 2020, n.1, pp.552-559. CARPENZANO G.; ANTONINI M., *Implementazione della DAC6 in Italia criticità e prospettive di applicazione*, in [www.dirittobancario.it](http://www.dirittobancario.it), 17 agosto 2020.

<sup>344</sup> MASSAROTTO S., *L’applicazione della DAC6 ai prodotti e servizi finanziari: gli hallmarks alla ricerca del vantaggio fiscale indebito?* in Riv. tel. dir. trib., 21 settembre 2020.

<sup>345</sup> MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, in Riv. Trim. dir. Trib., n. 3/2019, pp. 595 e ss.; FURLAN A., SORMAN L. op cit. p. 56 e ss.

<sup>346</sup> KOSTNER A. *L’evoluzione dello scambio di informazioni nell’UE*, in CORDEIRO GUERRA R., DORIGO S., VIOTTO A. *L’attuazione della DAC6 nell’ordinamento italiano*, Torino 2023, p.21 ss.; SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*, in Rass. Trib., 2019, n.1, p.112 ss; CACHIA F., *Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, in EC Tax Review, 2018, Vol. 27, No. 4, p. 206 ss.

comunicazione previsti dal CRS e possono dunque essere idonei a fornire ai titolari effettivi la protezione di strutture non trasparenti.

### 2.7.1 DAC-6: ambito applicativo

La Direttiva 2018/822/UE prevede, all'art. 8-bis ter, che i soggetti chiamati a rispondere agli obblighi di *disclosure* siano due: l'intermediario e, sussidiariamente, in caso di mancato adempimento del primo (o impossibilità), il contribuente che astrattamente potrebbe beneficiare della forma sospetta di pianificazione fiscale suggerita dall'intermediario.

Quest'ultimo, a sua volta, può essere ascritto a due differenti tipologie:

1. La prima, sancita all'art.1 punto 21 in linea con l'Azione 12 del BEPS, riflette la classe dei *promoters*<sup>347</sup>, ossia tutti quei professionisti il cui contributo ha un nesso specifico con il meccanismo oggetto di segnalazione.
2. La seconda, prevista all'art.3 punto 21 riflette la posizione dei *service providers*<sup>348</sup> le cui azioni sono incentrate su attività più residuali ed indirette ed il cui legame deriva dalla conoscenza o dalla conoscibilità che quanto compiuto tramite attività di aiuto, assistenza o consulenza sia volto ad attuare una pianificazione fiscale aggressiva.

La disposizione prevede poi che le informazioni<sup>349</sup> vengano comunicate entro trenta giorni a decorrere dal giorno seguente a quello in cui tali soggetti hanno fornito, direttamente o attraverso altre persone, assistenza o consulenza. I termini sono identici, per le due tipologie di intermediari, ma a tutela della seconda categoria vi è la possibilità di dar prova della propria estraneità dall'operazione a causa della posizione più delicata ed incerta in cui si trovano i *service providers*.

È plausibile affermare che il legislatore euro unitario abbia preferito distaccarsi nella disposizione dalle caratteristiche classiche attribuite alla figura dell'intermediario per

---

<sup>347</sup> In Italia sono considerati *promoters* i professionisti legali e fiscali: I Dottori Commercialisti e gli Esperti Contabili, in quanto consulenti primari nella materia tributaria. Gli Avvocati e i Notai, la cui attività di consulenza legale e negoziale si interseca frequentemente con la strutturazione di assetti fiscali transfrontalieri. Per queste figure, tuttavia, l'ordinamento nazionale ha previsto l'applicazione del segreto professionale, che opera come causa di esonero dall'obbligo diretto di comunicazione all'Autorità Fiscale, trasferendo l'onere informativo sul contribuente pertinente.

<sup>348</sup> In Italia sono considerati *Service Provider* Intermediari Finanziari e Istituzioni: Entità come Banche, Società Fiduciarie, Imprese di Assicurazione e Società di Gestione del Risparmio (SGR), sono spesso coinvolte nell'attuazione dei meccanismi, specialmente in relazione a *hallmarks* (Categoria D) che mirano a eludere gli standard di scambio automatico di informazioni (es. CRS).

<sup>349</sup> Art. 3, n.21 direttiva UE 2011/16, come modificato dalla direttiva UE 2018/822

procedere alla sua identificazione concentrandosi sul tipo di apporto fornito nell'operazione transfrontaliera<sup>350</sup>.

Al comma 3 dell'art. 8-bis ter, viene stabilito che i dati sulla pianificazione aggressiva devono essere portati a conoscenza rispettivamente delle autorità dello Stato membro di residenza fiscale o presso cui è situata la sua stabile organizzazione, delle autorità dello Stato membro in cui è costituito o disciplinato il diritto e di quelle dello Stato in cui risulta registrato ad un'associazione professionale, anche nel caso in cui i Paesi membri interessati siano più di uno<sup>351</sup>.

L'art. 8-bis ter della DAC-6 introduce, poi, tre casi di esonero dal vincolo di trasmissione<sup>352</sup>:

1. Se le informazioni rilevanti oggetto di segnalazione sono già state rese note in un altro Stato comunitario;
2. Se le informazioni rilevanti oggetto di segnalazione sono già state rese note da un altro intermediario conformemente al diritto nazionale;
3. Se viene invocato il segreto professionale<sup>353</sup>.

Parte della dottrina<sup>354</sup> sostiene che, mentre le prime due casistiche si pongono negli ordinamenti interni con un filo logico legato alla semplificazione degli aspetti burocratici, sul segreto professionale residuano dubbi. Nel caso in cui il professionista rifiuti la rivelazione dei dati fiscali, l'obbligo viene traslato in capo al contribuente pertinente<sup>355</sup>, e di conseguenza il segreto potrebbe venire meno.

---

<sup>350</sup> MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2019, n.3, p. 595 ss.

<sup>351</sup> Art. 8-bis ter, comma 3, Direttiva UE 2011/16.

<sup>352</sup> GIORGI S. *DAC6: i soggetti tenuti alla comunicazione, lo standard di conoscenza e le cause di esonero*, in ARGINELLI P. *DAC6 ed evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nel quadro del rinnovato ruolo della fiscalità quale pilastro della rinascita europea- inquadramento sistemico* Rivista Telematica di Diritto Tributario -fascicolo monografico, 2021, p. 45 ss.

<sup>353</sup> Art. 8-bis ter, commi 4, 9 e 5, direttiva UE 2011/16. Per un approfondimento si vedano; GREGGI M. *Segreto professionale e tutela del contribuente nella direttiva DAC6*, in STUDI IN MEMORIA DI FRANCESCO TESAURO - TOMO I, Milano, 2023, p. 427 ss.; GREGGI M. *Shades of Transparency: DAC6 and the Client-Attorney Privilege*, *EC TAX REVIEW* 2023/2, p. 27 ss; BALLANCIN A.; CANNAS F., *The 'DAC6' and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s)*, in *EC Tax Review* 2020, Vol. 29, Issue 3, p.121; BAŞARAN YAVAŞLAR F.,HEY J., *Tax Transparency*, IBFD, 2019; BALLANCIN A. ,COSTA C., *La corsa all'early enforcement in materia fiscale genera autogol: riflessioni critiche sulla DAC6*, in *Novità Fiscali*, 7/2021, p. 394 ss.; BAKER P.,PISTONE P. - *Wefte C.E., Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights*: The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019, IBFD, 2020.

<sup>354</sup> BIANCO A., *DAC6 and the Challenges Arising from Its Disclosure Obligation*, in *EC Tax Review*, 2021, Vol. 30, Issue 1, p. 8 ss.; BLUMD.W.; LANGER A., *At a crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU primary Law - Part I*, in *European taxation*, 2019, Vol. 59, Issue 6, p. 282 ss.

<sup>355</sup> Quando nelle altre disposizioni compete normalmente in via esclusiva all'intermediario

Lo spostamento dell'obbligo di divulgazione in capo al contribuente pertinente<sup>356</sup> non avviene soltanto nei casi sopra indicati. Il comma 6 dell'art 8 aggiunge tra le ipotesi plausibili anche l'assenza di un intermediario incaricato, se il meccanismo transfrontaliero è stato ideato interamente dal contribuente, oppure vi è la mancanza di un nesso territoriale dello stesso con lo Stato o gli Stati membri interessati.

Anche per il contribuente come per l'intermediario, 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 realizzazione<sup>357</sup>.

Le autorità fiscali a cui spetta la ricezione delle informazioni sono quelle dello Stato in cui tali soggetti: abbiano stabilito la propria residenza fiscale, o la stabile organizzazione, in cui vengano generati utili, percepiti i redditi o in cui viene svolta un'attività<sup>358</sup>.

Nel caso in cui tali soggetti siano più di uno, si fa riferimento a colui che ha gestito l'attuazione del meccanismo o colui che l'ha convenuto con il professionista<sup>359</sup>.

Anche per il contribuente, come per l'intermediario, sono previsti casi di esonero, consistenti nella prova che le informazioni da comunicare siano già state offerte ad un altro Paese membro o che un diverso contribuente pertinente<sup>360</sup> abbia già provveduto.

È verosimile affermare che il nuovo modo di operare della *tax compliance*<sup>361</sup> europea, non sia più incentrato sulla ricerca di un dialogo con i privati attraverso la promozione di istituti ad adesione libera da cui ottenere agevolazioni fiscali ma sia fondato su vincoli normativi cogenti che eliminano qualsiasi margine di scelta discrezionale. Parte della dottrina<sup>362</sup> afferma che ciò non è di per sé scorretto, se non fosse che analizzando la Direttiva DAC-6 si nota come non sia previsto alcun regime premiale per tutti gli intermediari e contribuenti pertinenti che, in modo rigoroso, rispettano la norma e adempiono alla divulgazione.

---

<sup>356</sup> Il contribuente pertinente è “*qualunque persona a disposizione della quale è messo, a fini di attuazione, un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che è pronta ad attuare un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica o che ha attuato la prima fase di un tale meccanismo*”. Cit. Art.3, n.22 Direttiva UE 2011/16, come modificato dalla direttiva UE 2018/822

<sup>357</sup> Art. 8-bis ter, comma 7, direttiva UE 2011/16.

<sup>358</sup> Art. 8-bis ter, comma 7, direttiva UE 2011/16.

<sup>359</sup> Art. 8-bis ter, comma 10, direttiva UE 2011/16.

<sup>360</sup> Art. 8-bis ter, commi 8 e 10, direttiva UE 2011/16.

<sup>361</sup> Sul punto MELIS G., *Tax compliance e sanzione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2017, 3, 751 ss.; PEETERS B., VANNESTE L., *DAC6: an additional common EU reporting standard in World Tax Journal?* 2020, Vol. 12, No. 3; STRIANESE L., *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014.

<sup>362</sup> TORRE R., LIO M., MACARIO E., *DAC 6: verso i primi adempimenti, in un quadro interpretativo ancora incerto*, in *Il Fisco*, 2021, p. 1 ss.; RESNATI C., *L'individuazione dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione*, *il fisco*, 2021, p. 1249 ss.; MACARIO E., *I pagamenti transfrontalieri deducibili tra obblighi DAC 6 e transfer pricing*, in *Corr. trib.*, 2022, p. 566 ss.

Le informazioni raccolte poi confluiscono in un registro centrale comune accessibile a tutte le nazioni che aderiscono al BEPS<sup>363</sup>.

Parte della dottrina ritiene che, nonostante attraverso la DAC-6 si sia aperto un nuovo capitolo della cooperazione amministrativa a livello internazionale e comunitario, essa tenda a favorire i bisogni statali piuttosto che mantenere un equilibrio tra le esigenze di entrambe le parti del rapporto tributario e per questi motivi la Direttiva deve essere considerata un *“limite esterno della collaborazione fiscale”*<sup>364</sup>.

Il perimetro oggettivo di applicazione della Direttiva presuppone la sussistenza di un meccanismo che, per essere tale, deve riguardare più Stati membri (o un Paese membro ed uno Stato terzo) di cui almeno uno rientrante nell'Unione europea<sup>365</sup>.

Il suddetto perimetro non richiede, la presenza di diversi soggetti giuridici e presuppone invece la ravvisabilità di uno o più elementi distintivi cd. *hallmarks* indicati nell'allegato IV della Direttiva e definiti come indici di elusione o evasione fiscale<sup>366</sup>.

La DAC-6, per dissuadere comportamenti negligenti da parte dei soggetti chiamati all'obbligo di comunicazione, al considerando 15 e all'art. 25 bis prevede che gli Stati membri predispongano in libera autonomia sanzioni atte ad evitare la violazione delle norme<sup>367</sup>.

Si deve ricordare, infine, che Il testo originale della Direttiva UE 2018/822 prevedeva che tutti i meccanismi transfrontalieri messi a disposizione o attuati tra il 25 giugno 2018 ed il 1° luglio 2020 andassero comunicati entro il 31 agosto 2020, mentre quelli messi a disposizione o attuati dopo il 1° luglio 2020 andassero comunicati entro i trenta giorni standard, ma a causa della pandemia da Covid-19 e delle relative conseguenze, con la Direttiva 2020/876/UE del 24 giugno 2020 le istituzioni comunitarie hanno concesso una proroga opzionale ai termini originariamente previsti, rinviando la prima scadenza della DAC-6 al 28 febbraio 2021.

---

<sup>363</sup> Considerando 11 e 12, Direttiva 2018/822/UE.

<sup>364</sup> SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*, op. cit.

<sup>365</sup> L'art. 1 della direttiva 2018/822/UE MARZANO M., *La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, cit., p. 603.

<sup>366</sup> Art. 3, punto 19, direttiva UE 2011/16 come modificata dalla direttiva UE 2018/822.

<sup>367</sup> GRILLI S., BUSIA M., BARBA S., *DAC6: dubbi applicativi e soluzioni interpretative sugli elementi distintivi A e B*, in *Corr. trib.*, 2021, 5, p. 469 ss.

## 2.8 Il fenomeno dell'economia digitale e la necessità di una regolamentazione: la Direttiva 2021/514/UE la cd. DAC-7

Dal secondo decennio del 2000, gli strumenti messi a disposizione dalla rete, in particolare le piattaforme web ossia *infrastrutture digitali che consentono l'interazione tra due o più gruppi*<sup>368</sup>, stanno conoscendo un'evoluzione inarrestabile ed esponenziale. La pandemia da Covid-19<sup>369</sup>, che ha imposto l'isolamento fisico e sociale, ne ha evidenziato l'importanza e, in molti casi, la necessità<sup>370</sup>, contribuendo in modo significativo al loro sviluppo<sup>371</sup>.

La conseguenza logica e inevitabile del sempre maggior utilizzo di questi strumenti sta dando, e presumibilmente darà in futuro, un enorme impulso economico alle imprese che operano nel settore, a discapito delle aziende della cd. "old economy". Tali strumenti digitali, in sintesi, hanno radicalmente alterato la percezione del mercato<sup>372</sup> e tutto questo non poteva non avere anche conseguenze fiscali.

---

<sup>368</sup> LEJEUNE I, VANHAM B., VERLINDEN I., VERBEKEN A., *Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?* in *European Taxation*, Vol. 38, Issue 1, 1998, pp. 2-13; PIRES M., *Quo Vadis International Tax Law??*, in *Intertax*, n. 12/2001, p. 394 ss.

<sup>369</sup> Per un approfondimento si veda, SELICATO P., *Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell'emergenza COVID-19*, in *Federalismi.it*, 10 marzo 2021 vol.7, p. 205 ss.

<sup>370</sup> Nell'ambito delle piattaforme digitali si possono individuare varie tipologie che presentano diversi modelli economici d'impresa (in cui i servizi e i beni vengono offerti peer-to-peer, business-to-consumer, oppure business-to-business). Possono distinguersi quelle di intermediazione per lo scambio di beni o servizi (es. Amazon, Uber, Airbnb, BlaBlaCar, eBay, Delivery Zero, Vinted, Spotify) e altre tipologie, come i social network (es. Facebook, Instagram, TikTok) e i motori di ricerca (es. Google, Ask). Il valore intrinseco di molti colossi del web è strettamente correlato alla loro capacità di possedere, elaborare e utilizzare i dati provenienti da diverse fonti (clienti, fornitori, utenti, organizzazioni, enti, ecc.). Alcuni dei più importanti business digitali non si fondano su idee intrinsecamente originali, replicando attività economiche preesistenti. Tuttavia, la capacità di acquisire, analizzare ed elaborare tali dati, tramite sofisticati algoritmi, ha incrementato in modo esponenziale la produttività aziendale. L'utilizzo dei dati ha molteplici fini: identificare e fidelizzare i clienti, ottimizzare i rapporti con i fornitori, sviluppare/migliorare i prodotti e i servizi offerti, intercettare le esigenze dei consumatori per sviluppare nuove proposte, e persino cedere i dati stessi a terzi a titolo oneroso. Il risultato finale di questa "catena del valore" scaturiente dai dati è spesso denominata "intelligenza digitale", sottolineando l'importanza che riveste nel guidare le decisioni strategiche delle imprese e nel promuovere l'innovazione. L'altra faccia della medaglia consiste nella "monetizzazione" dei dati. La capacità, e soprattutto il modo attraverso il quale un'impresa riesce a "trasformare" i dati in ricavi, dipende principalmente dalla tipologia dell'attività posta in essere dall'impresa stessa. Sulla base della generazione dei ricavi a partire dal possesso e dall'elaborazione dei dati, è possibile individuare quattro differenti tipologie di piattaforme: di pubblicità, di e-commerce, di servizi e di cloud.

<sup>371</sup> VALENTE P., *Tassazione delle imprese digitali: l'Unified Approach proposto dall'OCSE*, Il Fisco, n. 42/2019, p. 4050 ss.

<sup>372</sup> URICCHIO A. F. *op. cit.*, Roma 2022 p.21.

Il mercato dal canto suo non è più inteso come il luogo fisico di scambio di diritti proprietari secondo l'interazione di domanda e offerta<sup>373</sup>, ma è ora uno spazio aperto e senza confini, facilmente e liberamente accessibile<sup>374</sup>.

Risulta fondamentale tuttavia valutare l'aspetto negativo che le piattaforme digitali portano con se, i loro modelli di creazione del valore, intrinsecamente basati su dati e interazioni online, sono difficilmente inquadrabili nei tradizionali e consolidati schemi aziendali: ciò rende difficoltosa l'applicazione delle tradizionali regole impositive<sup>375</sup>, basate sulla presenza fisica o sulla stabile organizzazione, con la conseguenza che spesso queste imprese (e i soggetti venditori/utilizzatori che attraverso esse realizzano profitti) sono in grado di erodere la loro base imponibile nei diversi paesi, violando il patto di solidarietà economica che, nella dimensione italiana, affonda le proprie radici nella carta costituzionale<sup>376</sup>.

---

<sup>373</sup> LUTZI T., *Private Ordering, the Platform Economy, and the Regulatory Potential of Private International Law*, in I. PRETELLI (a cura di), *Conflict of Laws in the Maze of Digital Platforms - Le droit international prive dans le labyrinthe des plateformes digitales – Publications de l'Institut Suisse de droit compare*, pp. 129-146, Schulthess, 2018, p. 133; RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL T., *Rules for a Platform Economy: A Case for Harmonisation to Counter "Platform Shopping" in the Digital Economy*, in PRETELLI I. (a cura di), *Conflict of Laws in the Maze of Digital Platforms - Le droit international prive dans le labyrinthe des plateformes digitales – Publications de l'Institut Suisse de droit compare*, p. 55 ss.

<sup>374</sup> HINNEKENS L., "Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali", in *Riv. dir. trib. int.*, p. 9 ss.

<sup>375</sup> Si veda le iniziative dell'OCSE quali il progetto *BEPS* ed il *pillar one* e *two* e le conseguenti azioni comunitarie.

<sup>376</sup> Art. 53 Cost.

Tale situazione va ad innescare la necessità, sia da parte degli Stati nazionali che delle istituzioni sovranazionali<sup>377</sup>, di ridisegnare modelli impositivi consolidati, proponendo soluzioni che da un lato salvaguardino l'interesse erariale e dall'altro non si esauriscano in scelte che conducano a fenomeni di doppia imposizione internazionale<sup>378</sup>: scenario che potrebbe aver luogo qualora gli Stati, unilateralmente espandano la loro potestà impositiva nell'ottica di recuperare basi imponibili altrimenti perdute a seguito della digitalizzazione dell'economia<sup>379</sup>.

Nel 2020, a livello UE, “*per proteggere le finanze pubbliche e limitare le conseguenze provocate dalla crisi da COVID19*<sup>380</sup>” si è reso inevitabile un ulteriore aggiornamento

---

<sup>377</sup> A livello internazionale l'OCSE nell'ottobre 2021 attraverso il c.d. Inclusive Framework (IC) dell'OCSE/G20 sul Progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ha concordato un approccio a due pilastri per affrontare le sfide derivanti dalla tassazione dell'economia digitale. Per quanto riguarda la DAC7 si deve prendere in considerazione il primo pilastro il Pillar I. In estrema sintesi, il Pillar One in particolare si concentra sull'allocazione degli utili e sul concetto di nexus. Si allontana dall'approccio più tradizionale alla tassazione della "presenza fisica" trasferendo i diritti di tassazione nelle c.d. market jurisdictions, ovvero in quelle giurisdizioni in cui sorgono le attività commerciali (i.e., luoghi di commercializzazione e luoghi di presenza degli utenti) e sono originati i conseguenti profitti. Da un punto di vista operativo, le disposizioni contenute nel Pillar One si applicano solo alle multinazionali di maggiori dimensioni, ovvero quelle con ricavi globali superiori a 20 miliardi di euro e un margine di utile prima delle imposte superiore al 10%. L'approccio proposto per il funzionamento del Pillar One è tecnicamente complesso: in sintesi, comporterà l'insorgenza di nuovi diritti di tassazione a favore delle market jurisdictions, basati essenzialmente su un approccio semplificato, piuttosto che sull'utilizzo del principio di libera concorrenza. Ciò consentirà la tassazione degli utili residui nelle giurisdizioni a cui sono assegnati almeno 1 milione di euro di entrate (250.000 euro per le giurisdizioni con un PIL inferiore a 40 miliardi di euro). Le disposizioni di questo aspetto sono contenute nelle regole di calcolo del c.d. Amount A. Un secondo aspetto (i.e., Amount B) del Pillar One è l'allocazione di un profitto minimo per le funzioni routinarie connesse alle attività di marketing e distribuzione. Sebbene le proposte originarie quanto ai concetti ed ai meccanismi di funzionamento del Pillar One fossero mirate a modelli di business altamente digitalizzati, quelle successive hanno assunto una portata molto più ampia, benché si preveda l'esclusione da tale disciplina per alcuni specifici settori, quali ad esempio i servizi finanziari regolamentati. Per un approfondimento sul tema si vedano; OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en> sito visitato il 2 agosto 2025; D'ALBENZIO S., *Il Pillar 1 e l'idealizzazione di nuovi paradigmi di tassazione per le imprese digitali, innovazione e diritto*, 7/2023, p.1 ss.; VALENTE P. (Tassazione delle imprese digitali: l'Unified Approach proposto dall'OCSE, in: *il Fisco* 42/2019; MARINELLO A., *Sovranità dello Stato e global minimum tax*, Pisa 2023, p. 230 ss.; ORLANDI A., IERVOLINO R., TRINO S., *Il rinnovamento delle norme fiscali internazionali: Pillar One e Pillar Two*, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, n. 11 del 2011 72 HANAPPI, T. AND A. GONZÁLEZ CABRAL, *The impact of the Pillar One and Pillar Two proposals on MNE's investment costs: An analysis using forward-looking effective tax rates*, OECD Taxation Working Papers, No. 50, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b0876dcf-en>, p. 31.

<sup>378</sup> Per un approfondimento sul tema si vedano; SANTAMARIA B., *Diritto tributario, parte speciale. Fiscalità nazionale e internazionale*, Milano, 2006, p. 472 ss.; PANAYI C., *Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community*, Milano, 2007, p. 3 ss.; VISMARA F. *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 2004, pag. 57 ss.; CORDEIRO GUERRA R., *Il modello OCSE contro la doppia imposizione internazionale, Diritto tributario internazionale*, Istituzioni, Torino, 2012, p. 89 ss.; GALLO F., URICCHIO A.F., *La tassazione dell'economia digitale: tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Bari, 2022.

<sup>379</sup> LIBERATORE G. *La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2, 1° aprile 2022, p. 599 ss., PASTUKHOV O., “*Countering Harmful Tax Competition in the European Union*”, *Southwestern Journal of International Law*, Vol. 16, 2020, p. 159 ss.

<sup>380</sup> Cit. Commissione COM (2020 314, par 1.

agli strumenti di cooperazione<sup>381</sup> già vigenti, nonostante gli ottimi risultati conseguiti nel contrasto alla frode, all' evasione ed elusione fiscale, *“era giunto il momento di aggiornare le norme fiscali per riflettere la crescente importanza delle piattaforme digitali per l'economia europea*<sup>382</sup>.

A questo fine, il 22 marzo 2021 il Consiglio dell'UE ha approvato la sesta revisione alla DAC-1 attraverso l'emanazione della Direttiva 2021/514/UE la cd.DAC-7<sup>383</sup>.

La disposizione ha posto un *nuovo tassello alla complessa architettura disegnata dall'Unione Europea per rafforzare la cooperazione amministrativa tra Amministrazioni fiscali*<sup>384</sup>, estendendo l'ambito di applicazione della cooperazione al settore dell'economia digitale, con l'obiettivo di contrastare i comportamenti elusivi ed evasivi di natura transfrontaliera perpetuati mediante l'utilizzo di piattaforme digitali<sup>385</sup>.

E' plausibile affermare che con la DAC-7, insieme al *corpus* delle direttive DAC, viene delineato sempre di più il contorno di uno *“spazio amministrativo-tributario europeo”*<sup>386</sup> basato su principi di mutuo riconoscimento, equivalenza funzionale e collaborazione procedurale.

---

<sup>381</sup> Come indicato nel Considerando 2 della proposta di direttiva e nel punto 2 del testo ufficiale, la Commissione Europea ha monitorato l'applicazione della Direttiva 2011/16/UE e nel 2019 ne ha portato a termine una sua valutazione constatando la necessità di migliorare le disposizioni esistenti di tutte le forme di scambio di informazioni e di cooperazione amministrativa.

<sup>382</sup> Cit. GENTILONI P., commissario europeo per l'economia), *Commissione Europea, Fair taxation: member States agree on new tax transparency rules on digital platform* (comunicato stampa), 1° dicembre 2020.

<sup>383</sup> Facendo seguito alle indicazioni del Consiglio del 29 maggio 2020, la Commissione, con la Comunicazione COM (2020) 314 final del 15 luglio 2020, e senza neppure attendere gli esiti operativi derivanti dell'attuazione della DAC 6 (Direttiva UE 2018/822 del Consiglio del 25 maggio 2018, recepita in Italia dal D.Lgs. 30 luglio 2020, n. 100), ha infatti proposto un nuovo emendamento alla Direttiva UE 2011/16 del Consiglio del 15 febbraio 2011 (DAC).

La Commissione, infatti, considerando che *“la pandemia di COVID-19 rende ancora più urgente la necessità di proteggere le finanze pubbliche e di limitare le conseguenze socioeconomiche della crisi”* (Comunicazione COM(2020) 314 final, par. 1), ha proposto un ambizioso *“Piano d'azione”* (Comunicazione COM(2020) 312 final del 15 luglio 2020) composto di diverse iniziative miranti a contrastare le frodi fiscali, l'evasione ed elusione fiscali; a contrastare le forme di evasione fiscale facilitate dalla digitalizzazione dell'economia; a rendere più efficiente il recupero delle imposte non pagate; a contrastare le frodi IVA, la cui prima attuazione è consistita nella proposta di un nuovo emendamento, il sesto, alla DAC Grazie all'approvazione della Commissione e del Parlamento Europeo, tale proposta è divenuta direttiva ufficiale in tempi record dell'Unione ed il 25 marzo 2021, dopo solo otto mesi rispetto al primo annuncio, è stata pubblicata in Gazzetta UE.

<sup>384</sup> MANCA M. op cit. p.2.

<sup>385</sup> Si deve rilevare che al fine di mitigare queste criticità, l'OCSE ha elaborato le Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy di luglio 2020 e le Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods pubblicate a giugno 2021. GIANONCELLI C. *La comunicazione dei gestori delle piattaforme digitali e lo scambio automatico obbligatorio delle informazioni raccolte*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 1° novembre 2024, p. 2235 ss.

<sup>386</sup> PISTONE P. *Diritto tributario europeo*-Quarta edizione, 2025, p. 300. Sul punto si vedano; SAPONARO F., *The Administrative Cooperation on taxation in the EU: alalysis and prospects* i n *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito*, janeiro-abril, 2019.

### 2.8.1 La DAC-7: ambito applicativo

La Direttiva 2021/514/UE modifica per la sesta volta la DAC-1 ponendo a quest'ultima profonde novità e integrazioni.

La DAC-7 in primis dona una maggior chiarezza al concetto di “prevedibile pertinenza” nello scambio di informazioni su richiesta, grazie all'introduzione dell'art. 5 bis<sup>387</sup>. La norma prevede che le informazioni richieste sono da considerarsi prevedibilmente pertinenti se l'autorità richiedente ha ragione di ritenere che per le questioni fiscali dei contribuenti interessati lo siano ed è in grado di provarlo sulla base di documenti di supporto giustificativi forniti all'autorità interpellata.

Tali documenti devono contenere l'indicazione “almeno” del fine fiscale di base e “*la specificazione delle informazioni richieste per l'amministrazione o l'applicazione del diritto nazionale*”<sup>388</sup>.

I motivi di tale perfezionamento sono da attribuire alla volontà di fronteggiare i rifiuti di richieste infondati e nel dare un'interpretazione certa della normativa.

È plausibile affermare che con l'inserimento dell'art. 5 bis nel testo della Direttiva DAC-1 sia stato delineato un compromesso tra la necessità dello Stato richiedente di acquisire dati istruttori rilevanti per le sue indagini e la necessità dello Stato interpellato di non essere gravato da una ricerca amministrativa di scarso interesse<sup>389</sup>.

Ulteriori interventi sulle disposizioni esistenti riguardano l'aggiunta delle royalty<sup>390</sup>, alle categorie di reddito soggette a scambio automatico già previste dall'art. 8<sup>391</sup> e la previsione che fra gli scambi di informazioni su richiesta fra Stati siano compresi anche quelli che riguardano un gruppo di contribuenti non identificati individualmente, ma distinguibili sulla base di un insieme di caratteristiche comuni<sup>392</sup>. Ciò è da considerare come un passo avanti verso un ampliamento dell'ambito soggettivo di applicazione della normativa per cui si richiede che la descrizione del gruppo sia “almeno” dettagliata e completa e che vi sia una comunicazione di ciò che ha portato all'istanza<sup>393</sup>.

---

<sup>387</sup> GASPARRI T., *Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in *Il Fisco*, 2021, p.1944, PACELLI F., PALAZZI P., *Dac 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva?* in *Corriere tributario*, 2020, 8-9, p. 755 ss.

<sup>388</sup> Cit. Art. 5 bis Direttiva 2021/514/UE.

<sup>389</sup> MANCA M., *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali UE*, supplemento online, in *Riv. Dir. Trib.*, 22 febbraio 2021.

<sup>390</sup> La definizione delle royalty e offerta all'art. 2 lettera b) della direttiva 2003/49/CE del Consiglio relativa a un sistema comune di tassazione applicabile ai pagamenti di interessi e canoni effettuati tra società consociate di Stati membri diversi.

<sup>391</sup> Direttiva 2021/514/UE del Consiglio, cit., punto 2, p.1.

<sup>392</sup> Direttiva 2021/514/UE del Consiglio, cit., punto 2, p.2.

<sup>393</sup> CENTORE P., *Cooperazione tra Stati non solo formale per la lotta all'evasione*, in *Corr. trib.*, 2010, 24, p. 1953 ss., STEVENS S.A., VAN WAMELEN J.T., *The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms*, in *EC Tax Review*, 2021, 1, p. 24 ss.; GASPARRI T., *Con la DAC 7 più obblighi*

Il punto focale della Direttiva 2021/514/UE è però l’inserimento alla DAC-1 del nuovo articolo 8 *bis quater*<sup>394</sup> che estende lo scambio automatico obbligatorio di informazioni anche alle piattaforme digitali, a prescindere dal fatto che le stesse si trovino o meno nell’Unione e con esse alle società che le gestiscono.

Il legislatore unionale, riconoscendo le asimmetrie informative e le possibili distorsioni di concorrenza prodotte dai portali, ha attribuito ai loro gestori il ruolo di “soggetti ausiliari”<sup>395</sup>. Essi divengono, infatti, nuovi collaboratori nella realizzazione della pretesa tributaria, con obblighi specifici di raccolta, verifica e trasmissione delle informazioni relative agli utenti attivi iscritti e che operano attraverso le piattaforme stesse<sup>396</sup>.

Si deve rilevare che per essere oggetto di comunicazione, i venditori operanti su tali portali digitali devono soddisfare due requisiti cumulativi:

1. Il criterio territoriale, il quale prevede che tali informazioni devono riguardare venditori che risiedono in uno Stato membro<sup>397</sup> o che hanno concesso in locazione beni immobili ivi ubicati.
2. Il criterio oggettivo che stabilisce che i venditori attivi devono svolgere sulla piattaforma, dietro corrispettivo, una delle seguenti "attività pertinenti"<sup>398</sup>:
  - a) locazione di beni immobili, compresi gli immobili residenziali e commerciali, nonché qualsiasi altro bene immobile e spazio di parcheggio;
  - b) servizi personali;
  - c) vendita di beni;
  - d) noleggio di qualsiasi mezzo di trasporto.

La disposizione all’art. 8 *bis quater* prevede poi che l’obbligo di comunicazione delineato si applichi a prescindere dalla natura giuridica del venditore in quanto l’ampio uso delle piattaforme web nello svolgimento di attività commerciali e posto sia da parte di persone fisiche che giuridiche, con la previsione di poche e mirate eccezioni per determinate tipologie di venditori che di conseguenza rimangono esclusi dal campo di applicazione della Direttiva, ossia:

---

*informativi nell’economia digitale*, in Fisco, 2021, 20, p. 1944 ss.; SCARANO L., *Redditi on line: la Direttiva DAC 7 tra criticità e disallineamenti rispetto all’iniziativa OCSE*, in Il Fisco, 2021, 28, 2795 ss.

<sup>394</sup> Giova ricordare che la DAC-7 all’Allegato tecnico V in un’ottica di maggior chiarezza, pone le definizioni e i confini della Direttiva.

<sup>395</sup> Allegato V, Sez. I C.2.

<sup>396</sup> LATINI S., *Con la direttiva DAC 7 i gestori di piattaforme digitali diventano collaboratori del fisco*, in Ipsoa Quotidiano, 25 marzo 2021.

<sup>397</sup> Allegato V, Sezione I, par. B(3), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall’art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>398</sup> Allegato V, Sezione I, par. A(8), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall’art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

- a) i venditori che agiscono in qualità di dipendenti del gestore di piattaforma o di un ente collegato di quest'ultimo<sup>399</sup>;
- b) gli enti pubblici;
- c) gli enti il cui capitale è regolarmente negoziato in un mercato regolamentato di valori mobiliari e gli enti collegati di quest'ultimi<sup>400</sup>.

A tali eccezioni, se ne aggiungono altre che, scattano al superamento di un numero prestabilito di attività pertinenti svolte, ossia quelle previste per:

- a) i venditori per i quali il gestore di piattaforma ha facilitato meno di 30 attività pertinenti mediante la vendita di beni e per i quali l'importo totale del corrispettivo versato o accreditato non risulta superiore a 2.000 euro durante il periodo oggetto di comunicazione (si fa riferimento ai cd. venditori occasionali);
- b) gli enti per i quali il gestore di piattaforma, durante il periodo oggetto di comunicazione, ha facilitato oltre 2.000 attività pertinenti mediante la locazione di beni immobili in relazione a una proprietà inserzionata (ossia tutte le unità di beni immobili ubicate presso lo stesso indirizzo postale) appartenenti allo stesso proprietario e offerte in locazione su una piattaforma dallo stesso venditore (trattasi, delle catene alberghiere e degli operatori turistici)<sup>401</sup>.

## **2.8.2 DAC-7: l'obbligo di comunicazione oltre i confini UE**

L'art.8 *bis quater*, come anticipato nei paragrafi precedenti, prevede che il gestore di piattaforma digitale deve rispettare l'obbligo di comunicazione nel caso in cui sia residente a fini fiscali in uno Stato membro o sia costituito, gestito o abbia una stabile organizzazione in uno Stato membro, comunicando all'Autorità fiscale competente di quest'ultimo le informazioni previste dalla DAC-7<sup>402</sup>.

Data la natura e la flessibilità delle piattaforme digitali, nonché al fine di garantire parità di condizioni tra tutti i portali, la disposizione prevede che l'obbligo di comunicazione venga esteso anche al gestore di piattaforma che non è residente a fini fiscali, né è costituito, gestito o ha una stabile organizzazione in uno Stato membro il c.d. gestore di piattaforma *extra*-UE, ma facilita l'esecuzione di un'attività pertinente da parte di

---

<sup>399</sup> Allegato V, Sezione I, par. A(8), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall'art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>400</sup> Allegato V, Sezione I, par. B(4), lett. a) e b), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall'art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>401</sup> Allegato V, Sezione I, par. B(4), lett. c) e d), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall'art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>402</sup> Allegato V, Sezione I, par. A(4), lett. a), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall'art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

venditori oggetto di comunicazione o di un'attività pertinente che comporta la locazione di beni immobili ubicati in uno Stato membro<sup>403</sup>.

In questo caso, all'Allegato V sezione IV, par. F viene prevista un'apposita procedura amministrativa che tale soggetto è tenuto a rispettare per poter operare nel mercato interno dell'Unione Europea. L'adempimento consiste nel registrarsi in un unico Stato membro e di trasmettere all'Autorità competente dello stesso le comunicazioni richieste<sup>404</sup>.

Il fine a cui tende tale obbligo è quello di ridurre gli oneri amministrativi e di conformità relativi alla comunicazione ed evitare che le stesse informazioni siano comunicate e trasmesse più di una volta<sup>405</sup>.

L'art. 8 *bis quater*<sup>406</sup>, prevede poi anche per i gestori *extra*-UE una particolare causa di esonero dall'obbligo di comunicazione. Quest'ultima è applicabile nel caso in cui esistano specifici accordi internazionali con gli stati membri (esterni alla DAC-7) che prevedano scambi di informazioni equivalenti a quelli previsti dalla Direttiva 2021/514/UE<sup>407</sup>.

L'obiettivo è implementare un meccanismo che permetta ai gestori di piattaforme non-UE di trasmettere le informazioni richieste sui venditori esclusivamente alle proprie Autorità fiscali nazionali (non-UE). Saranno poi queste ultime a inoltrare i dati alle Amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'UE<sup>408</sup>.

### 2.8.3 Conseguenze per i gestori di piattaforme e i venditori non collaborativi

La Direttiva 2011/16/UE prevede conseguenze sanzionatorie per i gestori e i venditori non collaborativi. Esso è atto a garantire la piena conformità all'obbligo di *reporting* delle piattaforme digitali e per la creazione di una “*comunità fiscalmente equa*”<sup>409</sup>, prevedendo che gli Stati membri abbiano il compito di stabilire le norme relative alle sanzioni applicabili in caso di violazione delle disposizioni nazionali adottate in attuazione della Direttiva, nonché di stabilire le misure necessarie per assicurarne l'applicazione. Ai sensi

---

<sup>403</sup> Allegato V, Sezione I, par. A(4), lett. b), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall'art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>404</sup> Allegato V, Sezione IV, par. F(1), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall'art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>405</sup> Considerando n. 15 della Direttiva 2021/514/UE.

<sup>406</sup> Art. 8 *bis quater*, par. 7, Direttiva 2011/16/UE, introdotto dall'art. 1, punto 8), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>407</sup> Allegato V, Sezione I, par. A(5-6-7), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall'art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>408</sup> Considerando n. 15 della Direttiva 2021/514/UE.

<sup>409</sup> STEVENS S.A, VAN WAMELEN J.T , *The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms*, in *EC Tax Review*, 2021, 1, 24 ss.; SBARAGLIA G., SCARANO L., *DAC 7 e nuovo trattamento IVA sulle vendite a distanza mediante interfaccia digitale*, in *Fisco*, 2021, 41, p. 3961 ss.; GASPARRI T., *Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in *Fisco*, 2021, 20, p. 1944 ss.; SCARANO L., *Redditi on line: la Direttiva DAC 7 tra criticità e disallineamenti rispetto all'iniziativa OCSE*, in *Fisco*, 2021, 28, p. 2795 ss.

del nuovo art. 25 *bis* della DAC-1 introdotto dalla DAC-7, le sanzioni previste (benché la loro scelta sia lasciata alla discrezione degli Stati membri) dovrebbero essere effettive, proporzionate e dissuasive <sup>410</sup>.

La disposizione prevede che nel caso di mancata conformità all'obbligo di comunicazione le sanzioni si applichino sia ai gestori di piattaforma che ai venditori e variano a seconda della giurisdizione e della natura dell'infrazione.

Per i gestori di piattaforme siti nell'UE inadempienti agli obblighi di adeguata verifica e comunicazione dei dati dei venditori le sanzioni previste sono:

1. Omessa comunicazione delle informazioni. L'art'25 *bis* prevede una forbice edittale che può variare da 3.000 euro a 31.500 euro.
2. Comunicazione incompleta o inesatta delle informazioni, la cui sanzione può variare da 1.000 euro a 10.500 euro.

Nel caso di gestore di piattaforma *extra*-UE che non rispetti l'obbligo di comunicazione previsto dalla Direttiva, dopo due solleciti da parte dello Stato membro di registrazione unica, quest'ultimo, fatte salve le sanzioni previste per la mancata comunicazione, è tenuto ad adottare le misure necessarie per revocare la registrazione del gestore di piattaforma. La revoca deve avvenire entro 90 giorni ma non prima della scadenza di 30 giorni dal secondo sollecito<sup>411</sup>.

Gli Stati membri, poi, sono tenuti ad adottare le misure necessarie per esigere che il gestore di piattaforma *extra*-UE che ha subito la revoca della registrazione possa essere autorizzato a registrarsi nuovamente solo a condizione che fornisca alle Autorità dello Stato membro interessato adeguate garanzie, quali dichiarazioni giurate o depositi cauzionali<sup>412</sup>, circa l'impegno ad ottemperare agli obblighi di comunicazione nell'Unione, compresi eventuali obblighi di comunicazione residui che non abbia adempiuto<sup>413</sup>.

La disposizione, come affermato in precedenza, prevede conseguenze negative anche per i venditori che si dimostrino non collaborativi. Qualora, infatti, un venditore non fornisca le informazioni previste dalla DAC-7 dopo due solleciti a seguito della richiesta del gestore di piattaforma, ma non prima che siano passati 60 giorni, quest'ultimo è tenuto a chiudere il conto del venditore e ad impedirgli di registrarsi nuovamente sulla piattaforma

---

<sup>410</sup> Art. 25 *bis* Direttiva 2011/16/UE, introdotto dall'art. 1, punto 19), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>411</sup> Allegato V, Sezione IV, par. F(7), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall'art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>412</sup> Considerando n. 14 della Direttiva 2021/514/UE.

<sup>413</sup> Art. 8 *bis quater*, par. 4, Direttiva 2011/16/UE, introdotto dall'art. 1, punto 8), Direttiva 2021/514/UE.

o a trattenere il corrispettivo a lui dovuto finché il venditore non fornisce le informazioni richieste<sup>414</sup>.

#### **2.8.4 DAC-7: ambito impositivo**

La DAC-7, dal punto di vista impositivo, segna un cambio di rotta rispetto alle precedenti Direttive sulla Cooperazione Amministrativa (dalla DAC-1 fino alla DAC-6), le quali erano state concepite e applicate esclusivamente in relazione alle imposte dirette, in essa trovano trattazione due settori che dapprima erano regolati in autonomia: le imposte dirette<sup>415</sup> e l’IVA<sup>416</sup>.

Tale cambiamento riflette la consapevolezza del legislatore europeo che, in particolare nel settore dell’e-commerce e delle piattaforme digitali, gli eventi economici rilevanti incidono contestualmente su diverse sfere impositive e hanno implicazioni tributarie sia per le imposte sul reddito che per quelle sui consumi e richiedono tecniche di intelligence fiscale uniformi<sup>417</sup> che necessitano di un potenziamento dei sistemi di cooperazione amministrativa transfrontaliera e nell’adozione di analisi integrate (*data mining e big data analytics*). L’ articolo 8-bis quater introduce sia l’obbligo, in capo ai gestori di piattaforme digitali, di raccogliere e successivamente comunicare<sup>418</sup> alle amministrazioni finanziarie dei vari Stati europei oltre all’ammontare dei ricavi realizzati dai venditori attivi sui loro portali anche i dati direttamente rilevanti ai fini IVA, ossia: il numero di partita IVA, lo Stato di residenza fiscale, le coordinate bancarie e la natura dei beni o servizi che vengono offerti.

Tali dati, successivamente condivisi tra Stati membri tramite lo strumento dello scambio automatico obbligatorio di informazioni, assumono un carattere ibrido: servono contemporaneamente a misurare la capacità contributiva ai fini delle imposte dirette e a monitorare la corretta applicazione dell’IVA<sup>419</sup>.

##### **2.8.4.1 La VIDA-VAT in the Digital Age**

---

<sup>414</sup> Allegato V, Sezione IV, par. A(2), Direttiva 2011/16/UE, aggiunto dall’art. 1, punto 20), Direttiva 2021/514/UE.

<sup>415</sup> Direttiva 2011/16/UE fino alla versione relativa alle modifiche apportate dalla DAC 6.

<sup>416</sup> Regolamento 2010/904/UE Consiglio, Reg. (CE) 07/10/2010, n. 904/2010.

<sup>417</sup> LIBERATORE G. *Evasione nella Digital Age: follow the web and use the platform economy*, in L’IVA, n. 5, 1 maggio 2023, p. 38 ss.

<sup>418</sup> L’Allegato V, Sez. I, B prevede che i portali abbiano l’obbligo di raccogliere e conservare una vasta gamma di informazioni (dati anagrafici, bancari, e dettagli sulle transazioni che sono stati ampiamente descritti nel capitolo precedente) inerenti agli utilizzatori delle stesse che effettuino oltre 2.000 attività pertinenti mediante la locazione di beni immobili in relazione a una proprietà inserzionata, o più di 30 attività pertinenti mediante la vendita di Beni e per il quale l’importo totale del corrispettivo versato o accreditato non sia superiore a 2.000 euro).

<sup>419</sup> LIBERATORE G., *Tutti insieme (forzosamente) contro le frodi IVA nell’e-commerce*, in L’IVA, 2019, p. 3 ss.; TOMMASINI A., *I profili IVA e reddituali dei non fungible token*, in *Corriere tributario*, n. 3/2022.

In tema dell'imposta sulla cifra d'affari è necessario soffermarsi brevemente, in quanto con l'obiettivo di affrontare le sfide poste dalla digitalizzazione dell'economia l'11 marzo 2025 è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea<sup>420</sup>, la Direttiva 2025/516/UE, unitamente al Regolamento 2025/517/UE e al Regolamento di esecuzione 2025/518/UE<sup>421</sup>. Tali disposizioni segnano l'entrata in vigore della cd. VIDA "VAT in the Digital Age".

La riforma, in estrema sintesi, si articola su tre assi principali:

1. L'introduzione della fatturazione elettronica strutturata obbligatoria per le operazioni intracomunitarie B2B (che entrerà in vigore nel 2030<sup>422</sup>), con conseguente abolizione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT<sup>423</sup>;
2. La creazione di un sistema di registrazione unica IVA europea, tramite l'estensione dello sportello OSS (One Stop Shop), operativo dal 2027<sup>424</sup>;
3. L'introduzione dell'art. 28-bis nella Direttiva IVA 2006/112/CE<sup>425</sup>, che attribuisce alle piattaforme il ruolo di fornitore presunto (*deemed supplier*) nelle prestazioni di alloggio a breve termine e di trasporto passeggeri.

In base a tale *fictio iuris*, la piattaforma è considerata come se acquistasse e rivendesse il servizio, divenendo responsabile dell'addebito, della dichiarazione e del versamento dell'imposta<sup>426</sup>.

---

<sup>420</sup> FLORIANI P., TRABATTONI G., *VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte*, in *il fisco*, n. 30, 31 luglio 2023, p. 2903.

<sup>421</sup> SBARAGLIA G., SCARANO L., *DAC7 e nuovi trattamenti IVA sulle vendite a distanza mediante interfaccia digitale*, in *Il Fisco*, 2021, p.1 ss. In merito all'IVA si pone la necessità di coordinamento con pacchetto IVA per l'interoperatività dei dati raccolti (art. 1(13) e Considerando 30 DAC 7). Tale coordinamento tra DAC7 e il Pacchetto VIDA è cruciale per creare un sistema fiscale digitale coerente e completo. In quanto Entrambe le normative pongono le piattaforme digitali al centro del sistema di compliance fiscale. Il pacchetto ViDA (approdato nella Gazzetta Ufficiale UE: nella G.U.U.E serie L del 25 marzo 2025 posto dalla direttiva n. 2025/516, dal regolamento n. 2025/517 e il regolamento di esecuzione n. 2025/518, approvati dal Consiglio Ecofin dell'11 marzo 2025) oltre a rendere completamente digitali gli obblighi di comunicazione IVA per le operazioni transfrontaliere entro il 2030 UE. imporrà alle piattaforme on-line di pagare l'IVA sui servizi di locazione di alloggi a breve termine e sui servizi di trasporto di passeggeri e verranno migliorati e ampliati gli sportelli unici per l'IVA on-line in modo che le imprese non debbano effettuare costose registrazioni ai fini dell'IVA in ogni Stato membro in cui operano. Sul tema DE PIRRO R. *Pacchetto ViDA: arriva la rivoluzione dell'IVA nell'era digitale*, in *il fisco*, 25/03/2025.

<sup>422</sup> L'obbligo di fatturazione elettronica B2B in Italia è stato introdotto dalla Legge di Bilancio 2018 e successivamente esteso a tutte le Partite IVA dal 1° gennaio 2024. Le fatture devono essere emesse in formato elettronico, inviate tramite il Sistema di Interscambio (SdI).

<sup>423</sup> In Italia previsti all'art. 50, D.L. n. 331/1993.

<sup>424</sup> In Italia dovrà essere coordinare con l'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972. Sul tema LIBERATORE G., *One Stop Shop: un sistema "semplice" ma esposto al rischio evasione*, in *L'IVA*, 2022, 5.

<sup>425</sup> Art. 28-bis, Dir. 2006/112/CE, come modif. dalla Dir. (UE) 2025/516; in Italia, già art. 2-bis, D.P.R. n. 633/1972 (introdotto dal D.Lgs. n. 83/2021).

<sup>426</sup> In argomento si veda, C.G.U.E, sentenza 28 febbraio 2023, causa C-695/20, OnlyFans vs UK.

Questa nuova disposizione doverosamente dovrà essere coordinata con la DAC-7, producendo effetti dirompenti<sup>427</sup>; le piattaforme dovranno sostenere una duplicazione degli obblighi di raccolta e comunicazione delle informazioni in loro possesso: la DAC-7 richiede un *reporting* annuale e centralizzato dei corrispettivi (art. 8ab), mentre la VIDA impone un'applicazione quasi in tempo reale dell'imposta (art. 28-bis).

Le piattaforme dovranno così dal 2027 gestire due flussi informativi paralleli, con aggravii amministrativi e rischio di inefficienza o di errori derivanti dalla duplicazione degli obblighi<sup>428</sup>.

### **2.8.5 La DAC-7 e gli strumenti per favorire la cooperazione amministrativa**

La portata innovativa della DAC-7, non si esaurisce con gli aspetti fiscali afferenti alla tassazione dell'economia digitale, particolarmente significativa è la disciplina, volta a consolidare e innovare gli strumenti atti al rafforzamento della cooperazione amministrativa tra Stati membri posti al Capo III della DAC-1. La loro introduzione segna un passaggio evolutivo decisivo, trasformando la cooperazione amministrativa da un mero scambio di informazioni a una vera e propria azione istruttoria coordinata.

Tali strumenti sono costituiti da:

- a) Verifiche fiscali congiunte i cd. *joint audits* (disciplinate dal nuovo art. 12 bis<sup>429</sup>); che rappresentano un indispensabile strumento di collaborazione volto ad individuare ed affrontare le forme di frode, evasione ed elusione fiscale internazionale che danneggiano il corretto funzionamento del mercato unico;
- b) Presenza di funzionari di altre amministrazioni e la loro partecipazione alle indagini amministrative sanciti all'articolo 11;
- c) Controlli simultanei disciplinate all'art. 12.

Tali strumenti risultano fondamentali in quanto le operazioni economiche poste dai gruppi multinazionali hanno principalmente una dimensione transnazionale e ricadono nell'ambito di più ordinamenti giuridici determinando due tipologie di problematiche:

---

<sup>427</sup> MARINO G., *DAC7 e ViDA: criticità applicative*, Dir. prat. trib., 2025, p. 201 ss.

<sup>428</sup> FLORIANI P., TRABATTONI G., *VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte*, in *il fisco*, n. 30, 31 luglio 2023, p. 2903 ss.; LIBERATORE G. *Evasione nella Digital Age: follow the web and use the platform economy*, in *L'IVA*, n. 5, 1 maggio 2023, p. 38 ss.

<sup>429</sup> SCARANO L. *DAC7: prospettive di miglioramenti di una prima normativa europea in materia di joint audit*, in *il Fisco* 2020, p.1 ss.; DELLA ROVERE A., VIOLA I., *Prospettive della digital economy in ambito internazionale, europeo e nazionale*, *Il Fisco*, n. 10/2019, p. 950 ss.

- a) La prima afferente alla territorialità nell'esercizio dei poteri pubblici, necessario a porre in essere l'attività amministrativa di attuazione del tributo e a garantire effettività alla norma tributaria, che inevitabilmente si confronta con i limiti del diritto internazionale giacché esso non può attuarsi al di fuori dei confini nazionali in considerazione della sovranità dell'ordinamento giuridico estero<sup>430</sup>.
- b) La seconda deriva dall'insorgenza di fenomeni di doppia imposizione internazionale in conseguenza delle diverse ed autonome potestà impositive nazionali.

In relazione alle verifiche fiscali congiunte i cd. *joint audits* la nozione compare per la prima volta, in un *report* del 2010 dell'OCSE, volto ad individuare nuove modalità di cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali degli Stati<sup>431</sup>.

A livello UE, la proposta di disciplinare le verifiche congiunte era stata avanzata dalla Commissione europea già sul finire del 2012, quale parte integrante di un pacchetto di misure fiscali volto a garantire un sistema di tassazione equo, efficiente e sostenibile<sup>432</sup> ma è solo attraverso l'art 12 bis della DAC-7 che sono state introdotte.

È verosimile affermare che la DAC-7, ha il merito di aver trasformato in *hard law*, mere indicazioni dell'OCSE e, in particolare del *Forum on Tax Administration*<sup>433</sup>, sulle verifiche congiunte<sup>434</sup>.

Attraverso la verifica congiunta i funzionari di due o più Stati si uniscono per formare un unico gruppo di lavoro al fine di esaminare le attività e le transazioni transfrontaliere di

---

<sup>430</sup>DORIGO S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 155 ss.; MARINO G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in Corr. trib., 44/2009, p. 3600 ss.

<sup>431</sup> Si veda OCSE, *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration – Joint Audit Report*, Istanbul, 15-16 settembre 2010 con commento di VALENTE P., *Le verifiche fiscali congiunte secondo il rapporto del Forum on Tax Administration dell'OCSE*, in Il Fisco, 36/2010, p. 5847 ss. che contiene le linee guida e le raccomandazioni in merito alle verifiche congiunte nell'ambito della cooperazione fiscale internazionale tra Stati. Come precisato nel rapporto "The term 'joint audit' as such is not a legal term. In tax matters the term 'joint audit' has been used in practice to express the idea that two or more tax administrations work together". Sul punto LA SCALA A.E., MASTELLONE P., *National Report Italy*, in (eds), MARINO G. *New Exchange of Information Versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, Amsterdam, 2016, 367 affermano che sebbene l'Italia non abbia partecipato al gruppo dei 13 Paesi che hanno promosso l'utilizzo delle verifiche congiunte nel contesto del *Forum on Tax Administration* costituito in senso all'OCSE, l'Agenzia delle Entrate ha espresso il proprio attivo coinvolgimento nello sviluppo di simile forma di collaborazione amministrativa. Il tema delle verifiche congiunte è stato successivamente ripreso da OCSE, *Joint Audit 2019 – Enhancing Tax Co-operation and Improving Tax Certainty: Forum on Tax Administration*, Parigi, 2019.

<sup>432</sup> Si veda la comunicazione della Commissione europea del 15 luglio 2020 contenente il Piano d'azione per una fiscalità equa e semplice a sostegno della strategia di ripresa, COM (2020) 312 final.

<sup>433</sup> Il *Forum on Tax Administration* raggruppa n. 53 membri delle maggiori Amministrazioni finanziarie del mondo, tra cui quelle appartenenti al G20.

<sup>434</sup> SELICATO G., *La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati*, in Riv. dir. trib., 2020, 2, 5-6 il diritto europeo si atteggia "a 'catalizzatore' delle sollecitazioni OCSE favorendo, tra gli Stati membri, processi di maggiore e più incisiva armonizzazione dei criteri e delle regole".

uno o più contribuenti su cui le Amministrazioni finanziarie vantino un interesse comune o complementare<sup>435</sup>.

L'innovatività dei *joint audits* risiede nella possibilità concessa alle Autorità fiscali nazionali di raccogliere direttamente dati e notizie pertinenti all'accertamento in sede di verifica congiunta, senza provvedere successivamente allo scambio delle informazioni acquisite come, invece, avviene nel caso delle verifiche all'estero o delle verifiche simultanee<sup>436</sup>.

I *joint audits*, infatti, si rivelano fondamentali laddove il contribuente appartenga ad un gruppo di imprese che esercitano attività *cross-border* e su cui si concentri l'interesse di almeno due Autorità fiscali che ritengano non sufficiente né il mero scambio di informazioni, né verifiche fiscali esclusivamente interne per determinare la posizione fiscale del soggetto passivo<sup>437</sup>.

Una caratteristica basilare delle verifiche congiunte risiede nella possibilità di raccogliere direttamente, da parte del *team* di verifica, i dati, le notizie ed i documenti rilevanti ai fini dell'accertamento, senza necessità di effettuare alcuno scambio di informazioni fiscali, sono infatti le risultanze derivanti dallo scambio che possono essere impiegate per organizzare verifiche congiunte<sup>438</sup>.

---

<sup>435</sup> L'OCSE definisce I joint audit, *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration – Joint Audit Report*, Istanbul, 15-16 settembre 2010 “A joint audit can be described as two or more countries joining together to form a single audit team to examine an issue(s)/transaction(s) of one or more related taxable persons (both legal entities and individuals) with cross-border business activities, perhaps including cross-border transactions involving related affiliated companies organized in the participating countries, and in which the countries have a common or complementary interest; where the taxpayer jointly makes presentations and shares information with the countries, and the team includes Competent Authority representatives from each country who are involved to resolve potential differences/stalemates”.

<sup>436</sup> Come precisato nel considerando n. 12 della proposta di Direttiva della Commissione europea del 31 luglio 2003 – COM(2003) 446 definitivo/2 – volta a modificare la Direttiva 77/799/CEE “I controlli simultanei sono considerati uno dei modi più efficaci per lo scambio d'informazioni tra autorità competenti” e tale strumento si rivela particolarmente utile “per rintracciare gli abusi nella fissazione dei prezzi di trasferimento, quali la sotto fatturazione o la fatturazione eccessiva, nel quadro di operazioni transfrontaliere tra entità collegate”. Antecedentemente alla DAC7, l'art. 11 della DAC-1 finalizzava le verifiche fiscali all'estero allo scambio di informazioni. Sul punto si vedano ČIČIN-ŠAIN N., ENGLISCH J., *Joint audits under the new DAC 7*, in *Kluwer International Tax Blog*, 22 marzo 2021 “it is disputed whether joint audits based on Art. 12 DAC are still a form of EoI or an instrument of administrative cooperation sui generis, and as a consequence, there is also uncertainty as to the nature of public powers exercised by foreign inspectors in the local audit”. Occorre, tuttavia, osservare che, precedentemente alla DAC7, la letteratura internazionale con la locuzione “joint audit” faceva riferimento non solo alle verifiche congiunte (*joint audit stricto sensu*) ma anche alle verifiche fiscali all'estero con partecipazione attiva dei funzionari (*joint audit lato sensu*).

<sup>437</sup> Sul punto PISTONE P., PINTO J.F., NOGUEIRA A., TURINA I., LAZAROV I., *Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the Internal Market*, in *World Tax Journal*, 2022, 2, p. 231 ss.

<sup>438</sup> Si vedano; ARGINELLI P., *DAC6 ed evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nel quadro del rinnovato ruolo della fiscalità quale pilastro della rinascita europea*, op. cit. p.14. QUATTROCCHI A., *L'impatto di blockchain e database condivisi sui sistemi fiscali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, p. 546 l'autore afferma che “A fronte di uno scambio più efficiente, si rende necessario anche un nuovo sistema di controlli, di tipo sovranazionale, dei quali la proposta [di DAC7] reca traccia nella

A differenza delle verifiche simultanee, che sono condotte autonomamente dalle singole Autorità fiscali nei propri territori, e delle verifiche fiscali all'estero con la partecipazione attiva dei funzionari, in cui si assiste alla sostituzione dell'Autorità fiscale di uno Stato con l'Autorità dell'altro Stato nell'esercizio dei poteri istruttori<sup>439</sup>. Attraverso i *joint audits*, le Autorità di due o più Paesi si uniscono nello svolgimento dell'attività istruttoria per eseguire un'unica verifica dello stesso contribuente con sicuri vantaggi anche in termini di economia procedimentale<sup>440</sup> sia dal lato dell'Amministrazione finanziaria (chiamata a partecipare ad un solo controllo contestuale con palesi risparmi di oneri e di tempi<sup>441</sup>), sia da quello del contribuente il quale potrà offrire osservazioni e chiarimenti contemporaneamente e congiuntamente a tutte le Autorità fiscali interessate, evitando gravose duplicazioni informative ed i relativi costi di *compliance*<sup>442</sup>.

Differentemente dalle altre tipologie di verifica transnazionale, inoltre, il *team* di verifica, composto dai rappresentanti degli Stati partecipanti al *joint audit*, è unico e si propone l'obiettivo di raggiungere, ad esito della fase istruttoria, un accordo sulla corretta ripartizione dei redditi imponibili fra gli Stati membri.

Le verifiche congiunte si caratterizzano, inoltre, per un costante dialogo tra i “controllori” ed il contribuente: si pensi, ad esempio, alla possibilità concessa all'Amministrazione finanziaria di acquisire una più approfondita conoscenza delle caratteristiche delle operazioni infragruppo realizzate dall'impresa ai fini della corretta determinazione dei prezzi di trasferimento. In tal modo è possibile approdare ad un'efficace e tempestiva risoluzione dei casi di doppia imposizione nonché alla determinazione di un prelievo impositivo realmente commisurato alla capacità contributiva dei soggetti passivi.

E' plausibile affermare che le verifiche congiunte rappresentano un utile strumento per l'eliminazione della *double taxation* perché consentono di risolvere, già nella fase istruttoria, potenziali conflitti impositivi tra Stati in quanto la rideterminazione del reddito e le conseguenti variazioni in diminuzione o in aumento dello stesso sono concordate dai verificatori in sede di controllo, differentemente dal caso in cui la verifica sia operata

---

misura in cui prevede 'joint audits', ..., condotte dalle autorità competenti di due o più Paesi allo scopo di controllare in modo coordinato la posizione di uno o più contribuenti”.

<sup>439</sup> Si veda ČIČIN-ŠAIN N., ENGLISCH J., *op cit.*

<sup>440</sup> AMPLIUS I. BURGERS J.J., CRICLIVAIA D., *Joint Tax Audits: Which Countries May Benefit Most?*, in *World Tax Journal*, 2016, p. 306 ss.

<sup>441</sup> La DAC7 da un lato ha consentito ai controllori fiscali la possibilità di partecipare alle indagini amministrative attraverso l'uso di mezzi di comunicazione elettronici nell'ambito delle verifiche all'estero, dall'altro, analoga previsione non è stata estesa anche alle verifiche congiunte.

<sup>442</sup> PIERRO M., *Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2017, 4, p. 461.

unilateralmente da un'Autorità fiscale esclusivamente nel proprio territorio<sup>443</sup>. Sotto questo punto di vista, i *joint audits* sono funzionali ad evitare sia i casi di non imposizione in conseguenza di comportamenti elusivi od evasivi, sia quelli di doppia imposizione economica, prima che questi ultimi si concretizzino effettivamente<sup>444</sup>.

Come anticipato in precedenza la DAC-7 ha previsto anche la modifica dell'art.11 *Presenza funzionari altre Amministrazioni e partecipazione alle indagini amministrative* e all'art. 12 *Controlli simultanei*.

In merito all'art.11<sup>445</sup> la modifica attiene al fatto che l'autorità competente di uno Stato membro può chiedere all'autorità competente di un altro Stato membro che funzionari designati dalla prima e secondo le modalità procedurali stabilite da quest'ultima:

- a) Siano presenti negli uffici in cui esercitano le loro funzioni le autorità amministrative dello Stato membro interpellato;
- b) Siano presenti durante le indagini amministrative condotte sul territorio dello Stato membro interpellato;
- c) Partecipino alle indagini amministrative svolte dallo Stato membro interpellato attraverso l'uso di mezzi di comunicazione elettronici.

L'autorità interpellata deve rispondere entro sessanta giorni dal ricevimento della richiesta, per confermare il proprio assenso o comunicare il rifiuto motivato. Qualora le informazioni richieste siano contenute in una documentazione cui hanno accesso i funzionari dell'autorità interpellata, ne è data copia ai funzionari dell'autorità richiedente. In relazione ai controlli simultanei la modifica all'art. 12 prevede che *l'autorità competente di ciascuno Stato membro interessato decide se intende partecipare ai controlli simultanei. Essa conferma il proprio assenso o comunica il rifiuto motivato all'autorità che ha proposto il controllo simultaneo entro 60 giorni dal ricevimento della proposta*<sup>446</sup>.

E' verosimile affermare che l'efficacia di questi strumenti nel bilanciare il rispetto della sovranità statale con l'esigenza di assicurare una tassazione equa ed effettiva ponendoli al centro delle future strategie europee di contrasto all'elusione fiscale transnazionale.

---

<sup>443</sup> SELICATO G., *La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati*, Riv. dir trib., 2/2020, p. 90 ss.

<sup>444</sup> VACCARO L., CARROZZINO M., *Lo scambio di informazioni*, in C. Sacchetto (a cura di), *Esterovestizione societaria*, p. 241. Gli autori affermano che le verifiche congiunte, al pari dello scambio di informazioni, dell'assistenza in materia di riscossione e della cooperazione in materia giudiziaria consentono di evitare il conflitto tra le potestà impositive degli Stati.

<sup>445</sup> Si veda Considerando 22: *“È necessario rafforzare le disposizioni [...] per quanto riguarda la presenza di funzionari di uno Stato membro nel territorio di un altro Stato membro e lo svolgimento di controlli simultanei [...] al fine di garantire l'effettiva applicazione di tali disposizioni”*.

<sup>446</sup> Cit. Art.12 Direttiva 2021/514/UE.

### 2.8.6 La DAC-7: il recepimento in Italia

La Direttiva 2021/514/UE stabilisce che l'adeguamento normativo dei vari Stati UE sarebbe dovuto avvenire entro il 31 dicembre 2022, in maniera tale che le nuove norme fossero applicabili a partire dal 1° gennaio 2023<sup>447</sup>.

In Italia attraverso il D.Lgs. del 1° marzo 2023<sup>448</sup>, n. 32, è stata data attuazione alla DAC-7

Successivamente, il 20 novembre 2023 con il provvedimento n. 406671/2023, del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono state stabilite le modalità e i termini di comunicazione delle informazioni, della registrazione dei soggetti tenuti, dei casi di esclusione e sono stati individuati gli Uffici competenti allo svolgimento dei controlli nei confronti dei gestori di piattaforma.

Il documento indica che i soggetti obbligati alla comunicazione sono i gestori di piattaforma:

a) Che si trovino nelle condizioni di cui all'art. 2, comma 1, lett. d) del Decreto<sup>449</sup>, non qualificati come "esclusi" ai sensi della precedente lett. c)<sup>450</sup>;

b) Non qualificati non-UE o FPO (*Foreign Platform Operator*) ovvero quelli che non sono residenti ai fini fiscali, né costituiti o gestiti in uno Stato Membro, né ivi hanno una stabile organizzazione, ma facilitano l'esecuzione di un'attività pertinente da parte di venditori oggetto di comunicazione o di un'attività pertinente che comporta la locazione di beni immobili ubicati in uno Stato Membro e non sono gestori di piattaforme qualificati non-UE.

---

<sup>447</sup> Si veda la Legge 4 agosto 2022, n. 127 (Legge di delegazione europea 2021).

<sup>448</sup> Il Decreto prevede che ai Capi da I a IV (artt. da 1 a 15) il recepimento della Direttiva 2021/514/UE, con riferimento agli obblighi di comunicazione e di adeguata verifica, posti a carico dei gestori di piattaforme digitali; al IV Capo (artt. da 16 a 19 rubricato "Altre disposizioni"), vengono introdotte ulteriori modifiche per l'attuazione della Direttiva UE 2021/514, che riguardano, la protezione e la violazione dei dati, le verifiche congiunte e i termini di decorrenza delle disposizioni (dal 1° gennaio 2023).

<sup>449</sup> L'art. 2, comma 1, lett. d) del D.lgs. n. 32 del 2023 dona la definizione di 'gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione': *qualsiasi gestore di piattaforma, diverso da un gestore di piattaforma escluso, che si trovi in una delle seguenti situazioni: 1) è residente a fini fiscali in Italia o, se non ha la residenza fiscale nel territorio dello Stato, soddisfa una delle seguenti condizioni: 1.1) è costituito, disciplinato o regolamentato secondo la legge dello Stato; 1.2) ha la sede di direzione, compresa la sede di direzione effettiva, nel territorio dello Stato; 1.3) ha una stabile organizzazione nel territorio dello Stato e non è un gestore di piattaforma qualificato non-UE; 2) non è residente a fini fiscali in Italia, né è ivi costituito o gestito, e non ha una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, ma facilita l'esecuzione di un'attività pertinente da parte di venditori oggetto di comunicazione o di un'attività pertinente che comporta la locazione di beni immobili ubicati nel territorio dello Stato, e non è un gestore di piattaforma qualificato non-UE*".

<sup>450</sup> L'art. 2, comma 1, lett. c) del D.lgs. n. 32 del 2023 prevede la definizione di 'gestore di piattaforma escluso': *un gestore di piattaforma che, fin dall'inizio e su base annua, ha dimostrato all'autorità competente, alla quale avrebbe altrimenti dovuto comunicare le informazioni richieste conformemente alle norme di cui all'articolo 10, commi 1, 2 e 3, che l'intero modello di affari della piattaforma da esso gestita è tale da non includere venditori oggetto di comunicazione*".

Viene poi indicato che tutti i gestori di piattaforma con obbligo di comunicazione in almeno un altro Stato membro sono tenuti a informare l'Agenzia delle entrate in quale di essi hanno intenzione di adempiere all'obbligo di comunicazione.

A tale fine deve essere fornita:

- a) la denominazione;
- b) il codice fiscale;
- c) gli Stati membri di residenza, dove:

1) è costituito, disciplinato o regolamentato;

oppure

2) in cui si trova la sede di direzione, compresa la sede di direzione effettiva;

oppure

3) in cui è situata la stabile organizzazione; in questo caso dovrà essere comunicato al fisco:

- a) il NIF negli Stati membri di cui al punto precedente, se presente;
- b) il domicilio fiscale individuato ai sensi dell'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 <sup>451</sup>;
- c) lo Stato membro nel quale si è deciso di adempiere all'obbligo di comunicazione;
- d) la dichiarazione di aver provveduto a informare di tale scelta le Autorità competenti degli altri Stati membri interessati.

Quest'ultima deve essere comunicata entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'anno civile cui si riferisce la comunicazione.

Anche i gestori esclusi devono comunicare, tra il 1° e il 31 gennaio dell'anno civile successivo all'anno cui si riferisce la comunicazione:

- a) il codice fiscale;
- b) lo Stato membro di residenza;
- c) il domicilio fiscale individuato ai sensi del già citato art. 58 del D.P.R. n. 600/1973;
- d) gli indirizzi elettronici, inclusi i siti *web*;
- e) l'attestazione sotto la propria responsabilità del motivo di esclusione;
- f) l'anno per cui si ritiene escluso.

Nel caso in cui intervengano modifiche le informazioni dovranno essere aggiornate.

---

<sup>451</sup> L'art. 58 del D.P.R. n. 600/1973 prevede che “... *Le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle non residenti hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato... I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manchi, essi hanno il domicilio fiscale nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e in mancanza nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività...*”

Gli FPO, in possesso delle credenziali <sup>452</sup>, contestualmente all'avvio della propria attività di gestore di piattaforma, hanno l'onere di effettuare la registrazione unica di cui all'art. 14 del Decreto attuativo, nell'area<sup>453</sup> riservata del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, comunicando:

- a) la denominazione o ragione sociale;
- b) l'indirizzo postale;
- c) gli indirizzi elettronici, inclusi i siti *web*;
- d) l'eventuale NIF rilasciato al gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione;
- e) una dichiarazione contenente le informazioni concernenti l'identificazione del gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione ai fini dell'IVA nell'Unione Europea.

Coloro che hanno tale obbligo di reporting sono tenuti a comunicare, utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate:

- a) il loro codice fiscale, o l'IIN, e l'indirizzo di posta elettronica del soggetto che effettua la comunicazione;
- b) le informazioni di cui all'art. 11, comma 1, del Decreto attuativo.

A fronte della citata norma, sono oggetto di comunicazione all'Agenzia delle entrate:

- a) il nome, l'indirizzo della sede legale e il NIF del gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione e, ove applicabile, il relativo numero di identificazione individuale assegnato, nonché il nome commerciale della piattaforma o delle piattaforme rispetto alle quali effettua la comunicazione;
- b) in relazione a ciascun venditore oggetto di comunicazione che ha svolto un'attività pertinente diversa dalla locazione di beni immobili:

- 1) le informazioni sul venditore indicate nell'art. 4, commi 1 e 2, del Decreto di attuazione<sup>454</sup>,

---

<sup>452</sup> I soggetti che non siano già in possesso delle credenziali di accesso ai servizi telematici dell'Agenzia delle entrate possono richiederle *on line*, sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

<sup>453</sup> L'Agenzia delle entrate assegna al gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione un numero di identificazione individuale che comunica per via elettronica alle autorità competenti degli altri Stati membri. Al termine della procedura di registrazione sarà assegnato al FPO un *Individual Identification Number* (IIN).

<sup>454</sup> L'art. 4, commi 1 D.lgs. n 32 del 2023 prevede che , “Per ciascun venditore che è una persona fisica e non è un venditore escluso, il gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione acquisisce le seguenti informazioni: a) nome e cognome; b) indirizzo principale; c) l'eventuale NIF rilasciato al venditore, con l'indicazione del singolo Stato membro di rilascio e, in assenza di NIF, il luogo di nascita del venditore; d) il numero di partita IVA del venditore, se disponibile; e) la data di nascita. Al secondo comma del decreto è previsto *per ciascun venditore che è un'entità e non è un venditore escluso, il gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione acquisisce le seguenti informazioni: a) la ragione sociale; b) l'indirizzo principale; c) l'eventuale NIF rilasciato al venditore, con l'indicazione dello Stato membro di rilascio; d) il numero di partita IVA del venditore, se disponibile; e) il numero di registrazione dell'attività; f) la*

2) se conosciuto, l'identificativo del conto finanziario, se l'autorità competente dello Stato membro in cui il venditore oggetto di comunicazione è residente non abbia comunicato all'autorità competente di tutti gli Stati membri l'intenzione di non utilizzarlo a tale scopo;

3) qualora conosciuto, il nome del titolare del conto finanziario su cui è versato o accreditato il corrispettivo se differente dal nome del venditore oggetto di comunicazione, nonché ogni altra informazione di identificazione finanziaria di cui il gestore dispone in relazione al titolare;

4) ogni Stato membro in cui il venditore oggetto di comunicazione è residente;

5) il corrispettivo totale versato o accreditato nel corso di ogni trimestre del periodo oggetto di comunicazione e il numero di attività pertinenti in relazione alle quali tale corrispettivo è stato versato o accreditato;

6) eventuali diritti, commissioni o imposte trattenuti o addebitati dal gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione per ogni trimestre del periodo oggetto di comunicazione;

c) in relazione a ciascun venditore oggetto di comunicazione che ha svolto un'attività pertinente che comporta la locazione di beni immobili:

- 1) le informazioni di cui alla precedente lett. b), punti 1), 2), 3) e 4);
- 2) l'indirizzo di ciascuna proprietà inserzionata, il relativo numero di iscrizione al registro catastale o il dato identificativo equivalente previsto dal diritto nazionale dello Stato membro in cui è situato, se disponibile;
- 3) il corrispettivo totale versato o accreditato nel corso di ogni trimestre del periodo oggetto di comunicazione e il numero di attività pertinenti prestate in riferimento a ciascuna proprietà inserzionata;
- 4) eventuali diritti, commissioni o imposte trattenuti o addebitati dal gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione per ogni trimestre del periodo oggetto di comunicazione;
- 5) se disponibile, il numero di giorni di locazione e il tipo di ogni singola proprietà inserzionata durante il periodo oggetto di comunicazione.

---

*presenza eventuale di una stabile organizzazione tramite la quale sono svolte attività pertinenti nell'Unione, con l'indicazione dei singoli Stati membri in cui tale stabile organizzazione è ubicata”.*

Con riguardo alle tempistiche, i gestori di piattaforma hanno l'obbligo di comunicare le informazioni entro il 31 gennaio dell'anno civile successivo a quello cui si riferisce la comunicazione.

Una volta inviata la comunicazione, l'Agenzia delle entrate certifica l'avvenuta presentazione delle comunicazioni mediante una ricevuta nella quale, a seguito di elaborazione di controllo, sono indicati:

- a) esito positivo;
- b) esito negativo.

In questo secondo caso, i soggetti obbligati possono effettuare un nuovo invio di tutte le posizioni da comunicare sempre entro il termine del 31 gennaio. Dopo tale termine, le comunicazioni sono considerate tardive anche se sono comunque acquisite e oggetto di trasmissione alle Autorità competenti degli Stati membri interessati anche oltre la scadenza del 29 febbraio successivo al citato termine.

Si deve rilevare che nel marzo 2024, a fronte di un dubbio interpretativo riguardante la definizione di “piattaforma” offerta dalla Direttiva 2021/514/UE all'Allegato V, Sez. I A.1, l'Agenzia delle entrate con il principio di diritto n. 3/2024, ne ha fornito la corretta interpretazione (previste alle lett. a)<sup>455</sup> e n)<sup>456</sup>, del comma 1, dell'art. 2, del D.Lgs. n. 32/2023 ai fini dell'applicabilità degli obblighi di comunicazione).

In merito alla nozione di “piattaforma”, l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che non è richiesto necessariamente un contatto diretto tra gli utenti venditori e gli altri utenti di un sito *web*, né la sua configurazione è esclusa nelle ipotesi in cui le attività pertinenti vengano svolte dai venditori nei confronti degli altri utenti indirettamente, ossia per il tramite della piattaforma o del suo gestore<sup>457</sup>.

---

<sup>455</sup> L'art.2 lett. a) del D.Lgs. n. 32/2023 prevede che sia ‘piattaforma’: *qualsiasi software accessibile agli utenti, compresi i siti web o parti di essi e le applicazioni, anche mobili, che consente ai venditori di essere collegati con altri utenti allo scopo di svolgere, direttamente o indirettamente, un'attività pertinente per tali utenti. La definizione di cui alla presente lettera include qualsiasi accordo per la riscossione e il pagamento di un corrispettivo in relazione all'attività pertinente. Il termine piattaforma non include i software che, senza ulteriori interventi per l'esecuzione di un'attività pertinente, consentono esclusivamente una delle seguenti azioni: 1) il trattamento di pagamenti relativi all'attività pertinente; 2) la catalogazione o la pubblicità di un'attività pertinente da parte degli utenti; 3) il reindirizzamento o il trasferimento di utenti verso una piattaforma.*”

<sup>456</sup> L'art.2 lett. n) del D.Lgs. n. 32/2023 prevede che sia ‘venditore’: *un utente della piattaforma, sia esso una persona fisica o un'entità, che si è registrato sulla piattaforma durante il periodo oggetto di comunicazione e svolge un'attività pertinente.*

<sup>457</sup> Le considerazioni esposte dall'amministrazione finanziaria italiana sono coerenti con quelle raggiunte in sede OCSE stante che, per la sua configurazione, l'allocazione dell'opportunità per i venditori di prestare servizi pertinenti agli utenti deve essere supportata da un'applicazione o da altra tecnologia legata alla piattaforma, a prescindere dal fatto che tali servizi siano prestati direttamente da venditori terze parti a detti utenti o che la piattaforma li acquisti prima e poi li offra in nome proprio *“The definition of ‘Platform’ requires that the allocation of opportunities for Seller to provide Relevant Services to users is supported by an application or other platform technology, irrespective of whether such Relevant Services are provided*

Con riguardo, invece, alla nozione di “venditore”, l’Ufficio ha fatto rilevare come l’espressione “registrato sulla piattaforma”, nella sua genericità, sia volta a ricomprendere tutti i casi in cui i suoi dati risultano in qualche modo acquisiti da essa, cosicché possano essere successivamente oggetto di comunicazione.

Il venditore deve quindi essere considerato anche colui che non si sia iscritto alla piattaforma mediante la creazione di uno specifico *account* o profilo, ma sia entrato in una relazione contrattuale con il gestore della piattaforma<sup>458</sup>.

Nel sopracitato provvedimento 406671/2023 vengono individuati gli Uffici dell’Agenzia delle entrate competenti a svolgere attività di controllo:

1) il Centro Operativo di Pescara è deputato a svolgere attività di controllo in relazione agli obblighi posti a carico degli FPO. In particolare, ha il compito di:

- a) trattare le richieste di registrazione;
- b) emettere i provvedimenti di cancellazione e registrazione;
- c) attuare controlli finalizzati all’irrogazione delle sanzioni previste dall’art. 12, paragrafi 3 e 4<sup>459</sup>, del D.Lgs. n. 32/2023;
- d) gestire il contenzioso nelle controversie relative agli atti emessi nello svolgimento delle attività di cui ai punti precedenti;

2) La Direzione provinciale territorialmente competente in base al domicilio fiscale dei gestori di piattaforma diversi dagli FPO deve attuare i controlli connessi agli obblighi di

---

*directly by third party sellers to such users or whether the platform first purchases such services and then offers these services in its own name to users.”*

*registered’ is to be interpreted broadly and includes instances where a user has created a profile or account on the Platform as well as entered a contractual relationship with the Platform Operator of the Platform*

<sup>458</sup> Anche in questo caso, il pensiero è coerente con le indicazioni fornite nel Commentario OCSE alle *Model Rules* ove è precisato che il termine “registrato” deve essere interpretato in senso ampio e include i casi dove un utente ha creato un profilo o un *account* sulla piattaforma come anche i casi in cui è entrato solamente in relazione contrattuale con il gestore della piattaforma *registered’ is to be interpreted broadly and includes instances where a user has created a profile or account on the Platform as well as entered into a contractual relationship with the Platform Operator of the Platform.*

<sup>459</sup> L’art. 12, paragrafi 3 del D.Lgs. n. 32/2023 prevede che *nei casi di omessa comunicazione delle informazioni di cui all’articolo 11, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall’articolo 10, comma 1, del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà. Nei casi di incompleta o inesatta comunicazione delle informazioni di cui all’articolo 11 si applica la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall’articolo 10, comma 1, del citato Decreto legislativo n. 471 del 1997, ridotta della metà. Il paragrafo 4 del medesimo articolo sancisce che nei casi di violazione degli obblighi di registrazione di cui all’articolo 14, comma 1, si applica una sanzione pecuniaria di euro 10.000”. Il comma 1 dell’art. 10 del medesimo Decreto prevede che “1. Il gestore di piattaforma con obbligo di comunicazione, al fine di garantire il rispetto delle procedure di adeguata verifica di cui agli articoli 3, 4, 5 e 6, nonché l’acquisizione delle informazioni di cui all’articolo 11, inserisce nel contratto con il venditore una clausola unilaterale in base alla quale, se il venditore oggetto di comunicazione non fornisce tutte o alcune delle informazioni richieste a seguito dell’invio di due solleciti di risposta successivi alla richiesta iniziale, sempre che siano decorsi sessanta giorni dall’invio di quest’ultima, il profilo del venditore viene chiuso e viene impedito allo stesso di iscriversi nuovamente alla piattaforma oppure, in alternativa, il gestore di piattaforma trattiene il corrispettivo dovuto al venditore fino a quando non sono fornite le informazioni richieste”.*

comunicazione previsti al D.Lgs. 1° marzo 2023, n. 32 e nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate stesso; tali controlli possono però essere anche svolte dalla relativa Direzione regionale.

Infine, la normativa domestica con il fine di massimizzare la collaborazione all'31**bis**, comma 5, D.p.r. n. 600 del 1973 disciplina le verifiche fiscali all'estero<sup>460</sup>.

La disposizione nazionale di recepimento, secondo una tecnica di *drafting* normativo, rimanda espressamente alla disciplina contenuta nell'art. 11 della DAC-7, consentendo la partecipazione attiva dei funzionari esteri alle indagini amministrative e la presenza dei rappresentanti dell'Autorità nazionale che esercitano il coordinamento delle attività, solo a condizione di reciprocità<sup>461</sup>.

In relazione alle verifiche simultanee, l'art. 31 *bis*, commi da 6 a 9, d.p.r. n. 600 del 1973, ripropone le disposizioni dell'art. 12 della DAC-7 specificando, in modo diverso rispetto alla Direttiva, che i motivi per i quali si intende avviare un controllo simultaneo sono indicati solo “*per quanto possibile*”, facendo ravvisare profili di grande discrezionalità nella scelta dei soggetti passivi e delle fattispecie transnazionali campionate per il controllo.

## 2.8.7 Attuazione DAC-7 in Spagna

Il processo di recepimento della Direttiva 2021/514/UE da parte dell'ordinamento giuridico spagnolo è avvenuto con un lieve differimento rispetto al termine ultimo del 31 dicembre 2022 previsto dalla disposizione.

L'attuazione della Direttiva è stata realizzata attraverso una sequenza normativa stratificata.

Il primo passo è stato compiuto con l'emanazione della Ley 13/2023 del 24 maggio 2023, che ha integrato i principi della DAC-7 nel *corpus* della Legge Generale Tributaria (LGT). Con l'introduzione della venticinquesima Disposizione Aggiuntiva sono stati delineati gli obblighi di *reporting* e definite le regole generali applicabili agli "Operatori di Piattaforma Digitali".

---

<sup>460</sup> La disposizione introdotta dall'art. 11, comma 1, lett. d), D.Lgs. 4 marzo 2014, n. 29 con cui è stata recepita nell'ordinamento giuridico italiano la DAC1. Sul punto si veda; DORIGO S., *L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale*, in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, 2016 Torino, p.162”.

<sup>461</sup> Per un'analisi comparativa sul concetto di reciprocità nella cooperazione amministrativa internazionale si vedano SELICATO P., *Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 1, 20 ss. Per l'applicazione del principio nell'ambito dello scambio di informazioni si veda; MONTI A., *Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di “reciprocità”*, in *Fisc. int.*, 2010, 2, p. 149 ss.

La piena efficacia, però, è stata conseguita con la formalizzazione esecutiva, attraverso il Real Decreto 117/2024 del 30 gennaio 2024, promulgato nella *Gaceta Oficial del Estado (BOE)* il giorno seguente. Si deve rilevare che, l'assolvimento degli obblighi dichiarativi è stato reso operativo con l'approvazione, tramite l'Orden HAC/72/2024 del 1° febbraio 2024, dei modelli ufficiali (il Modello 040 per le dichiarazioni censuarie e il Modello 238 per le informative), che costituiscono il *medium* attraverso cui i gestori di piattaforma assolvono ai nuovi oneri di comunicazione.

L'adattamento spagnolo alla DAC-7 si caratterizza per un marcato focus sul controllo interno e domestico. L'orientamento regolamentare è indirizzato verso la tracciabilità delle transazioni e dei redditi generati in settori ad alto rischio evasivo, tra cui spicca il turismo digitale (ad esempio, le locazioni brevi di beni immobili).

### **2.8.8 Attuazione a Malta**

L'ordinamento giuridico maltese ha recepito la DAC-7 attraverso il Legal Notice L.N. 8 del 2023 (che ha rappresentato l'atto iniziale di recepimento), che ha emendato il S.L. 123.127, il cd. "Cooperation with Other Jurisdictions on Tax Matters Regulations"<sup>462</sup> successivamente recepito con il Legal Notice 18 del 2025.

Il recepimento della DAC-7 da parte di Malta si inserisce in un contesto orientato a dimostrare e rafforzare la propria reputazione di giurisdizione pienamente trasparente e cooperativa a livello internazionale.

L'adozione della Direttiva rappresenta un imperativo non solo di conformità legale, ma anche di posizionamento strategico nel panorama economico-fiscale europeo.

## **2.9 Direttive DAC-8 e DAC-9: Scambio automatico di informazioni (Criptovalute/E-money) e Cooperazione fiscale (Imposizione minima effettiva per le società)**

Al fine di avere una visione completa dell'evoluzione normativa in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, risulta fondamentale porre un breve accenno alle ultime modifiche poste alla DAC-1; la Direttiva 2023/2226/UE cd. DAC-8 e infine la Direttiva 2025/872/UE cd. DAC-9.

La DAC-8 introduce un'estensione degli obblighi di comunicazione delle informazioni fiscali ai prestatori di servizi per le cripto-attività e ai soggetti con elevato patrimonio

---

<sup>462</sup> Tali Regolamenti costituiscono il quadro normativo maltese per l'implementazione di standard internazionali e comunitari sullo scambio automatico di informazioni.

netto con il fine di facilitare una cooperazione amministrativa internazionale più robusta, atta a garantire un'efficace riscossione delle imposte<sup>463</sup>.

L'obiettivo primario è la tracciabilità e la tassazione delle operazioni di cripto-attività e moneta elettronica<sup>464</sup>, settori che presentano intrinseche complessità di monitoraggio per le autorità fiscali nazionali<sup>465</sup>. Tale estensione mira a rafforzare la capacità degli Stati membri di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale in un'economia sempre più digitalizzata.

Le disposizioni della DAC-8<sup>466</sup>, in particolare quelle relative alle procedure di adeguata verifica fiscale e ai requisiti di comunicazione per i prestatori di servizi per le cripto-attività, sono state elaborate in linea con il Quadro di Comunicazione relativo alle Cripto-attività (CARF<sup>467</sup>) e con le modifiche allo Standard Comune di Comunicazione di Informazioni (CRS).

Infine, la DAC-8 interviene su disposizioni della Direttiva DAC-1, perseguendo un duplice scopo: migliorare la comunicazione del numero di identificazione fiscale (NIF) per facilitare il riconoscimento dei contribuenti e la corretta valutazione delle imposte, e modificare le disposizioni sulle sanzioni per garantire che gli Stati membri applichino pene adeguate in caso di inosservanza degli obblighi di comunicazione previsti dalla legislazione nazionale adottata in attuazione della DAC. Gli Stati membri sono tenuti ad

---

<sup>463</sup> La Direttiva si basa sulle definizioni del Regolamento 2023/1114/UE sui mercati delle cripto-attività (MiCA), si applica ad una vasta gamma di prodotti, compresi quelli emessi in modo decentralizzato, le stablecoins, i tokens di moneta elettronica ed alcuni tokens non fungibili (NFT). Per un approfondimento sul tema si veda; <https://eur-lex.europa.eu/IT/legal-content/summary/european-crypto-assets-regulation-mica.html>, visitato il 11 novembre 2023.

<sup>464</sup> RAZZANTE R., *Bitcoin e monete digitali: problematiche giuridiche*, in *Rivista italiana di Intelligence*, 2018, p.107 ss; COMANDINI G.L., *La fiscalità delle criptovalute tra rischi di evasione, problemi di tracciabilità e future prospettive*, 3 marzo 2022, Riv tel di dir. Trib.

<sup>465</sup> VALENTE A. *Crypto-Asset e scambio automatico di informazioni: l'OCSE pubblica gli standard internazionali*, *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 10, 1° ottobre 2023, p. 18 ss.

<sup>466</sup> Si vedano; RUSSO R., GESUALDI M., *Uno standard per la trasparenza fiscale sulle cripto-attività: il Crypto-Asset Reporting Framework* 290 ss., In *Corr. Trib.* Marzo 2023; SCHIAVONE P., *La rivoluzione della criptosfera ed il suo impatto sulla finanza globale: Riflessioni sulla disciplina fiscale dei crypto-assets*, in *Rivista di dir. Trib.*, 11 maggio 2022.

<sup>467</sup> Il *Crypto-Asset Reporting Framework* si compone di tre distinte parti: I. norme e relativo commentario che possono essere trasposti nella legislazione interna per consentire la raccolta di informazioni dai fornitori di servizi di *Crypto-Asset* che sono soggetti alla giurisdizione che implementa il CARF. Le norme e il relativo Commentario sono state progettate attorno a quattro elementi chiave: a. l'ambito di applicazione della normativa dei *Crypto-Assets*; b. le entità e le persone fisiche soggette all'obbligo di raccolta e segnalazione dei dati; c. le transazioni soggette a segnalazione, nonché le informazioni da segnalare riguardo tali transazioni; d. le procedure di *due diligence* per identificare gli utilizzatori di *Crypto-Asset* e i soggetti preposti al controllo di tali *asset*, nonché per determinare le giurisdizioni fiscali coinvolte ai fini di segnalazione e scambio di informazioni II. un *Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information* relativo al CARF (c.d. CARF MCAA) e il relativo Commentario (o accordi bilaterali o accordi); III. un formato elettronico (schema XML) da utilizzare dalle Autorità competenti per lo scambio delle informazioni relative al CARF e anche dai fornitori di servizi di *Crypto-Asset* soggetti all'obbligo di segnalazione per fornire informazioni fiscali alle Amministrazioni fiscali (come consentito dalla legislazione domestica).

adottare e pubblicare le disposizioni legislative, regolamentari e amministrative necessarie per conformarsi alla Direttiva 2023/2226/UE entro il 31 dicembre 2025<sup>468</sup>, con applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2026<sup>469</sup>.

La Direttiva 2025/872/UE cd. DAC-9 rappresenta l'ottava modifica alla DAC-1<sup>470</sup> e si inserisce nel più ampio contesto del processo di allineamento delle discipline fiscali nazionali ai principi elaborati in sede internazionale nell'ambito dell'*Inclusive Framework* on BEPS, coordinato OCSE e dal G20. Specificamente, la DAC-9 rappresenta un complemento tecnico-operativo alla Direttiva 2022/2523/UE del Consiglio del 14 dicembre 2022, la quale ha implementato nell'ordinamento unionale le regole del Pillar II<sup>471</sup> del progetto BEPS, ossia il meccanismo di imposizione minima globale la cd. GloBE<sup>472</sup>.

---

<sup>468</sup> VALENTE A., “DAC 8 in dirittura di arrivo: nuove regole per crypto-assets e ruling preventivi transfrontalieri”, in *Quotidiano IPSOA* del 29 maggio 2023; VALENTE A., VIOLA I., “DAC 8: la Proposta di Direttiva per Migliorare Cooperazione Amministrativa e Trasparenza Fiscale”, in *Quotidiano IPSOA* dell'11 gennaio 2023.

<sup>469</sup> BEFANI G., *Contributo allo studio sulle criptovalute come oggetto di rapporti giuridici*, in *Il diritto dell'economia*, n. 3, 2019, pp. 381-421.

<sup>470</sup> VALENTE P. Direttiva DAC 9: le nuove sfide della cooperazione fiscale UE, in, in *Quotidiano IPSOA* 6 maggio 2025

<sup>471</sup> Il Pillar II in estrema sintesi è l'introduzione di una aliquota fiscale minima globale del 15%, riducendo l'incentivo per le imprese multinazionali ad operare in giurisdizioni a bassa o nulla fiscalità, ponendo un limite alla concorrenza fiscale tra Stati e favorire la sostenibilità dell'imposta sul reddito delle società come principale fonte di entrate pubbliche. Le disposizioni concernenti il Pillar Two si applicheranno solo ai gruppi multinazionali con un fatturato consolidato totale di almeno 750 milioni di euro. I meccanismi di funzionamento del secondo pilastro, si concentrano su un approccio in due fasi per concedere alle giurisdizioni ulteriori diritti impositivi. Più precisamente, da un lato si ha un set di disposizioni da implementare a livello di normative nazionali, comunemente denominate GloBE (Global Anti-Base Erosion Model Rules): in particolare, esse prevedono un sistema coordinato di tassazione che impone un'imposta aggiuntiva (top-up tax) sugli utili realizzati in una giurisdizione ogniquale l'aliquota fiscale effettiva, determinata su base giurisdizionale, è inferiore all'aliquota minima. Ecco, dunque, che la "regola di inclusione del reddito" (Income Inclusion Rule – IIR) impone un'imposta aggiuntiva in capo alla casa-madre allorché essa detiene partecipazioni in società controllate situate in giurisdizioni ove l'aliquota fiscale effettiva (Effective Tax Rate – ETR) è inferiore al 15%. Ad essa si affianca la c.d. “regola dei pagamenti sotto tassati” (Undertaxed Payment Rule – UTPR) la quale ha lo scopo di negare detrazioni o impedire rettifiche sugli utili che non sono soggetti al livello minimo di tassazione ai sensi della “regola di inclusione del reddito”. Le disposizioni GloBE sono poi accompagnate da un meccanismo di salvaguardia (Subject To Tax Rule – STTR) che consente alle giurisdizioni della fonte di imporre un'imposta alla fonte limitata su determinati pagamenti intercompany soggetti a un'imposta inferiore a un'aliquota minima. Per un approfondimento sul tema si vedano; TOMMASINI, A., DULCETTI, A., *I nuovi pilastri della fiscalità internazionale e l'abbandono delle digitaltax*, Corriere Tributario, n. 1/2022, p. 64 ss.; ANTONUCCI M., *La Direttiva UE sulla tassazione minima: novità e prospettive*, in *Rivista di Diritto Europeo*, 2022, p. 112 ss.; MANZINI P., *L'obbligo di reporting per le multinazionali: un'analisi critica*, in *Rivista Italiana di Diritto Tributario*, 2023, p. 42 ss.; COLLIER R., *The OECD's Pillar 2: Implementation and Impact*, *International Tax Review*, 2022, p. 83 ss.; SULLIVAN M., *OECD's Global Minimum Tax: The Challenges Ahead*, in *Tax Notes International*, 2023, p. 98 ss.

<sup>472</sup> La Direttiva 2022/2523 ha imposto agli Stati membri l'introduzione, a decorrere dal 31 dicembre 2023, della Income Inclusion Rule (IIR) e, a titolo facoltativo dal 2024, della Undertaxed Profits Rule (UTPR). Tali disposizioni mirano ad assicurare che i gruppi multinazionali e i grandi gruppi nazionali con un fatturato consolidato pari o superiore a 750 milioni di euro siano assoggettati a un'aliquota d'imposta effettiva minima del 15%, calcolata su base giurisdizionale. In Italia, la disciplina è stata recepita nel Titolo II del D.Lgs. n. 209/2023 sul punto si vedano; BOCCIA F., *L'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea: il ruolo della Direttiva sulla tassazione minima*, in *Dir. e Fisco UE*, 2022, p. 133 ss.; SARACENI M., *Recepimento delle direttive fiscali UE nel contesto italiano: un'analisi comparativa*, in *Riv. Dir. Trib.*,

La DAC-9 risponde all'esigenza primaria di garantire un'attuazione coerente e armonizzata del Secondo Pilastro a livello unionale. L'obiettivo è duplice: da un lato, rafforzare l'efficienza del monitoraggio da parte delle autorità fiscali nazionali e, dall'altro, potenziare i meccanismi di scambio automatico di informazioni. Ciò si realizza attraverso la previsione di dati dichiarati in modo uniforme e trasmessi centralmente, riducendo le asimmetrie informative e le potenziali lacune nella sorveglianza fiscale.

Un elemento di significativa innovazione introdotto dalla DAC-9 è la facoltà, per i gruppi multinazionali e i grandi gruppi nazionali che rientrano nell'ambito di applicazione del Secondo Pilastro, di presentare un'unica dichiarazione consolidata (top-up tax information return cd. TTIR). Questa possibilità deroga all'obbligo di adempiere separatamente agli oneri dichiarativi in ciascuno Stato membro in cui il gruppo opera. L'adozione di un modulo dichiarativo standardizzato, elaborato in conformità con il GloBE Information Return dell'OCSE, consente alle imprese di riportare in modo uniforme le informazioni necessarie per il calcolo dell'Effective Tax Rate (ETR) su base giurisdizionale e la determinazione dell'eventuale imposta integrativa (top-up tax).

Per le autorità fiscali, tale modulo garantisce la ricezione di dati comparabili, migliorando l'analisi del rischio fiscale e l'identificazione di potenziali strutture elusive, contribuendo ad un contenimento dei costi amministrativi, della duplicazione degli adempimenti e del dispendio di tempo, sia per gli operatori economici sia per le amministrazioni competenti.

---

2023, p. 57 ss.; MARINO G., *Il processo di trasposizione delle regole fiscali internazionali nell'UE e in Italia*, in *Politiche Tributarie Compare*, 2023, p. 76 ss.; DI TANNO T., *OCSE e Commissione Europea concretizzano la global minimum tax*, in *Il Fisco*, 2023, p. 34 ss.; BARONE L., FRANSONI G., *Allocazione del GloBE Income fra le Constituent Entities*, in *Il Fisco*, n. 16, 22 aprile 2024, p. 25 ss., AVEGNO I., *Quadro Normativo GMT*, Milano, p. 16 ss.

### Capitolo 3. DAC-7: le vulnerabilità normative e sistemiche

#### *Premessa*

Fin dai primi anni duemila, l'economia digitale ha ridefinito il mercato globale, trasformando le piattaforme online nel fulcro di una vera e propria rivoluzione economica<sup>473</sup>.

Questa rapida evoluzione ha creato zone d'ombra per le autorità fiscali nazionali permettendo a molti operatori ed utilizzatori di portali *on line* di eludere o evadere i propri obblighi tributari mediante il semplice occultamento delle operazioni realizzate oppure mediante schemi interpositivi più o meno artificiosi<sup>474</sup>.

La dimensione transfrontaliera dei servizi offerti tramite i gestori di piattaforme digitali e la frammentazione del reddito ottenuto attraverso il possibile utilizzo di differenti portali hanno creato un contesto complesso che ha reso molto difficile la rintracciabilità e l'individuazione dei fatti generatori dell'obbligazione tributaria da parte degli erari nazionali<sup>475</sup>.

Per affrontare tali sfide, si è reso necessario un approccio sistematico fondato su una conoscenza approfondita dei nuovi fenomeni economici applicando un principio atavico descritto da Sun Tzu nella sua celebre opera *“L'arte della guerra”*: *“Se conosci il nemico e te stesso, la tua vittoria è sicura”*.<sup>476</sup>

---

<sup>473</sup> Per un approfondimento sul tema dell'economia digitale e il suo sviluppo, si vedano; CONTRINO A., DELLA VALLE E., MARCHESELLI A., MARELLO E., MARINO G., MESSINA S.M., TRIVELLIN M., *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, 2020.; URICCHIO A.F., RICCIO G., RUFFOLO U., *Intelligenza artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a seguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2021.; BUCCICO C., DUCCESCHI S., TRAMONTANO S., *L'evoluzione della fiscalità internazionale: le venti “primavere” di Napoli*, Napoli, 2020.; TOSI E., *Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione*, Milano, 2003.; TOSI E., *Diritto privato delle nuove tecnologie digitali*, Milano, 2021.; GALLO F., URICCHIO A.F., *La tassazione dell'economia digitale, tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo*, Bari, 2022; DEL FEDERICO L., RICCI C., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Roma, 2015.; GARRONE P., MARIOTTI S., *L'economia digitale*, Bologna, 2001.; DOERNBERG R.L., HINNEKENS L., HELLERSTEIN W., LI J., *Electronic commerce and multi-jurisdictional taxation*, The Hague, 2001.; DI TANNO T., MARCHETTI F., *La tassazione dell'economia digitale*, 2019; HASLENHER W., KOFLER G., PANTAZATOU K., RUST A., *Tax and the Digital Economy, Challenges and Proposal for Reform*, Londra, 2019, ERTMAN M. M., WILLIAM J.C., *Rethinking Commodification*, New York e Londra, 2005. ABBOTT R., BOGENSCHNEIDER B., *Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation*, in Harvard law and policy review, 2018.

<sup>474</sup> SCARANO L. *Redditi on line: la Direttiva DAC 7 tra criticità e disallineamenti rispetto all'iniziativa OCSE*, in il fisco, n. 28, 12 luglio 2021, p. 2759 ss. GASPARRI T., *Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in il fisco, n. 20/2021, p. 1944 ss.

<sup>475</sup> CERASA L., *Arriva la Direttiva DAC numero 7: migliorerà lo scambio d'informazioni e la cooperazione tra le Autorità fiscali degli Stati UE*, in NENS - Nuova Economia Nuova Società del 1° dicembre 2020.

<sup>476</sup> Cit. TZU S. *L'arte della guerra*, Torino 2013, p. 32.

In questa "lotta" all'evasione fiscale digitale, la strategia è stata definita, dopo un meticoloso studio dell'avversario, in prima battuta a livello internazionale dall' OCSE <sup>477</sup>, che ha formulato le “regole per ottenere la vittoria” formalizzate dapprima nella *Soft Law*: le Model Rules for Reporting by Platform Operators cd. MRDP <sup>478</sup>, e successivamente dall'Unione Europea.

Quest'ultima ha trasposto le raccomandazioni OCSE in un'azione concreta, adottando la Direttiva 2021/514/UE la c.d. DAC-7<sup>479</sup> che ha assegnato alle piattaforme un ruolo di centrale importanza nella salvaguardia della pretesa tributaria e nella riscossione del tributo: *esse sono, infatti, da un lato, dei collettori di dati e informazioni fiscali oggetto di trasmissione alle amministrazioni fiscali dei vari Stati UE e, dall'altro lato, hanno assunto la qualifica di sostituti d'imposta*<sup>480</sup>.

La disposizione è un ottimo ausilio per contrastare fenomeni elusivi ed evasivi transnazionali, ma come affermato da autorevole dottrina<sup>481</sup> non deve essere considerata come un mero aggiornamento normativo, ma un pilastro fondamentale per ridefinire il rapporto tra fisco, portali online e utilizzatori degli stessi<sup>482</sup>.

---

<sup>477</sup> PETERS A., PAGOTTO I., *Soft Law as a New Mode of Governance: A Legal Perspective*, in *NEWGOV: New Modes of Governance*, 2006, p.14.

<sup>478</sup> A fronte della rapida ed esponenziale crescita dell'economia digitale, l'OCSE ha elaborato un modello di regole per l'attività di *reporting* dei gestori delle piattaforme in relazione ai venditori attivi nella *sharing* e *gig economy* le *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy* cd. MRDP. Lo scopo che si prefiggono è quello di portare maggiore trasparenza alle attività che si svolgono sulle piattaforme digitali, coinvolgendo i gestori in un'azione di segnalazione globale per le attività “facilitate” dalle piattaforme in quanto tali operazioni commerciali spesso sono occultate alle singole Amministrazioni fiscali, in particolar modo se effettuate e/o rivolte a consumatori privati. Le MRDP, prevedono che gli operatori di piattaforme digitali siano tenuti a raccogliere informazioni sui redditi realizzati da coloro che offrono servizi di alloggio, trasporto e servizi alla persona attraverso le piattaforme e a comunicarle alle autorità fiscali. Sul punto si veda <https://www.oecd.org/en/topics/sub-issues/international-tax-compliance-policies-and-best-practices/model-reporting-rules-for-digital-platforms.html>, sito visitato il 23 agosto 2025.

<sup>479</sup> L'azione è parte del più ampio pacchetto comunitario di misure *Package for fair and simple taxation* del 15 luglio 2020, per imprimere alla politica fiscale uno dei *driver* di successo fondamentale per promuovere la ripresa economica e la crescita dell'Unione post epidemia COVID 19 che ha reso ancora più urgente la necessità di proteggere le finanze pubbliche e di limitare le conseguenze socioeconomiche della crisi anche mediante un intervento normativo mirato a livello europeo che migliorasse le possibilità di tassazione dei redditi percepiti on line. Sul punto si veda Commissione europea, Commission Staff Working Document, Impact Assessment Tax fraud and evasion better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, SWD(2020) 131 final, Bruxelles, 2020, p. 4-8.

<sup>480</sup> Cit. GIANONCELLI C. *L'evoluzione delle piattaforme digitali quali connubio tra segnalazione, sostituzione e responsabilità d'imposta*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2024, p. 2235 ss.

<sup>481</sup> GASPARRI T., *Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale*, in *Fisco*, 2021, 20, p.1944; STEVENS S.A, VAN WAMELEN J.T., *The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms*, in *EC Tax Review*, 2021, 1, p. 24 ss.; COLLOSA A., *The Global Tax Reporting Framework for Digital Platforms in the Sharing and Gig Economy: Importance for Tax Administrations*, Milano 16 aprile 2021.

<sup>482</sup> Sul punto MARINO G. *La soft law internazionale nelle fonti del diritto europeo tributario: analisi di una moral suasion giuridica e culturale*, *Diritto e pratica tributaria internazionale*, n. 2, 1 aprile 2023, p.

I suoi effetti positivi (per le diverse Amministrazioni finanziarie) si estendono su più livelli.

In primo luogo, la DAC-7 è atta a favorire un significativo incremento del gettito erariale, andando a recuperare risorse economiche occultate al fisco. In secondo luogo, rafforza l'integrazione fiscale tra gli Stati membri grazie allo scambio automatico obbligatorio di informazioni, consolidando la capacità dei Paesi membri dell'Unione di affrontare fenomeni fraudolenti complessi e transnazionali<sup>483</sup>. Infine, la disposizione incarna i principi di equità e giustizia sociale, riducendo le disparità competitive e promuovendo una governance fiscale più solida e integrata<sup>484</sup>, essenziale per una crescita nell'era digitale<sup>485</sup>.

Oltre agli aspetti positivi, è importante sottolineare che la Direttiva presenta potenziali criticità e potenziali aspetti negativi, che si collocano al crocevia tra diritto tributario, diritto alla protezione dei dati e tutela dei diritti fondamentali.

Le vulnerabilità sopradescritte non sono circoscritte esclusivamente al *corpus* normativo, ma si estendono sistematicamente a tutti gli attori che ne sono destinatari: in primis le piattaforme digitali e, secondariamente, ai soggetti (venditori attivi/prestatori di servizi) che operano attraverso i portali.

Nel presente capitolo verrà sviluppata un'indagine sulle criticità (intrinseche ed estrinseche) presenti nella Direttiva, ponendo l'accento sulla tematica del bilanciamento degli interessi rispetto alle finalità della disposizione: il contrasto all'evasione fiscale internazionale. Da ultimo, si valuterà se sia rispettato il principio di proporzionalità tra obiettivi che la DAC-7 si prefigge di conseguire e compressione dei diritti individuali del contribuente.

---

402 ss.; GARCÍA ANTÓN R., *Testing the maturity of EU Corporate Tax Law. A principle-based legislation in the EU context?*, in *Riv. dir. fin. scien. fin.*, 2020, 3. p. 1 ss.

<sup>483</sup> CORASANITI G. *Lo scambio di informazioni e la cooperazione fra amministrazioni finanziarie*, in *La Riforma Fiscale I diritti e i procedimenti Vol. III Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi* a cura di Alessandro Giovannini p. 141 ss.

<sup>484</sup> VÁZQUEZ J.M. AND ČIČIN-ŠAIN N. *Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules*, in WEBER D. (a cura di) *The Implications of Online Platforms and Technology for Taxation*, Amsterdam, 2023, p. 9 ss.

<sup>485</sup> PEPE F., *L'uso della soft law nel governo delle relazioni internazionali: funzioni, limiti e possibili prospettive di evoluzione*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, p. 35 ss.; PISTONE P., *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2024, p. 3 ss.; BORIA P., *La concorrenza fiscale tra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale*, Milano, 2018, 5, ss; DEL FEDERICO L., PAPARELLA F. *Fiscalità dell'economia digitale*, Pisa, 2022 (a cura di) CORDEIRO GUERRA R., DORIGO S.; GALLO F., *Il futuro non è un vicolo cieco. Lo Stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale*, Palermo, 2019; ANTÓN A., GARCÍA, HERRERA BLANCO C., *Digital transformation of tax administrations in the European Union*, Madrid, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2023.

### 3.1 DAC-7 aspetti problematici normativi

La Direttiva 2021/514/UE, pur rappresentando un importante passo nel tentativo dell'Unione europea di rafforzare il contrasto all'evasione e all'elusione fiscale nel contesto dell'economia digitale, manifesta due principali vulnerabilità strutturali riconducibili a profili distinti ma interdipendenti: normativo e attuativo.

In relazione al primo ambito si deve rilevare che l'adozione della DAC-7, estendendo gli obblighi di *due diligence* e *reporting* a carico delle piattaforme digitali, porta ad una profonda riflessione sulla tenuta del sistema di competenze dell'Unione Europea e in particolare solleva la problematica dell'adeguatezza delle basi giuridiche per perseguire questo scopo<sup>486</sup>.

Nell'UE, ogni atto di diritto derivato deve essere suffragato da un'adeguata base giuridica all'interno dei Trattati, nelle misure in materia fiscale in questi casi, essa è individuata negli articoli 113 e 115 del TFUE.

La prima disposizione si riferisce all'armonizzazione delle imposte indirette; la seconda è invece utilizzata per la fiscalità non armonizzata (imposte dirette) e concerne il ravvicinamento delle disposizioni legislative regolamentari ed amministrative degli Stati membri<sup>487</sup>.

Entrambe le disposizioni postulano l'esigenza di un nesso fra l'armonizzazione e l'incidenza sul funzionamento del Mercato interno<sup>488</sup>.

Alla luce di quanto esposto, si impongono due interrogativi: in primo luogo, occorre stabilire se il mero richiamo al miglioramento del funzionamento del Mercato interno, contenuto nei Considerando 3, 4 e 5 del preambolo della Direttiva 2021/514/UE costituisca una sufficiente base motivazionale per giustificare la misura legislativa introdotta. In secondo luogo, è necessario analizzare in che modo la disposizione in esame concorra, in concreto, al raggiungimento di tale obiettivo.

La Giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia dell'Unione Europea<sup>489</sup> dispone che nell'ambito del sistema di competenze unionale, la scelta del fondamento normativo di un atto non può essere discrezionale, ma deve basarsi su elementi oggettivi: lo scopo e

---

<sup>486</sup> PISTONE P., *The Impact of DAC7 on Tax Transparency in the Digital Economy*, EC Tax Review, 2022, p. 123 ss.

<sup>487</sup> Entrambe le disposizioni prevedono una delibera all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, un meccanismo che, sebbene tuteli la sovranità fiscale, acuisce il rischio di deficit democratico a livello unionale.

<sup>488</sup> GREGGI M., *DAC6 e osmosi giuridica: le plurime interazioni della disciplina con preesistenti norme ed istituti dell'ordinamento interno ed europeo*, 2022 Rivista telematica di diritto trib.

<sup>489</sup> C.G.U.E, sentenza del 10 dicembre 2002, C-491/01 British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco, par. 96 e la giurisprudenza richiamata nella sentenza stessa, si veda poi C.G.U.E, sentenza 6 novembre 2008, causa C-176/03, *Commissione c. Consiglio*, punti 45-48, che stabilisce il principio del sindacato oggettivo su scopo e contenuto come criterio dirimente.

il contenuto sostanziale dell'atto. Ne consegue che, sul piano ermeneutico, la mera enunciazione nel preambolo della Direttiva al “miglioramento del funzionamento del Mercato interno”, non è sufficiente a legittimare l’atto.

Di conseguenza risulta necessario, verificare se il contenuto della DAC-7 si inserisca in modo coerente, e non forzato, nella logica dell’armonizzazione prevista dall'art. 115 TFUE.

In merito a tale profilo, il fatto che la DAC-7 si configuri come una modifica alla Direttiva 2011/16/UE non è di per sé un elemento determinante per la base giuridica<sup>490</sup>. Se il punto focale della disposizione fosse limitato al rafforzamento della cooperazione amministrativa tra Stati membri, l’articolo 115 TFUE costituirebbe un fondamento coerente, ma l’estensione degli obblighi di raccolta, verifica e trasmissione dei dati (anche ai fini IVA) a carico delle piattaforme digitali va ben oltre il mero strumento di coordinamento, delineando un vero e proprio nuovo modello di controllo tributario che altera i rapporti tra autorità fiscale, piattaforma e utilizzatore delle stesse<sup>491</sup>.

Tale situazione colloca la DAC-7, in una sorta di “limbo normativo” competenziale, in cui la mera enunciazione dell’armonizzazione del Mercato interno non è forse sufficiente a giustificare, sul piano pattizio, l’ampiezza delle misure adottate, anche invocando la dottrina dell'effetto utile<sup>492</sup>, abitualmente utilizzata dall'Unione Europea per giustificare misure invasive (nel caso della DAC-7 la lotta all'evasione è vista come una misura necessaria per l'efficacia del Mercato), si rischia la forzatura ermeneutica dell'art. 115 TFUE.

Si deve rilevare quindi che l’estensione degli obblighi di *due diligence e reporting* potrebbe costituire un’espansione senza precedenti delle competenze unionali su basi giuridiche non del tutto adeguate, con effetti di indebolimento della certezza del diritto e un concreto rischio di sindacato di legittimità per eccesso di competenza.

In tale prospettiva, la soluzione verosimilmente più coerente con i principi di legalità europea non è accettare questa ambiguità, ma procedere al rafforzamento dell’architettura giuridica dell’Unione attraverso un’esplicita revisione dei Trattati.

---

<sup>490</sup> Il principio secondo cui la modifica di un atto preesistente non ne vincola la base giuridica se il nuovo contenuto diverge o espande le competenze è un corollario della giurisprudenza CGUE sentenza C-300/89, *Commissione c. Consiglio*.

<sup>491</sup> Si veda l'analisi dottrinale che critica l'eccessivo onere di *due diligence* come violazione del principio di proporzionalità, specialmente in relazione all'interferenza con la libertà d'impresa (Art. 16 CDFUE) e la protezione dei dati (Art. 8 CDFUE), data la mancanza di una base giuridica esplicita e specifica per tali poteri.

<sup>492</sup> Sul tema per un approfondimento si vedano INGRAVALLO I. *L'effetto utile nell'interpretazione del diritto dell'Unione europea*, Bari 2017. SEYR S., *Der Effet utile in der Rechtsprechung des EuGH*, Berlin, 2008; VON OETTINGEN A., *Effet utile und individuelle Rechte im Recht der Europäischen Union*, Baden-Baden, 2010., ORMAND R., *L'interprétation des traités européens selon leur “Effet utile”*, Paris, 1975.

L'introduzione di una competenza autonoma in materia di cooperazione amministrativa fiscale e di contrasto all'evasione non solo eliminerebbe l'attuale incertezza interpretativa, ma garantirebbe un quadro più solido e trasparente di legittimazione democratica. L'intervento avrebbe una portata sistemica: colmerebbe il divario tra l'ambizione crescente delle politiche fiscali europee e la rigidità delle basi giuridiche attualmente disponibili, assicurando che il progresso di integrazione non proceda per via surrettizia o per forzatura ermeneutica, ma su basi costituzionalmente fondate, mantenendo un rigoroso equilibrio tra l'efficienza del prelievo e coerenza con i diritti fondamentali UE.

Solo in questo quadro normativo esplicito, la DAC-7 e gli strumenti che ne seguiranno potranno realizzare in modo pienamente legittimo il duplice obiettivo che li ispira: la lotta all'evasione fiscale e la preservazione del corretto funzionamento del Mercato interno.

La seconda criticità è inerente all'implementazione della Direttiva 2021/514/UE da parte degli Stati membri dell'Unione Europea.

Nonostante l'integrale recepimento della DAC-7 in tutti gli ordinamenti nazionali, la discrezionalità concessa nel processo di adattamento normativo ha generato una disomogeneità di trattamento che compromette l'obiettivo dell'uniformità fiscale<sup>493</sup> del Mercato interno, essenziale per contrastare l'arbitraggio normativo e assicurare che i redditi siano correttamente tassati.

Le differenze si concentrano principalmente su due assi strettamente interconnessi: la disparità nelle sanzioni e l'asimmetria esecutiva.

In relazione al primo profilo la DAC-7, all'articolo 25, prevede una cornice edittale per le sanzioni pecuniarie: in caso di omessa comunicazione dei dati da parte delle piattaforme, l'oscillazione è compresa tra € 3.000 e € 31.500, in caso di comunicazione incompleta o inesatta la pena varia da € 1.000 a € 10.500. La facoltà degli Stati di modulare l'entità delle sanzioni all'interno di questa forbice edittale ha creato divergenze: mentre Paesi come l'Italia adottano il massimale di € 31.500, altri, come la Croazia<sup>494</sup> e Malta, optano per un tetto inferiore pari a € 26.540.

Questa eterogeneità, seppur minima, introduce un'opportunità di arbitraggio fiscale per le piattaforme digitali, che in una logica di razionalità economica, possono strategicamente

---

<sup>493</sup> DORIGO S., *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, Riv. dir. trib., fasc.1, 2011, p. 41.

<sup>494</sup> L'8 marzo 2023 la Gazzetta Ufficiale croata ha pubblicato il Regolamento n. 448, che attua la Direttiva del Consiglio dell'Unione Europea sullo scambio automatico obbligatorio di informazioni sui conti finanziari (AEOI) per gli operatori di piattaforme digitali (DAC7).

localizzarsi in giurisdizioni percepite come più permissive sul piano sanzionatorio, alimentando una forma di competizione fiscale<sup>495</sup>.

A ciò si aggiunge il secondo profilo problematico: la Direttiva impone l'obbligo formale dello scambio automatico di informazioni, garantendo la cooperazione amministrativa, ma non stabilisce un'uniformità nella capacità di applicazione e nel controllo da parte delle Amministrazioni finanziarie. Alcuni Stati, come l'Italia e la Spagna, dimostrano una maggiore efficienza nel processare i dati e nel tradurli in concrete azioni di contrasto all'evasione, generando un significativo effetto deterrente. Al contrario, ordinamenti con apparati meno efficienti (come ad esempio la Croazia) producono una bassa incidenza della normativa. Questa discrasia esecutiva può plausibilmente incentivare il fenomeno del *forum shopping* fiscale in quanto le piattaforme possono localizzarsi facilmente (data la loro struttura aziendale “duttile”) presso giurisdizioni meno rigorose nei controlli, distorcendo la concorrenza all'interno del Mercato Unico.

Tali dinamiche richiamano la “teoria dei giochi non cooperativi”<sup>496</sup>, nella quale gli Stati Membri agiscono come giocatori razionali in un contesto di assenza di coordinamento vincolante su variabili critiche quali: le sanzioni minime e la standardizzazione dell'efficienza esecutiva. L'obiettivo individuale di ogni Stato è la massimizzazione del proprio *Payoff*, identificato nell'attrazione o ritenzione delle piattaforme digitali.

Sebbene la strategia collettiva ottimale per l'Unione costituisca la massima deterrenza fiscale, la facoltà di deviazione individuale spinge verso la competizione fiscale<sup>497</sup>. La strategia individuale (essere meno rigorosi o meno efficienti) risulta però dominante e innesci una reazione a catena che converge verso un equilibrio sub-ottimale (o equilibrio di Nash)<sup>498</sup>, nel quale nessun giocatore ha un incentivo unilaterale a deviare dalla strategia

---

<sup>495</sup> Sul tema si vedano; PITRUZZELLA G., *La concorrenza fiscale nel processo di integrazione europea*, in BORIA P. (a cura di), *La concorrenza fiscale tra Stati*, Milano, 2018, p. 31ss.; ZOPPINI A., *La concorrenza tra ordinamenti giuridici*, Bari, 2004; WILSON J.D., *Theories of Tax Competition*, in *National Tax Journal*, Vol 52 no. 2 (June 1999) p. 269 ss.

<sup>496</sup> Sul tema si vedano NASH J.F., *Non-cooperative games*, in *Annals of mathematics*, 1951, LIV, pp. 289-295; DE FINETTI B., *La teoria dei giochi: cosa ci dice, su che cosa ci invita a riflettere*, in *Un matematico e l'economia*, Milano 1969, pp. 105-143; MC KINSEY J.C.C., *Introduction to the theory of games*, New York, 1952; KUHN H.W., TUCKER A.W., (a cura di), *Contributions to the theory of games*, vol. II, Princeton, N.J., 1953.

<sup>497</sup> In argomento; GAGLIANO C.A., SALEMI P.N., ORLANDO S., *Fiscal Competition: definizioni e modalità concrete*, in *Dir. Prat. trib. int.*, 4/2016, p. 1308 ss; DEVEREUX M., LOCKWOOD B., REDOANO B., *Do Countries Compete over Corporate Tax Rates?*, in *Journal of Public Economics*, 2008, p. 1210 ss. TIEBOUT J., *A Pure Theory of Local Expenditures*, in *Journal of Political Economy*, 1956, p. 416 ss.; KEEN M., KONRAD K., *The Theory of International Tax Competition and Coordination*, in *Handbook of Public Economics*, 2013 ZODROW G.R. - MIESZKOWSKI P., *Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods*, in *Journal of Urban Economics*, Vol. 19, n. 3, May 1986, p. 356 ss.

<sup>498</sup> L'equilibrio di Nash è una teoria che dona una soluzione alla teoria dei giochi cooperativi - situazioni in cui nessun agente è in grado di migliorare la propria situazione modificando le proprie scelte, date le scelte prese dagli altri agenti con cui interagisce. L'autore afferma che a fronte di una scelta non-cooperativa,

permissiva, in quanti tutti (collettivamente) otterrebbero vantaggi scegliendo il massimo rigore.

Il risultato di tale deviazione posta dagli Stati è una distorsione sistemica in cui l'efficacia deterrente della DAC-7 viene ridotta al minimo comune denominatore di efficienza esecutiva nell'UE, compromettendo gli obiettivi di contrasto all'evasione fiscale e di lealtà concorrenziale.

Per superare ciò, si renderebbe necessario un rafforzamento del coordinamento vincolante, tramite l'armonizzazione sia delle sanzioni minime che dei requisiti di efficienza esecutiva<sup>499</sup> per non vanificare gli obbiettivi della DAC-7, ossia ridurre l'evasione fiscale e rafforzare la trasparenza.

È plausibile affermare, che la disposizione, come le precedenti DAC, si configuri come un modello normativo imperfetto, che, pur mirando all'integrazione rivela debolezze strutturali nell'attuazione dell'integrazione europea trasformandole in un fattore di frammentazione e accresciuta competizione fiscale interna all'Unione<sup>500</sup>.

Tale imperfezione non è un difetto di progettazione della disposizione, bensì l'inevitabile risultato politico-giuridico della tensione tra il principio di integrazione sovranazionale e la strenua difesa della sovranità fiscale nazionale da parte degli Stati membri.

Di conseguenza, gli strumenti di coordinamento come le DAC che si concentrano prevalentemente sulla trasparenza procedurale (lo scambio di informazioni) piuttosto che sull'armonizzazione sostanziale della base imponibile o delle aliquote, sebbene rappresentino un progresso, lasciano intatta la possibilità di frammentazione regolamentare da parte degli Stati membri che, nel recepire le Direttive, esercitano la loro autonomia legislativa con interpretazioni divergenti o attuazioni strategiche.

Tale comportamento trasforma l'obbligo comunitario in un vettore di competizione fiscale interna, permettendo a ogni Stato di sfruttare le inevitabili lacune normative per mantenere o creare regimi di vantaggio. L'integrazione, anziché annullare le differenze, rischia così di istituzionalizzare e raffinare le dinamiche competitive, confermando che

---

ciascun agente non considera le conseguenze delle sue azioni sugli altri agenti, e dunque, dal punto di vista economico, non compie le scelte “giuste”. In altri termini, dalle scelte dei vari agenti derivano “effetti esterni” che non vengono “internalizzati” nel computo economico; ciò può determinare equilibri inefficienti, che potrebbero essere superati attraverso un accordo cooperativo tra gli agenti. NASH J.F., *Non-cooperative games*, in *Annals of mathematics*, 1951, LIV, pp. 289-295.

<sup>499</sup> DEVEREUX M.P., LORETZ S., *What do we know about corporate tax competition?*, 2013 in *National Tax Journal* p.745 ss.;

<sup>500</sup> SACCHETTO C., *Le trasformazioni del diritto tributario internazionale. La cooperazione fiscale internazionale. Una breve sintesi su evoluzione e prospettive*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, p. 151 ss.

l'imperfezione non è l'eccezione, ma la funzione risolutiva con cui l'UE gestisce il proprio *trade-off* fiscale.

E' verosimile affermare che per superare tali vulnerabilità la strategia da attuare da parte dell'UE deve verosimilmente basarsi su due pilastri interconnessi: l'imposizione di regole uniformi nella raccolta e condivisione dei dati da parte di tutti gli Stati e la standardizzazione delle sanzioni.

In relazione a quest'ultimo profilo, si ritiene che la soluzione non risieda nell'adozione di un sistema a "forbice", articolato in limiti massimi e minimi, bensì nell'istituzione di un valore esatto e fisso per le sanzioni pecuniarie. Tale approccio eliminerebbe qualsiasi discrezionalità nazionale nella quantificazione della pena, assicurando la massima uniformità e deterrenza transfrontaliera garantendo che violazioni identiche ricevano un trattamento sanzionatorio esattamente uguale in ogni giurisdizione comunitaria.

L'implementazione congiunta di regole di condotta uniformi e di un regime sanzionatorio predeterminato e fisso costituirebbe il fondamento per rafforzare la certezza del diritto e l'efficienza del sistema di governance dei dati dell'Unione Europea.

### **3.2 Questioni aperte legate alle piattaforme digitali**

L'innovazione introdotta dalla Direttiva 2021/514/UE solleva perplessità anche in riferimento alle piattaforme digitali.

L'analisi che segue intende mettere in luce i profili di maggiore problematicità, tanto sul piano sistemico e giuridico, quanto su quello operativo e gestionale, con particolare attenzione agli oneri amministrativi e alla responsabilità in capo ai gestori delle piattaforme.

Con la DAC-7 le piattaforme digitali, ricoprono una funzione essenziale ai fini della trasparenza fiscale e del contesto giuridico-economico dell'era digitale. La disposizione, come affermato nel capitolo precedente, pone un cambio di rotta rispetto alle precedenti DAC (applicabili solo alle imposte dirette) poiché in essa trovano trattazione due settori che dapprima erano regolati in autonomia: le imposte dirette<sup>501</sup> e l'IVA<sup>502</sup>.

Con la conseguenza che le piattaforme dovranno così dal 2027 gestire due flussi informativi paralleli, con aggravii amministrativi e rischio di inefficienza o di errori derivanti dalla duplicazione degli obblighi<sup>503</sup>.

---

<sup>501</sup> Direttiva 2011/16/UE fino alla versione relativa alle modifiche apportate dalla DAC 6.

<sup>502</sup> Regolamento 2010/904/UE Consiglio, Reg. (CE) 07/10/2010, n. 904/2010.

<sup>503</sup> FLORIANI P., TRABATTONI G., *VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte*, in *il fisco*, n. 30, 31 luglio 2023, p. 2903 ss.; LIBERATORE G. *Evasione nella Digital Age: follow the web and use the platform economy*, in *L'IVA*, n. 5, 1 maggio 2023, p. 38 ss.

Ritornando al quadro generale, per quanto riguarda gli oneri di *reporting* si deve rilevare che essi presentano verosimilmente notevoli complessità operative. In fase di raccolta dei dati, le piattaforme si trovano ad affrontare la sfida di gestire un volume elevato di informazioni, spesso su scala globale, includendo anche quelle relative a venditori occasionali. Questo contesto rende particolarmente arduo il reperimento e la verifica dell'esattezza dei dati acquisiti. Sul versante dell'onere di comunicazione, l'ingente mole di dati da elaborare e rendicontare genera costi significativi, che impongono alle piattaforme investimenti in tecnologie e risorse umane specializzate.

Quanto affermato si traduce in un triplice ordine di problemi che gravano in modo sostanziale sull'operatività dei portali a cui la DAC-7 si rivolge.

La prima criticità attiene alla difficoltà per le piattaforme più piccole di ottemperare a tali obblighi. Ciò potrebbe sfociare in problemi sia nella gestione finanziaria della piattaforma causando anche l'irrogazione di sanzioni per l'inesatto o mancato adempimento degli obblighi ascritti o, come *extrema ratio* punitiva, l'esclusione dal mercato on line in quanto la loro struttura operativa non permetterebbe di gestire tale onere.

Ciò può verosimilmente provocare una vera e propria differenziazione tra portali web, andando a creare piattaforme di serie A, le più grandi, ad esempio Vinted, Subito, Airbnb, ecc..., che essendo più strutturate sono in grado di sostenere costi aggiuntivi e di conseguenza di adempiere agli oneri imposti dalla Direttiva, e piattaforme di serie B le più piccole, meno strutturate che rischiano l'estromissione dal mercato.

Quanto premesso porta inevitabilmente ad un interrogativo, ossia se possa essere ravvisabile una sorta di discriminazione tra piattaforme<sup>504</sup>.

È doveroso premettere che il principio di non discriminazione costituisce un valore condiviso dalla comunità internazionale, esso si eleva a garanzia per un soggetto di essere destinatario di un trattamento non peggiorativo rispetto a quello riservato ad ogni altro che configuri la sua medesima fattispecie, o che si trovi nelle sue stesse condizioni<sup>505</sup>.

La portata del principio nell'ambito del diritto tributario<sup>506</sup>, ha come obbiettivo il corretto trattamento fiscale che si propone di raggiungere la legislazione tributaria interna agli

---

<sup>504</sup> PISTONE P. *Automatic Exchange of Information and the Protection of Taxpayers' Rights: Towards a New Multilateral Multi-Tiered Architecture*, Amsterdam 2024, Bulletin For International Taxation. pp. 279-300.

<sup>505</sup> In materia UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, 1999, p. 403 e ss.

<sup>506</sup> TESAURO G., *Diritto comunitario*, Padova, 2003, pp. 356 ss.; DANIELE L., *Diritto del mercato unico europeo*, 2005, pp. 75 ss.; SACCHETTO C., *Il divieto di discriminazione contenuto nell'art. 95 CEE, l'evoluzione e l'interpretazione della Corte di Giustizia CE e l'applicazione nell'ordinamento italiano*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1984, p. 499 ss.; TIZZANO A., *Sul divieto di discriminazione fiscale nella Cee*, in *Foro it.*, IV, 1996, p. 318 ss.; ADONNINO P., *Non Discrimination Rules in International Taxation*, in *Cahiers*

Stati, così come i precetti di fonte comunitaria o internazionale.<sup>507</sup> Tale correttezza non assume un significato circa l'esatta applicazione delle norme fiscali, ma si deve intendere

---

*de droit fiscal international*, IFA, vol. 78b, 1993, p. 23 ss.; OLIVER P. ROTH W.H, *The Internal Market and the Four Freedoms*, in *Common Market Law Review*, 2004, p. 415 ss.

<sup>507</sup> Si deve ricordare che la fiscalità non rientra se non indirettamente tra i compiti principali dell'Unione, individuati nell'art. 3 del Trattato sull'Unione europea. L'articolo 3 prevede diversi obiettivi di natura economica e sociale ed enumera anche i mezzi attraverso i quali raggiungerli, il più importante dei quali è stabilire un'unione monetaria e di mercato. Un mercato comune richiede liberi movimenti di merci, servizi, persone e capitali. Importanti ostacoli per un mercato comune possono essere costituiti dalla presenza di confini doganali, differenze nel trattamento tra merci e servi nazionali ed importati, sostanziali disparità tra le normative fiscali interne e il trattamento fiscale previsto per i residenti e i non residenti, nonché per gli investimenti esteri o i redditi esteri, in particolare le doppie tassazioni internazionali delle fonti di reddito estero. Si veda, TERRA B. J.M, WATTEL P. J., *European tax law*, The Netherlands, 2012. Alle disposizioni fiscali è dedicato il capo 2 del titolo VII del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, che comprende gli articoli dal 110 al 113, nei quali si prevede tra l'altro l'armonizzazione delle legislazioni fiscali degli Stati UE, limitatamente alle sole imposte indirette, nella misura in cui sia necessaria per assicurare il corretto funzionamento del mercato interno. L'art. 110 TFUE è costituito da 2 commi, il comma 1 vieta qualsiasi imposizione interna di qualsivoglia natura, che, direttamente o indirettamente, possa avvantaggiare i prodotti nazionali rispetto ai prodotti provenienti da altri Stati membri (cioè creerebbe delle barriere fiscali equivalenti a quelle doganali). Il secondo comma dello stesso articolo amplia il divieto in maniera da impedire che le imposizioni applicate a merci straniere che non hanno riscontro nella produzione interna valgano a «proteggere» indirettamente produzioni interne analoghe. I due commi hanno una struttura molto simile richiedendo entrambi una comparazione tra prodotti, ma le sfumature di funzione comportano assimilazioni concettuali parzialmente differenti. Il comma 1 dell'art. 110 TFUE è stato inserito nel corpo normativo quale norma per la garanzia della libera circolazione delle merci tra gli Stati membri in condizioni normali di concorrenza. Il comma utilizza una definizione estremamente ampia del concetto di imposizione, tuttavia sembra posto a maggiore tutela dell'imposizione indiretta, in quanto quest'ultima incide in maniera concreta e immediata sulle transazioni commerciali, mentre l'imposizione diretta, al contrario, pesa sulle transazioni commerciali in maniera marginale e mediata. D'altro canto lo stesso dettato normativo fa espresso riferimento ai «prodotti», tradendo nell'esposizione concettuale l'intento di tutela dell'imposizione indiretta. In tal senso P. BORJA, *Diritto tributario europeo*, p. 151. Fattispecie molto vicine a quelle previste nell'art. 110 TFUE comma 1, trattando anche esse di prodotti «similari», sono disciplinate da disposizioni che prevedono l'abolizione dei dazi doganali e delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, previste dagli articoli 28 e 30 TFUE e rispetto ad esse si può affermare che la norma di cui al 110 TFUE comma 1 costituisce una norma complementare. Sul punto LA SCALA A. E., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, pag.134 e 135; BIZIOLI G., *Il principio di non discriminazione*, p.197. In questo settore la Corte di giustizia è spesso intervenuta con l'intento di eliminare anche tutte quelle misure che anche se formalmente non possono essere ricomprese tra i dazi doganali, di fatto, hanno un effetto equivalente. Secondo una giurisprudenza consolidata qualsiasi onere pecuniario imposto unilateralmente, indipendentemente alla sua denominazione e dalla sua struttura, che colpisce le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera, quando non si tratti di un dazio doganale in senso proprio, costituisce una tassa di effetto equivalente ai sensi degli artt. 28 e 30 TFUE. Si veda C.G.U.E sentenze 18 gennaio 2007, *Brzeziński*, causa C-313/05, EU:C:2007:33, Racc. pag. I-513, punto 22; 17 luglio 1997, *Haahr Petroleum*, causa C-90/94, EU:C:1997:368, Racc. pag. I-4085, punto 20; 2 aprile 1998, *Outokumpu*, causa C-213/96, EU:C:1998:155, Racc. pag. I-1777, punto 20, nonché 5 ottobre 2006, *Nádasdi e Németh*, cause riunite C-290/05 e C-333/05, EU:C:2006:652, Racc. pag. I-10115, punto 39. Il principio di non discriminazione, così definito in materia di imposte indirette, non pretende di incidere in maniera sostanziale sulla sovranità fiscale degli Stati membri, non ha lo scopo di imporre un particolare regime in tema di riscossioni interne ai Paesi dell'Unione, i quali conservano un notevole grado di libertà ed autonomia, per quanto concerne il livellamento di imposte e tasse e le aliquote applicate. La disposizione è necessaria, non in quanto rivolta ad armonizzare i regimi di imposizione interna, ma perché, in assenza della stessa, le disposizioni degli artt. 28-30 TFUE sarebbero vanificate. Se ogni Stato membro fosse libero di imporre una tassazione discriminatoria ai prodotti importati, una volta che questi sono stati introdotti nel suo territorio, le norme che vietano l'applicazione di imposizioni che colpiscono le merci per il fatto che esse attraversano una frontiera interna potrebbero essere facilmente eluse. Il comma 2 dell'art. 110 TFUE, comma 2 rientra, invece, tra le regole dirette alla disciplina della concorrenza in quanto ha lo scopo di tutelare la libera circolazione di merci e servizi all'interno degli Stati membri in normali condizioni di concorrenzialità, vietando ogni forma di comportamento protezionistico che possa derivare dall'applicazione di tributi interni aventi carattere discriminatorio nei confronti di merci originarie di altri Stati membri. In questo senso la norma può essere considerata un

in termini di un'equa ripartizione di quel valore condiviso dalla comunità internazionale e, quindi, rispettato in ogni ambito normativo<sup>508</sup>.

Nel rispetto del principio di non discriminazione, l'applicazione della legislazione interna, così come quella derivante dalle fonti di diritto comunitario o internazionale, dovrà essere attuata in modo da non configurare nessun tipo di distorsione che sia priva di giustificazione<sup>509</sup>.

Alla luce di quanto esposto è possibile dare una risposta all'interrogativo posto in precedenza. L'imposizione dei medesimi obblighi a due tipologie di piattaforme strutturalmente differenti può plausibilmente portare alla lesione del principio di non discriminazione, in quanto l'imposizione di oneri di reportistica uniformi e particolarmente onerosi crea una vera e propria distorsione del mercato. Sul punto, però, risulta fondamentale sviluppare un'ulteriore riflessione in un'ottica di bilanciamento degli interessi, ponendo sul piatto della bilancia da un lato il divieto di discriminazione e dall'altro il fine che la Direttiva si pone: valutando in ultima analisi se quest'ultimo possa giustificare la discriminazione<sup>510</sup>.

La DAC-7 assolve obiettivi economici e normativi più ampi legati all'equità e alla trasparenza nell'economia digitale, rendendo più facile per le autorità fiscali monitorare le transazioni che intervengono on line e di conseguenza l'identificazione dei redditi imponibili occultati al fisco da parte degli utilizzatori delle piattaforme.

È possibile, quindi, dare una risposta all'interrogativo posto in precedenza. La DAC-7 introduce una sorta di discriminazione tra piattaforme, ma essa può essere giustificata dallo scopo della Direttiva stessa ossia la tutela della collettività e il buon andamento del

---

completamento dell'art. 107 TFUE comma 1, il quale vieta le sovvenzioni alle imprese, tra cui rientrano le agevolazioni fiscali, mentre l'art 110, comma 2 ha per oggetto la disciplina tributaria che protegge le produzioni interne. In argomento EASSON A. J., *Taxation in the European Community*, London 1993, pag. 49 ss.; F.A. GARCIA PRATS, *Incidencia del derecho comunitario en la configuracion juridica del derecho finciero II: politicas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero*, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 2001, p. 519 ss.

La Corte di giustizia, intervenuta a più riprese sull'argomento, ha affermato che l'articolo deve essere interpretato estensivamente, in modo da consentirne l'applicazione a tutti i regimi fiscali, direttamente o indirettamente incompatibili con la parità di trattamento fra le merci di produzione nazionale e quelle importate. Ne consegue che il divieto sancito dall'articolo deve applicarsi tutte le volte che un'imposizione fiscale sia atta a scoraggiare l'importazione di merci originarie di altri Stati membri a vantaggio di prodotti o merci nazionali disponibili sul mercato.

I due commi dell'art. 110, d'altro canto hanno in comune proprio la derivazione dal principio di uguaglianza. Rispetto alle altre norme sulla libera circolazione e sul divieto di aiuti di stato non sono diritti assoluti ma norme di comparazione tra fattispecie concreta transnazionale e un *tertium comparationis* interno.

<sup>508</sup> AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 1998, pag. 105 e ss.; ARCHETTI C., *Il principio di non discriminazione nel diritto tributario comunitario*, in *Obbligazioni e Contratti*, III, 2010, pp. 211– 224.

<sup>509</sup> GARBARINO C., *Manuale di tassazione internazionale*, 2008, p. 566 ss.

<sup>510</sup> BIN R., *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, 1992, p.127 ss.

Mercato. Tale approccio ricalca la logica del Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) statunitense come descritto nel primo capitolo. Il FATCA, infatti, ha per primo imposto alle Istituzioni Finanziarie Estere (FFI) l'onere di identificare e scambiare automaticamente i dati dei conti detenuti da contribuenti americani in altri Stati. Sebbene le normative mirino a settori economici distinti, entrambe condividono il principio strategico di decentrare il controllo fiscale, utilizzando l'intermediario (piattaforma per la DAC-7 o istituto bancario per il FATCA) come collettore di dati essenziale e standardizzato, garantendo così alle autorità fiscali nazionali un accesso automatico alle informazioni per contrastare l'evasione transfrontaliera.

E' verosimile affermare che introdurre obblighi di *reporting* in capo ai portali (o meglio, a chi li gestisce) è la freccia nella faretra delle amministrazioni fiscali più potente per "scovare", o perlomeno scoraggiare, comportamenti evasivi o elusivi dei soggetti attivi che utilizzano i portali per realizzare profitti, e che, grazie allo scambio di informazioni tra piattaforme e fisco, possono essere facilmente intercettati<sup>511</sup> di conseguenza disporre di un soggetto ausiliario che funge da collaboratore fiscale può far in modo che tali comportamenti possano venir eliminati o almeno contrastati.

La seconda criticità connessa agli oneri imposti dalla DAC-7 concerne l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina, che coinvolge esclusivamente i portali digitali, a prescindere dal loro livello di strutturazione. Tale delimitazione, infatti, non si estende alle imprese "fisiche", creando una frattura sistemica che impone riflessioni sia in termini di equità concorrenziale, sia sotto il profilo della conformità ai principi fondamentali dell'ordinamento unionale.

È indubbio che le piattaforme online godano di una visibilità globale e, conseguentemente, siano suscettibili di generare introiti mediamente superiori rispetto a quelli delle imprese tradizionali. Tuttavia, il semplice richiamo a tale "vocazione universale" non sembra sufficiente a giustificare una differenziazione di trattamento tanto incisiva.

La scelta operata dal legislatore europeo, pur animata dall'intento di intercettare redditi occultati mediante l'uso di piattaforme digitali, rischia di tradursi in un *favor* implicito per le imprese *offline*, generando due ordini di conseguenze: una discriminazione a contrario nei confronti delle piattaforme e una lesione del principio di proporzionalità<sup>512</sup>.

---

<sup>511</sup> GREGGI M., *Digital Economy e Fiscalità Internazionale*, Torino, 2021, p. 94

<sup>512</sup> Sul tema si vedano JACKSON V., TUSHNET M. (a cura di), *The Principle of Proportionality, New Frontiers, New Challenges*, Cambridge, 2017; BARAK A., *Proportionality and Principled Balancing*, in *Law & Ethics of Human Rights*, 2010, 4, p. 1 ss.; KUMM M., *Political Liberalism and the Structure of Rights: On the Place and Limits of the Proportionality Requirement*, in G. PAVLAKOS (a cura di), *Law, Rights and Discourse: The Legal Philosophy of Robert Alexy*, Londra, 2007; TRIDIMAS T., *The Principle*

In riferimento al primo profilo, la problematica che emerge nella prospettiva della parità di trattamento tra operatori economici ossia l'imposizione di obblighi di reporting alle sole piattaforme, infatti, introduce un'asimmetria che potrebbe configurarsi in una discriminazione e sfociare in una “*reverse discrimination*”<sup>513</sup>, in quanto soggetti sostanzialmente equiparabili in termini di attività economica vengono assoggettati a discipline divergenti<sup>514</sup>.

In questa prospettiva, la nozione di *reverse discrimination*<sup>515</sup> tradizionalmente intesa quale effetto paradossale del diritto dell'Unione, quando gli Stati membri, vincolati a non limitare le libertà fondamentali dei cittadini degli altri Stati, finiscono per trattare più favorevolmente gli stranieri rispetto ai propri cittadini. Applicata al contesto della DAC-7, la discriminazione a rovescio non si configura in senso classico, bensì come risultato dell'interazione tra obblighi di comunicazione introdotti dalla Direttiva e discipline nazionali preesistenti più favorevoli al commercio tradizionale, come ad esempio aiuti alle imprese<sup>516</sup>. Ne consegue una disparità di fatto: mentre il commercio offline resta soggetto a minori oneri, quello online viene sottoposto a una più penetrante attività di accertamento fiscale.

Una possibile soluzione a tale asimmetria potrebbe essere rinvenuta nell'introduzione di soglie di fatturato, che limitino l'obbligo di reporting alle piattaforme di maggiori

---

of Proportionality, in R. SCHÜTZE, T. TRIDIMAS (a cura di), *Oxford Principles of European Union Law*, Oxford, 2018, I, p. 243 ss.; CANNIZZARO E., *Il principio di proporzionalità nell'ordinamento internazionale*, Milano, 2000; GALLETTA D.U., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano 1998; MONDINI A., *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di TASSANI T., p. 75.

<sup>513</sup> BMMENS S., *The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law*, Volume 24 in the Doctoral Series, 2013.

<sup>514</sup> TESAURO G., *Diritto dell'Unione europea*, Torino, 2020, p. 315.

<sup>515</sup> È possibile individuare due diverse tipologie di “*reverse discrimination*”. La prima tipologia consiste nelle cosiddette “azioni positive”, cioè regolamenti e normative emanate consapevolmente dagli ordinamenti nazionali per tutelare soggetti o gruppi in posizioni di svantaggio nella società. L'altra tipologia di discriminazione inversa riguarda gli “operatori interni”. Questa discriminazione deriva dalla sovrapposizione dell'ordinamento comunitario con quello nazionale e, a differenza delle “azioni positive”, non deriva dalla volontà del legislatore nazionale. In UE, la discriminazione inversa si verifica quando un Paese membro offre ai suoi cittadini, ovvero agli “operatori interni”, un trattamento sfavorevole rispetto agli individui di un altro Paese, ossia agli “operatori esterni”. Questo tipo di discriminazione non viene alla luce perché uno Stato membro decide di penalizzare i propri cittadini, ma deriva dal meccanismo di diritto europeo di tutela delle libertà fondamentali e cioè il divieto di imporre un trattamento meno favorevole ad un soggetto proveniente da un altro Paese membro.

<sup>516</sup> MANZITTI A., *Le agevolazioni fiscali ai “neo-residenti” tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva*, in *Novità Fiscali*, III, 2020, p. 126. In Italia nel 2025 sono previste agevolazioni per le aziende, come la Nuova Sabatini per i beni strumentali, il Credito d'Imposta Transizione 5.0 per la transizione digitale ed energetica, e iniziative come il Fondo Transizione Industriale e il bando ISI INAIL per la sicurezza sul lavoro. Altre opzioni includono il Fondo Impresa Donna per le imprese a conduzione femminile e incentivi regionali, ad esempio dalla Regione Lombardia per l'autoimprenditorialità. Sul tema si veda ADDARII E., *Regimi di attrazione fiscale*, Napoli 2022. STEVANATO D., *Il regime fiscale dei “neo-residenti” come agevolazione selettiva in conflitto con i principi costituzionali e le regole europee*, in *Novità Fiscali*, VII, 2020, p. 134 ss.

dimensioni. Una simile scelta consentirebbe di concentrare l'azione di contrasto sui grandi portali quali: Vinted, eBay, Airbnb, Booking, Uber, ecc., coerentemente con la ratio della direttiva, senza imporre oneri sproporzionati a operatori minori.

Il secondo versante critico concerne la compatibilità della DAC-7 con il principio di proporzionalità.

Come noto, la struttura del principio è tripartita:

1. Idoneità, ossia la capacità del mezzo di perseguire l'obiettivo;
2. Necessarietà, che impone la scelta del mezzo meno invasivo a parità di efficacia;
3. Adeguatezza<sup>517</sup>, ossia il bilanciamento tra l'interesse pubblico perseguito e l'onere imposto al privato<sup>518</sup>.

La DAC-7, pur concepita per garantire l'equità fiscale tra attività online e tradizionali, solleva dubbi di compatibilità sotto questo profilo. Infatti, mentre l'imprenditore tradizionale è chiamato a garantire la propria contabilità e a rilasciare documenti fiscali sulle proprie operazioni, le piattaforme digitali vengono trasformate in veri e propri "collaboratori fiscali" dello Stato. Esse sono tenute a raccogliere e verificare un'ingente mole di dati personali e fiscali (NIF, partita IVA, data di nascita, ecc.), con responsabilità che travalicano la gestione delle proprie transazioni e si estendono a una pluralità di operatori terzi, spesso occasionali, difficilmente censibili.

Tale onere amministrativo risulta sproporzionato rispetto a quello gravante su un'impresa tradizionale, poiché richiede investimenti in tecnologia e personale specializzato che non trovano corrispettivo nel commercio *offline*.

Il rischio, pertanto, è che l'obiettivo, senz'altro legittimo, di contrastare l'evasione fiscale finisca per essere perseguito mediante mezzi che eccedono il necessario. Tale squilibrio richiede una valutazione in ottica di bilanciamento: se la collettività trae beneficio dalla lotta all'evasione, è inaccettabile che tale onere venga riversato in modo eccessivo e non adeguato su una sola categoria di operatori: le piattaforme digitali, ledendo di conseguenza l'equità del sistema.

È ragionevole, quindi affermare che le asimmetrie normative introdotte dalla DAC-7 configurano potenzialmente una lesione, del principio di proporzionalità.

---

<sup>517</sup> PETRILLO G., *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Napoli, 2015, p. 96 ss.; PERLINGERI G., FACHECHI A., *Ragionevolezza e proporzionalità nel diritto contemporaneo*, Napoli, 2017, p.563 ss.; MERCURI G., *Il Principio Di Proporzionalità Nel Diritto Tributario*, Milano 2024.

<sup>518</sup> SERRANÒ M. V., *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, Rivista Trimestrale di Diritto Tributario, 2014, p. 871.

Una possibile soluzione al problema, senza che la lotta all'evasione venga depotenziata, può essere ravvisata in una modulazione degli obblighi che siano pur sempre conformi alla struttura tripartita del principio.

Per rispettare la necessità, nel 2024 dalle principali associazioni di categoria europee che rappresentano le piattaforme digitali e le aziende di E-commerce a livello europeo<sup>519</sup> hanno posto alla Commissione due proposte: innalzare la soglia di esclusione per gli operatori occasionali a €10.000 annui o a un valore significativamente superiore, concentrando il *reporting* sui flussi finanziari realmente rilevanti e a maggior rischio fiscale. Contestualmente, per ristabilire l'adeguatezza prevedere un credito d'imposta o una deduzione fiscale vincolante per le piattaforme. Tale meccanismo compensativo si rivelerebbe fondamentale per riconoscere i costi straordinari della *due diligence*, che di fatto è un'attività di raccolta dati e verifica di interesse pubblico/fiscale svolta per conto dello Stato<sup>520</sup>.

Tali misure congiunte non solo ridurrebbero l'invasività della norma, ma la renderebbero più efficiente, focalizzando le risorse sulle aree di rischio effettive.

La terza criticità attiene alla responsabilità in *culpa in vigilando* che la DAC-7 fa gravare sui gestori delle piattaforme digitali, in relazione agli obblighi di reportistica e di raccolta di dati imposti dalla normativa.

La Direttiva, infatti, non si limita a richiedere una funzione meramente passiva di trasmissione di informazioni da parte dei soggetti coinvolti, ma attribuisce alla piattaforma un ruolo attivo di controllo e supervisione lungo tutte le fasi del procedimento di raccolta, verifica e comunicazione dei dati fiscali dei venditori<sup>521</sup>.

In questo senso, la *culpa in vigilando* si manifesta in tre momenti distinti:

1. Raccolta dei dati: la piattaforma è tenuta non solo a richiedere le informazioni ai venditori, ma anche ad assicurarsi della loro completezza e attendibilità.  
Ciò comporta l'implementazione di procedure di adeguata verifica dei clienti e di controlli interni sulla qualità dei dati trasmessi.
2. Verifica delle informazioni: qualora i dati forniti risultino incoerenti o incompleti, la piattaforma deve attivarsi per ottenere le necessarie integrazioni o correzioni.

---

<sup>519</sup> Le principali associazioni europee che rappresentano le piattaforme digitali e le aziende di e-commerce sono Ecommerce Europe, di cui Netcomm è membro fondatore, e la European Electronic Commerce Association (ECE). In Italia, invece, i principali riferimenti sono Netcomm, che rappresenta una vasta gamma di realtà dell'e-commerce e del retail digitale, e AICEL, che si concentra specificamente sui merchant italiani.

<sup>520</sup> Anche tale proposta è stata avanzata da European Electronic Commerce Association (ECE)

<sup>521</sup> Sul punto si veda; TESAURO, F., *Istituzioni di diritto tributario*, Torino, 2021, p. 337.

Tale obbligo trasforma la piattaforma in un soggetto che non si limita alla mera ricezione, ma che interviene con un potere/dovere di correzione<sup>522</sup>.

3. Gestione delle inadempienze: la Direttiva impone al gestore, in caso di mancata risposta del venditore dopo due solleciti, di bloccare l'*account* e impedire ulteriori transazioni.

La mancata adozione di tale misura, espressione di vigilanza attiva, espone la piattaforma a sanzioni<sup>523</sup>.

La responsabilità del gestore, dunque, non si limita alla diretta violazione di un obbligo proprio, ma si estende all'ipotesi di omessa o inadeguata vigilanza sull'operato dei venditori attivi<sup>524</sup>.

Emerge quindi un ulteriore punto di frizione: da un lato, le sanzioni, che potrebbero risultare poco dissuasive soprattutto per le grandi piattaforme, inducendole a un'applicazione solo formale dei controlli; dall'altro, il trasferimento di compiti tipicamente riconducibili alle Amministrazioni finanziarie verso soggetti privati, con un aggravio che rischia di snaturare il ruolo delle piattaforme stesse<sup>525</sup>.

In questa prospettiva, una soluzione al problema potrebbe essere un partenariato pubblico-privato, ove il rapporto tra piattaforma e Amministrazione finanziaria venga regolato da un contratto di diritto privato. Attraverso tale strumento, la piattaforma, dietro corrispettivo, verrebbe incentivata ad assicurare un livello adeguato di vigilanza e accuratezza nella raccolta dei dati, sgravando contestualmente l'Amministrazione dall'onere diretto di controllo<sup>526</sup>.

---

<sup>522</sup> In dottrina si è osservato come l'estensione di obblighi di verifica e controllo a soggetti privati rappresenti una forma di "*delegazione amministrativa impropria*": VANONI, E., *Il dovere di collaborazione del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, p. 45 ss.

<sup>523</sup> In Italia per omessa comunicazione: La mancata trasmissione dei dati all'Agenzia delle Entrate, o la loro comunicazione dopo la scadenza, è sanzionata con una multa che varia da 3.000 a 31.500 euro. Comunicazione incompleta o inesatta: La comunicazione di dati errati o parziali, frutto di una insufficiente vigilanza, è sanzionata con una riduzione della multa base della metà, portando il range da 1.000 a 10.500 euro.

<sup>524</sup> Sull'uso delle clausole contrattuali come strumenti di responsabilizzazione del venditore, v. Fantozzi, A., *Diritto tributario internazionale*, Milano, 2019, p. 289 ss.

<sup>525</sup> Sul tema della sproporzione delle sanzioni e della loro (in)idoneità deterrente per le grandi piattaforme digitali si veda MARCHETTI, M., *Sanzioni tributarie e principio di proporzionalità nell'ordinamento europeo*, Milano, 2022, p. 213 ss.

<sup>526</sup> SPAGNOLO G., *Diritto penale tributario*, in A-A.V.V., *Manuale di diritto penale dell'impresa*, 2 ed., Bologna, 1999, p. 741 ss.

Questo orientamento rigorista – che vede nel delegante una responsabilità per *culpa in vigilando* e *culpa in eligendo* – in realtà esclude il trasferimento di funzioni e del relativo obbligo di garanzia, tanto da indurre la dottrina a ritenere che vi sia, in capo al contribuente, una sorta di «presunzione assoluta di responsabilità» ove l'effettivo esonero potrebbe aversi solo in presenza di caso fortuito o di forza maggiore. Sul punto PISTORELLI L., *Breve rassegna della giurisprudenza penale tributaria, in materia di delega di funzioni*, in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1992, p. 749.

Le entrate derivanti dal contratto, inoltre, potrebbero sostenere anche le piattaforme di minori dimensioni, garantendo uniformità applicativa e un più alto livello di compliance sistemica<sup>527</sup>.

### 3.3 Le implicazioni per i venditori

La DAC-7 solleva problematiche anche in relazione ai venditori attivi.

Come per le piattaforme anche per i soggetti sopracitati risulta necessario porre una riflessione, in un'ottica critica, in relazione al diritto alla protezione dei dati personali<sup>528</sup> che verosimilmente potrebbe essere leso dalla disposizione.

La Direttiva, infatti impone ai gestori di piattaforme *web* all'allegato V sezione II lett. e un onere capillare di raccolta, trattamento e comunicazione di dati relativi ai venditori attivi.

Da un lato l'obiettivo è necessario per l'interesse pubblico, ossia assicurare la tassazione equa dei profitti transfrontalieri e l'efficacia dell'azione accertatrice, dall'altro, questa massiva operazione di raccolta dati si scontra con il diritto fondamentale alla protezione dei dati personali, tutelato a livello unionale dal Regolamento 2016/679/UE cd. GDPR, che costituisce una sorta di *ius comune* in materia di privacy<sup>529</sup>.

L'obiettivo principale del sopracitato Regolamento è quello di rafforzare la protezione dei dati personali dei cittadini dell'UE<sup>530</sup>, dando loro maggiore controllo<sup>531</sup>.

---

<sup>527</sup> In ordine alla prospettiva di partenariato pubblico-privato nel settore fiscale, si veda SACCHETTO, C., *Collaborazione e cooperazione tra Fisco e contribuente: verso un modello di amministrazione condivisa?*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 921 ss.

<sup>528</sup> FINOCCHIARO G., *Protezione dei dati e nuove tecnologie*, Bologna, 2020, p. 113 ss.; CALZOLAIO S., FEROLA L., FIORILLO V., ROSSI E.A., TIMIANI M., *La responsabilità e la sicurezza del trattamento*, in *Innovazione tecnologica e valore della persona. Il diritto alla protezione dei dati personali nel Regolamento UE 2016/679*, CALIFANO L., COLAPIETRO C. (a cura di), Napoli, Editoriale Scientifica, 2017 p. 137 ss. D'ORAZIO R., *La tutela multilivello del diritto alla protezione dei dati personali e la dimensione globale*, in *I dati personali nel diritto europeo*, CUFFARO V. D'ORAZIO R., RICCIUTO V. (a cura di), Torino, 2019, p. 65 ss.; GIOVANELLA F., *Le persone e le cose: la tutela dei dati personali nell'ambito dell'Internet of Things*, in *I dati personali nel diritto europeo* CUFFARO V. D'ORAZIO R., RICCIUTO V., Torino, 2019, p. 1213 ss.

<sup>529</sup> COLAPIETRO C., IANNUZZI A., *I principi generali del trattamento dei dati personali e i diritti dell'interessato*, in *Innovazione tecnologica e valore della persona. Il diritto alla protezione dei dati personali nel Regolamento UE 2016/679*, CALIFANO L., COLAPIETRO C. (a cura di), Napoli, Editoriale Scientifica, 2017, p. 128 ss.

<sup>530</sup> BASSINI M., *La svolta della privacy europea: il nuovo pacchetto sulla tutela dei dati personali*, Roma, p. 588 ss.

<sup>531</sup> FARRI F., *Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, n. 5, p.115 ss.; PITRUZZELLA G., *Dati fiscali e diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, n. 2, 666; CONSOLO G., *Sul trattamento dei dati personali nell'ambito delle nuove procedure automatizzate per il contratto all'evasione fiscale*, in A. Contrino, E. Marellò, *La digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria tra contrasto all'evasione e tutela dei diritti del contribuente*, vol. II, Milano, 2023, 179 ss.

Parte della dottrina afferma che *il Regolamento generale sulla protezione dei dati (GDPR) non è semplicemente un'altra legge europea. È una dichiarazione di principio, un baluardo a difesa della dignità umana nell'era digitale*<sup>532</sup>.

Esso ha segnato una cesura netta con il passato, trasformando la privacy da una concessione volontaria a un diritto inalienabile e fondamentale di ogni individuo, *un faro guida per la privacy globale*<sup>533</sup>.

Il GDPR incide anche a livello tributario, *nel contesto della lotta all'evasione non deve escludersi la tutela dei dati personali: fisco e privacy possono essere gestiti in sinergia, in particolare in materia di scambio di informazioni*<sup>534</sup>.

In relazione alla Direttiva 2021/514/UE, la vasta gamma di informazioni richieste (codice fiscale, numero di conto corrente, dati anagrafici completi, NIF ecc..) per l'identificazione e la verifica reddituale dei soggetti segnalati pone la DAC-7 in una zona di profonda tensione con i principi cardine della *data protection*.

Tale conflitto non è sfuggito al Garante Europeo per la Protezione dei Dati cd. EDPS, che, con la sua *Opinion* n. 6/2020 del 28 ottobre 2020, ha espresso riserve specifiche sulla proposta di Direttiva.

Pur riconoscendo l'importanza di affrontare i riflessi fiscali dei servizi transfrontalieri offerti dalle piattaforme digitali, l'EDPS ha richiamato la necessità di non trascurare le cautele per la tutela del diritto alla riservatezza<sup>535</sup>.

Il Garante, in particolare, aveva formulato un giudizio positivo ma condizionato sulla previsione originaria della disposizione che limitava il periodo di detenzione dei dati da parte del gestore a un arco di tempo non inferiore a 5 anni ma non superiore a 7 anni dopo la fine del periodo oggetto di comunicazione a cui si riferiscono<sup>536</sup>.

---

<sup>532</sup> CIANCIO A., *The European "Constitutional Core", Key Tool for further Integration*, in Giurcost.org, Liber Amicorum per Pasquale Costanzo, 2 marzo 2020, p. 1 ss.

<sup>533</sup> L'importanza del GDPR trascende i confini dell'Unione Europea. Con il suo approccio rigoroso e i principi di accountability e privacy by design, ha fissato un punto di riferimento globale. Nazioni di ogni continente hanno guardato al GDPR come modello per le proprie leggi sulla protezione dei dati, riconoscendone la lungimiranza. È diventato uno standard non negoziabile per le multinazionali che operano a livello globale, spingendole ad adottare pratiche più sicure e rispettose dei dati ovunque si trovino

<sup>534</sup> FERONI G.C., Vice Presidente del Garante per la protezione dei dati personali (*AgendaDigitale*, 22 maggio 2025) <https://www.garanteprivacy.it/home/docweb/-/docweb-display/docweb/10133759>

<sup>535</sup> SOMARE M., WOHRER V., *Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency*, in Intertax, vol. 43, n. 12, 2015; S.M. GONZALEZ, *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, EC Tax Review, 2016n. 3, p. 153: "in our opinion, the absence of clear time frames does not substantially improve the protection of data and, in light of the Digital Rights Ireland case ... could be insufficient to guarantee the principle of proportionality".

<sup>536</sup> A seguito della pronuncia della Corte di Giustizia, *Digital Rights Ireland*<sup>651</sup> che ha sancito l'invalidità della Direttiva 2006/24/CE<sup>652</sup>, nella Direttiva 2011/16/EU è stata introdotta la condizione (preambolo, considerando n.12 della Direttiva 2014/107/UE) che i dati finanziari dovrebbero essere conservati per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento degli obiettivi della Direttiva.

Tuttavia, il testo definitivo della Direttiva approvato dal Consiglio ha innalzato tale termine a 10 anni<sup>537</sup>.

---

Considerate le divergenze tra le legislazioni degli Stati membri, il periodo massimo di conservazione delle informazioni dovrebbe essere fissato con riferimento alla normativa in materia di prescrizione prevista dal diritto tributario interno di ciascun responsabile del trattamento dei dati. Questa nuova disposizione ha adeguato la previgente normativa alla pronuncia della Corte di Giustizia citata in modo che sia rispettato il principio di proporzionalità riguardo il periodo di detenzione dei dati; tuttavia, parte della dottrina<sup>653</sup> ritiene che l'assenza di un esplicito riferimento temporale non sarebbe sufficiente al rispetto di quanto indicato dalle Linee guide del Working party<sup>654</sup>.

Per parte della dottrina<sup>655</sup>, infatti, le informazioni e i dati scambiati automaticamente sono in forma massiva, per cui si pongono interrogativi in merito al rispetto del principio di proporzionalità<sup>656</sup>, ovvero se la raccolta e la trasmissione di tante informazioni sia effettivamente necessaria allo scopo e se non fosse stato più corretto come suggerito dal Gruppo di esperti nel suo report <sup>657</sup> inserire il principio di causa sufficiente, in base al quale subordinare l'elaborazione dei dati di un soggetto alla verifica degli indizi di un comportamento *non compliant* del contribuente. Tale principio è stato parzialmente introdotto con la Direttiva 2014/107/UE al 10 considerando, quando si afferma che “determinate categorie di istituzioni Finanziarie e conti che presentano un rischio ridotto di essere utilizzati a fini di evasione fiscale dovrebbero essere esclusi dall'ambito di applicazione della Direttiva”. La selezione dei soggetti da escludere non dovrebbe essere effettuata sulla base di soglie quantitativa, in quanto “potrebbero essere facilmente eluse scindendo i conti tra diverse Istituzioni Finanziarie”<sup>658</sup>

<sup>537</sup> Si deve rilevare che in merito alla conservazione dei dati si era già espressa in un'ottica di proporzionalità la Corte di Giustizia, *Digital Rights Ireland* che ha sancito l'invalidità della Direttiva 2006/24/CE, nella Direttiva 2011/16/EU è stata introdotta la condizione (preambolo, considerando n.12 della Direttiva 2014/107/UE) che i dati finanziari dovrebbero essere conservati per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento degli obiettivi della Direttiva. Considerate le divergenze tra le legislazioni degli Stati membri, il periodo massimo di conservazione delle informazioni dovrebbe essere fissato con riferimento alla normativa in materia di prescrizione prevista dal diritto tributario interno di ciascun responsabile del trattamento dei dati. Questa nuova disposizione ha adeguato la previgente normativa alla pronuncia della Corte di Giustizia citata in modo che sia rispettato il principio di proporzionalità riguardo il periodo di detenzione dei dati; tuttavia, parte della dottrina ritiene che l'assenza di un esplicito riferimento temporale non sarebbe sufficiente al rispetto di quanto indicato dalle Linee guide del Working party. Corte di Giustizia, sentenza dell'8 aprile 2014, cause riunite C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland contro Minister for Communications, Marine and Natural Resources, Minister for Justice, Equality and Law Reform, Commissioner of the Garda Síochána, Irlanda, the Attorney general Irish Human Rights Commission, Karntner Landesregierung (C-594/12), Michael Seitlinger, Chritof Tschohl e a.*, par. 68. L'obiettivo della direttiva era quello di armonizzare le disposizioni degli Stati membri relative alla conservazione da parte dei fornitori di servizi di comunicazione elettronica accessibili al pubblico o di una rete pubblica di comunicazione di determinati dati generati o trattati allo scopo di garantirne la disponibilità ai fini di prevenzione, indagine accertamento e perseguimento di reati gravi come quelli legati alla criminalità organizzata o al terrorismo (punto 24 sentenza). La Corte pur riconoscendo la finalità di contribuire alla lotta contro la criminalità grave, evidenzia che la direttiva non impone alcuna relazione tra i dati di cui prevede la conservazione e una minaccia per la sicurezza pubblica e in particolare non limita la conservazione dei dati a un determinato periodo di tempo e/o un'area geografica, né alle persone la cui conservazione dei dati possa contribuire all'accertamento o al perseguimento di reati gravi (paragrafo 59) e non prevede alcun collegamento con criteri oggettivamente determinabili alle finalità di prevenzione o accertamento di reati. I dati in questione si riferiscono a ogni tipo di informazione necessaria per rintracciare e identificare la fonte di una comunicazione e la destinazione della stessa, per stabilire la data, l'ora la durata di una comunicazione, le attrezzature di comunicazione nonché l'ubicazione delle apparecchiature dell'utente, tra cui figurano il nome e l'indirizzo dell'abbonato o dell'utente registrato, il numero telefonico chiamante e quello chiamato nonché l'indirizzo IP per i servizi Internet. Tali dati permettono di conoscere la frequenza delle comunicazioni dell'abbonato con talune persone in un determinato periodo. (par. 26), potendo quindi permettere di trarre conclusioni precise riguardo alla vita privata delle persone i cui dati sono conservati, le abitudini quotidiane, i luoghi di soggiorno, gli spostamenti giornalieri, le relazioni sociali. La Corte rileva che la conservazione di tali tipi di informazioni e l'ulteriore utilizzo degli stessi senza che l'utente ne sia informato può ingenerare nell'interessato la sensazione di essere sotto sorveglianza, costituendo una grave ingerenza nel diritto di rispetto alla privacy e alla protezione dei dati personali di cui agli artt. 7 e 8 della Carta (par.37). Per la Corte la mancanza di regole chiare e precise che disciplinino la conservazione dei dati e impongano requisiti minimi in modo che le persone i cui dati sono conservati dispongano di garanzie sufficienti che permettano di proteggere efficacemente i loro dati personali contro il rischio di abusi nonché eventuali accessi e usi illeciti dei suddetti dati (par.54) rende tale

Tale innalzamento si pone in aperta frizione tra l'esigenza fiscale e il principio di limitazione della conservazione del GDPR<sup>538</sup> che impone di conservare i dati per un arco di tempo "*non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati*". Di conseguenza la giustificazione a tale termine decennale dovrà essere ricondotta alla qualificazione del trattamento come finalizzato all'archiviazione nel pubblico interesse<sup>539</sup>, garantendo comunque adeguate tutele.

Si deve rilevare che tale estensione decennale e la relativa giustificazione potrebbero portare comunque a critiche da parte del Garante, se sette anni erano considerati un limite accettabile, l'aggiunta arbitraria di altri tre non può essere verosimilmente giustificata da un generico interesse fiscale.

Di conseguenza l'EDPS potrebbe contestare che questo periodo esteso non sia strettamente necessario. Senza una prova rigorosa che i sette anni siano insufficienti per l'accertamento, l'estensione si configura come una conservazione eccessiva e ingiustificata, in cui l'interesse amministrativo sovrasta il diritto alla riservatezza.

L'eccessiva durata della conservazione richiedere un riesame formale della norma o, in ultima istanza, potrebbe portare i soggetti interessati a sollevare la questione di fronte alla Corte di Giustizia dell'UE.

Una pronuncia negativa della CGUE, metterebbe in discussione l'intera Direttiva, costringendo l'Unione a rivedere il proprio approccio per ripristinare il corretto equilibrio tra la tutela dei dati personali e l'efficacia delle politiche pubbliche.

Il Garante, nell'Opinion n. 6/2020, aveva anche sollevato dubbi cruciali riguardo all'identificazione del "Responsabile del trattamento"<sup>540</sup> dei dati personali ai sensi del GDPR.

La versione iniziale della proposta sembrava attribuire tale qualifica alla sola Commissione<sup>541</sup>.

---

normativa invalida. La Corte prosegue indicando che la necessità di disporre di siffatte garanzie è tanto più importante allorché i dati personali sono soggetti a trattamento automatico ed esiste un rischio considerevole di accesso illecito ai dati stessi (par.55). In materia, SOMARE M., WOHRER V., "Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency", in Intertax, vol. 43, n. 12, 2015; GONZALEZ S.M., *The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances*, EC Tax Review, 2016n. 3, p. 153. L'autore suggerisce di subordinare la trasmissione delle informazioni alla verifica preventiva mediante operazioni di due diligence miranti ad estrarre indici di rischiosità dei contribuenti; GARCIA PRATS A., MELIS G, in Diritto e Processo tributario n. 2/2015, p. 280.

<sup>538</sup> Art. 5 par.1 Regolamento UE 2016/679.

<sup>539</sup> Art. 5 par.2 Regolamento UE 2016/679.

<sup>540</sup> Art. 25 comma 2 DAC7

<sup>541</sup> GONZALEZ S.M., *op cit.*p.280

Il testo definitivo adottato ha però accolto le preoccupazioni del Garante stesso, stabilendo che le istituzioni finanziarie segnalanti, gli intermediari, i gestori di piattaforma e le autorità competenti degli Stati membri saranno considerati responsabili del trattamento dei dati quando, congiuntamente o singolarmente, determinano le finalità e i mezzi del trattamento dei dati personali ai sensi del citato regolamento.

In conclusione, è plausibile affermare il successo della DAC-7, in termini di gettito e accettazione sociale, dipenderà dalla capacità di dimostrare che il fisco digitale può operare in modo efficiente ed equo, preservando anche la libertà e la dignità umana e rispettando scrupolosamente i limiti imposti dal quadro normativo europeo sulla *data protection*<sup>542</sup>.

### **3.4 Diritti fondamentali e soggettività passiva “ibrida”: profili controversi**

Nel quadro normativo europeo e nazionale, il concetto di soggetto passivo del rapporto giuridico d'imposta comprende non soltanto il contribuente<sup>543</sup> in senso stretto, ossia colui che realizza il presupposto impositivo e manifesta la capacità contributiva ma anche figure quali il sostituto d'imposta e il responsabile d'imposta.

Questi ultimi, pur non essendo i contribuenti finali, sono stati investiti ex legge di obblighi strumentali all'adempimento del tributo, divenendo a pieno titolo parte del sopracitato rapporto.

Le Direttive, DAC-6<sup>544</sup>, e in particolare la DAC-7 hanno allargato di fatto la platea dei soggetti passivi attraverso l'imposizione di obblighi formali di natura dichiarativa e comunicativa a nuovi attori: gli intermediari finanziari e le piattaforme digitali<sup>545</sup> che pur non realizzando il presupposto d'imposta, rivestono un ruolo cruciale nel meccanismo di adempimento e controllo fiscale<sup>546</sup>.

L'estensione degli obblighi sopra descritti non è priva di conseguenze, poiché con essa si rende di fatto necessario un parallelo allargamento delle tutele e delle garanzie,

---

<sup>542</sup> MANCA M. *DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE*, 22 febbraio 2021, in Rivista telematica di diritto trib. p.3 ss.

<sup>543</sup> La DAC-7, prevede che esso venga identificato nel venditore attivo ossia colui che utilizza le piattaforme digitali per trarne ricavi. Rientrano in questa categoria coloro che, in un anno solare, realizzano più di 2.000 euro di ricavi o effettuano almeno 30 vendite. Tale definizione include sia operatori economici professionali che privati che svolgono attività di natura occasionale.

<sup>544</sup> DE FLORA M.G., *DAC6: Le diverse tipologie di comunicazione e le questioni aperte concernenti contenuto e termini delle stesse*, in Riv. tel. dir. trib, 9 dicembre 2020.

<sup>545</sup> NYKA M.; ZAPOLSKA K., *The Impact of the DAC7 Directive on the Functioning of Platforms and Platform Operators, from the Perspective of the Legal Model of Their Collaboration with Individuals*, in DOI: 10.15290/bsp.2024.29.02.13, p.177

<sup>546</sup> MELIS G. *Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi generali*, in il fisco, n. 47-48, 11 dicembre 2023, p. 4441 ss.

tradizionalmente previste solo per il contribuente affinché l'efficienza fiscale non si traduca in una compressione dei diritti fondamentali.

È quindi fondamentale un esame dell'evoluzione storico-giuridica che ha portato alla loro affermazione<sup>547</sup> per comprendere quali diritti doverosamente debbano essere estesi anche ai sopracitati soggetti.

### 3.4.1 Diritti fondamentali del contribuente excursus storico

La tutela dei diritti fondamentali dell'individuo all'interno del patrimonio giuridico dell'Unione ha ricevuto il suo massimo rafforzamento grazie al formale riconoscimento avvenuto il 1° dicembre 2009 con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona<sup>548</sup>.

Giova rilevare che prima di tale data, i diritti erano già tutelati come principi generali del diritto comunitario e sviluppati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, ma grazie all'art. 6 TUE<sup>549</sup> è stato attribuito alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea

---

<sup>547</sup> BIFULCO R., CARTABIA M., CELOTTO A., Introduzione, in Id (a cura di), *L'Europa dei diritti*, Bologna, 2001.

<sup>548</sup> Il Trattato di Lisbona è stato sottoscritto il 13 dicembre 2007 ed è entrato in vigore il 1° dicembre 2009 modificando sia il Trattato sull'Unione Europea e sia il Trattato che istituisce la Comunità Europea e sostituendoli con il Trattato sull'Unione Europea (TUE) e con il Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE). Esso ha arricchito la struttura originaria dell'Unione Europea, affiancando alla sua iniziale funzione di promozione, tutela del mercato unico (mediante l'affermazione delle quattro libertà fondamentali) e protezione della concorrenza, anche il riconoscimento di diritti fondamentali europei. Si deve rilevare che già, al Consiglio Europeo di Colonia, tenutosi il 3 e 4 giugno 1999, è stato affermato che la tutela dei diritti fondamentali costituisce un principio fondatore dell'Unione europea e il presupposto indispensabile della sua legittimità. Sul punto si veda GIANFRANCESCO E., *Some considerations on the juridical value of the Charter of Fundamental Rights before and after the Lisbon Treaty*, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2008; MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, II, pp. 241 ss., spec. pp. 297 ss.

<sup>549</sup> Articolo 6 1. *L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati. L'articolo prevede che le disposizioni della Carta non estendono le competenze dell'Unione definite nei trattati.*

c.d. Carta di Nizza<sup>550</sup> il medesimo valore giuridico dei Trattati<sup>551</sup>, riconoscendo anche alla CEDU<sup>552</sup> valenza di principi generali dell'Unione Europea.

La norma sopracitata, assieme all'art. 6 TFUE<sup>553</sup> ha anche determinato una maggiore rilevanza degli orientamenti della Corte di Strasburgo nel diritto unionale donando di conseguenza una più profonda uniformità nell'individuazione della disciplina<sup>554</sup> e una più elevata circolarità dei principi giuridici elaborati sia dalla stessa che dalla Corte di Giustizia<sup>555</sup>.

Detti principi travolgono anche il diritto tributario, in particolare la tutela del contribuente, che trova nel ruolo assunto dalla CEDU (post Lisbona)<sup>556</sup> una fonte

---

<sup>550</sup> Si deve rilevare che la Corte di Giustizia UE non aveva riconosciuto da subito la copertura dei diritti fondamentali da parte del diritto europeo. Per un approfondimento si veda il caso *Stork c. Alta Autorità della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio*, CGUE, 4 febbraio 1959 causa C-1/58, nel quale si sottolineava l'irrelevanza dei principi fondamentali della Costituzione tedesca. Successivamente con il caso *Nold* (CGUE, 14 maggio 1974, causa C-4/73, *Nold, Kohlen – Und Baustoffgrosshandlung c. Commissione*, in Racc. I-492, par. 13), la Corte riconosce che “i diritti fondamentali fanno parte dei principi generali del diritto di cui essa garantisce l'osservanza. La Corte garantendo la tutela di tali diritti è tenuta ad ispirarsi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e non potrebbe, quindi, ammettere provvedimenti incompatibili con i diritti fondamentali riconosciuti e garantiti dalle costituzioni di tali Stati. I trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo, con cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito possono del pari fornire elementi di cui occorre tenere conto nell'ambito del diritto comunitario”. Poco prima, la Corte Costituzionale italiana, con la sentenza dell'8 giugno 1984, n. 170, la cd. “La Pergola”, aveva enunciato la c.d. “teoria dei controllimiti”. In tale occasione la Consulta aveva ritenuto che la limitazione della sovranità italiana ex art. 11 Cost. per effetto del trasferimento delle competenze alla Comunità Economica Europea non avrebbe mai potuto ledere i principi fondamentali dell'ordinamento giuridico costituzionale né i diritti inalienabili della persona. Per un approfondimento sul tema si veda MARESCA M., *Prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno*, in Dir. Prat. Tributaria, 1984, II, p. 1073 e ss.; si veda anche; SÁNCHEZ S. I., *The Court and the Charter: the impact of the entry into force of the Lisbon Treaty on the ECJ's approach to fundamental rights*, in Common Market Law Review, 2012, 49, pp. 1565 ss.; S. MORANO S., FOADI, ANDREADAKIS S., *Reflections on the Architecture of the EU after the Treaty of Lisbon: The European Judicial Approach to Fundamental Rights*, in European Law Journal, 2011, 17, p. 595 ss.; ROSAZ A., KAILA H., *L'applicazione de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne par la Cour de justice: un premier bilan*, in Il Diritto dell'Unione europea, 2011, 1, p. 1 ss.

<sup>551</sup> AMATUCCI F., *Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della Corte di giustizia UE*, in Dir. prat. trib. int., 2022, p. 5.

<sup>552</sup> Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, Consiglio d'Europa, Roma 4 novembre 1950. Essa rappresenta lo strumento di tutela più avanzato in ambito internazionale soprattutto per l'efficace meccanismo giurisdizionale che la accompagna e che consente di dare effettività ai diritti in essa enunciati.

<sup>553</sup> L'art. 6 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (Trattato di Lisbona entrato in vigore il 1 dicembre 2009) ha sostanzialmente attribuito una portata precettiva alla Carta dei Diritti Fondamentali UE ed alla CEDU diventando entrambe fonti e parti integrante del diritto UE.

<sup>554</sup> Su tali fondamentali si è dispiegata l'azione interpretativa della Corte di Giustizia che ha contribuito a realizzare una tendenziale uniformità nell'individuazione e disciplina dei principi generali all'interno degli ordinamenti nazionali Corte di Giustizia, sentenza C-617/10, del 26 febbraio 2013, *Akeberg Fransson*, paragrafi 19 -22.

<sup>555</sup> Corte di Giustizia, sentenza C-617/10, del 26 febbraio 2013, *Akeberg Fransson*, paragrafi 19 -22. In dottrina: IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. Prat. Trib., n. 1, 2016, pp. 55-114.

<sup>556</sup> K. LENAERTS, J. A. GUTIÉRREZ-FONS, *The Place of the Charter in the European Legal Space*, in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER, A. WARD (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford, 2021, pp. 1711 ss., spec. pag. 1712.

rafforzata nell'efficacia e rinnovata nei contenuti grazie alle elaborazioni della Corte EDU<sup>557</sup>.

L'inserimento della materia tributaria nell'alveo dei diritti umani, e il loro riconoscimento nella Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti Dell'uomo e delle libertà fondamentali non è stato semplice<sup>558</sup>.

A livello processuale la tutela dei diritti è disposta all'articolo 6 della CEDU che prevede<sup>559</sup>, due distinte aree: civilistica e penalistica, escludendo di fatto la materia pubblicistica e tributaria.

Quest'ultima non rientrando nell'ambito dei diritti e obbligazioni di carattere civile<sup>560</sup>, trova la propria collocazione nella Convenzione grazie al profilo della tutela del contribuente nel settore delle violazioni e sanzioni amministrative, in ambito penale<sup>561</sup>.

In tale materia sono molteplici le disposizioni che afferiscono al diritto tributario<sup>562</sup>, in particolare:

- 1) Il diritto ad un processo equo ex art.6;
- 2) La riserva di legge ed il divieto di retroattività in materia di sanzioni ex art.49;
- 3) Il diritto al rispetto della vita privata familiare ex art. 7;
- 4) Il diritto ad un ricorso effettivo davanti a un'istanza nazionale ex art. 13;
- 5) Il divieto di discriminazione ex art.14;
- 6) La protezione della proprietà privata ex art. 1, del I protocollo addizionale.

A livello giurisdizionale negli ultimi trent'anni, la Corte EDU è giunta a riconoscere<sup>563</sup> l'applicabilità di tali tutele alle controversie in tema di sanzioni amministrative<sup>564</sup>, in

---

<sup>557</sup> GREGGI M. e BURIANI I, *La Cedu e il principio del giusto procedimento*, in *I principi europei del diritto tributario*, DI PIETRO A. E TASSANI T. (a cura di), Padova, 2013, p. 118 ss.

<sup>558</sup> PISTONE P., *EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation*, in S. DOUMA, O. MARRES, H. VERMEULEN, D. WEBER (a cura di), *European Tax Law*, Vol. I, Deventer, 2023, pp. 133 ss.; PERROU K., *The Application of the EU Charter of Fundamental Rights to Tax Procedures: Trends in the Case Law of the Court of Justice*, in *Intertax*, 2021, 49, p. 853 ss.; PERROU K., *Fundamental rights in EU Tax law*, in C. HJI PANAYI, W. HASLEHNER, E. TRAVERSA (a cura di), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, p. 511 ss.; POELMANN E., *Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union*, in *Intertax*, 2015, 43, p. 173 ss.

<sup>559</sup> non rientrando nell'ambito dei diritti e obbligazioni di carattere civile, non è applicabile l'art. 6 par. 1, CEDU

<sup>560</sup> non rientrando nell'ambito dei diritti e obbligazioni di carattere civile, non è applicabile l'art. 6 par. 1, CEDU.

<sup>561</sup> L'art. 6 della CEDU comma 1, stabilisce che "ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un Tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti".

<sup>562</sup> GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini)* nota a Corte Europea per i diritti dell'Uomo, n. 44759/98/2001, in *Riv. Dir. Trib.*, 2001, I, p. 529 ss.

<sup>563</sup> DORIGO S., *Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano*, *Riv. dir. trib.*, fasc.1, 2011, pag. 41.

<sup>564</sup> Corte EDU del 24.02.1994, Bendemoun c. Francia; Corte EDU 27.02.2001 x c. Italia; sent. Corte EDU del 23.07.2002 Janovic c. Svezia.

materia di agevolazioni tributarie<sup>565</sup>, di rimborso dei tributi<sup>566</sup> ed infine alle verifiche fiscali affermando nel caso *Ravon* l'invocabilità dei principi del *fair proceeding* nel procedimento tributario<sup>567</sup>.

Il riconoscimento della portata precettiva alla Carta dei Diritti Fondamentali UE e alla CEDU ad opera dell'art 6 TUE<sup>568</sup> ha fatto sì che in campo fiscale, la tutela dei diritti fondamentali assumesse una dimensione "multilivello" aggiungendo alle norme nazionali<sup>569</sup>, di carattere costituzionale<sup>570</sup>, una protezione a livello europeo per effetto dei principi sanciti dalla Corte di giustizia e dalla Carta di Nizza<sup>571</sup>. Si deve rilevare inoltre che, la Convenzione EDU e la sua interpretazione da parte della Corte di Strasburgo operano sia direttamente nell'ordinamento interno, come norme "costituzionalmente interposte"<sup>572</sup>, sia come norme UE, attraverso il meccanismo di recepimento previsto all'art. 51 della Carta di Nizza<sup>573</sup>.

---

<sup>565</sup> Corte EDU del 26.3.1992, *Edition Periscope c. Francia*.

<sup>566</sup> Corte EDU del 3.10.2003 *Buffalo c. Italia*; Sent. CEDU del 22.10.2003, *Cabinet Diot c. Francia*; Corte EDU del 22.10.2003 *Gras*.

<sup>567</sup> Con il caso *Ravon* (Corte Edu, sez. III, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, *Affaire Ravon et autres c. France*), la Corte di Strasburgo, pur riconoscendo che la potestà impositiva rimane espressione della sovranità statale, ha riconosciuto che le garanzie dell'art. 6 non riguardano solo la fase processuale strettamente intesa, ma devono valere anche nel corso del procedimento tributario. Sul punto MULEO S., *L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in Riv. Dir. Trib., 2008, IV, p. 181 ss.; Del Federico L., *i principi della convenzione Europea dei diritti dell'uomo in materia Tributaria*, rivista di diritto finanziario 2010, 2, p. 206; MARCHESELLI A., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo* in gt-riv.giur.trib, 2008, p.746.

<sup>568</sup> DURANTE N., *Compatibilità dell'assetto ordinamentale della giustizia tributaria con l'art. 6 della CEDU*, relazione resa all'incontro di studio su "Rapporti contribuente-Fisco, tra giurisprudenza tributaria e Corte europea di Strasburgo – Novità fiscali – Rientro dei capitali – Autoriciclaggio", organizzato a Catanzaro il 3 dicembre 2014, dalla Sezione Calabria dell'A.N.T.I. – Atti del convegno, . 2.

<sup>569</sup> Ciò è sancito anche all'art. 6, par. 3, Trattato sull'Unione Europea ("TUE") sancisce che "I diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali". Il richiamo alle tradizioni costituzionali deve essere letto quale rinvio alla giurisprudenza europea e ai principi comuni a tutti gli Stati.

<sup>570</sup> In Italia la tutela del contribuente contenute per l'Italia nello Statuto dei diritti del contribuente legge 212 del 2000. Sul tema BASILAVECCHIA M., *Corso di diritto tributario*, Torino 2022, p. 45 ss.; FANTOZZI A., FEDELE A., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Milano 2005, p 67 ss.; MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente* FALSITTA G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei*, in *Corr. giur.* 2001, p. 145. Torino 2010, p 41 ss;

<sup>571</sup> DE FLORA M.G., *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario*, Napoli, 2022, p.88 ss; CALZOLARI A., *Cedu e diritto tributario: i diritti fondamentali dell'uomo vengono in soccorso del contribuente*, in *Corriere Tributario* n.24/2017, pag.1926.

<sup>572</sup> CASSESE S.; LALUMIERE C., LEUPRECHT P., ROBINSON M., WEILER J. H. H. , ALSTON P., *Leading by example a human rights agenda for the European Union for the year 2000*, Firenze, 1998.

<sup>573</sup> L'ambito di applicazione della Carta, ex art. 51 si basa sull'espressione "attuazione del diritto dell'Unione". Parte della dottrina afferma che non si riferirebbe unicamente al diritto dell'Unione di immediata applicazione ovvero quando l'atto interno costituisce l'applicazione di una fonte sovraordinata europea (ad es. una legge che recepisce una direttiva), ma ogniquale volta sussista "un collegamento tra disciplina sopranazionale e disciplina interna, determinandosi una "inevitabile sovrapposizione" tra le stesse in quanto la seconda cade nel cono d'ombra della prima. Sul punto si veda; DOUGLAS-SCOTT S., *The European Union and Fundamental Rights*, in R. SCHÜTZE, T. TRIDIMAS (a cura di), *Oxford Principles of Eu-ropean Union Law*, Vol. I, Oxford, p. 383 ss.

### 3.4.2 I diritti del contribuente europeo

Alla luce di quanto affermato è doveroso porre una breve analisi, sia dottrinale che giurisprudenziale, sui principali diritti in capo al contribuente che, necessariamente devono essere estesi anche ai nuovi soggetti passivi previsti dalle Direttive DAC-6 e DAC-7: intermediari e piattaforme in quanto anch'essi possano goderne.

L'articolo 7 della Carta di Nizza sancisce il rispetto della vita privata e della vita familiare, la disposizione trova equivalenza nell'art. 8, par. 1 della CEDU il quale prevede che *“ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni”*.

Tale diritto in relazione alla materia tributaria è stato più volte invocato davanti alla Corte di giustizia, in particolare nelle pronunce *WebMindLicense* e *Orde van Vlaamse Balies*<sup>574</sup>. Nel primo caso, l'articolo 7 è stato richiamato in merito alle condizioni per l'utilizzabilità ai fini dell'emissione di un accertamento IVA di prove raccolte attraverso l'utilizzo di intercettazioni e il sequestro di comunicazioni a mezzo posta elettronica in un procedimento penale parallelo. Nel dispositivo della sentenza i giudici europei rilevano che le intercettazioni di telecomunicazioni e il sequestro di e-mail costituiscono ingerenze nel diritto garantito dall'articolo 8, par. 1, della CEDU, e di conseguenza anche una limitazione all'esercizio del diritto sancito all'art. 7<sup>575</sup>.

In relazione alla DAC-7 il rispetto con l'art. 7 è cruciale per:

1. limitare l'eccesso di raccolta: le Amministrazioni e le piattaforme possono raccogliere solo i dati strettamente necessari per le finalità fiscali previste dalla Direttiva, escludendo informazioni irrilevanti o sproporzionate.
1. Garantire la Sicurezza dei Dati: l'art.7 impone la massima attenzione alla sicurezza e alla protezione dei dati raccolti, soprattutto considerando il loro scambio tra diverse giurisdizioni (diritto che trova un suo specifico corollario nell'Art. 8 della Carta relativo alla Protezione dei Dati Personali).
2. Verificare l'Utilizzo: l'uso dei dati raccolti dalle piattaforme in ottemperanza degli obblighi previsti all'art 8 bis quater DAC-7 da parte delle Amministrazioni fiscali

---

<sup>574</sup> CGUE, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *WebMindLicenses Kft*; CGUE, sentenza dell'8 dicembre 2022, causa C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies* e a.

<sup>575</sup> Al punto 91, causa C-419/14, *WebMindLicenses Kft.*, ha precisato che tanto l'Amministrazione finanziaria, quanto il giudice nazionale, devono verificare che tali prove siano state raccolte nell'ambito del procedimento penale in conformità alle garanzie di cui all'art. 7, con particolare riferimento alla necessità di tali mezzi istruttori e al rispetto del principio di legalità nella loro assunzione al contribuente deve altresì essere garantita *“conformemente al principio generale del rispetto dei diritti della difesa” la possibilità, nell'ambito del procedimento amministrativo, “di avere accesso a tali prove e di essere ascoltato sulle stesse”*

deve sempre avvenire nel rispetto del diritto di difesa del contribuente e con la garanzia che i dati siano accurati, richiamando la cautela espressa dalla Corte nella sentenza *WebMindLicenses* riguardo all'utilizzabilità delle prove raccolte in procedimenti paralleli.

E' plausibile affermare che, la DAC7 operi in una zona grigia in cui la necessità pubblica di trasparenza fiscale si scontra direttamente con la riservatezza individuale. L'Articolo 7 funge da argine legale, garantendo che gli obblighi di comunicazione imposti alle piattaforme e, indirettamente, ai venditori, siano attuati in modo chirurgico e proporzionato.

L'art. 8 della Carta garantisce la protezione dei dati personali dell'individuo. Essi devono essere *“trattati secondo il principio di lealtà, per finalità determinate e in base al consenso della persona interessata o a un altro fondamento legittimo previsto dalla legge”*<sup>576</sup>.

In ambito tributario, il diritto alla protezione dei dati personali ha assunto negli anni sempre maggior importanza. La sua evoluzione è strettamente legata all'intensificazione dei poteri istruttori delle Amministrazioni finanziarie. Queste ultime, avvalendosi delle tecnologie digitali, procedono a una sistematica archiviazione e utilizzazione dei dati dei contribuenti, sia nell'ambito delle ordinarie procedure di accertamento, sia per le attività di scambio internazionale di informazioni. In tale scenario, emerge la necessità di una valutazione sulla compatibilità tra le normative di diritto interno, che disciplinano la materia tributaria, e le disposizioni del diritto derivato dell'Unione Europea. Queste ultime in particolare, danno concreta attuazione e disciplina al diritto fondamentale alla protezione dei dati personali.

Il riconoscimento del dato fiscale come dato personale tutelati dall' art. 8 della Carta di Nizza è avvenuto ad opera dell'interpretazione della Corte di giustizia in particolare con i casi *Bara* e *Puškár* (riferiti alla Direttiva 95/46/CE<sup>577</sup>), e con il caso «SS» *SIA*<sup>578</sup>, (riferito al Regolamento generale sulla protezione dei dati, cd. GDPR<sup>579</sup>). In tali pronunce, la Corte ha chiarito che anche i dati fiscali costituiscono “dati personali” ai sensi tanto dell'articolo 2, lett. a), della Direttiva 95/46 e dell'articolo 4, punto 1, del Regolamento 2016/679 . Di conseguenza anche ad essi devono essere applicate tutte le tutele previste dall'art 8. In

---

<sup>576</sup> Art. 8 par. 2 Carta di Nizza.

<sup>577</sup> Direttiva 95/46/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 24 ottobre 1995, relativa alla tutela delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati.

<sup>578</sup> CGUE, sentenza del 1° ottobre 2015, causa C-201/14, *Smaranda Bara e a.*, punto 29; CGUE, sentenza del 27 settembre 2017, causa C-73/16, *Peter Puškár*, punto 41; Corte di giustizia, sentenza del 24 febbraio 2022, causa C-175/20, «SS» *SIA*, punto 34.

<sup>579</sup> Regolamento 2016/679/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016.

questo contesto, la Direttiva 2021/514/UE, che introduce nuovi e complessi obblighi di comunicazione per i gestori di piattaforme digitali, rappresenta il banco di prova più significativo. Essa, infatti, moltiplica i flussi di dati personali (fiscali) scambiati a livello transfrontaliero, rendendo urgente la valutazione della loro compatibilità con i principi fondamentali posti all'art. 8 della Carta dei diritti fondamentali e attuati dal Regolamento GDPR.

L'art. 41 della Carta, sancisce il “diritto ad una buona amministrazione”<sup>580</sup>.

La nozione inizialmente aveva un valore meramente programmatico dell'azione amministrativa, ma, nel corso del tempo, (a fronte di numerosi diritti in capo al destinatario di tale azione<sup>581</sup>) è divenuta una sorta di “crogiolo”, di singoli diritti<sup>582</sup> che ne costituiscono i corollari<sup>583</sup>.

In generale, la buona amministrazione mira complessivamente a garantire, come sancito all'art. 41, par. 1 della Carta, che le questioni vengono trattate in modo “imparziale ed equo”, oltreché in un tempo “ragionevole”, da parte delle amministrazioni dell'Unione. La dottrina afferma che il paragrafo si riferisca sia a regole procedurali che sostanziali<sup>584</sup>. Tali diritti in relazione alla DAC-7 devono essere garantiti sia per garantire la partecipazione e la tutela del contribuente che per piattaforme quali nuovi soggetti obbligati<sup>585</sup>.

L'art. 47 della Carta sancisce il “*Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale*”, similmente e in simbiosi con l'art. 41 sopracitato, cristallizzando singoli diritti riconducibili al “giusto processo”, canone, che racchiude svariate e più specifiche

---

<sup>580</sup>AMATUCCI F., *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in Dir. Prat. Trib. Int., n. 1 del 2023, p. 11 ss.;

<sup>581</sup>PIERRO M., *La buona amministrazione*, in A. CARINCI, T. TASSANI, I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa, Milano, 2022, p. 139 ss.; SCHIAVOLIN R., *Il diritto ad una buona amministrazione e il giusto procedimenti tributario*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, p. 33 ss.

<sup>582</sup>I corollari all'articolo 41 sono costituiti dal diritto a un trattamento imparziale ed equo è garantito dall'Articolo 41, paragrafo 1, Il diritto a un termine ragionevole è garantito dall'Articolo 41, paragrafo 1, Il diritto di essere ascoltato è garantito dall'Articolo 41, paragrafo 2, lettera a, Il diritto di accesso al fascicolo è garantito dall'Articolo 41, paragrafo 2, lettera b, L'obbligo di motivazione è garantito dall'Articolo 41, paragrafo 2, lettera c., Sul tema si veda HOFMANN H.C.H., MIHAESCU B.C., *The Relation between the Charter's Fundamental Rights and the Unwritten General Principles of EU Law: Good Administration as the Test Case*, in European Constitutional Law Review, 2013, 9, p. 73 ss.; BOUSTA R., *Who Said There is a 'Right to Good Administration'? A Critical Analysis of Article 41 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union*, in European Public Law, 2013, 19, pp. 481 ss.

<sup>583</sup>Sul punto TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, p. 125 ss.

<sup>584</sup>ZITO A., *Il “diritto ad una buona amministrazione” nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in Riv. It. Dir. Pubbl. Comunit., 2002, p. 425 ss.

<sup>585</sup>Sulla partecipazione del contribuente durante il procedimento si vedano RAGUCCI G., *Partecipazione e contraddittorio nei procedimenti tributari*, in A. GUIDARA (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pisa, 2020, pp. 209 ss.; SALVINI L., *La ‘nuova’ partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, pag. 588 ss.

prerogative riferibili al diritto di difesa, al diritto a non autoincriminarsi (sub specie di diritto al silenzio) o, ancora, al diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale<sup>586</sup>. Tale articolo in relazione alla DAC-7 assicura che il venditore, (contribuente "tracciato"), mantenga integralmente le prerogative del giusto processo fiscale ma tale disposizione deve essere estesa anche alle piattaforme.

#### 3.4.2.1 Il diritto al contraddittorio

Il principale diritto fondamentale in capo al contribuente che doverosamente deve essere esteso anche a piattaforme è il diritto al contraddittorio (o il cd. diritto a essere ascoltato) ossia la possibilità di un soggetto di fornire il proprio contributo dialettico per una migliore soluzione ad una vicenda controversa<sup>587</sup>.

Il contraddittorio rappresenta, uno dei pilastri del diritto di difesa<sup>588</sup>, il quale trova applicazione sia in sede giurisdizionale che endo-procedimentale, in quanto funzionale a prevenire l'emanazione di provvedimenti illegittimi e/o infondati e di conseguenza la proliferazione di contenzioso evitabile<sup>589</sup>. Giova rilevare che tale tematica in Italia è stata

---

<sup>586</sup> HOFMANN H. C. H., *ART. 47*, in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER, A. WARD (a cura di), *The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary*, Oxford, 2021, pp. 1245 ss.

<sup>587</sup> Si vedano GENTILI A., *Il diritto come discorso*, Milano 2013, p. 522; FAZZARI E., *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Enc. D.*, XXXV, Milano 1986, p. 828.

<sup>588</sup> Il diritto di difesa costituisce un principio fondamentale comunitario, anche nella dimensione procedimentale, inteso come il diritto del soggetto i cui interessi possano essere pregiudicati dall'azione amministrativa. Tale diritto viene espressamente recepito dalla Corte di giustizia come funzionale alla realizzazione di due valori coincidenti. Il primo riguarda la tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento, il secondo fa riferimento all'azione amministrativa perché attraverso il contraddittorio vengono acquisiti elementi utili a meglio conoscere la situazione di fatto e, quindi, a ben provvedere. La Corte riconosce pertanto la doverosità del contraddittorio nella fase amministrativa tributaria, come diritto fondamentale riconosciuto dal diritto comunitario. Alla luce dell'affermazione emerge la portata sistematica della stessa, prima costituzionale poi europea, del contraddittorio: detto istituto, deve trovare applicazione in ogni processo e/o procedimento, ancorché non vi sia una disposizione ad hoc che lo preveda. Si veda CGUE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, punto 38; CGUE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*, punto 31.

<sup>589</sup> A livello italiano il fondamento normativo è sancito dagli artt. 24 e 97 della Carta Costituzionale. Per un approfondimento sull'art 24 Cost. si vedano: DENTI V., *Valori costituzionali e cultura processuale*, in *L'influenza dei valori costituzionali sui sistemi giuridici contemporanei*, Milano 1985, p. 814 ss.; COMOGLIO L.P., *La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile*, Padova 1970, p. 155 ss. Si veda anche art. 97 Cost. che sancisce il diritto a una buona amministrazione prevedendo che la partecipazione del privato al procedimento abbia lo scopo di far emergere gli interessi del soggetto, sottesi all'azione amministrativa, affinché si giunga ad una più completa e consapevole ponderazione degli interessi, in armonia con i principi costituzionali di buon andamento ed imparzialità dell'azione amministrativa. Per un approfondimento sul tema F. SANTINI, *Diritto ad una buona amministrazione: la prima applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *G. it.* 2002, p. 1792 ss.; SCALA G., *L'emergere della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *G. it.* 2002, p. 250 ss.; R. Rolli, *Integrazione amministrativa e buona amministrazione alla luce della Carta di Nizza*, in *Il trattato costituzionale nel processo di integrazione europea*, a cura di. SCUDIERO M., Napoli 2005, II, p. 1055 ss.; si veda in riferimento al diritto tributario, GIUFFRIDA A., *Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino 2012, p. 55 ss.; RAPELLI V., *Il diritto ad una buona amministrazione comunitaria*, Torino 2004, p. 37 ss.; PICOZZA E., *Diritto amministrativo e diritto comunitario*, Torino 1997; TRIMARCHI F., *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, a cura di M.P. CHITI

oggetto di riforma <sup>590</sup>, Il D.Lgs. n. 219/2023 introdotto l'art. 6-bis allo Statuto del Contribuente. L'articolo ha la funzione di generalizzare l'obbligo del contraddittorio preventivo per tutti gli atti impugnabili davanti alla giurisdizione tributaria, a pena di annullabilità<sup>591</sup>.

A livello unionale, come espletato nel paragrafo precedente, il fondamento normativo del diritto al contraddittorio è cristallizzato agli articoli 41<sup>592</sup> (che sancisce il diritto a una buona amministrazione), 47 (che riconosce il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale) e 48 (che prevede il diritto a un processo equo), della Carta di Nizza<sup>593</sup>.

Il rispetto del diritto di difesa implica che il contribuente sia stato messo in condizione di manifestare e motivare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione e che quest'ultima esamini<sup>594</sup>.

---

- G. GRECO, I, Milano 2007, p. 49 ss.; CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Roma 2012, p. 1249 ss. NASTRI M.P., *Habeas data in materia tributaria tra procedimento amministrativo e diritto europeo* in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, p.543.

<sup>590</sup> Legge Delega n. 111/2023, attraverso il D.Lgs. n. 219/2023, che ha modificato lo Statuto del Contribuente, L. n. 212/2000.

<sup>591</sup> Art. 6-bis al comma 1 prevede che tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria siano preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo. Il comma 2 esclude il diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione. In riferimento alle modalità atte a garantire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni o, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al centovesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere. Cfr. CARACCILO M.A., *Statuto del contribuente cosa cambia con il decreto attuativo*, in *Ipsa quotidiano*, 4 gennaio 2024.

<sup>592</sup> Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione, prevede che tale diritto comprende in particolare il diritto del cittadino a) ad "essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento che gli arrechi pregiudizi". b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. CARINCI A., DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *Fisco* 2016, 3, p. 211; AMATUCCI F., *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in *D. prat. trib. internaz.* 2023, p. 11; BRAIBANT I., *La Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne*, Sevil-Paris 2001, p. 211 ss.; BIFULCO R., *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, Bologna 2001, p. 284 ss.

<sup>593</sup> Sul tema si veda il preambolo della Carta di Nizza al quinto periodo «La presente Carta riafferma, nel rispetto delle competenze e dei compiti della Comunità e dell'Unione e del principio di sussidiarietà, i diritti derivanti in particolare dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri [...] nonché i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo». MOMBAUR P.M., *Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union*; Ein Bericht in neun Punkten, in *DOV*, 2001, p.595.

<sup>594</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, Sopropé c. Fazenda Publica, par. 25; CGUE, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, Web Mind Licenses Kft, p. 84. In questo senso anche la sentenza C-276/12, Sabou, punto 38.

Dall'analisi di alcune pronunce della Corte di Giustizia è possibile delineare cosa si intenda per "utilmente". Con la sentenza, *Sopropé*<sup>595</sup>, la Corte ha valutato che il destinatario di un atto che incide sensibilmente sui suoi interessi affinché possa manifestare utilmente il proprio punto di vista, deve usufruire di un termine ragionevole per presentare le proprie osservazioni<sup>596</sup> anche se la normativa euro unitaria applicabile non preveda espressamente la formalità.

Tale garanzia deve essere fornita dagli Stati membri e deve far in modo che non sia impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti di difesa riconosciuti nell'ordinamento giuridico comunitario<sup>597</sup>.

La verifica dell'idoneità dei termini applicati al fine di consentire all'interessato una difesa effettiva delle proprie ragioni comporta anche il controllo della concreta possibilità per l'amministrazione di tenerne conto nel provvedimento finale. Spetta al giudice nazionale verificare che nel singolo caso il termine impartito dall'amministrazione sia confacente alla situazione del soggetto coinvolto e che abbia loro consentito di esercitare i loro diritti di difesa nel rispetto dei principi di effettività<sup>598</sup>. Il termine ragionevole appare flessibile e adattabile alle circostanze specifiche della causa analogamente a quanto affermato anche dalla Corte EDU ai fini del diritto a un equo processo<sup>599</sup>. Il termine per l'esercizio della difesa potrebbe richiedere anche il coinvolgimento di altri soggetti o la presentazione di ulteriori prove, pertanto, in taluni casi potrebbe essere ammessa una

---

<sup>595</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 50. La corte indica che spetta solamente al giudice nazionale verificare se le osservazioni trasmesse siano state tenute in debita considerazione da parte dell'amministrazione finanziaria. Nel caso di specie, la Sopropé, società portoghese operante nel settore calzaturiero, a seguito di un'importazione di un lotto proveniente dalla Cambogia, era stata raggiunta da un avviso contenente l'obbligo di versamento di maggiori dazi doganali in quanto l'amministrazione aveva verificato la falsa provenienza dei beni che quindi non potevano usufruire di un'aliquota agevolata. La società aveva lamentato che i termini concessi per poter presentare le proprie difese non erano adeguati. La Corte ha risposto che pur in assenza di un vincolo di carattere comunitario, come nel caso di specie, il diritto di audizione deve essere assicurato dagli Stati membri. In proposito, Corte giustizia 18 dicembre 2008, C-349/07, caso *Sopropé*, sono stati riconosciuti dalla Corte di giustizia il diritto di difesa e al contraddittorio a livello UE in materia doganale (il caso riguardava il termine preclusivo che era previsto in fase istruttoria per l'audizione della parte e la comunicazione di documenti) come principi generali e fondamentali. RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2008 p.588; CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p.1585 ss.

<sup>596</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 37. la Corte parla di un termine "sufficiente."

<sup>597</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 38.

<sup>598</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 43. Nel par. 44. la Corte afferma che in caso di importazioni effettuate con paesi asiatici, "possono assumere rilevanza anche elementi quali la complessità delle operazioni di cui trattati, la distanza, o ancora la qualità dei rapporti solitamente intrattenuti con le amministrazioni competenti. Deve altresì tenersi conto delle dimensioni dell'impresa e del fatto che essa intrattenga o meno abituali relazioni commerciali con i paesi in questione".

<sup>599</sup> Corte EDU, 12 ottobre 1989, n. 7909/74, X e Y, c. Austria e anche Corte EDU, 13 dicembre 2011, n. 20508/08, Berzinis c. Lituania; Corte EDU, 9 ottobre 2007, n. 52479/99, Rybacki c. Polonia

dilatazione dello spazio procedimentale di esplicazione del diritto ad essere ascoltati. Sebbene non esplicitamente affermato, emerge, come corollario, il dovere per l'amministrazione procedente di motivare il proprio atto anche alla luce delle osservazioni presentate dall'interessato<sup>600</sup>.

Ulteriore caratteristica del diritto ad essere ascoltati, come precisato dalla Corte di Giustizia<sup>601</sup>, è di consentire “*di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro*”<sup>602</sup>. Tramite l'azione congiunta dell'esercizio dei diritti alla difesa e in virtù del dovere di motivazione conseguente, il contribuente può concorrere alla determinazione dell'atto e sollecitare, conseguentemente, un controllo giudiziale della legittimità dell'azione amministrativa condotta nei suoi confronti.

L'osservanza del diritto di difesa implica che lo Stato membro richiesto fornisca informazioni anche riguardo alle indagini che sono alla base del risultato comunicato<sup>603</sup>. In ogni procedimento le informazioni e i punti di vista sulla base delle quali l'autorità fiscale effettuano la propria richiesta devono essere rese conoscibili alla parte .

Il diritto di far valere le proprie osservazioni prima che sia adottata una decisione, ha l'obiettivo di consentire all'autorità amministrativa di correggere un errore o far valere elementi tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero che abbia un contenuto piuttosto che un altro, in tal modo garantendo una tutela effettiva della persona e allo stesso tempo che sia evitato del contenzioso inutile. Come accennato in precedenza, a tale diritto corrisponde il dovere per l'amministrazione competente di prestare tutta l'attenzione necessaria alle osservazioni avanzate, esaminando in modo accurato e imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando sufficientemente la sua decisione<sup>604</sup>.

La Corte di Giustizia<sup>605</sup> ha successivamente precisato che una violazione dei diritti alla difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo in parola se, in

---

<sup>600</sup> RAGUCCI G., op. cit., p. 591 e ss.

<sup>601</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica*, par. 49.

<sup>602</sup> CGUE, 18 dicembre 2008, causa C 349-07, *Sopropé c. Fazenda Publica* con nota di RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in Rass. Trib., 2009, 2, p. 591, CGUE, 5 dicembre 2013, C-448/11, caso *Snia SPA contro Commissione europea*, pp. 42-44.

<sup>603</sup> Conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott, caso *Sabou*, cit., punto 82.

<sup>604</sup> CGUE, 21 novembre 1991, causa C 269-90, *Technische Universität München*, par. 14 e *Sopropé* punto 50

<sup>605</sup> CGUE, cause riunite C 129 e 130-13, sentenza del 3/7/2014, casi *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*, par. 79 e 81. tale requisito è stato escluso dalla pronuncia poiché i contribuenti non avevano contestato la classificazione doganale alla base del recupero impositivo.

manca di tale irregolarità tale procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato diverso. La regola di garantire la tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta ha l'obiettivo di consentire all'amministrazione competente di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione abbia un contenuto piuttosto che un altro o non sia adottata<sup>606</sup>. Tali conclusioni riflettono una concezione teleologico-funzionale dell'attività amministrativa cui è estranea una visione puramente formalistica del contraddittorio e il cui punto nodale è l'esito provvedimentale<sup>607</sup>. A tal proposito, infatti, nel caso *Distillers Company*<sup>608</sup>, la Corte esclude la patologia dell'atto a fronte di doglianze su profili procedurali non accompagnate da una difesa sull'oggetto dell'addebito. Per i giudici del Lussemburgo non basta il mancato coinvolgimento del contribuente a determinare l'illegittimità dell'atto, occorre che l'interessato dimostri di non aver potuto comunicare elementi istruttori rilevanti e che, pertanto, il provvedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente. La soluzione individua un punto di equilibrio tra l'esercizio della potestà pubblica e i diritti del soggetto interessato dal procedimento in conformità al principio di proporzionalità<sup>609</sup>, di strumentalità delle forme allo scopo e di conservazione dell'atto amministrativo<sup>610</sup>. Il rilievo posto sul risultato del procedimento amministrativo indicato al punto 29 della sentenza Kamino, è confermato anche alla luce del fatto che l'art. 41 della Carta di Nizza ha recepito il principio generale come enunciato dalla Corte di Giustizia<sup>611</sup>. Il principio di buona amministrazione verrebbe in tale ottica vulnerato

---

<sup>606</sup> CGUE, cause riunite C 129 e 130-13, sentenza del 3/7/2014, casi Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV, par. 38; Corte di Giustizia, sentenza Sopropé, punto 49.

<sup>607</sup> IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 1, p. 79.

<sup>608</sup> CGUE, 10 luglio 1980, causa C-30/78, caso *Distillers Company Ltd contro Commissione delle Comunità europee*, punto 26, nel quale si afferma che “anche in mancanza delle irregolarità procedurali denunciate dalla ricorrente la decisione della Commissione, basata sulla mancata notifica, non avrebbe quindi potuto essere diversa”.

<sup>609</sup> CICIRIELLO, M.C. *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999, p. 238; SANDULLI A., *la proporzionalità dell'azione amministrativa*, Padova 1998, p. 359. MONDINI A., *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario*, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di TASSANI T., p. 75.

<sup>610</sup> Cassazione Civ., sez. V, sentenza del 27 marzo 2015, n. 6232; Cassazione 992/15 e 5518/13.

<sup>611</sup> Si veda il preambolo della Carta di Nizza al 5 periodo (“La presente Carta riafferma, nel rispetto delle competenze e dei compiti della Comunità e dell'Unione e del principio di sussidiarietà, i diritti derivati in particolare dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri (...) nonché i diritti riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee e da quella della Corte europea dei diritti dell'uomo”) nonché la spiegazione all'art. 41 della Carta di Nizza, contenuta in Spiegazioni relative alla Carta dei Diritti Fondamentali 2007/C 303/02 pubblicata in Gazzetta ufficiale dell'Unione europea del 14/12/2007 C303/17, che afferma: “L'art. 41 è basato sull'esistenza dell'Unione in quanto comunità di diritto, le cui caratteristiche sono state sviluppate dalla giurisprudenza che ha consacrato segnatamente la buona amministrazione come principio generale di diritto”.

solo dalla lesione di un contraddittorio che si basa su difese non pretestuose e/o dilatorie<sup>612</sup>.

È importante rilevare come il “limite del risultato”, denunciato dalla Corte nella sentenza *Kamino*, per effetto della lettura congiunta anche con altre sentenze, non debba restrittivamente essere inteso come necessità di dimostrare che con il contraddittorio il provvedimento avrebbe potuto avere un contenuto differente, ma soltanto che “avrebbe potuto utilizzare detti documenti per difendersi”<sup>613</sup> ovvero “avrebbe potuto difendersi più efficacemente in assenza dell’irregolarità procedurale, ad esempio per il fatto che avrebbe potuto utilizzare per la propria difesa documenti il cui accesso le era stato rifiutato nell’ambito del procedimento amministrativo”<sup>614</sup>. Si pensi, ad esempio, al caso *Alvis* del 1962<sup>615</sup>, per il quale la Corte pur non dichiarando l’invalidità dell’atto emesso in assenza di contraddittorio, ha condannato l’autorità che risultava vittoriosa nel merito al pagamento dei quattro quinti delle spese processuali sostenute dal privato ricorrente. Ne deriva che tale limite non comporta di “*riconoscere i diritti di difesa solo alla persona innocente*”<sup>616</sup> ma esclude l’invalidità dell’atto qualora il mancato rispetto appaia ininfluenza sulla decisione amministrativa.

In pari maniera l’intervento e la collaborazione del contribuente si rivela essenziale per colmare eventuali lacune nello scambio di informazioni. La Corte Europea dei diritti Umani ha negato che ci fosse stata una violazione del diritto ad un equo processo di cui all’art.6 della Carta nel caso *Janyr v. The Czech Republic*<sup>617</sup>. Nel caso di specie il contribuente originario della Repubblica Ceca, mediante una segnalazione proveniente dalle autorità doganali di Gibilterra, fu accusato di aver compiuto irregolarità doganali. Pur essendosi ripetutamente rifiutato di fornire informazioni, documenti contabili o altri dati alle autorità ceche, il contribuente aveva successivamente richiesto e lamentato il diritto ad un equo processo richiedendo, senza successo, un confronto con le autorità gilbertesi (punto 15 della sentenza). La Corte di Strasburgo ha verificato il comportamento intenzionalmente non collaborativo e ostruzionista del contribuente e che le informazioni ottenute dal Paese del Commonwealth rappresentavano solo una minima parte delle prove contro di lui e che, quindi, il mancato confronto con le accuse di

---

<sup>612</sup> IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell’ordinamento dell’Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. Prat. Trib., 2016, n. 1, p.80.

<sup>613</sup>CGUE, 8 luglio 1999, causa C-51/92 P, Hercules Chemicals, punto 81.

<sup>614</sup>CGUE, 1 ottobre 2009, causa C-141/08, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware Co. Ltd c. Consiglio dell’Unione Europea*, punto 81; Corte di Giustizia, 2 ottobre 2003, C-194/99, Thyssen Stahl AG contro Commissione delle Comunità europee, p.31

<sup>615</sup>CGUE, 4 luglio 1962, causa C-32/62, caso Alvis.

<sup>616</sup>CGUE, 8 luglio 1999, causa C-51/92 P, Hercules Chemicals, punto 81

<sup>617</sup>Corte Edu, sentenza del 31 ottobre 2013, caso n. 42937/08, *Affaire Janyr c. République Tchèque*

Gibilterra non modificava i fatti e la decisione assunta delle autorità fiscali. Secondo parte della dottrina, la pronuncia mette in luce come, lo scambio di informazioni sia principalmente diretto all'autorità fiscali degli Stati membri e di come non sia disciplinata normativamente la possibilità per il contribuente di poter essere messo in grado di controbattere o avere accesso alle informazioni scambiate<sup>618</sup>.

Tale opinione è stata successivamente confermata nella sentenza della Corte di Giustizia, *WebMindLicenses Kft*<sup>619</sup>, nella quale i giudici comunitari hanno ritenuto ammissibile la mancanza di un contraddittorio nella fase istruttoria iniziale a patto che lo stesso sia garantito qualora gli elementi raccolti siano tali da poter emettere un avviso di rettifica. Nel caso in esame, talune risultanze istruttorie furono acquisite durante un'indagine penale all'insaputa dell'interessato mediante intercettazioni di telecomunicazioni o sequestri di messaggi di posta elettronica effettuati durante visite domiciliari nei locali professionali di un individuo. La Corte, pur riconoscendo che le modalità di esecuzione avevano rappresentato un'ingerenza nell'esercizio del diritto al rispetto della vita privata e familiare garantito dall'art. 8 CEDU, ne ammise l'utilizzo nel procedimento amministrativo alla duplice condizione che tali procedure di raccolta e successivo uso fossero disciplinate dalla legge e fossero state necessarie nel rispetto principio di proporzionalità. La Corte stabilì che competesse al giudice nazionale verificare che fossero stati rispettati i diritti di difesa, ovvero che il soggetto passivo avesse avuto la possibilità, nell'ambito del procedimento amministrativo, di avere accesso a tali prove o di essere ascoltato in merito. In caso contrario, tali prove non dovevano essere ammesse e il giudice nazionale sarebbe stato obbligato ad annullare detta decisione se essa fosse risultata, per tale ragione, priva di fondamento<sup>620</sup>.

### 3.5 La Necessarietà di una Carta Europea dei Diritti del Contribuente

In relazione ai diritti del contribuente si rileva un altro aspetto controverso.

Rispetto al passato, i sistemi informativi non si limitano più solamente a raccogliere dati per metterli a disposizione degli organi di controllo quando questi ne facciano richiesta<sup>621</sup>, ma essi vengono rielaborati, incrociati e scambiati con altre amministrazioni per condurre

---

<sup>618</sup> BAKER P., *Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters*, in *European Taxation*, Giugno 2014, pp. 250-252.

<sup>619</sup> CGUE, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *Web Mind Licenses Kft contro Nemzeti Adó-És Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság*.

<sup>620</sup> CGUE, sentenza del 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *Web Mind Licenses Kft*, p. 89

<sup>621</sup> SELICATO G., *La possibile sovrapposizione degli obblighi di comunicazione tra patologia e fisionomia della cooperazione amministrativa nella società dell'informazione*, in AA.VV. (a cura di) R. Cordeiro Guerra, S. Dorigo, A. Viotto, *L'attuazione della DAC 6 nell'ordinamento italiano, Profili teorici e prospettive future*, Torino, 229, ss.

analisi del rischio<sup>622</sup> fiscale, anche automatizzate, e per segnalare tempestivamente anomalie che possono innescare attività accertative per contrastare fenomeni patologici. In questo contesto, in cui cresce la quantità di informazioni disponibili<sup>623</sup>, se ne moltiplicano le fonti e si intensifica la rielaborazione e l'incrocio dei dati è plausibile affermare ciò può creare problematiche in merito alla qualità ed affidabilità del dato trattato o detenuto dall'Autorità fiscale.

Il livello di dettaglio delle informazioni richieste ai portali con la DAC-7 è particolarmente elevato, come nel caso degli immobili messi a reddito per i quali il gestore della piattaforma è tenuto a comunicare l'indirizzo della "proprietà inserzionata", i suoi dati catastali, il corrispettivo totale versato o accreditato nel corso di ogni trimestre, eventuali diritti, commissioni o imposte trattenuti o addebitati dall'intermediario su basi trimestrali ed il numero di giorni di locazione.

Tali dati in alcuni casi possono rivelarsi imprecisi, ma comunque vanno a sommarsi a quelli maggiormente affidabili che le anagrafi tributarie nazionali e le Autorità di controllo acquisiscono ed elaborano di continuo o in sede di verifica. Ciò crea un implemento di banche dati sempre più ricche, cui gli ordinamenti mirano ad assicurare una sempre più crescente interoperabilità<sup>624</sup>.

Per effetto di tale integrazione, è verosimile affermare che la giurisdizione al cui interno il dato venga acquisito o trattato non sia quella di residenza del contribuente e che le regole nazionali che governano tali processi non assicurino un sistema di garanzie adeguato alle aspettative o agli standard giuridici cui egli è abituato. Ciò accade perché l'armonizzazione e il coordinamento si realizzano soltanto sul versante della raccolta e

---

<sup>622</sup> La definizione di 'analisi del rischio', nell'ordinamento italiano, è stata fornita dall'art. 2 del d.lgs. 12 febbraio 2024, n. 13 essa individua: "...il processo, composto da una o più fasi, che, al fine di massimizzare l'efficacia delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, alla frode fiscale e all'abuso del diritto in materia tributaria, nonché di quelle volte a stimolare l'adempimento spontaneo, tramite modelli e tecniche di analisi deterministica ovvero probabilistica, nel rispetto della normativa in materia di trattamento di dati personali, utilizza, anche attraverso la loro interconnessione, le informazioni presenti nelle basi dati dell'Amministrazione finanziaria, ovvero pubblicamente disponibili, per associare, coerentemente a uno o più criteri selettivi, ovvero a uno o più indicatori di rischio desunti o derivati, la probabilità di accadimento a un determinato rischio fiscale, effettuando, ove possibile, anche una previsione sulle conseguenze che possono generarsi dal suo determinarsi".

<sup>623</sup> Com'è stato evidenziato nella nt. che precede, l'art. 2 del d.lgs. n. 13/2024 autorizza l'impiego, nell'analisi del rischio, di qualsiasi informazione 'pubblicamente disponibile', col solo limite del rispetto della normativa in materia di trattamento di dati personali.

<sup>624</sup> SELICATO G., *La possibile sovrapposizione degli obblighi di comunicazione*, cit., 240, si configurano, in questo modo "le premesse di una vera e propria 'bulimia informativa', che determina duplicazioni e sovrapposizione di comunicazioni potenzialmente rilevanti ai fini fiscali" ma che appare del tutto coerente con i più recenti orientamenti dell'OCSE. L'obiettivo, insomma, sembra essere quello di contaminare la funzione impositiva e la cooperazione amministrativa tra Autorità fiscali "di quell'approccio 'cloud' tipico della società dell'informazione che si avvale di flussi continui e sempre più copiosi di informazioni necessarie a "profilare" l'utente dei servizi web (non meno del contribuente) in modo sempre più preciso e funzionale all'"incrocio" dei dati raccolti, in momenti differenti, da diverse amministrazioni".

dello scambio delle informazioni, ma non su quello dei diritti e delle garanzie dei contribuenti che resta invece assegnato al presidio della legge nazionale.

Una soluzione al problema è sicuramente l'adozione a livello europeo di una Carta dei diritti del contribuente attenta in particolare ai temi e alle peculiarità del diritto tributario digitale<sup>625</sup> e l'istituzione di un'Agenzia delle entrate europea dotata di risorse e poteri sufficienti a presidiare e coordinare le attività, sempre più intense e complesse in tema di scambio, analisi e trattamento dei dati.

L'idea di una Carta dei diritti del contribuente a livello europeo costituirebbe uno strumento per: armonizzare le garanzie e i principi fondamentali che regolano il rapporto tra Fisco e contribuente negli Stati membri assicurando una maggiore certezza del diritto e una tutela uniforme per i contribuenti che operano nel mercato unico, specialmente quelli coinvolti in transazioni transfrontaliere, ma soprattutto per rafforzerebbe la fiducia nei sistemi fiscali nazionali e nell'Unione Europea.

E' doveroso rilevare che nella Carta una sezione dovrebbe dedicata al diritto tributario digitale, vista la crescente adozione di algoritmi e intelligenza artificiale da parte delle amministrazioni fiscali per l'analisi dei dati, la selezione dei contribuenti da controllare.

Una Carta siffatta non solo fornirebbe standard minimi di tutela, ma affronterebbe anche la necessità di bilanciare l'efficacia dell'azione di contrasto all'evasione (spesso digitale) con i diritti fondamentali del cittadino-contribuente nell'era dell'elaborazione massiva dei dati.

---

<sup>625</sup> La Commissione europea, nel febbraio 2013, aveva avviato una consultazione pubblica sull'elaborazione di un codice europeo del contribuente, focalizzato sui diritti e gli obblighi dei contribuenti e i poteri delle amministrazioni fiscali. A valle di tale consultazione pubblica, la Commissione europea, a fine novembre 2016, ha pubblicato gli *“Orientamenti per un modello di Codice europeo del contribuente”*, documento non vincolante rivolto ai Paesi membri. Per quanto la risposta europea ad un problema di dimensione globale costituisca un rimedio comunque insufficiente, vi è da augurarsi che il proposito di addivenire ad una codificazione europea possa essere ulteriormente coltivato ed adeguato ai temi emergenti del diritto tributario digitale. Sulla tutela dei diritti del contribuente nel diritto dell'Unione europea. Sul punto si veda CARINCI A., *Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela*, in AA.VV. (a cura di) CARINCI A., TASSANI T., *I diritti del contribuente, principi, tutele e modelli di difesa*, Milano, 2022, p. 35 ss.

## ***Conclusioni***

La ricerca condotta dimostra come il diritto tributario, nella sua dimensione europea e internazionale, sia oggi attraversato da una trasformazione epocale.

La progressiva digitalizzazione dell'economia e l'emersione di fenomeni transnazionali hanno reso necessario ridefinire i confini del rapporto giuridico d'imposta e i meccanismi di cooperazione tra Stati.

La DAC-7 rappresenta un passo avanti verso una fiscalità moderna e trasparente, ma non priva di sfide che meritano una profonda disamina e verosimilmente correttivi nel breve periodo.

L'analisi svolta nel corso del presente lavoro consente di trarre alcune considerazioni in merito alla Direttiva 2021/514/UE e sulla sua capacità di ridefinire il quadro della cooperazione amministrativa, dando una risposta all'interrogativo che ha guidato la ricerca, ossia se il fine perseguito dalla Direttiva, il contrasto all'evasione fiscale internazionale, sia idoneo a giustificare i mezzi adottati.

La risposta non può essere né semplicemente affermativa né totalmente negativa, ma implica un giudizio sfumato, che tenga conto della complessità del contesto normativo ed economico in cui la DAC-7 si inserisce.

È indubbio che la Direttiva risponda a un fine legittimo e urgente. La digitalizzazione dei mercati ha prodotto un'economia frammentata e transnazionale, caratterizzata da flussi informativi opachi e da una crescente possibilità di occultamento dei redditi. In questo scenario, il legislatore europeo ha inteso dotarsi di strumenti che permettano di ripristinare la trasparenza e di garantire equità fiscale.

Il meccanismo di *reporting* e lo scambio automatico obbligatorio di informazioni tra Stati membri rappresentano, in questa prospettiva, un progresso significativo rispetto agli strumenti tradizionali, insufficienti a fronteggiare fenomeni di evasione su scala globale. È anche per questo che autorevole dottrina definisce la DAC-7 non come un mero intervento di aggiornamento sul tessuto già articolato delle misure europee in tema di scambio di informazioni, ma come di un vero e proprio pilastro normativo, in grado di ridefinire i rapporti tra fisco, operatori digitali e contribuenti.

L'analisi ha però mostrato come l'impostazione prescelta non sia priva di conseguenze problematiche. La p riguarda la sproporzione degli obblighi introdotti dalla misura qui in esame. La DAC-7, imponendo alle piattaforme non solo la raccolta e la trasmissione dei dati, ma anche la verifica della loro correttezza e la sospensione degli account inadempienti, attribuisce a soggetti privati un compito che tradizionalmente appartiene alle Amministrazioni finanziarie. Ciò rappresenta una forma di privatizzazione delle

funzioni di controllo che può apparire giustificata da ragioni di efficienza, ma che, in assenza di un corrispondente rafforzamento delle garanzie, solleva dubbi di legittimità.

Un secondo profilo controverso critico riguarda la parità di trattamento. L'imposizione di obblighi così incisivi esclusivamente alle piattaforme digitali crea un evidente squilibrio rispetto alle imprese tradizionali, che restano soggette a regole contabili molto meno invasive.

Ciò determina una discriminazione a contrario: il commercio *online*, pur svolgendo attività sostanzialmente equivalenti a quello *offline*, è sottoposto a controlli e adempimenti più gravosi. All'interno dello stesso settore digitale, inoltre, la Direttiva produce una discriminazione implicita tra grandi e piccole piattaforme. Le prime, forti delle loro risorse economiche e tecnologiche, possono sostenere i costi di *compliance*, mentre le seconde rischiano di non riuscire a far fronte agli oneri imposti e di essere escluse dal mercato. Il risultato è un effetto distorsivo che si traduce in un'alterazione della concorrenza, con possibili violazioni del principio di neutralità fiscale, che rappresenta un cardine del sistema.

A ciò si aggiungono le complessità e le incertezze derivanti dal coordinamento con la riforma *VAT in the Digital Age*. La combinazione tra DAC-7 e ViDA ha radicalizzato le problematiche. Da un lato, la DAC-7 richiede un *reporting* annuale e centralizzato dei corrispettivi; dall'altro, la ViDA attribuisce alle piattaforme la qualifica di fornitori presunti, imponendo loro di riscuotere e versare direttamente l'IVA in tempo quasi reale. La conseguenza è una duplicazione di obblighi che grava pesantemente sulle piattaforme, costrette a gestire due flussi informativi paralleli, e spesso incoerenti.

Tale duplicazione non solo accresce l'onere amministrativo, ma riduce l'efficienza complessiva del sistema, generando un effetto di entropia normativa che rischia di compromettere l'obiettivo di semplificazione e trasparenza perseguito dal legislatore europeo. Gli obblighi di raccolta, trattamento e trasmissione dei dati fiscali incidono direttamente sul diritto alla protezione dei dati personali, sancito dall'art. 8 della stessa Carta dei diritti fondamentali dell'UE. L'acquisizione e la circolazione transnazionale di dati fiscali comportano un rischio concreto di ingerenze sproporzionate nella sfera privata dei contribuenti, in assenza di un quadro armonizzato di garanzie.

Il risultato complessivo è un bilanciamento ancora imperfetto tra fini e mezzi. Se è vero che il fine perseguito dalla direttiva è legittimo, urgente e di rilievo costituzionale, in quanto volto a garantire la giustizia fiscale e la coesione sociale, è altrettanto vero che i mezzi adottati appaiono parzialmente sproporzionati e incompleti. Sproporzionati perché trasferiscono su soggetti privati compiti che eccedono quanto necessario; incompleti

perché non sono accompagnati da un sistema uniforme di garanzie capace di proteggere i diritti dei contribuenti a livello transnazionale. In conclusione, il percorso analitico svolto consente di riconoscere alla DAC-7 una funzione di particolare rilievo nel contesto del diritto tributario europeo: una funzione che non si esaurisce nella disciplina puntuale degli obblighi informativi in capo ai gestori di piattaforma, ma che si estende alla definizione di un modello di governance amministrativa che avrà, nei prossimi anni, un ruolo fondamentale nella configurazione della fiscalità digitale. La direttiva, infatti, non rappresenta un intervento isolato, ma un tassello integrante di una strategia più ampia, volta a dotare l'Unione di strumenti adeguati per affrontare le sfide poste dalle attività economiche immateriali, globali e fortemente integrate tra loro.

La presente tesi ha cercato di offrire una ricostruzione puntuale e sistematica della disciplina, mettendone in evidenza gli elementi costitutivi e collocandola all'interno del quadro evolutivo del diritto tributario dell'Unione. Resta ora affidata all'applicazione concreta e al progressivo affinamento del quadro normativo la verifica della piena maturazione del modello delineato, nella consapevolezza che la DAC-7, pur rappresentando un passo fondamentale, si inserisce in un processo ancora in divenire, nel quale i rapporti tra autorità fiscali, intermediari digitali e contribuenti continueranno a evolvere sotto la spinta delle trasformazioni economiche e tecnologiche.



## ***BIBLIOGRAFIA***

### ***Articoli e opere monografiche***

- ABBOTT R., BOGENSCHNEIDER B., Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation, in Harvard law and policy review, 2018.
- ADAM R., TIZZANO A., Lineamenti di diritto dell'Unione europea, Torino, 2010.
- ADDARII E., Regimi Di Attrazione Fiscale e Territorio Proposte, Opportunità e Sfide per gli espatriati Emiliano-Romagnoli, Napoli 2023.
- ADONNINO P., Doppia imposizione (diritto tributario), in Enc. Dir., Milano, 1964, vol. XIII, p. 1008 ss.
- ADONNINO P., Doppia imposizione, Roma, 1989.
- 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 ss.
- ADONNINO P., Non Discrimination Rules in International Taxation, in Cahiers de droit fiscal international, IFA, vol. 78b, 1993, p. 23 ss.
- ALBERTINI F.V., Scambio di informazioni fra le Amministrazioni fiscali in ambito UE e margini di tutela dei contribuenti: considerazioni alla luce della giurisprudenza europea e delle recenti riforme della normativa nazionale, Riv. Trim., Dir. Trib. Fascicolo I, 2024, p. 71 ss.
- ALDOVISI S., Doppia imposizione, in Fiscalità internazionale, 2011 p. 26 ss.
- AMADDEO F., Cambio di prospettive sullo scambio di informazioni: , in Novità fiscali / n.9 , 2015, p. 26 ss.
- AMADDEO F., Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border, in Novità Fiscali, 5/2018, p.220 ss.
- AMADDEO F., Intermediari: scambio automatico di informazioni sugli accordi cross-border. Modello OCSEMDR e Proposta di Direttiva “DAC 6”, in Riv. dir. Trib. Int. e UE, 5/2018.
- AMATUCCI A., La normativa comunitaria quale fonte per l'ordinamento tributario interno, in UCKMAR V. (a cura di), Corso di Diritto tributario internazionale, Padova, 2002.
- AMATUCCI F., CORDEIRO GUERRA R. L'evasione e l'elusione fiscale in ambito internazionale, Roma, 2016.

AMATUCCI F., Il principio di non discriminazione fiscale, Padova, 1998.

AMATUCCI F., Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, n. 1/2023, p. 11 ss.

AMATUCCI F., Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della Corte di giustizia UE, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, p. 5 ss.

AMATUCCI F., Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale, in *Riv. dir. Trib. Int* 1/2009, p.2 ss.

AMATUCCI F., Principi e nozione di diritto tributario, Torino, 2011.

AMPLIUS I., BURGERS J.J., CRICLIVAIA D., Joint Tax Audits: Which Countries May Benefit Most?, in *World Tax Journal*, 2016, p.306 ss.

ANDREOLI F., Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi, in *Riv. dir. trib.*, 1998, p. 149 ss.

ANDRÉS AUCEIO E., International administrative cooperation in fiscal matters and international tax governance, Cizur Menor, 2018.

ANIBARRO PEREZ S., Las sanciones por incumplir las obligaciones de información y comunicación relativas a mecanismos de planificación fiscal agresiva: un análisis a la luz de los principios y garantías del derecho sancionador, in *Quincena fiscal*, 20/2020, p. 7 ss.

ANTONINI M., Le novità apportate al Modello ed al Commentario Ocse in tema di imposte sul reddito e sul capitale, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, p. 25 ss.

ANTONUCCI M., La Direttiva UE sulla tassazione minima: novità e prospettive, in *Riv. dir. trib Eu*, 2022, p. 112 ss.

ANTÓN A., GARCÍA, HERRERA BLANCO C., Digital transformation of tax administrations in the European Union, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2023.

ARCHETTI C., Il principio di non discriminazione nel diritto tributario comunitario, in *Obbligazioni e Contratti*, III, 2010, p. 211 ss.

ARDITO F., La cooperazione internazionale in materia tributaria, 2007, Padova.

ARGINELLI P., Riflessioni sull'interpretazione delle convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni conformi al Modello OCSE, in *Riv. Dir. Trib.* n. 4, 2016, p. 160 ss.

ARGINELLI P., DAC6 ed evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nel quadro del rinnovato ruolo della fiscalità quale pilastro della rinascita europea, in *Riv. trim. dir. trib.*

Articoli e opere monografiche

AVERY JONES J., The interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3[2] of the OECD Model, in *Dir. prat. trib.*, 1984, p. 1625 ss.

BAGGIO R., Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria, Milano, 2009.

BAGNARDI B., Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, II, p. 605 ss.

BAKER F., PISTONE P., The practical protection of taxpayers' fundamental rights, IFA General Report, Amsterdam, 2015.

BAKER P., Automatic Exchange of information - the arrival of a new international norm of taxation, in *British Tax Review*, 2013, p. 371 ss.

BAKER P., Double taxation convention and international tax law, Londra, 1994.

BAKER P., Some Recent Decisions of the European Court of Human Rights on Tax Matters, in *European Taxation*, 6/2014, p. 250 ss.

BAKER P., PISTONE P., Weffe C.E., Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights: The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019, IBFD, Amsterdam, 2020.

BALLANCIN A., CANNAS F., The 'DAC 6' and Its Compatibility with Some of the Founding Principles of the European Legal System(s), in *EC Tax Review*, 2020, p. 118.

BALLANCIN A., COSTA C., La corsa all'early enforcement in materia fiscale genera autogol: riflessioni critiche sulla DAC6, in *Novità Fiscali*, 7/2021, p. 394 ss.

BALLANCIN A., Le cause di esonero riguardanti il segreto professionale ed il principio di non autoincriminazione: il difficile bilanciamento per non paralizzare la DAC6, in *Rivista telematica di dir trib.* 30 novembre 2021.

BAMMENS S., The Principle of Non-Discrimination in International and European Tax Law, Volume 24 in the Doctoral Series, 2013.

BARAK A., Proportionality and Principled Balancing, in *Law & Ethics of Human Rights*, 2010, 4, p. 1 ss.

BARASSI M., Cooperazione tra amministrazioni fiscali, in *Dizionario dir. pubbl.*, a cura di S. CASSESE, Milano, p.1525 ss; DORIGO S., La Cooperazione fiscale internazionale, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di SACCHETTO C., Torino, 2011, pp. 206-225.

BARASSI M., Lo scambio di informazioni fra le amministrazioni fiscali, in *Riv. dir. pub. int.*, 1999, p.59 ss.

BARASSI M., Lo scambio di informazioni nella UE, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, n. 2/2001, p.234 ss.

BARASSI M., Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie, in *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, pp. 36360 ss.

BARONE L., FRANSONI G., Allocations del GloBE Income fra le Constituent Entities, in *Il Fisco*, n. 16, 22 aprile 2024, p. 25 ss., AVEGNO I., Quadro Normativo GMT, Milano, p.16 ss.

BASILAVECCHIA M., Corso di diritto tributario, Torino 2022, p. 45 ss.

BASSINI M., La svolta della privacy europea: il nuovo pacchetto sulla tutela dei dati personali, Roma, p. 588 ss.

BAVILA A., Some issues on the Exchange of Information between Revenue Authorities, in *Dir. prat. trib. int.*, 2001, 1, p.274.

BAŞARAN YAVAŞLAR F.,HEY J., Tax Transparency, IBFD, 2019.

BEFANI G., Contributo allo studio sulle criptovalute come oggetto di rapporti giuridici, in *Il diritto dell'economia*, n. 3, 2019, pp. 381-421.

BELLUZZI C. Il denaro del re, Forme ed itinerari del potere impositivo. Dalle origini alla crisi dell'Antico Regime in Francia, Padova, 2013, p. 505 ss.; POCAR F., L'assistenza giudiziaria internazionale, Padova, 1967, p. 1966 ss.

BIANCO A., DAC6 and the Challenges Arising from Its Disclosure Obligation, in *EC Tax Review*, 2021, Vol. 30, Issue.

#### BIBLIOGRAFIA

BIFULCO R., CARTABIA M., CELOTTO A., Introduzione, in *Id* (a cura di), L'Europa dei diritti, Bologna, 2001.

BIFULCO R., L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, Bologna 2001, p. 284 ss.

BIN R., Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale, Milano, 1992, p.127 ss.

BISCOTTINI, G., L'efficacia degli atti stranieri di imposizione, in *Studi in memoria di Guido Zanobini*, Vol. IV, Milano, 1965, p. 131 ss.

BLASIO E., MONACO F., La pianificazione fiscale internazionale, Roma, 1999, p. 34 ss.

BLUMD.W.; LANGER A., At a crossroads: Mandatory Disclosure under DAC-6 and EU primary Law – Part.

BOCCIA F., L'armonizzazione fiscale nell'Unione Europea: il ruolo della Direttiva sulla tassazione minima, in *Dir. e Fisco UE*, 2022, p. 133 ss.

BONARELLI P., Lo scambio automatico di informazioni: il nuovo scenario internazionale, in *Fiscalità e Comm. Internaz.*, 2016, 30 ss.

BORIA P., La concorrenza fiscale tra Stati: verso un nuovo ordine della fiscalità internazionale, Milano, 2018, 5, ss.

BORIO G. F., *La pianificazione fiscale internazionale. Questioni attuali e prospettive future*, Milano, 2002.

BOUSTA R., Who Said There is a ‘Right to Good Administration’? A Critical Analysis of Article 41 of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, in *European Public Law*, 2013, 19, pp. 481 ss.

BRAIBANT I., *La Charte des droits fondamentaux de l’Union européenne*, Sevil-Paris 2001, p. 211 ss.

BRODERSEN C., Limits on the International Exchange of tax information, in *European Taxation*, 1987, p. 139 ss.

BRODZKA A., The Road to FATCA in the European Union, 53, *European Taxation*, n. 10, 2013.

BUCCICO C., DUCCESCHI S., TRAMONTANO S., *L’evoluzione della fiscalità internazionale: le venti “primavere” di Napoli*, Napoli, 2020.

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

BURGIO M., La politica fiscale, in *Manuale di diritto comunitario*, II, Torino, 1984, p. 483 ss.

CACHIA F., Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact, in *EC Tax Review*, 2018, Vol. 27, No. 4, p. 206 ss.

CAIANIELLO, M. (a cura di). *Indagini penali e amministrative in materia di frodi IVA e doganali*. Bari, 2016.

CALZOLAIO S., FEROLA L., FIORILLO V., ROSSI E.A., TIMIANI M., La responsabilità e la sicurezza del trattamento, in *Innovazione tecnologica e valore della persona. Il diritto alla protezione dei dati personali nel Regolamento UE 2016/679*, CALIFANO L., COLAPIETRO C. (a cura di), Napoli, Editoriale Scientifica, 2017, p. 137 ss.

CALZOLARI A., Cedu e diritto tributario: i diritti fondamentali dell’uomo vengono in soccorso del contribuente, in *Corriere Tributario* n.24/2017, pag.1926.

CALÒ E., *Il principio di reciprocità*, Milano, 1994.

CAMPANILE F., La cooperazione amministrativa nel settore fiscale, in *Dir. trib. intern.*, 2011, p. 7ss.

CANNIZZARO E., *Il principio di proporzionalità nell’ordinamento internazionale*, Milano, 2000.

CAPOLUPO S., Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 1765.

CAPOTORTI F., Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati, Padova, 1984, p. 35 ss.

CARAM A., Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives, in Intertax, 2009, p. 634.

CARBONE M., BOSCO M., PETESE L., La geografia dei paradisi fiscali, IPSOA, 2014, p. 353 e ss.

CARINCI A., DEOTTO D., Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte, in Fisco 2016, 3, p. 211.

CARINCI A., La questione fiscale della Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente, in Rass. Trib., 2005, p. 543 ss.

CARINCI A., Il sistema multilivello dei diritti del contribuente, tra pluralità di fonti e molteplicità dei modelli di tutela, in AA.VV. (a cura di) A. Carinci, T. Tassani, I diritti del contribuente, principi, tutele e modelli di difesa, Miano, 2022, 35, ss.

CARINGELLA F., Manuale di diritto amministrativo, Roma 2012, p. 1249 ss.

CARLI C., Politica fiscale nella Comunità Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria, in Leg. e giur. trib., 1981, p. 2015.

CARMINI S., MAINARDI A., Elementi di diritto tributario comunitario, Padova, 1996.

CARPENTERI L., LUPI R., STEVANATO D., Il diritto tributario nei rapporti internazionali, Milano, 2003, p. 18.

CARPENZANO G.; ANTONINI M., Implementazione della DAC6 in Italia criticità e prospettive di applicazione, in [www.dirittobancario.it](http://www.dirittobancario.it), 17 agosto 2020.

CARRADINI D., Direttiva n. 77/799 CE sulla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, Scambio spontaneo di informazioni, in il fisco, 2000 p. 7062 ss.

CARRARINI F., MASSINO R., SASSO C., Gli interessi finanziari dell'unione europea e l'azione di tutela, Padova, 1999.

CASSESE S.; LALUMIERE C., LEUPRECHT P., ROBINSON M., WEILER J. H. H., ALSTON P., Leading by example a human rights agenda for the European Union for the year 2000, Firenze, 1998.

CASTIGLIONE R., Cooperazione fra autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente, in Giustizia Tributaria 2009, 3, p. 258 ss.

CAVALLO PERIN R., RACCA G.M., Cooperazione amministrativa europea, in Digesto delle Discipline Pubblicistiche, Torino, 2017.

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.

CENTORE P., Cooperazione tra Stati non solo formale per la lotta all'evasione, in *Corr. trib.*, 2010, 24, p. 1953 ss.

CERASA L., Arriva la Direttiva DAC numero 7: migliorerà lo scambio d'informazioni e la cooperazione tra le Autorità fiscali degli Stati UE, in *NENS - Nuova Economia Nuova Società* del 1° dicembre 2020.

CERRATO M., La rilevanza del Commentario OCSE ai fini interpretativi: analisi critica dei più recenti indirizzi giurisprudenziali, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, p.11.

CHITI E., La costruzione del sistema amministrativo europeo. In CHITI M.P.(a cura di). *Diritto amministrativo europeo*. Milano,2013, p. 38.

CHRISTIANS A., BEPS and the New International Tax Order, in «*Brigham Young University Law Review*», Vol. 2016, n. 6 /2016, p. 1603 ss.

CHRISTIANS A., Taxpayer Rights, on and Off-shore: the 2013 Taxpayer Advocate's Report to Congress, in *Tax Notes International*, 22 gennaio 2014, p. 3.

CIANCIO A., The European "Constitutional Core", Key Tool for further Integration, in *Giurcost.org*, *Liber Amicorum per Pasquale Costanzo*, 2 marzo 2020, p. 1 ss.

CICIRIELLO M.C., Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario, Napoli, 1999, p. 238.

CICOLELLA V., DI VAIA S., GIANFRATE M., Advance Pricing Arrangement (APA) e Mutual Agreement Procedure (MAP), in AVOLIO D. (a cura di), *Fiscalità internazionale e dei gruppi*, Milano, 2021.

CIPOLLINA S., I redditi nomadi delle società multinazionali nell'economia globalizzata, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, n. 1/2014, pp. 21 ss.

CIRELLI F, COLANGELO N., GALEAZZI L., I rapporti internazionali, Milano 1997, p. 121 ss.

CLEMENTE G., Trattati dell'Unione Europea e della Comunità europea, in TIZZANO A. (a cura di), Milano, 2004, p.1242 ss.

COLAPIETRO C., IANNUZZI A., I principi generali del trattamento dei dati personali e i diritti dell'interessato, in *Innovazione tecnologica e valore della persona. Il diritto alla protezione dei dati personali nel Regolamento UE 2016/679*, CALIFANO L., COLAPIETRO C. (a cura di), Napoli, Editoriale Scientifica, 2017, p. 128 ss.

COLLIER R., The OECD's Pillar 2: Implementation and Impact, *International Tax Review*, 2022, p. 83 ss.

COLLOSA A., The Global Tax Reporting Framework for Digital Platforms in the Sharing and Gig Economy: Importance for Tax Administrations, Milano 16 aprile 2021.

COMANDINI G.L., La fiscalità delle criptovalute tra rischi di evasione, problemi di tracciabilità e future prospettive, 3 marzo 2022, Riv tel di dir. Trib.

COMELLI A., L'armonizzazione fiscale e lo strumento della Direttiva comunitaria in relazione al sistema IVA, in Dir. Prat. trib 1998, p. 1590 ss.

COMOGLIO L.P., La garanzia costituzionale dell'azione ed il processo civile, Padova 1970, p. 155 ss.

CONFORTI B., Diritto internazionale, Napoli, 2008, p. 44 ss.

CONTE D., Il discrimen tra abuso del diritto ed evasione fiscale: spunti per un inquadramento critico ed equità del prelievo, Pisa, 2022, p.152 ss.

CONTRINO A., DELLA VALLE E., MARCHESELLI A., MARELLO E., MARINO G., MESSINA S.M., TRIVELLIN M., Fondamenti di diritto tributario, Milano, 2020.

CORASANITI G. Lo scambio di informazioni e la cooperazione fra amministrazioni finanziarie, in La Riforma Fiscale I diritti e i procedimenti Vol. III Accertamento, sanzioni e rapporti fra processi a cura di Alessandro Giovannini p.141 ss.

CORASANITI G., Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea, in Dir. prat. trib., 2016, p.1585 ss.

CORASANITI G., Lo scambio di informazioni tra presupposti internazionalistici e prospettive applicative, in Corr. trib., 2015, 18, p. 1361 ss.

CORASANITI G., Sul generale divieto di abuso del diritto nell'ordinamento tributario, in Obbl. e contr., 2009, p. 212 ss.

CORDEIRO GUERRA R., Diritto tributario internazionale (Istituzioni), Seconda edizione, Padova, 2016 p. 6 ss.

CORDEIRO GUERRA R., I limiti alla potestà impositiva ultraterritoriale, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2012, n.1). Nessuno Stato può esercitare la propria autorità sul territorio di un altro Stato senza il consenso di quest'ultimo.

CORDEIRO GUERRA R., Il modello OCSE contro la doppia imposizione internazionale, Diritto tributario internazionale, Istituzioni, Torino, 2012, p. 89 ss.

CORDEIRO GUERRA R., Principio di capacità contributiva e imposizione ultraterritoriale, in SALVINI L., MELIS G. (cur), L'evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, Padova, 2014, p. 149 ss.

CORDEIRO GUERRA R., VIOTTO A., DORIGO S. Il nuovo volto della cooperazione fiscale internazionale: il ruolo dei privati e la problematica tutela dei diritti, in

L'attuazione della DAC 6 nell'ordinamento italiano, profili teorici e prospettive future, Torino 2023, p.1 e ss.

CORSO P., Scambio di informazioni tra Paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria? in *Corriere Tributario*, n. 6/2013, p. 465 ss.

CORTESE, F. Gli strumenti per la cooperazione amministrativa verticale, in: M. P. CHITI p.167, 2012.

COSTANTINI P., I controlli multilaterali nell'ambito della Comunità europea: prospettive per un'azione ispettiva comune, in *Il fisco* n. 31/2000, p.121.

CRAIG P., Shared Administration, Disbursement of Community Funds and the Regulatory, in *Legal Challenges in Eu Administrative Law*, a cura di H.C.H HOFMAN-A.H. TURK, Northampton, 2009, p. 34.

CROVATO F., Gli accordi preventivi nella determinazione del tributo, Padova, 2003.

DAGAN T., *International Tax Policy. Between Competition and Cooperation*, Cambridge University Press, Cambridge, 2018, p. 43.

DANIELE L., *Diritto del mercato unico europeo*, 2005, pp. 75 ss.

DE BUYSERE K., GAJDA O., KLEVERLAAN R., MAROM D., "A framework for european crowdfunding", 2012. p.4 ss K. DE BUYSERE K, O. GAJDA O., KLEVERLAAN R., MARON D., A framework for european crowdfunding, 2012.

DE FLORA M.G., DAC6: Le diverse tipologie di comunicazione e le questioni aperte concernenti contenuto e termini delle stesse, in *Riv. tel. dir. trib*, 9 dicembre 2020.

DE FLORA M.G., *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario*, Napoli, 2022, p.88 ss.

DE LUCIA L., Cooperazione e conflitto nell'Unione Amministrativa Europea, in *Riv. It. Di dir. pubbl. e com.*, fasc. 1, 2011, p.13 ss.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, VI edizione, Milano, 2011, p. 17 ss.

DEBELVA F., DIEPVENS N., Exchange of Information. An Analysis of the Scope of Article 26 OECD Model and Its Requirements: In search for an Efficient but Balanced Procedure, in *Intertax*, 2016, vol. 44, n. 4, p.298.

DEL FEDERICO L., i principi della convenzione Europea dei diritti dell'uomo in materia Tributaria, rivista di diritto finanziario 2010, 2, p. 206.

DEL FEDERICO L., PAPARELLA F. *Fiscalità dell'economia digitale*, Pisa, 2022.

DEL FEDERICO L., PISTONE P., TRIVELLIN M. (a cura di), *La risoluzione delle controversie fiscali internazionali nell'Unione Europea*, Pisa, 2021.

DEL FEDERICO L., RICCI C., *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, Roma, 2015.

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

DELLA ROVERE A., VIOLA I., Prospettive della digital economy in ambito internazionale, europeo e nazionale, Il Fisco, n. 10/2019, p. 950 ss.

DELLA VALLE E. D'ALFONSO E., La riscossione dei crediti tributari esteri e la riscossione all'estero, in Corr. trib., vol. 34, n. 33/2011, p. 2714.

DENTI V., Valori costituzionali e cultura processuale, in L'influenza dei valori costituzionali sui sistemi giuridici contemporanei, Milano 1985, p. 814 ss.

DEVEREUX M., LOCKWOOD B., REDOANO B., Do Countries Compete over Corporate Tax Rates?, in Journal of Public Economics, 2008, p. 1210 ss.

DEVEREUX M.P., LORETZ S., What do we know about corporate tax competition?, 2013 in National Tax Journal p.745 ss.

DI PIETRO A., La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente, in GLENDI C., UCKMAR V. (a cura di), La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Padova, 2011, p. 642.

DI TANNO T., MARCHETTI F., La tassazione dell'economia digitale, 2019.

DI TANNO T., Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità, in Rass. Trib., 2015, 3, p. 665 ss.

DI TANNO T., OCSE e Commissione Europea concretizzano la global minimum tax, in Il Fisco, 2023, p. 34 ss.

DIETRICH M., Mandatory Disclosure Rules: Spotlight on Germany, in European Taxation, 2020, Vol. 60, No. 2/3, 64 ss.

DOERNBERG R.L., HINNEKENS L., HELLERSTEIN W., LI J., Electronic commerce and multi-jurisdictional taxation, The Hague, 2001.

DOLCE R., Normativa FATCA: l'identificazione delle Financial Institutions, in Il Fisco, n. 40/2013, pp. 6226 e ss.

DORIGO S. La cooperazione fiscale dopo il Protocollo di modifica della Convenzione di Strasburgo: qualche luce e molte ombre, in Riv. dir. Trib. Vol 21, n. 9/2011, Parte V, p. 157 ss.

DORIGO S., (voce) Scambio di informazioni nel diritto tributario internazionale, in Dig. disc. priv. - Sezione Commerciale, Agg. VII, Torino, 2015, p. 480 ss.

DORIGO S., Il limite massimo dell'imposizione nel diritto internazionale e dell'Unione europea ed i suoi effetti nell'ordinamento italiano, Riv. dir. trib., fasc.1, 2011, pag. 41.

DORIGO S., La Cooperazione fiscale internazionale, a cura di SACCHETTO C., in Principi di diritto tributario europeo e internazionale, Torino, 2011, p. 219.

DORIGO S., La cooperazione fiscale internazionale, in *La Cooperazione fiscale internazionale*, in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, (a cura di) SACCHETTO C., Torino, 2011, p. 219.

DORIGO S., La potestà degli stati in materia di imposte dirette e i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia, in *Dir. e Prat. Trib. Internaz.*, n. 2, 2009, p. 975.

DORIGO S., Principi di diritto tributario europeo e internazionale a cura di SACCHETTO C., Torino, 2011, p. 210.

DORIGO S., L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, p. 155 ss.

DOUGLAS-SCOTT S., The European Union and Fundamental Rights, in R. SCHÜTZE, T. TRIDIMAS (a cura di), *Oxford Principles of Eu-ropean Union Law*, Vol. I, Oxford, p. 383 ss.

DOURADO A.P., "Exchange of information and validity of global standars in tax Law: Abstractionism and expressionism or where the truth lies", EUI Working Papers, Robert Schuman Centre for Advanced Studios, RSCAS 2013/11.

DURRSMIDHT D., Tax Treaties and Most-Favoured-Nation Treatment, particularly within the European Union, in *Bulletin for international taxation*, 2006, p. 202 e ss.

D'AMATI N., *Diritto tributario*, volume primo, Bari, 1996, p. 30.

D'ANGELO, G. Forme, condizioni e limiti dell'assistenza amministrativa in ambito europeo in materia di IVA e imposte doganali e utilizzabilità del materiale informativo nel processo penale, in DI PIETRO A.

D'ORAZIO R., La tutela multilivello del diritto alla protezione dei dati personali e la dimensione globale, in *I dati personali nel diritto europeo*, V. Cuffaro, R. D'Orazio, V. Ricciuto (a cura di), Torino, 2019, p. 65 ss.

EASSON A. J., *Taxation in the European Community*, London 1993, pag. 49 ss.

EINAUDI L., La cooperation internationale en matier fiscale, in *Recueil des Cours*, 1928-V, t. 25, p. 1 ss.

ERTMAN M.M., WILLIAM J.C., *Rethinking Commodification*, New York e Londra, 2005.

ESTELLÉS AROLAS, E.; GONZÁLEZ LADRÓN-DE-GUEVARA, F., Towards an integrated crowdsourcing definition, in *Journal of Information Science*, 2012, Vol. 38, n. 2, p.189 ss.

FALCÃO THIERS, vol. n. 105b, Rotterdam, 2020 LARA YAFFAR A. (cur.), Exchange of information: issues, use and collaboration, IFA Cahiers. Vol n.150b, Rotterdam, 2020.

FALSITTA G., Lo Statuto dei diritti del contribuente e il castello dei Pirenei, in Corr. giur. 2001, p. 145. Torino 2010, p 41 ss.

FALSITTA G., Manuale di diritto tributario. Parte generale, Padova, 2017, p. 454 ss.

FANCELLI L., MONACO R., Le nuove misure in materia di trasparenza fiscale internazionale (beneficial ownership e common reporting standard), in Rivista di diritto tributario internazionale, n. 1/2018, p. 135 ss.

FANTOZZI A., Corso di Diritto tributario, Torino, 2004, p. 557 e ss.

FANTOZZI A., FEDELE A., Lo Statuto dei diritti del contribuente, Milano 2005, p 67 ss.

FANTOZZI A., Il diritto tributario, Torino, 2003, p. 520 e ss.

FANTOZZI A., VOGEL K., Doppia imposizione internazionale, in Dig. Disc. Priv., vol. Torino, 1990, p. 181 ss.

FARRI F., Digitalizzazione dell'amministrazione finanziaria e diritti del contribuente, in Riv. dir. trib., 2020, n. 5, p.115 ss.

FAZZARI E., Procedimento e processo (teoria generale), in Enc. D., XXXV, Milano 1986, p. 828.

FEDELE A. Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie, in Rass, trib., vol. 42, n. 1/1999, p. 49 ss.

FERNANDEZ MARIN F., Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie, in I principi Europei del diritto Tributario, a cura di DI PIETRO A., TASSANI T, Padova , 2013.

FERNANDEZ MARIN F., Tassazione dei non residenti: tra scambio d'informazione e principio di proporzionalità, in Rass. Trib., 2008, n. 2 p. 541.

FERRANTE M., L'integrazione fiscale comunitaria: stato attuale e sviluppi possibili, in Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria, Napoli, 2006, p. 66 ss.

FERRANTE M., Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria, Napoli, 2006.

FERRONI, B. In dirittura di arrivo il recepimento della DAC 6. Il fisco, 2019, 4.044 ss.

FINOCCHIARO G., Protezione dei dati e nuove tecnologie, Bologna, 2020, p. 113 ss.

FLORIANI TRABATTONI G., VAT nella digital age: il ruolo delle piattaforme e questioni ancora aperte, in il fisco, n. 30, 31 luglio 2023, p. 2903.

FRANSONI G., I tributi comunitari. Principi generali in materia di entrate comunitarie, in

FURLAN A., SORMAN L., Implementazione della DAC 6 in Italia: inquadramento normativo e aspetti operativi nelle operazioni cross-border, in *Fiscalità e Commercio Internazionale*, 4/2021, pp. 56 e ss.

GABBIANO C., RIZZO A., Country by Country Reporting in ambito UE, in *Fisc e comm int*, 2022. p.5.

GAFFURI G., Il ruling internazionale, *Rassegna Tributaria*, n. 2/2004, pp. 488 e ss.

GALLETTA D.U., Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità in *Riv. It. Dir. pubbl. comm.* 1994, 139 e ss.

GALLETTA D.U., Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo, Milano 1998.

GALLO F., La nuova frontiera dell'abuso del diritto in materia fiscale, in *Rass. trib.*, 2015, p. 1329 ss.

GALLO F., Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale, in *Rassegna Tributaria*, n. 3/2000, p. 725 ss.

GALLO F., URICCHIO A.F., La tassazione dell'economia digitale, tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo, Bari, 2022.

GALLO F., URICCHIO A.F., La tassazione dell'economia digitale: tra imposta sui servizi digitali, global minimum tax e nuovi modelli di prelievo, Bari, 2022.

GALLO F., Il futuro non è un vicolo cieco. Lo Stato tra globalizzazione, decentramento ed economia digitale, Palermo, 2019.

GANGEMI B., General Report, in *International Mutual assistance through Exchange of Information*, Cahiers de droit International, The Netherlands, 1990.

GANGEMI B., International mutual assistance through exchange of information, cit., 1990, p. 23 ss.

GARBARINO C., BARBIERI M., FATCA: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale", 2016, p.10 ss.

GARBARINO C., La tassazione del reddito transnazionale nel Paese di residenza, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, vol. 5, n. 2/2001, p. 38. 1990, p. 76 ss.

GARBARINO C., La tassazione del reddito transnazionale, Padova, 1990 p. 78 ss.

GARBARINO C., Manuale di tassazione internazionale, 2008, p. 566 e ss.

GARBARINO C., OCCHIUTO P. La notifica nell'ambito dello scambio automatico obbligatorio di informazioni. *Fisc. e Comm. Int.*, 2020, p. 5 ss.

GARBARINO C., TURINA A., Potenziamento in sede europea dello scambio di informazioni, in *Fiscalità e commercio internazionale*, n. 5, 2013, p. 5.

GARCIA PRATS F.A, Incidencia del derecho comunitario en la configuracion juridica del derecho finciario II: politicas comunitarias con incidencia sobre el derecho financiero, in *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, 2001, p. 519 ss.

GARCIA PRATS F.A, MELIS G., Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti, in *Diritto e processo tributario*, Napoli, 2015, 2, pp- 269 -312.

GARCÍA ANTÓN R., Testing the maturity of EU Corporate Tax Law. A principle-based legislation in the EU context?, in *Riv. dir. fin. scien. fin.*, 2020, 3. p.1 ss.

GARDINER R., *Treaty Interpretation*, Oxford, 2008, p.144; POZZO A., L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione, in *Diritto tributario internazionale*, a cura di UCKMAR V., Padova, 2005, p. 145.

GARRONE P., MARIOTTI S., *L'economia digitale*, Bologna, 2001.

GASPARRI T., Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale, in *Fisco*, 2021, 1944, PACELLI F., PALAZZI P., *Dac 6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva?* in *Corriere tributario*, 2020, 8-9, p. 755 ss.

GASPARRI T., Con la DAC 7 più obblighi informativi nell'economia digitale, in *Fisco*, 2021, 20, 1944 ss.

GASPARRI T., Stati sovrani e imprese multinazionali alla sfida del fisco, tra sostanza e trasparenza, pp. 30-31.

GAZZO M., Transfer pricing e ruling internazionale: luci e ombre del nuovo istituto, in *Fiscalità Internazionale*, n. 2/2004, pp. 115 e ss.

GENTILI A., *Il diritto come discorso*, Milano 2013, p. 522.

GERELLI E., Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000, in *Riv. dir. fin.*, 1997, p. 449 ss.

GERZOVA L., POPA O., Compatibility of Domestic Anti-Avoidance Measures with Tax Treaties, *European Taxation*, Special Issue, Settembre 2013, p.422.

GIANFRANCESCO E., Some considerations on the juridical value of the Charter of Fundamental Rights before and after the Lisbon Treaty, in *Forum di Quaderni Costituzionali*, 2008.

GIANONCELLI C., , in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2024, p. 2235 ss.

GIORGI S. DAC6: i soggetti tenuti alla comunicazione, lo standard di conoscenza e le cause di esonero, in ARGINELLI P. DAC6 ed evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nel quadro del rinnovato ruolo della fiscalità quale pilastro della rinascita europea- inquadramento sistemico *Rivista Telematica di Diritto Tributario -FASCICOLO MONOGRAFICO*, 2021, p. 45 ss.

GIOVANELLA F., Le persone e le cose: la tutela dei dati personali nell'ambito dell'Internet of Things, in I dati personali nel diritto europeo, CUFFARO V., D'ORAZIO R., RICCIUTO V. (a cura di), Torino, 2019, p. 1213 e ss.

GIRELLI, G., L'ammissione al passivo dei crediti tributari vantati da un'autorità estera, in Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, a cura di PAPARELLA F., Milano, 2013, p. 567.

GIUFFRIDA A., Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità, Torino 2012, p. 55 ss.; RAPELLI V., Il diritto ad una buona amministrazione comunitaria, Torino 2004, p. 37 ss.

GIULIANI, M., La interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, in AA.VV., Corso di diritto tributario internazionale (coordinato da V. UCKMAR), Padova, 2002, p. 131 ss.

GONZALEZ S.M., The Automatic Exchange of Tax Information and the Protection of Personal Data in the European Union: Reflections on the Latest Jurisprudential and Normative Advances, EC Tax Review, 2016n. 3, p. 153.

GRAU RUIZ M.A., Convention on mutual administrative assistance in tax matters and Community rules; how to improve their interaction?, in EC Tax Review, 2006, 196 ss.

GRAU RUIZ, M.A., Mutual Assistance for the Collection of Tax Claims, in Intertax, 2000, 28, 6-7, p. 245 ss.

GREGGI M. Segreto professionale e tutela del contribuente nella direttiva DAC6, in Studi In Memoria Di Francesco Tesauro - Tomo I, Milano, 2023, p. 427 ss.

GREGGI M. Shades of Transparency: DAC6 and the Client-Attorney Privilege, EC TAX REVIEW 2023/2, p.27 ss.

GREGGI M., AMADDEO F., Lo scambio di informazioni in materia tributaria. Un confronto di modelli operativi e prospettive evolutive, 2016, p. 652.

GREGGI M., BURIANI I, La Cedu e il principio del giusto procedimento, in I principi europei del diritto tributario, DI PIETRO A. E TASSANI T. (a cura di), Padova , 2013, p. 118 ss.

GREGGI M., Coordinamento fiscale e doppie deduzioni internazionali nel quadro dell'iniziativa BEPS. Riv. dir. trib. int., 2013, p. 73 ss.

GREGGI M., DAC6 e osmosi giuridica: le plurime interazioni della disciplina con preesistenti norme ed istituti dell'ordinamento interno ed europeo, 2022 Rivista telematica di diritto trib.

GREGGI M., Digital Economy e Fiscalità Internazionale, Torino, 2021, p. 94.

GREGGI M., Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini) nota a Corte Europea per i diritti dell'Uomo, n. 44759/98/2001, in Riv. Dir. Trib., 2001, I, p. 529, ss.

GREGGI, M., Il Rapporto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) dell'OCSE e la sua incidenza sull'attività di tutela dell'interesse erariale. Riv. Guardia di Finanza, 2013, p.1.703 ss.

GRILLI S., BUSIA M., BARBA S., DAC 6: dubbi applicativi e soluzioni interpretative sugli elementi distintivi A e B, in Corriere Tributario 5/2021, p. 469 ss.

GRINBERG I., GARBARINO C., BARBIERI M., Facta: dalla normativa USA alle regole applicabili in Italia per lo scambio di informazioni in ambito fiscale, in Fisc. Comm., 3, 2016 pp. 10-22.

GRINBERG I., Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA open the door? in World Tax Journal, vol. 5 Issue 3, Ottobre 2013, p. 331.

GRIZIOTTI L., L'imposition fiscale des étrangers, in Recueil des cours de La Haye, 1926, Tome 13, p.115.

GRUBERT H., MUTTI J., Do Taxes Influence where U.S. Corporations Invest? in National Tax Journal, 2000, vol. 53, issue 4, pp. 825 ss.

GUGLIELMI, S., NAVARRINI, F., Il ruolo dei Commentari OCSE nella interpretazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, in Il fisco, 2004, 44, 1, p.7467.

HANAPPI, T. AND A. GONZÁLEZ CABRAL , The impact of the Pillar One and Pillar Two proposals on MNE's investment costs: An analysis using forward-looking effective tax rates, OECD Taxation Working Papers, No. 50, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/b0876dcf-en>, p. 31.

HASLENHER W., KOFLER G., PANTAZATOU K., RUST A., Tax and the Digital Economy, Challenges and Proposal for Reform, Londra, 2019.

HINNEKENS L., "Le implicazioni del commercio elettronico sulla tassazione all'origine, e in particolare sui paradigmi di determinazione della stabile organizzazione e l'attribuzione dei profitti senza favoritismi commerciali", in Riv. dir. trib. int., p. 9 ss.

HOFMANN H. C. H., ART. 47, in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER, A. WARD (a cura di), The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary, Oxford, 2021, pp. 1245 ss.

HOFMANN H.C.H., MIHAESCU B.C. , The Relation between the Charter's Fundamental Rights and the Unwritten General Principles of EU Law: Good Administration as the Test Case, in European Constitutional Law Review, 2013, 9, p. 73 ss.

IAIA R., Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale, in *Dir. Prat. Trib.*, 2016, n. 1, p. 79.

IMMACOLATO A., FANALI S., FATCA: istruzioni per l'uso. Guida all'applicazione della nuova normativa in materia di Foreign Account tax Compliance Act, Roma, 2016.

INGRAVALLO I. L'effetto utile nell'interpretazione del diritto dell'Unione europea, Bari 2017. SEYR S., *Der effet utile in der Rechtsprechung des EuGH*, Berlin, 2008.

JACKSON V. , TUSHNET M. (a cura di), *The Principle of Proportionality*, New Frontiers, New Challenges, Cambridge, 2017.

K. VOGEL, *Double Tax Conventions*, 31a, III, Kluwer Law International, 1997, p. 1405.

KATZ M.L., SHAPIRO C., *Network Externalities, Competition, and Compatibility*, *Am. Econ. Rev.*, 1985, 75 ss.

KEEN M., KONRAD K., *The Theory of International Tax Competition and Coordination*, in *Handbook of Public Economics*, 2013.

KEEN M., LIGTHART J. E. 1990, "Information Sharing and International Taxation", in *Discussion Paper n. 2004-117*, Tilburg University, 2004, p. 19.

KEMMERMEN. E.C.C.M., *Double Tax Conventions on Income and Capital and the EU : Past, Present and Future*, in *EC Tax Review*, 2012-3, p.157.

KOSTNER A. L'evoluzione dello scambio di informazioni nell'UE, in CORDEIRO GUERRA R., DORIGO S., VIOTTO A. *L'attuazione della DAC6 nell'ordinamento italiano*, Torino 2023, p.21 ss.

KUIJPER P., *The Court and the tribunal of the EC and the Vienna Convention on the Law of Treaties 1969*, in *Legal Issues of European Integration*, 1998, pp. 1-23.

KUMM M., *Political Liberalism and the Structure of Rights: On the Place and Limits of the Proportionality Requirement*, in G. PAVLAKOS (a cura di), *Law, Rights and Discourse: The Legal Philosophy of Robert Alexy*, Londra, 2007.

LA ROSA S., *Abuso del diritto ed elusione fiscale: differenze ed interferenze*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, p. 707 ss.

LA SCALA A. E., *I principi fondamentali in materia tributaria in seno alla Costituzione dell'Unione europea*, Milano, 2005, p.134-135.

LA SCALA A.E., MASTELLONE P., *National Report Italy*, in (eds), MARINO G. *New Exchange of Information Versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, Amsterdam, 2016, 367

LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, in *Riv. Guardia fin.*, 2002, VI, p. 2405 ss.

LANG M., The Legal and Political Context of ECJ Case Law on Mutual Assistance, in European Taxation, May 2012, p. 199-202.

LATINI S., Con la direttiva DAC 7 i gestori di piattaforme digitali diventano collaboratori del fisco, in Ipsoa

LEJEUNE I, VANHAM B., VERLINDEN I., VERBEKEN A., Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts? in European Taxation, Vol. 38, Issue 1, 1998, pp. 2-13; M. PIRES, Quo Vadis International Tax Law? in Intertax, n. 12/2001, p. 394 ss.

LENAERTS K., J. A. GUTIÉRREZ-FONS, The Place of the Charter in the European Legal Space, in S. PEERS, T. HERVEY, J. KENNER, A. WARD (a cura di), The EU Charter of Fundamental Rights. A Commentary, Oxford, 2021, pp. 1711 ss., spec. p. 1712.

LIBERATORE G. Evasione nella Digital Age: follow the web and use the platform economy, in L'IVA, n. 5, 1 maggio 2023, p. 38 ss.

LIBERATORE G. La cooperazione fiscale comunitaria: debole longa manus della sovranità fiscale, in Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1° aprile 2022, p. 599 ss.

LIBERATORE G., One Stop Shop: un sistema “semplice” ma esposto al rischio evasione, in L'IVA, 2022, 5.

LIBERATORE G., Tutti insieme (forzosamente) contro le frodi IVA nell'e-commerce, in L'IVA, 2019, p. 3 ss.

LUPI R., (voce) Evasione fiscale, in S. PATTI (dir.), Il diritto - Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore, vol. 6, Milano, 2007, p. 285.

LUPI R., Concorrenza tra ordinamenti, Comunità europee e prelievo tributario, in Rass. trib., 2004, p. 997 ss.

LUPI R., L'amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione, in Rass. trib., p. 199 ss.

LUTZI T., Private Ordering, the Platform Economy, and the Regulatory Potential of Private International Law, in PRETELLI I. (a cura di), Conflict of Laws in the Maze of Digital Platforms - Le droit international prive dans le labyrinthe des plateformes digitales – Publications de l'Institut Suisse de droit compare, pp. 129-146, Schulthess, 2018, p. 133.

MACARIO E., I pagamenti transfrontalieri deducibili tra obblighi DAC 6 e transfer pricing, in Corr. trib., 2022, p. 566 ss.

MACCHIA M., La cooperazione amministrativa come “questione di interesse comune”, in CHITI M.P., NATALINI A. (a cura di), Lo Spazio amministrativo europeo: le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona, Bologna, 2012.

MAISTO G., Norme antielusive, abuso del diritto e convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sul reddito, MAISTO G. (a cura di), Elusione ed abuso del diritto tributario, Quaderni della Rivista di Diritto tributario, n. 4 Milano, 2009, p. 277.

MAJORANA D. (2021) Il nuovo paradigma di tassazione per le imprese digitali: Pillar 1. Novità fiscali, 2021 (5). p.301. ISSN 2235-4573.

MAJORANA D., Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio, in Dir. prat. trib. int., 2020, 3, p. 993 ss.

MALHERBE J., TELLO C.P., Le Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) américain: un tournant juridique dans l'échange d'informations fiscales, in Riv Dir.Trib, 2014, p. 299 ss.

MANCA M. DAC 7: pronta una nuova proposta per rafforzare la cooperazione amministrativa tra le Autorità fiscali UE , 22 febbraio 2021, in Rivista telematica di diritto trib. p.3 ss.

MANCA M., Scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali. Effettività ed efficacia della procedura, in Il Fisco 1, 26/2008, p. 4691 ss.

MANZINI P., L'obbligo di reporting per le multinazionali: un'analisi critica, in Rivista Italiana di Diritto Tributario, 2023, p. 42 ss.

MANZITTI A., Le agevolazioni fiscali ai “neo-residenti” tra il principio di eguaglianza e quello di capacità contributiva, in Novità Fiscali, III, 2020, p. 126.

MARCHESE S., Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona, in Dir. Prat. Trib., 2012, II, pp. 241 ss., spec. pp. 297 ss.

MARCHESELLI A., Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo in gt-riv.giur.trib, 2008, p.746.

MARCHESELLI A., Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche, in Dir. prat. trib., 1998, I, p. 227 e ss.

MARCHESELLI A., Lo statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti, in Dir. prat. Trib., 2011, n. 82, 3, pp-521-534.

MARCHETTI, M., Sanzioni tributarie e principio di proporzionalità nell'ordinamento europeo, Milano, 2022, p. 213 ss.

MARESCA M., Prevalenza del diritto comunitario sul diritto interno, in Dir. Prat. Tributaria, 1984, II, p. 1073 e ss.

MARESCA V., Le Nuove Forme Di Collaborazione Amministrativa, Garanzia Di Legalità E Recupero Del Gettito Fiscale Nei Nuovi Assetti Internazionali, Innovazione e diritto n. 5/2014, p.68 ss.

MARIELLA G., PEZZUTO G., La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale, in Il Fisco, 1996, n. 7, p. 1435 ss.

MARIELLA, G. PEZZUTO G., La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale, in Il Fisco, 1996, n.7, p.1435.

MARIN F., Il principio di cooperazione tra le amministrazioni finanziarie, in I principi Europei del diritto tributario, a cura di DI PIETRO A., TASSANI T., Padova 2013, p. 384.

MARIN F., La cooperazione tra amministrazioni fiscali, in lo stato della fiscalità nell'Unione europea DI PIETRO A., Ministero dell'Economia e delle Finanze, anno 2003, p.868 ss.

MARIN F., Scambio di informazioni e tutela del contribuente, in attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa a cura di Tassa, aracne ed., p. 270.

MARINELLO A., Sovranità dello Stato e global minimum tax, Pisa 2023,p. 230 ss.

MARINO G. La soft law internazionale nelle fonti del diritto europeo tributario:analisi di una moral suasion giuridica e culturale, Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 2, 1 aprile 2023, p. 402 ss.

MARINO G. New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect, Amsterdam, 2015, p.76 ss.

MARINO G., DAC7 e ViDA: criticità applicative, Dir. prat. trib., 2025, p. 201 ss.

MARINO G., General Report, New Exchange of Information versus Tax solutions of Equivalent Effect, EATLP Congress 2014, Istanbul (Turkey), p. 29-31 Maggio 2014.

MARINO G., Il processo di trasposizione delle regole fiscali internazionali nell'UE e in Italia, in Politiche Tributarie Comparete, 2023, p. 76 ss.

MARINO G., Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva, 2020, p. 1347.

MARINO G., in Cooperazione tributaria tra mito e realtà, p. 433 ss.

MARINO G., Indagini tributarie e cooperazione internazionale, in Corr. Trib. n. 44, 2009, p.3603, p. 672.

MARINO G., La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra mito e realtà, in Rassegna Tributaria, n. 2/2010, p. 440.

MARINO G., La soft law internazionale nelle fonti del diritto europeo tributario: analisi di una moral suasion giuridica e culturale, Dir e prat. trib int, n. 2, 1° aprile 2023, p. 402.

MARINO G., New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect, Amsterdam, 2015.

MARINO G., New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect, IBFD, Amsterdam, 2016.

MARINO G., Indagini tributarie e cooperazione internazionale, in Corr. trib., 44/2009, p. 3600 ss.

MARONGIU G., Lo Statuto dei diritti del contribuente, 2020.

MARZANO M., La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi, in Riv. Trim. Dir. Trib., 2019, n.3, p.595 ss.

MARZANO M., La direttiva 2018/822/UE (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi, in Rivista Trimestrale di diritto tributario, n. 3/2019, pp. 595 e ss.

MASSAROTTO S., L'applicazione della DAC6 ai prodotti e servizi finanziari: gli hallmarks alla ricerca del vantaggio fiscale indebito? in Riv. tel. dir. trib., 21 settembre 2020.

MASTELLONE P. La cooperazione fiscale internazionale, in Elementi di diritto tributario internazionale a cura di DELLA VALLE E. p.129 ss.

MASTELLONE P. Lo scambio di informazioni tra autorità fiscali, in Elementi di diritto tributario internazionale e dell'Unione europea a cura di DELLA VALLE E., Torino, 2021, p.135 ss.

MASTELLONE P., Cooperazione fiscale internazionale nello scambio di informazioni, in Diritto tributario internazionale, Istituzioni a cura di R. CORDEIRO GUERRA, Padova, 2012, p. 215 ss.

MASTELLONE P., La cooperazione fiscale internazionale, in Elementi di diritto tributario internazionale a cura di DELLA VALLE E. p.129 ss.

MASTELLONE P., Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, in CORDEIRO GUERRA R., Diritto tributario internazionale, Milano, 2016, p. 249 ss.

MASTELLONE P., Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie, in R. Cordeiro Guerra, Diritto tributario internazionale, Milano, 2016, 249 ss.

MASTELLONE P., L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di muta assistenza amministrativa tra autorità fiscali, Riv. Dir. Trib., 2014, n. 1, p.353.

MASTELLONE P., Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero, Dir. Prat. Trib. n. 4, 2013, pp. 791-830.

MASTROIANNI R., STROZZI G., Diritto dell'Unione europea, Torino, 2011, p.146 ss.

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

MATTSSON N., Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? – Comments with Reflection to the Nordic Experience, in Intertax, 1985, p. 212 ss.

MAUGERI C., La normativa FATCA, in Strumenti finanziari e fiscalità, n. 11/2013, pp. 65-76.

MAZZETTI DI PIETRALATA M., ZALLO L., Ruling in materia di transfer pricing: introduzione degli Advance Pricing Agreements in Italia, in il Fisco, n. 7/2004, pp. 1-948;

McLURE E., Globalization, Lax Rules and National Sovereignty, in IBFD Bulletin, 2001, p. 328 ss.

MELIS G. Diritto tributario europeo e internazionale Torino, 2020, p.147 ss; BORIA.P., Diritto tributario europeo, Torino, p. 231, 2015.

MELIS G. Una visione d'insieme delle modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente: i principi generali, in il fisco, n. 47-48, 11 dicembre 2023, p. 4441 ss.

MELIS G., L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, in Rass. trib., 1995, p. 1966 ss.

MELIS G., Tax compliance e sanzione tributaria, in Rass. trib., 2017, 3, p.751 ss.

MELIS G., Vincoli internazionali e norma tributaria interna, in Riv. dir. trib., 2004, I, p. 1083 ss.

MELIS, G. Spunti sul “coordinamento fiscale aperto” quale possibile strumento per l'integrazione fiscale tra Stati dell'Unione europea. Dir. prat. trib., n.1/2008 p. 211 ss.

MERCURI G., Il Principio Di Proporzionalità Nel Diritto Tributario, Milano 2024.

MICHELI G. A., L'armonizzazione fiscale nel mercato comune europeo, in AA.VV. Atti della tavola rotonda organizzata in collaborazione con il centro informazioni e studi sulle Comunità Europee per le Venezie, Napoli, 1964, p.112 ss.

MIRAULO A., Doppia imposizione internazionale, Varese, 1990.

MIRAULO A., Doppia imposizione, Milano, p. 130.

MOMBAUR P.M., Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union; Ein Bericht in neun Punkten, in DOV, 2001, p. 595.

MONDINI A., Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario, in Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa, a cura di TASSANI T., p. 75.

MONTI A., Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di «reciprocità», in fiscalità internazionale n. 2 anno 2010, p.149;

MONTI A., Poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nello scambio di informazioni e principio di "reciprocità", in *Fisc. intern.*, 2010, 2, 149 ss.

MORANO S., FOADI, ANDREADAKIS S., Reflections on the Architecture of the EU after the Treaty of Lisbon: The European Judicial Approach to Fundamental Rights, in *European Law Journal*, 2011, 17, p. 595 ss.

MORELLI U., *Storia dell'integrazione europea*, Milano, 2011.

MULA A., Gli atti della riscossione emessi per conto di uno Stato in esecuzione di una convenzione internazionale, in DELLA VALLE E., FICARI V., MARINI G. (a cura di) *Il processo tributario*, Milano, 2008, p. 90.

MULEO S., L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso "Ravon e altri c. Francia" e le ricadute sullo schema processuale vigente, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, p. 181 ss.

NATALI G., Nemo tenetur se detegere: la Corte di giustizia Ue rafforza le garanzie difensive nell'ambito dei procedimenti amministrativi suscettibili di sfociare nell'irrogazione di sanzioni di natura "punitiva", in *Rivista della Corte dei Conti*, 2021, 1, p. 171 ss.

NATALINI A., *Lo Spazio amministrativo europeo: le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Bologna, 2012;

NEFRAMI E., The Duty of Loyalty, rethinking its Scope Through its Application in the Fields of EU External Relations, in *Common Market Law Review*, 2010, p. 324.

NUSSI M., Elusione fiscale "codificata" e sanzioni amministrative, in *Giur. it.*, 2012, p. 1936.

NYKA M.; ZAPOLSKA K., The Impact of the DAC7 Directive on the Functioning of Platforms and Platform Operators, from the Perspective of the Legal Model of Their Collaboration with Individuals, in DOI: 10.15290/bsp.2024.29.02.13, p.177.

OBERSON X., *International exchange of information in tax matters. Towards global transparency*, Cheltenham, 2018.

OCHÔA J., Mandatory Disclosure Rules Applicable to Reportable Arrangements: Portuguese Implementation of DAC6, in *European Taxation*, 2021, Vol. 61, No. 1.

OLIVER P. ROTH W.H., The Internal Market and the Four Freedoms, in *Common Market Law Review*, 2004, p. 415 ss.

OLIVETTI F., Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, IV, p.1372

OLIVI B., SANTANIELLO R., Storia dell'integrazione europea, Bologna, 2010 p. 206 ss.

ORLANDI A., IERVOLINO R., TRINO S., Il rinnovamento delle norme fiscali internazionali: Pillar One e Pillar Two, in *Il Nuovo Diritto delle Società*, n. 11 del 2011 p.72.

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

PACELLI F., PALAZZI P., DAC6: ennesimo obbligo di trasparenza o nuova spinta alla compliance preventiva? in *Corr. trib.*, 2020, 8/9, p.755 ss.

PALMA P., Il ruling internazionale, in *il Fisco*, n. 2/2004, pp. 1-194.

PANAYI C., Double Taxation, Tax Treaties, Treaty Shopping and the European Community, Milano, 2007, p. 3 ss.

PANAYI C.H.J.I., Current trends on Automatic Exchange of Information, School of Accountancy Research Paper series, Vol. 4, n. 2, (2016), p. 2.

PAPOTTI R., Le proposte di modifica alla Convenzione-tipo dell'OCSE e al Commentario ufficiale agli artt. 1 e 23, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, IV, p. 175 ss.

PARETO V., Manuale di Economia politica con una introduzione alla scienza sociale, 1919.

PARILLO K.A, FATCA: Vulnerable to a Canadian Constitutional Challenge, 70, *Tax Notes International*, 11,2013, p. 1031.

PASTUKHOV O. "Countering Harmful Tax Competition in the European Union", *Southwestern Journal of International Law*, Vol. 16, 2020, p.159 ss.

PEDIADITAKI T., Fatca and Tax treaties: Does it Really Take Two to Tango? *European Taxation*, Settembre 2013.

PEETERS B., VANNESTE L., DAC6: An Additional Common EU Reporting Standard? in *World Tax Journal*, 2020, Vol. 12, No. 3, p. 499 ss.

PEPE F., L'uso della soft law nel governo delle relazioni internazionali: funzioni, limiti e possibili prospettive di evoluzione, in *Riv. dir. trib. int.*, 2021, p. 35 ss.

PERRONE A. Dac 6, efficacia dell'accertamento tributario e trasparenza :fino a che punto sono legittimi i doveri di discoscure?, *Studi tributari europei*, vol 10 peer-reviewed, p.10 ss.

PERROU K., Fundamental rights in EU Tax law, in C. HJI PANAYI, W. HASLEHNER, TRAVERSA E.(a cura di), *Research Handbook on European Union Taxation Law*, p. 511 ss.

PERROU K., The Application of the EU Charter of Fundamental Rights to Tax Procedures: Trends in the Case Law of the Court of Justice, in *Intertax*, 2021, 49, p. 853 ss.

PERSANO F., La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria, Torino, 2006, cap.1, p.27.

PERSANO F., Sui limiti allo scambio di informazioni disciplinato da convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito, in *Dir. prat. trib. Int.*, LXXV, 2004, p. 343 ss.

PERSANO F., “La pronuncia della Corte di Giustizia CE nel caso *Skatteverket c. A*: brevi considerazioni in merito alla giustificazione concernente l’efficacia dei controlli fiscali nei rapporti con i Paesi Terzi”, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2008, vol. 2, p. 976 ss.

PERUZZO, La discriminazione inversa alla luce della cittadinanza europea, in *Filodiritto*, 2010.

PETERS A., PAGOTTO I., Soft Law as a New Mode of Governance: A Legal Perspective, in *NEWGOV: New Modes of Governance*, 2006, p.14.

PETRILLO G., Il principio di proporzionalità nell’azione amministrativa di accertamento tributario, Napoli, 2015, p. 96 ss.

PETRUZZI R., S BURIK, Freedom of establishment and transfer pricing threats for EU single Market, in *International Transfer Pricing Journal*, 2018.

PETRUZZI R., Transfer Pricing and EU law: the effects of the SGI on Thin Cap GLO, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2013.

PETTERSSON K., Opportunities for Multilateral Tax Cooperation between the Member States of Council of Europe in the Field of Administrative Assistance in Tax Matters, p. 192 ss.

PEZZUTO G. Paradisi fiscali e finanziari: la pianificazione fiscale internazionale, le indagini internazionali del fisco e della magistratura, Milano, 2001, p. 4 ss.

PHILIPPE D.E.; YÜKSEL E., Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC6 in Belgium, in *European Taxation*, 2020, Vol. 60, No. 4, 127 ss.

PIATIER L., L’évasion fiscal et l’assistance administrative entre États, Paris, 1938, p.219

PICOZZA E., Diritto amministrativo e diritto comunitario, Torino 1997.

PIERRO M. Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio, Torino 2013, p. 202 ss.

PIERRO M., La buona amministrazione, in A. CARINCI, T. TASSANI, I diritti del contribuente. Principi, tutele e modelli di difesa, Milano, 2022, p. 139 ss.

PIERRO M., Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2017, 4, p. 461.

PISTONE P., PINTO J.F., NOGUEIRA A., TURINA I., LAZAROV I, Abuse, Shell Entities and Right of Establishment: A Plea for Refocusing Current Proposals and Achieving Deeper Coordination within the Internal Market, in World Tax Journal, 2022, 2, 231 ss.

PISTONE P. (A CURA DI), European Tax Integration: Law, Policy and Politics, Amsterdam, 2018.

PISTONE P. Diritto tributario europeo-Quarta edizione, 2025, p. 300.

PISTONE P., Abuso del diritto ed elusione fiscale, Padova, 1995, p. 19 ss.

PISTONE P., Diritto tributario europeo, II ed., Torino, 2020, 26 ss.

PISTONE P., Diritto tributario internazionale, Torino, 2017, p. 30 ss.

PISTONE P., EU Charter of Fundamental Rights, General Principles of EU Law and Taxation, in S. DOUMA, O. MARRES, H. VERMEULEN, D. WEBER (a cura di), European Tax Law, Vol. I, Deventer, 2023, pp. 133 ss.

PISTONE P., L'ordinamento tributario, III, in Diritto Tributario Internazionale, Padova, 1986, p. 31 ss.

PISTONE P., The Impact of DAC7 on Tax Transparency in the Digital Economy, EC Tax Review, 2022, p. 123 ss.

PISTONE P., Diritto tributario internazionale, Torino, 2024, p.3 ss.

PISTORELLI L., Breve rassegna della giurisprudenza penale tributaria, in materia di delega di funzioni, in Riv. trim. dir. pen. econ, 1992, p. 749.

PITRONE F., Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici, in Diritto e Pratica tributaria internazionale, 2, 2012, p. 480.

PITRUZZELLA G., Dati fiscali e diritti fondamentali, in Dir. prat. trib. int., 2022, n. 2, 666; ss.

PITRUZZELLA G., La concorrenza fiscale nel processo di integrazione europea, in BORRINI P. (a cura di), La concorrenza fiscale tra Stati, Milano, 2018, p. 31ss.

POELMANN E., Some Fiscal Issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union, in Intertax, 2015, 43, p. 173 ss.

POLONSKA T., Mandatory Disclosure Rules Implementation in Luxembourg: Practical Aspects, in International Transfer Pricing Journal, 2020, Vol. 27, No. 5, 393 ss.

PRATS F., Exchange of Information under Article 26 of the UN Model Tax Convention, in IBFD Bulletin, 1999, p. 541 ss.

PÉREZ GONZÁLEZ M., Algunas observaciones sobre el empleo de la técnica convencional en la cooperación transfronteriza entre colectividades territoriales, in PÉREZ GONZÁLEZ M.(coord.), Hacia un nuevo orden internacional y europeo: estudios en homenaje al profesor don Manuel Díez de Velasco, Madrid, 1993, p. 545.

QUADRI, R., Considérations sur l'entraide fiscale internationale, spécialement en matière de Commissions Rogatoires, in *Revue Égyptienne de Droit International*, 1951, p. 15 ss.

QUATTROCCHI A., L'impatto di blockchain e database condivisi sui sistemi fiscali, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, 2, p. 546 *Quotidiano*, 25 marzo 2021.

R. Pacchetto ViDA: arriva la rivoluzione dell'IVA nell'era digitale, in, *il fisco*, 25/03/2025.

RADAELLI C. M, The code of conduct against harmful tax competition: open method of coordination disguise?, in *Public Administration*, 2003, I, 513 e ss.

RAGUCCI G, Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Torino, 2008 p.588.

RAGUCCI G., Partecipazione e contraddittorio nei procedimenti tributari, in GUIDARA A. (a cura di), *Accordi e azione amministrativa nel diritto tributario*, Pisa, 2020, pp. 209 ss.

RAZZANTE R., Bitcoin e monete digitali: problematiche giuridiche, in *Rivista italiana di Intelligence*, 2018, p.107 ss.

RENELLA, G. L'accesso della GdF alle informazioni antiriciclaggio registrate da soggetti diversi dalle banche. *Corr. Trib.*, 2018, 3.417 ss.

RESNATI C., L'individuazione dei meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di comunicazione, *il fisco*, 2021, p. 1249 ss.

ROCCATAGLIATA F., Diritto tributario comunitario, in UCKMAR V. (a cura di) *Corso di Diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, 782 e ss.

RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL T., Rules for a Platform Economy: A Case for Harmonisation to Counter "Platform Shopping" in the Digital Economy, in PRETELLI I.(a cura di), *Conflict of Laws in the Maze of Digital Platforms - Le droit international prive dans le labyrinthe des plateformes digitales – Publications de l'Institut Suisse de droit compare*, p 55 ss.

ROLLI R., Integrazione amministrativa e buona amministrazione alla luce della Carta di Nizza, in *Il trattato costituzionale nel processo di integrazione europea*, a cura di. SCUDIERO M., Napoli 2005, II, p. 1055 ss.

ROSAZ A., KAILA H., L'application de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne par la Cour de justice: un premier bilan, in *Il Diritto dell'Unione europea*, 2011, 1, p. 1 ss.

ROSEMBUJ T. Intercambio internacional de información tributaria. p. 35 ss.

RUCHELMAN S., SHAPIRO S., Exchange of Information, in *Intertax*, 2002, p. 408 ss.

RUSSO P., CORDEIRO GUERRA R., L'armonizzazione fiscale nella comunità europea, in *Rass, Trib.* 1990, p.629.

RUSSO P., Profili storici e sistematici in tema di elusione ed abuso del diritto in materia tributaria: spunti critici e ricostruttivi, in *Dir. prat. trib.*, 2016, p.10001 ss.

RUSSO R., GESUALDI M., Uno standard per la trasparenza fiscale sulle cripto-attività: il Crypto-Asset Reporting Framework 290 ss., In *Corr. Trib.* Marzo 2023.

S., Il Pillar 1 e l'idealizzazione di nuovi paradigmi di tassazione per le imprese digitali, innovazione e diritto, 7/2023, p.1 ss.

SACCARDO N., Le recenti modifiche alla Convenzione - tipo OCSE e al Commentario, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.10/2000, p. 261.

SACCHETTO C. Il principio dell'irrelevanza e dell'inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli stati di common law e dell'Europa continentale, in *Riv. dir. fin. Sc. Fin* vol 35 n.1/1976, Parte I p. 79

SACCHETTO C., Il divieto di discriminazione contenuto nell'art. 95 CEE, l'evoluzione e l'interpretazione della Corte di Giustizia CE e l'applicazione nell'ordinamento italiano, in *Dir. prat. trib.*, I, 1984, p. 499 ss.

SACCHETTO C., *Rivista Guardia di Finanza*, 2008 n. 2, p. 206 ss.

SACCHETTO C., Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato, Padova, 1978, p. 209.

SACCHETTO C., "La trasformazione della sovranità tributaria: I rapporti fra ordinamenti e le fonti del diritto tributario", in *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, a cura di C. SACCHETTO, Torino 2011, p.11 ss.

SACCHETTO C., Le trasformazioni del diritto tributario internazionale. La cooperazione fiscale internazionale. Una breve sintesi su evoluzione e prospettive, in *Riv. dir. trib. int.*, 2020, p.151ss.

SACCHETTO, C., Collaborazione e cooperazione tra Fisco e contribuente: verso un modello di amministrazione condivisa?, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 921 ss.

SALVI G. Scambio automatico di informazioni fiscali, Milano 2024, p. 4 ss.

SALVINI L., La ‘nuova’ partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre, in UCKMAR V.(a cura di), L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano, Padova, 2000, p. 588 ss.

SALVINI L., MELIS, L’evoluzione del sistema fiscale e il principio di capacità contributiva, Padova, p.149 ss.

SALVINI O., L’evoluzione delle piattaforme digitali quali connubio tra segnalazione, sostituzione e responsabilità d’imposta, *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 3, 1° marzo 2025, p. 14.

SANDULLI A., la proporzionalità dell’azione amministrativa, Padova 1998, p. 359.

SANTAMARIA B., Diritto tributario, parte speciale. Fiscalità nazionale e internazionale, Milano, 2006, p. 472 ss.

SANTINI F., Diritto ad una buona amministrazione: la prima applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, in *G. it.* 2002, p. 1792 ss.

SAPONARO F., The Administrative Cooperation on taxation in the EU: alalysis and prospects; *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)* 11(1):2-22, janeiro-abril 2019 p.1 ss Unisinos DOI: 10.4013/rechtd.2019.111.01.

SAPONARO F. La disciplina europea in materia di scambio automatico di informazioni fiscali e la tutela del contribuente, in *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, 2020, n. 81, p. 52.

SAPONARO F., Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l’armonizzazione fiscale, in *Rass. Trib.*, 2005, p. 321 ss.

SAPONARO F., L’armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1050.

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

SAPONARO F., Scambio di informazioni fiscali nell’Unione Europea, Trento, 2012, p.35 ss

SAPONARO F., The Administrative Cooperation on taxation in the EU: alalysis and prospects i n *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito*, janeiro-abril, 2019.

SARACENI M., Recepimento delle direttive fiscali UE nel contesto italiano: un’analisi comparativa, in *Riv. Dir. Trib.*, 2023, p. 57 ss.

SBARAGLIA G., SCARANO L., DAC7 e nuovi trattamenti IVA sulle vendite a a distanza mediante interfaccia digitale, in *il Fisco*, 2021, p.1 ss.

SCALA G., L'emergere della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nella giurisprudenza della Corte di giustizia, in *G. it.* 2002, p. 250 ss.

SCARANO L. DAC7: prospettive di miglioramenti di una prima normativa europea in materia di joint audit, in *il Fisco* 2020, p.1 ss.

SCARANO L. Redditi on line: la Direttiva DAC 7 tra criticità e disallineamenti rispetto all'iniziativa OCSE, in *il fisco*, n. 28, 12 luglio 2021, p. 2759 ss.

SCARANO L., Redditi on line: la Direttiva DAC 7 tra criticità e disallineamenti rispetto all'iniziativa OCSE, in *Fisco*, 2021, 28, 2795 ss.

SCHENK-GEERS T., *International Exchange of Information and the Protection of taxpayers*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009, p. 179.

SCHER -GEERS T., PALAZZO A., "The new political role of business in a globalised world: a review of a new perspective on CSR and its implications for the form, governance, and democracy", in *Journal of Management Studies*, n.48, p.2011.

SCHIAVOLIN R., Il diritto ad una buona amministrazione e il giusto procedimenti tributario, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, p. 33 ss.

SCHIAVONE P., La rivoluzione della criptosfera ed il suo impatto sulla finanza globale: Riflessioni sulla disciplina fiscale dei crypto-assets, in *Rivista di dir. Trib.*, 11 maggio 2022.

SCHÖN W., *Transfer Pricing, the arm's length standard and European Union Law*, in *Working Paper of the Max Planck Institute for tax law and public finance*, 25 settembre 2011;

SEER R., GABERT I., *European and International Tax Cooperation: Legal Basis, Burden of Proof, Legal Protection and Requirements*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011, p. 90 ss.

SEER R., GABERT I., *General Report in Mutual Assistance and Information Exchange*, Atti del Convegno, Amsterdam, 2010.

SEER R., GABERT I., *Mutual assistance and information exchange*, Amsterdam, 2010.

SEER R., *Overview of Legislation Practises Regarding Exchange of Information between National Tax Administrations in Tax Matters*, 2015, par. 6.4.

SEER R., *Recent Development in Exchange of Information within the EU for Tax Matters*, in *EC Tax Review*, vol 22, 2013, pp. 66-77.

SELICATO G., La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati, in *Riv. dir. trib.*, 2020.

SELICATO G. Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”. *Rass. trib.*, 2019, p. 112 ss.

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

SELICATO G., Le comunicazioni preventive secondo la direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”, in *Rass. Trib.*, 2019, n.1, p.112 ss.

SELICATO G., La nuova dimensione europea della regolamentazione del transfer pricing e la progressiva trasformazione delle modalità di esercizio della funzione impositiva degli Stati, *Riv. dir trib.*, 2/2020, p. 90 ss.

SELICATO G., La possibile sovrapposizione degli obblighi di comunicazione tra patologia e fisionomia della cooperazione amministrativa nella società dell’informazione, in AA.VV. (a cura di) CORDEIRO GUERRA R., DORIGO S., VIOTTO A., *L’attuazione della DAC 6 nell’ordinamento italiano, Profili teorici e prospettive future*, Torino, 229, ss.

SELICATO P., Accordi europei e sovranità fiscale nazionale: le ricadute dell’emergenza COVID-19, in *Federalismi.it*, 10 marzo 2021 vol.7, p. 205 ss.

SELICATO P., Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2004, 1, p.11 ss.

SELICATO P., Towards Global standards in Transparency and Exchange of Information: Do Tax Havens still exist? in *Tax Havens in the Age of Global Standards for Exchange of Information: a Comparative Analysis between Germany and Italy*, a cura di Università Sapienza Roma, Scuola Polizia tributaria di Ostia e International Tax Institute, Università di Amburgo, edito da. FROTSCHER G., 2011, pp. 5 e ss.

SELICATO P., Il Modello di convenzione OCSE del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, 1, 20 ss.

SERINO M., Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte, in *Il Fisco* 1, 19/2010, p. 2995 ss.

Serranò M. V, Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente, *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, 2014, p.871.

SOMARE M, WOHRER V., “Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is referable?”, in *Bulletin for International Taxation*, Agosto 2014, p. 205.

SOMARE M., WOHRER V., “Automatic Exchange of financial information under the Directive on administrative cooperation in the light of the global movement towards transparency”, in *Intertax*, vol. 43, n. 12, 2015.

SOMARE M., WOHRER V., “Two Different FATCA Model Intergovernmental Agreements: Which is Preferable?”, in *Bulletin for International Taxation*, Agosto 2014.

SORIANO A. G., Toward an Automatic but asymmetric Exchange of tax information: the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point, in *Intertax*, 2012, p. 541 ss.

SPAGNOLO G., Diritto penale tributario, in A-A.V.V., *Manuale di diritto penale dell’impresa*, 2 ed., Bologna, 1999, p.741 ss.

SPENCER D., FATCA and automatic exchange of tax information, in *Journal of International Taxation*, 2010, p. 62 ss.

SPERDUTI G., Ordine pubblico internazionale e ordine pubblico interno, in *Riv. dir. intern.*, 1954, p. 82 e ss.

STAMMATI G., Presupposti e condizioni per l’armonizzazione dei sistemi fiscali nell’ambito della C.E.E., in AA.VV., *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Milano, 1961.

STEVANATO D., Il regime fiscale dei “neo-residenti” come agevolazione selettiva in conflitto con i principi costituzionali e le regole europee, in *Novità Fiscali*, VII, 2020, p. 134 ss.

STEVANATO D., Recupero dell'evasione e riduzione della pressione fiscale: mito o realtà? 2017, p.909 ss.

STEVE S., Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria, in *Riv. dir. fin.*, 1940, I, p. 241 ss.

STEVENS S.A, VAN WAMELEN J.T , The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms, in *EC Tax Review*, 2021, 1, 24 ss.

STEWART M., Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps Towards a Globalised, Legitimate Tax Administration, in *World Tax Journal*, 2012, vol 4, n. 2, p. 152.

STRIANESE L., *La tax compliance nell’attività conoscitiva dell’Amministrazione finanziaria*, Roma, 2014.

STROZZI G., MASTROIANNI R., Origini e sviluppo dell'integrazione europea, in Diritto dell'Unione Europea, Torino, 2011, p. 1 ss.

SUCCIO R., Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni, in Dir. Prat. Trib. Int., 2011, p. 163 ss.

SULLIVAN M., OECD's Global Minimum Tax: The Challenges Ahead, in Tax Notes International, 2023, p. 98 ss.

SZUDOCZKY R., The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation, Amsterdam, 2014.

SÁNCHEZ S. I., The Court and the Charter: the impact of the entry into force of the Lisbon Treaty on the ECJ's approach to fundamental rights, in Common Market Law Review, 2012, 49, pp. 1565 ss.

TANZI V., Globalization, Lax competition by the Future of Tax Systems, in Corso di diritto tributario internazionale, 2<sup>a</sup> ed., Padova, 2002, p. 21 ss.

TANZI V., ZEE H.H., Taxation in a Cordless World: The Role of Information Exchange, in Intertax, vol 28, n. 2, p. 58.

TAVEIRA TÔRRES H., La plurimposizione internazionale, i trattati e le misure unilaterali, in UCKMAR V. (a cura di), Diritto tributario internazionale, Padova, 2005, p. 122.

TERRA B.J.M. , WATTEL P.J., European Tax Law, Milano. 2012, p. 831 ss.

TESAURO F., Elusione e abuso nel diritto tributario italiano, in Dir. prat. trib., 2012, p. 10683;

TESAURO G., Diritto comunitario, Padova, 2003, pp. 356 ss.

TESAURO G., Diritto dell'Unione europea, Torino, 2020, p. 315.

TESAURO G., Il finanziamento delle organizzazioni internazionali, Napoli, 1969, p. 8.

TESAURO, F., Istituzioni di diritto tributario, Torino, 2021, p. 337.

TIEBOUT J., A Pure Theory of Local Expenditures, in Journal of Political Economy, 1956, p. 416 ss.

TIZZANO A., Sul divieto di discriminazione fiscale nella Cee, in Foro it., IV, 1996, pp. 318 ss.

TOMASSINI A., MARTINELLI A., Il nuovo ruling internazionale, in Corriere Tributario, n. 24/2015, pp. 1843 e ss.

TOMMASINI A., I profili IVA e reddituali dei non fungible token, in Corriere tributario, n. 3/2022.

TOMMASINI, A., DULCETTI, A., I nuovi pilastri della fiscalità internazionale e l'abbandono delle digitaltax, Corriere Tributario, n. 1/2022, p. 64 ss.

TORRE R., LIO M., MACARIO E., DAC 6: verso i primi adempimenti, in un quadro interpretativo ancora incerto, in *Il Fisco*, 2021, p. 1 ss.

TORRE R., LIO M., MACARIO M., DAC6: verso i primi adempimenti, in un quadro interpretativo ancora incerto, in, *il fisco*, 2021, 3, 274 ss.

TOSI E., *Diritto privato delle nuove tecnologie digitali*, Milano, 2021.

TOSI E., *Commercio elettronico e servizi della società dell'informazione*, Milano, 2003.

TOSI L. , TOMASSINI A., LUPI R., Il ruling di standard internazionale, in *Dialoghi di diritto tributario*, n. 32/2004, p 503 ss.

TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Sesta edizione, Padova, 2018, p.95.

TOSI L., La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette, in *Il fisco* n. 36/2001, p. 11731.

TRAVERSA E., CANNAS F., Exchange of Information (art. 26 OECD Model Convention) in *The OECD Model Convention and Its Update 2014*, a cura di LANG M, PISTONE P., RUST A, SCHUCH J., STARINGER C., STORCK A., 2014, IBFD, , pp. 147-174;

TRAVERSA E., CANNAS F., Lo scambio di informazioni tributarie: gli updates dell'art.26 del modello OCSE e i progressi in direzione trib. int., 2021, p.543.

TRIDIMAS T., The Principle of Proportionality, in R. SCHÜTZE, T. TRIDIMAS (a cura di), *Oxford Principles of European Union Law*, Oxford, 2018, I, p. 243 ss.

TRIMARCHI F., Il diritto ad una buona amministrazione, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, a cura di M.p. Chiti - G. Greco, I, Milano 2007, p. 49 ss.

TRIVELLIN M., *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*, Torino, 2017, 100 ss.

TRIVELLIN M., La cooperazione tra Amministrazioni finanziarie quale strumento fondamentale di attuazione transnazionale del rapporto tributario: centralità, natura dello scambio e nuovi diritti; in *Rivista telematica di diritto tributario supplemento on line*, 18 dicembre 2024, pp 1 ss.

TRIVELLIN, M. *Contributo allo studio degli strumenti di soluzione delle controversie fiscali internazionali*. Torino, 2017, 100 ss.

TUNDO F., Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la 'riforma' in itinere", in *Corr. Trib.*, 2019, p. 678 ss.

TUNDO F., Illegittimo l'atto impositivo emesso ante tempus: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?, in *Rass. Trib.*, 2013, pp. 1129 ss.

TUNDO F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012.

TUNDO F., *Le 99 piaghe del fisco: una democrazia decapitata*, Bologna, 2022.

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013.

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2014, p. 937 ss.

UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, 1999, p.403 e ss.

UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, p. 16 ss.

UCKMAR V., *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale nell'Ue*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1995, I, p. 9 ss.

UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, p. 428.

URICCHIO A.F. *Fiscalità e futuro digitale in Tassazione dell'economia digitale*, Roma 2022 p.19.

URICCHIO A.F., RICCIO G., RUFFOLO U., *Intelligenza artificiale tra etica e diritti. Prime riflessioni a seguito del libro bianco dell'Unione europea*, Bari, 2021.

VACCARO L., CARROZZINO M., *Lo scambio di informazioni*, in C. Sacchetto (a cura di), *Esterovestizione societaria*, p. 241.

VALENTE A. *Crypto-Asset e scambio automatico di informazioni: l'OCSE pubblica gli standard internazionali*, *Fiscalità & Commercio Internazionale*, n. 10, 1° ottobre 2023, p. 18 ss.

VALENTE A., VIOLA I., "DAC 8: la Proposta di Direttiva per Migliorare Cooperazione Amministrativa e Trasparenza Fiscale", in *Quotidiano IPSOA* dell'11 gennaio 2023.

VALENTE A., "DAC 8 in dirittura di arrivo: nuove regole per crypto-assets e ruling preventivi transfrontalieri", in *Quotidiano IPSOA* del 29 maggio 2023.

VALENTE P.

VALENTE P. *Direttiva DAC 9: le nuove sfide della cooperazione fiscale UE*, in, in *Quotidiano IPSOA* 6 maggio 2025.

VALENTE P. *Elusione Fiscale internazionale*, Milano, 2014, p.639 ss.

VALENTE P. ( *Tassazione delle imprese digitali: l'Unified Approach proposto dall'OCSE*, in: *il Fisco* 42/2019.

VALENTE P., *Analisi di comparabilità nel transfer pricing*, Milano 2013.

VALENTE P., *Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni*, Ipsa 2012, p.2469.

VALENTE P., *Elusione fiscale internazionale*, Milano, 2014.

VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Il Fisco* 1, 20/2010, p. 3160 ss.

VALENTE P., Tassazione delle imprese digitali: l'Unified Approach proposto dall'OCSE, *Il Fisco*, n. 42/2019.

VALENTE P., Le verifiche fiscali congiunte secondo il rapporto del Forum on Tax Administration dell'OCSE, in *Fisco*, 36/2010, p. 5847 ss.

VAN WEEGHEL S., *The Improper Use of Tax Treaties with particular reference to the Netherlands and the United States*, Kluwer Law International, 1998, p. 107 ss.

VANISTENDAEL F., Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario, in *Per una costituzione fiscale europea*, DI PIETRO A. (a cura di), Padova, 2008, p. 1.

VANISTENDAEL F., EU Tax Agenda: Exchange of Information, Transparency and Abuse, 12 gennaio 2015, *Tax Notes International*, vol. 163; WISSENLIK A., International exchange of tax information between European and other countries, in *EC Tax Review*, 1997, n. 2.

VANONI, E., Il dovere di collaborazione del contribuente, in *Riv. dir. trib.*, 2019, I, p. 45 ss.

VASCEGA M., VAN THIEL S., Assessment of taxes in cross border situations: the new EU Directive on Administrative Cooperation in the field of taxation, in *EC Tax Review*, 2011/3, p. 148 ss.

VERRIGNI C., *Le accise nel sistema dell'imposizione sui consumi*, Torino 2017.

VILA B., Some Issues on the Exchange of Information between Revenue Authorities, p.276 ss.

VISMARA F. *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Torino, 2004, pag. 57 ss.

VITALE M., Doppia imposizione, in *Enc. Dir.*, Milano, 1964, vol. XIII, p. 1007.

VOGEL K., Il diritto tributario internazionale, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1990, p. 49 ss.

VOGEL K., Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of qualification, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 176 ss.;

VON OETTINGEN A., *Effet utile und individuelle Rechte im Recht der Europäischen Union*, Baden-Baden, Paris 2010.

VORPE S., È in arrivo l'uragano BEPS, *Novità Fiscali* 10/2015, p. 4.

VÁZQUEZ J.M. AND ČIČIN-ŠAIN N. Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules, in WEBER D. (a cura di) *The Implications of Online Platforms and Technology for Taxation*, Amsterdam, 2023, p.9 ss.

WILSON J.D., Theories of Tax Competition, in National Tax Journal, Vol 52 n. 2, June 1999 p. 269 ss.

ZACCARDI CAPALDO G., Diritto globale: il nuovo diritto internazionale, Milano, 2010, p. 386 ss.

ZANIBONI E., Le diseguaglianze economiche interne agli Stati nella prospettiva giuridica internazionale, in Tutela dei soggetti deboli e trasformazioni del lavoro tra diritti e libertà. Prospettive nazionali e internazionali, a cura di D'Onghia M., Zaniboni E., Napoli, 2017, p. 135 ss.

ZITO A., Il “diritto ad una buona amministrazione” nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea e nell’ordinamento interno, in Riv. It. Dir. Pubbl. Comunit., 2002, p. 425 ss.

ZODROW G.R.; MIESZKOWSKI P., Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods, in Journal of Urban Economics, Vol. 19, n. 3, May 1986, p. 356 ss.

ZOPPINI A., La concorrenza tra ordinamenti giuridici, Bari, 2004.

ČIČIN, ŠAIN N., New Mandatory Disclosure Rules for Tax Intermediaries and Taxpayers in the European Union - Another “Bite” into the Rights of the Taxpayer?, in World Tax Journal, 2019, Vol. 11, No. 1, 78 ss.

ČIČIN-ŠAIN N., ENGLISCH J., Joint audits under the new DAC 7, in Kluwer International Tax Blog, 22 marzo 2021.

ČIČIN-ŠAIN N., ENGLISCH J., DAC 7: An Entire New Framework for Joint Audits in the EU: How Do the Taxpayers Fare?, in Intertax, 2022, 1, p. 11 ss.

## **FONTI GIURISPRUDENZIALI**

### ***Corte di Giustizia dell’Unione Europea (C.G.U.E)***

C.G.U.E, OnlyFans . UK. causa C-695/20, sentenza 28 febbraio 2023.

C.G.U.E., *Stork c. Alta Autorità CECA*, causa C-1/58, sentenza 4 febbraio 1959.

C.G.U.E, *Nold c. Commissione*, causa C-4/73, sentenza 14 maggio 1974.

C.G.U.E, *Technische Universität München*, causa C-269/90, sentenza 21 novembre 1991.

C.G.U.E, *British American Tobacco e Imperial Tobacco*, causa C-491/01, sentenza 10 dicembre 2002.

C.G.U.E, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, causa C-386/04, settembre 2006.

C.G.U.E, *Sopropé c. Fazenda Pública*, causa C-349/07, sentenza 18 dicembre 2008.

C.G.U.E, *Åkerberg Fransson*, causa C-617/10, sentenza 26 febbraio 2013.

C.G.U.E, *Snia SpA c. Commissione europea*, causa C-448/11, sentenza 5 dicembre 2013.  
C.G.U.E, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*, cause riunite C-129/13 e C-130/13, sentenza 3 luglio 2014.  
C.G.U.E, *Berlioz Investment Fund*, sentenza sul principio di prevedibile pertinenza.

### ***Corte Europea dei Diritti dell’Uomo (Corte EDU)***

Corte EDU, *X e Y c. Austria*, ric. n. 7909/74, sentenza 12 ottobre 1989.  
Corte EDU, *Bendemoun c. Francia*, sentenza 24 febbraio 1994.  
Corte EDU, *Ferrazzini c. Italia*, ric. n. 44759/98, 2001.  
Corte EDU, *Rybacki c. Polonia*, ric. n. 52479/99, sentenza 9 ottobre 2007.  
Corte EDU, *Berzinis c. Lituania*, ric. n. 20508/08, sentenza 13 dicembre 2011.  
Corte EDU, *Ravon e altri c. Francia*, sentenza 21 febbraio 2008.

### ***Corte Costituzionale Italiana***

Corte Cost., sent. n. 170 del 8 giugno 1984 (*La Pergola*).