

**DAC 6 ed evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nel quadro del rinnovato ruolo della fiscalità quale pilastro della rinascita europea**  
(\*)

*DAC6 and the evolution of EU administrative cooperation in tax matters in the framework of the new role played by taxation as a pillar of European renaissance*

di Paolo Arginelli - 28 dicembre 2021

**Abstract**

Il presente contributo analizza la recente evoluzione della cooperazione amministrativa in materia tributaria nell'ambito dell'Unione Europea ed il contestuale ammodernamento della disciplina sullo scambio di informazioni, con particolare riferimento alla DAC6, al fine di individuare la funzione svolta dai suddetti meccanismi di raccolta e scambio di informazioni nel più ampio contesto rappresentato dal ruolo (anche extra tributario) che la leva fiscale sta assumendo in seno all'Unione.

**Parole chiave:** DAC6, Diritto UE, cooperazione amministrativa in materia tributaria, scambio di informazioni.

**Abstract**

*This contribution analyses the evolution of administrative cooperation in tax matters within the European Union and the parallel development of the EU rules on exchange of tax information, with a particular focus on DAC6, in order to establish what functions those rules actually perform in the framework of the new role played by taxation in the EU supranational legal system.*

**Keywords:** DAC6, EU law, administrative cooperation in tax matters, exchange of information

**SOMMARIO:** **1.** Le origini della cooperazione amministrativa in materia tributaria nell'Unione Europea: la Direttiva 77/799/CEE. - **2.** Inadeguatezza dell'impianto di cooperazione amministrativa basato sulla Direttiva 77/799/CEE. - **3.** Evoluzione della disciplina normativa europea regolante la cooperazione amministrativa in materia tributaria. - **4.** Dall'assistenza reciproca alla cooperazione amministrativa: il nuovo contesto europeo dello scambio di informazioni. - **5.** La rinnovata funzione dello scambio di informazioni nel contesto di una più efficace cooperazione amministrativa europea in ambito tributario. - **6.** Brevi riflessioni conclusive.

---

(\*) Il saggio è parte del numero speciale e monografico 2-bis/2021 di questa Rivista, a cura di ARGINELLI P., che sarà pubblicato col titolo "Il recepimento della DAC6 nell'ordinamento tributario italiano. Primi contributi all'interpretazione sistematica della disciplina".

1. La cooperazione amministrativa in materia tributaria affonda le proprie radici in un passato piuttosto lontano, se prendiamo a parametro di misurazione la vita dell'ordinamento giuridico sovranazionale europeo. Anche escludendo dall'ambito della nostra analisi la cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto e di dazi doganali, il fenomeno qui in commento risale infatti alla fine degli anni Settanta del secolo scorso, quando fu approvata dall'allora Consiglio delle Comunità europee la Direttiva 77/799/CEE, relativa alla reciproca assistenza fra le Autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette.

Già allora, quasi 45 anni fa, la necessità di istituire un quadro normativo comune che consentisse la cooperazione amministrativa (*rectius*, si trattava allora di "reciproca assistenza") in materia tributaria era precipuamente sollecitata dalla natura transnazionale dei fenomeni di frode ed evasione fiscale che si manifestavano con sempre maggior frequenza negli Stati membri delle Comunità Europee, con possibili avverse conseguenze in punto di giusta imposizione e – conseguentemente – di materiali distorsioni nei movimenti di capitali e nelle condizioni di concorrenza sul mercato comune (cfr. il primo "considerando" del preambolo alla Direttiva). Nessuno, in verità, dubita del fatto che la ragione prevalente che portò i governi degli Stati membri all'approvazione della Direttiva fosse l'interesse a contrastare le possibili perdite di bilancio conseguenti ai suddetti fenomeni evasivi e fraudolenti. Tuttavia, è altrettanto indubitabile che tali fenomeni potessero altresì comportare una effettiva distorsione della concorrenza, per arginare la quale le misure unilaterale o bilaterali pattizie risultavano in larga parte inadeguate.

La Direttiva 77/799/CEE, peraltro, costituì l'epilogo di un processo iniziato oltre due anni prima dal Consiglio, con l'adozione di una risoluzione relativa alle misure che la Comunità avrebbe dovuto adottare proprio nel settore della lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionale (cfr. la G.U. delle Comunità europee n. C35 del 14 febbraio 1975). E, già allora, l'iniziativa delle Comunità europee traeva spunto e vigore dall'esperienza sviluppata in sede OCSE, segnatamente all'art. 26 del Modello di Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio (nel prosieguo "Modello OCSE"), pubblicato la prima volta nel 1963 e poi aggiornato nel 1977.

Appare di interesse notare, inoltre, che diverse delle caratteristiche che poi si ritroveranno nella successiva (ed attuale) disciplina erano già presenti nella Direttiva 77/799/CEE, anche in ragione della sua menzionata derivazione dal Modello OCSE. Anzitutto, il principale meccanismo di assistenza era rappresentato dallo scambio delle informazioni presumibilmente utili per il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio di uno Stato membro. Secondariamente, lo scambio di informazioni non era limitato ai casi di specifiche richieste avanzate dagli Stati membri, ma si estendeva ai meccanismi di scambio spontaneo (si veda l'art. 4 Direttiva) e, in astratto, automatico (si veda l'art. 3 Direttiva). In terzo luogo, già esisteva *in nuce* una disciplina di tutela della riservatezza delle informazioni richieste

o, comunque, oggetto di scambio. Da un lato, l'art. 7 Direttiva 77/799/CEE prescriveva alcuni obblighi in capo agli Stati membri, volti a garantire la segretezza delle informazioni; dall'altro, l'art. 8, comma 2, prevedeva finanche una legittima causa di rifiuto allo scambio, rappresentata dall'esigenza di preservare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o un'informazione la cui divulgazione contrastasse con l'ordine pubblico. Inoltre, il medesimo art. 8 – piantando così il seme della parziale inefficacia ed inadeguatezza della disciplina recata dalla Direttiva – faceva salvo il diritto dello Stato richiesto di rifiutare lo scambio delle informazioni in tutti in casi in cui il proprio diritto interno non autorizzasse l'Autorità competente di detto Stato a raccogliere o a utilizzare tali informazioni ai fini accertativi (cfr. art. 8, comma 1). Erano, infine, previste talune forme di collaborazione tra le Autorità competenti degli Stati membri, estrinsecantesi nella possibile presenza di funzionari dell'Amministrazione fiscale di uno Stato membro sul territorio di un altro Stato membro, ove entrambi gli Stati lo ritenessero opportuno (vi veda l'art. 6 Direttiva), nella consultazione tra le Amministrazioni – sia diretta, sia in seno ad un comitato all'uopo predisposto – regolata dall'art. 9, nonché nelle comunicazioni reciproche delle esperienze maturate, in particolare in materia di prezzi di riferimento, *“allo scopo di migliorare tale cooperazione e di elaborare, se del caso, delle regolamentazioni comunitarie in tali settori”* (cfr. art. 10 Direttiva).

**2.** La presenza di significative carenze nell'impianto normativo e di cooperazione fondato sulla Direttiva 77/799/CEE non tardò ad emergere, spingendo le istituzioni unionali ad identificare possibili aggiustamenti che rendessero il quadro europeo di cooperazione in materia tributaria adeguato alle diverse esigenze che lo sviluppo del mercato interno, l'accresciuto numero degli Stati membri e la sempre maggiore globalizzazione dell'economia ponevano con urgenza.

Già al volgere del nuovo secolo, il Gruppo di lavoro *ad hoc* *“Frode Fiscale”* del Consiglio aveva redatto una dettagliata relazione (*FISC 67-CRIMORG 83* del 30 maggio 2000, di seguito *“Relazione”*), nella quale erano analiticamente individuati i più significativi punti deboli nell'impianto fondato sulla Direttiva 77/799/CEE. Sebbene il mandato conferito al Gruppo di lavoro fosse ben più ampio – concernendo anche l'ambito della fiscalità indiretta – la relazione si soffermava, come detto, in modo analitico su specifiche carenze concernenti le imposte dirette e, in particolare, la summenzionata Direttiva.

La prima osservazione di sistema ad emergere con forza concerneva l'insufficienza dell'approccio, meramente legislativo, attuato da parte dell'Unione (un punto sul quale si tornerà a breve), richiedendosi viceversa un maggiore impegno in fase di concreta attuazione della cooperazione amministrativa in ambito tributario, stante lo scarso utilizzo degli strumenti giuridici – di matrice unionale e pattizia – a disposizione delle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri. In questa prospettiva, non sarebbe stata sufficiente *“la semplice esistenza di strumenti che forniscono una base giuridica alla cooperazione [...] Adeguata formazione del personale, conoscenza e comprensione reciproche delle prassi amministrative,*

*scambio di idee tra le amministrazioni, uso delle moderne tecnologie dell'informazione e della comunicazione sono tutti considerati complementi essenziali di tali strumenti giuridici"* (pagina 2 della Relazione). Con particolare riferimento alla materia delle imposte dirette, si evidenziava, infatti, che le possibili cause del ridotto ricorso ai meccanismi di cooperazione amministrativa e di mutua assistenza non fossero esclusivamente riconducibili ai limiti caratterizzanti gli allora vigenti strumenti giuridici, sebbene questi ultimi scontassero certamente il fatto di essere stati elaborati in un contesto economico e giuridico diverso da quello che caratterizzava allora il mercato interno e la globalizzazione dell'economia (pagina 4 della Relazione). La Relazione aveva poi individuato specifiche carenze di ordine organizzativo, tali da compromettere il buon funzionamento della cooperazione amministrativa, quali, a titolo esemplificativo, la mancanza di un approccio comune in materia di raccolta e registrazione dei dati statistici, la mancanza di relazioni sugli impatti qualitativi e quantitativi dello scambio di informazioni, la scarsità di punti di contatto presso le Autorità competenti, l'insufficiente sensibilizzazione dei servizi locali e regionali riguardo all'importanza dello scambio di informazioni e alle rispettive procedure (pagina 17 della Relazione), nonché la frequenza con cui si riscontrava la mancata autorizzazione alla presenza in sede accertativa di funzionari dell'Amministrazione fiscale di altri Stati membri, prevista dall'art. 6 della Direttiva (pagina 19).

Sotto il profilo normativo, la Relazione individuava quattro principali carenze nella disciplina recata dalla Direttiva 77/99/CEE. Anzitutto, veniva riconosciuto come la stessa subordinasse in ogni caso l'efficacia dello scambio alla tutela della segretezza di dati ed informazioni personali, oggetto di regolamentazione a livello nazionale o europeo. Tra le fattispecie espressamente considerate, oltre alla tutela dei segreti commerciali e industriali, veniva menzionato il segreto bancario, che nel corso dei successivi quindici anni sarebbe stato oggetto di specifiche attenzioni sia da parte dell'OCSE, sia del legislatore unionale. A tale carenza era in parte riconducibile anche quella individuata con riferimento alla inesistenza di una soluzione legislativa armonizzata a livello europeo sulla c.d. tassazione del risparmio. Si segnalava, inoltre, la mancanza di un limite temporale imposto allo Stato richiesto al fine di procedere allo scambio di informazioni e, infine, la sussistenza di penetranti limiti sostanziali e procedurali all'utilizzo delle informazioni ricevute (ai sensi dei commi 1 e 4 dell'art. 7), in particolare nell'ambito di procedimenti giudiziari – anche tributari – ed al fine della trasmissione delle stesse ad altri Stati membri (pagine 15 e 16 della Relazione).

Infine, la Relazione si soffermava sul *vulnus* rappresentato dall'insufficiente scambio spontaneo o automatico di informazioni in settori a rischio, nonostante l'astratta possibilità di procedere in tal senso ai sensi degli artt. 3 e 4 della Direttiva (pagina 17).

Queste carenze sono state successivamente riprese in due comunicazioni della Commissione afferenti al settore della lotta contro i fenomeni abusivi e fraudolenti, segnatamente (i) la Comunicazione sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie



e finanziare scorrette del 27 settembre 2004 (COM(2004) 611 definitivo) e (ii) la Comunicazione sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale del 31 maggio 2006 (COM(2006) 254 definitivo).

In particolare, in detta ultima comunicazione, la Commissione sottolineava nuovamente 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. 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. Non è difficile, in merito, notare come queste considerazioni abbiano rappresentato la scintilla alla quale è poi seguita la decisa azione unionale in materia di *tax good governance* nei rapporti con i Paesi terzi, che tanto si è sviluppata nell'ultimo decennio (cfr., *inter alia*, 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*). La comunicazione 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, con l'unica – deficitaria – eccezione della disciplina recata dalla c.d. Direttiva sulla tassazione del risparmio (Direttiva 2003/48/CE).

**3.** Tali istanze hanno trovato in larga parte risposta nelle iniziative successivamente intraprese dal Consiglio e dalla Commissione, anche a motivo dell'emendato quadro istituzionale venutosi ad affermare a valle dell'entrata in vigore del Trattato di Lisbona.

In particolare, sotto il profilo normativo, con l'approvazione della Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale (di seguito “DAC”), che ha abrogato la Direttiva 77/799/CEE, e delle sue successive modifiche, tra le quali rientra la DAC6, si è dato seguito all'esigenza di predisporre un sistema organico di norme che permettesse alle Autorità competenti degli Stati membri di cooperare efficacemente nel settore tributario e, segnatamente, nell'ambito della fiscalità diretta.

Con la DAC, in effetti, la maggior parte dei punti deboli individuati con riferimento alla Direttiva 77/799/CEE sono stati eliminati: basti pensare alla concreta attuazione dello scambio automatico di informazioni (art. 8 DAC), alla fissazione di termini per la comunicazione delle informazioni richieste (art. 7), al rafforzamento dello strumento dello scambio spontaneo delle informazioni attraverso la previsione di

fattispecie al verificarsi delle quali vige un obbligo di informativa entro specifici termini (artt. 9 e 10), alla compressione delle limitazioni all'obbligo di scambiare informazioni (artt. 17 e 18). Al contempo, sono stati significativamente rafforzati gli ulteriori strumenti di cooperazione amministrativa approntati in favore delle Autorità competenti degli Stati membri, quali la presenza negli uffici e la partecipazione alle indagini amministrative (art. 11), la possibilità di esperire controlli simultanei (art. 12), nonché la condivisione delle migliori pratiche e delle esperienze di accertamento (art. 15), ed è stato instaurato un sistema permanente di comunicazione e confronto tra le Autorità competenti degli Stati membri e la Commissione, al fine precipuo di valutare l'efficacia del funzionamento della cooperazione amministrativa prevista dalla DAC ed, eventualmente, prevederne i necessari emendamenti.

Le modifiche successivamente intervenute hanno consolidato il suddetto indirizzo, espandendo il novero delle informazioni da scambiare in via automatica (cfr. DAC2, in materia di informazioni concernenti i conti finanziari ed i relativi redditi; DAC3, con riferimento ai *ruling* fiscali preventivi e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento; DAC4, in relazione alla rendicontazione obbligatoria Paese per Paese da parte delle multinazionali; DAC 6, concernente i meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale; DAC7, in materia di cessioni di beni e prestazione di servizi offerti attraverso le piattaforme digitali) e irrobustendo gli ulteriori strumenti a disposizione delle Autorità competenti degli Stati membri (così, la DAC5 ha permesso l'accesso da parte di tali Autorità alle informazioni sulla titolarità effettiva raccolte in attuazione delle norme antiriciclaggio, mentre la DAC7 ha riordinato la disciplina che regola la presenza di funzionari negli uffici e la partecipazione alle indagini amministrative di un altro Stato membro ed ha introdotto la facoltà di avviare verifiche congiunte).

**4.** Alla luce di tale mutato quadro normativo, la prima osservazione che è d'uopo operare è che le DAC (ossia la Direttiva 2011/16/UE e le Direttive che la hanno successivamente emendata) hanno segnato – sebbene non esauendolo – il passaggio da un sistema di mera “assistenza reciproca” tra Stati membri, attuato precipuamente attraverso lo strumento dello scambio di informazioni, ad un sistema più ampio di vera e propria cooperazione amministrativa in ambito tributario. In questa prospettiva, molte delle carenze, non solo normative, ma anche in sede di attuazione, evidenziate dalla Relazione sono state progressivamente eliminate, a vantaggio dei singoli Stati membri e, almeno in parte, delle stesse istituzioni europee e del mercato interno.

Oggi la cooperazione amministrativa, sebbene appaia ancora significativamente basata sulla circolazione delle informazioni tra le Amministrazioni finanziarie nazionali, risulta arricchita di altri strumenti normativi disciplinati dalle DAC e trova, inoltre, concreto riscontro in una mutata percezione ed in un diverso approccio manifestato dalle Autorità competenti degli Stati membri. Ancor più importante è probabilmente il fine di tale rinnovata cooperazione amministrativa, che non si limita più al solo perseguimento degli interessi degli Stati membri *uti singuli*, ma si espande sino ad abbracciare l'autonomo interesse dell'Unione alla creazione di un'effettiva

cooperazione amministrativa in ambito tributario, al fine precipuo di assicurare il conseguimento di obiettivi comuni e, quindi, unionali, primo fra tutti il buon funzionamento del mercato interno.

Ed è in questa prospettiva, unionale appunto, che assumono rilevanze anche le modifiche all'assetto istituzionale europeo introdotte dal Trattato di Lisbona, in particolare con riferimento agli artt. 6 e 197 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (di seguito "TFUE"). Sebbene la ripartizione interistituzionale delle competenze tra Stati membri e Unione sia ancora disciplinata dai principi di attribuzione, sussidiarietà e proporzionalità (si veda l'art. 5 del Trattato sull'Unione europea, di seguito "TUE"), il Trattato di Lisbona ha modificato in concreto la declinazione di tali principi con riferimento al settore della cooperazione amministrativa tra Stati membri, anche in ambito tributario. Ai sensi dell'art. 6 TFUE, infatti, tra i settori nei quali l'Unione ha competenza per svolgere azioni intese a sostenere, coordinare o completare l'azione degli Stati membri, al fine di perseguire gli specifici interessi e finalità europei, rientra oggi anche la cooperazione amministrativa (si veda la lett. g) dell'art. 6), la quale assume specifico rilievo con riferimento all'interesse, proprio dell'Unione, ad una effettiva attuazione del diritto unionale (cfr. l'art. 197, comma 1, TFUE). Al fine di perseguire tale obiettivo, il Trattato garantisce dunque un autonomo potere di intervento dell'Unione, volto a sostenere gli sforzi degli Stati membri in vista del miglioramento della loro capacità amministrativa di attuare il diritto unionale. A titolo esemplificativo, l'art. 197, comma 2, TFUE fa riferimento alla facilitazione dello scambio di informazioni e di funzionari pubblici ed al sostenimento di programmi di formazione. Un aspetto di primaria rilevanza è, peraltro, costituito dallo strumento giuridico mediante il quale l'Unione può intervenire in questo ambito, rappresentato dall'emanazione di regolamenti secondo la procedura legislativa ordinaria e, dunque, in deroga alla regola dell'unanimità prevista in materia fiscale dal combinato disposto degli artt. 114 e 115 TFUE. Sebbene, ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 197, tale disciplina non si estenda alla armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari, per le quali, in materia tributaria, resta applicabile la procedura speciale recata dall'art. 115, in punto di concreta attuazione della cooperazione amministrativa essa garantisce senza dubbio una maggiore velocità ed efficacia di azione da parte dell'Unione. La procedura *de qua*, dunque, si pone come importante strumento di complemento alla disciplina giuridica recata dalle DAC, assicurandone la tempestiva ed efficiente attuazione, attraverso la circolazione di *best practice* e soluzioni operative condivise (si, pensi, a titolo esemplificativo, alla elaborazione di moduli standard, formulari di comunicazione condivisi e banche dati).

Parimenti, il Trattato di Lisbona ha avuto un impatto sulla partecipazione dell'Unione europea nei recenti lavori a livello internazionale tributario e, segnatamente, in quelli che si sono sviluppati in seno al, e a valle del, c.d. Progetto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), intrapreso dall'OCSE su mandato – inizialmente – del G20 e che si è poi aperto ad un novero estremamente ampio di Stati partecipanti (*Inclusive Framework*). Il nuovo art. 47 TUE afferma, infatti, la piena ed unitaria personalità

giuridica dell'Unione, che le consente un intervento autonomo nei rapporti internazionali. Tale piena ed unitaria personalità giuridica ha permesso, dunque, all'Unione di partecipare ai suddetti tavoli di lavoro in modo autonomo e perseguendo le proprie finalità istituzionali, anche con riferimento al tema del rafforzamento della cooperazione amministrativa. La partecipazione a tali iniziative internazionali ha poi condotto, sul piano interno, all'approvazione di una pluralità di discipline normative, quali, a titolo esemplificativo, la DAC4, afferente allo scambio automatico di informazioni Paese per Paese previsto in capo ai gruppi multinazionali (art. 13 Progetto BEPS), e la DAC2, relativa allo scambio automatico di informazioni sui conti finanziari, che si basa sui lavori dell'OCSE e del *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

5. Parallelamente al progressivo sviluppo di un efficace sistema di cooperazione amministrativa in ambito tributario e in osmosi con esso, si è assistito al graduale mutamento del ruolo svolto dal sistema – sempre più complesso – di scambio di informazioni disciplinato dalle DAC. Se inizialmente, con la Direttiva 77/799/CEE, l'impiego in via quasi esclusiva dello strumento dello scambio di informazioni su richiesta era coerente con la finalità effettiva e prevalente di tutela *ex post* dell'interesse erariale degli Stati membri avverso specifiche condotte elusive o evasive poste in essere da taluni contribuenti, sebbene lo stesso avesse anche una indiretta ricaduta sulla tutela della concorrenza nel mercato unico, successivamente la sempre maggiore importanza assunta dallo scambio automatico di informazioni spontaneo ed automatico (conti finanziari, *ruling* e accordi preventivi in materia di prezzi di trasferimento, rendicontazione Paese per Paese per i gruppi multinazionali, meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale, informazioni sulla cessioni di beni e la prestazione di servizi attraverso piattaforme digitali) ha segnato un radicale mutamento della connotazione di tale strumento di cooperazione amministrativa. Anzitutto, lo scambio di informazioni oggi opera anche, se non prevalentemente, quale strumento per la raccolta e la circolazione massiva di dati al fine di (i) pianificare *ex ante* l'attività di accertamento tributario, nonché di (ii) influenzare ed indirizzare la condotta dei contribuenti, adempiendo in tal modo anche ad una funzione propositiva e generalpreventiva. Da un lato, infatti, i contribuenti sono indirettamente sollecitati ad adottare comportamenti che il legislatore europeo ritiene virtuosi – per il comune beneficio dell'Unione e degli Stati membri – attraverso l'elencazione nelle DAC di fattispecie di condotta evidentemente connotate da disvalore (questa è una caratteristica tipica di molti degli *hallmark* della DAC6, ma indirettamente presente anche nella rendicontazione Paese per Paese di cui alla DAC4, che opera quale strumento di osmosi dei valori pregnanti dell'intero Progetto BEPS, in *primis* quello della necessaria corrispondenza tra creazione del valore e allocazione del reddito). Dall'altro, la preventiva conoscenza di rilevanti informazioni da parte delle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri (concernenti i conti finanziari esteri, la distribuzione geografica di funzioni, redditi, ricavi ed altre macro-informazioni concernenti i gruppi multinazionali, i *ruling* e gli accordi preventivi in materia di



prezzi di trasferimento, i meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva posti in essere, i dati afferenti alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi perfezionate attraverso piattaforme digitali) ha l'effetto di dissuadere i contribuenti dal porre in essere condotte che potrebbero essere facilmente intercettate dalle suddette Amministrazioni con conseguente assoggettamento degli stessi a procedimenti amministrativi di accertamento e, in taluni casi, a procedimenti penali. Al contempo, è altresì evidente che i meccanismi di raccolta e circolazione delle informazioni tra Autorità competenti e Commissione che compongono oggi il generale sistema dello scambio di informazioni in ambito europeo assurgono a strumenti di raccolta di dati al servizio della più generale funzione di cooperazione amministrativa intra-unionale. Le informazioni in oggetto, debitamente catalogate e filtrate, possono essere infatti impiegate per (i) elaborare strategie condivise a livello paneuropeo per il contrasto "sul campo", da parte delle Amministrazioni dei diversi Stati membri, di fenomeni elusivi ed evasivi, nonché per (ii) individuare le *best practice* da condividere e per (iii) organizzare controlli simultanei e verifiche congiunte. Inoltre, una volta che siano state debitamente analizzate dalla Commissione e dalle Amministrazioni finanziarie degli Stati membri – secondo il paradigma della comitologia e della interdipendenza funzionale che caratterizza la cooperazione amministrativa a livello unionale – tali informazioni saranno parimenti utilizzate quale *input* per la formulazione di nuove proposte legislative in ambito tributario e la manutenzione della disciplina esistente.

E ben si presta a tale utilizzo l'attuale, multiforme e cangiante, panorama legislativo tributario unionale, nel quale la lotta ai fenomeni elusivi ed evasivi si accompagna ad una attività di indirizzo eminentemente politico con riferimento, ad esempio, (a) all'individuazione della giusta tassazione – in termini di imposizione minima e di allocazione geografica (di una certa parte) della base imponibile – delle imprese multinazionali (cfr. i c.d. Pillar 1 e 2, propugnati dall'OCSE e dall'*Inclusive Framework* e con riferimento ai quali l'Unione europea ha già comunicato la propria intenzione di intervenire in via legislativa; con specifico riferimento al Pillar 2, si veda COM(2021) 823 final, *Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union*, del 22 dicembre 2021); (b) alla disciplina della c.d. tassazione ambientale (si pensi a COM(2021) 563 final, *Proposta di Direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro dell'Unione per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (rifusione)*, del 14 luglio 2021; ed a COM(2021) 564 final, *Proposta di Regolamento del Parlamento Europeo e del Consiglio che istituisce un meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere*, del 14 luglio 2021); (c) alla determinazione e ripartizione della base imponibile dell'imposta societaria dei gruppi multinazionali operanti nel mercato interno (cfr. il progetto di proposta di una direttiva che sostituisca la precedente proposta concernente la CC(C)TB, c.d. *BEFIT*, *Business in Europe: Framework for Income Taxation*, di cui alla COM(2021) 251 final, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council, Business Taxation for the 21st Century*, del 18 maggio 2021); e (d) allo stimolo fiscale degli investimenti in attività produttive

nel mercato interno (ad esempio attraverso la preconizzata proposta di Direttiva per l'introduzione della c.d. *DEBRA*, *Debt Equity Bias Reduction Allowance*, di cui alla COM(2021) 251 final, *cit.*).

Una lettura diacronica e, dunque, prospettica dell'evoluzione normativa dei meccanismi unionali di scambio di informazioni nell'ambito di una più ampia, efficace e consapevole, cooperazione amministrativa in materia tributaria confermano, dunque, un radicale cambio di paradigma che le attese evoluzioni future non faranno che rafforzare.

**6.** Questa rapida disamina “di prospettiva” del fenomeno della cooperazione amministrativa europea in materia tributaria e del ruolo che, al suo interno, giocano i meccanismi di scambio di informazioni disciplinati dalle DAC ci restituisce un quadro certamente positivo dell'evoluzione registratasi negli ultimi due lustri.

Come sempre accade, tuttavia, tali cambiamenti repentini portano con sé alcuni rischi legati alla proporzionalità delle misure legislative ed attuative realizzate in tale periodo di grande fervore. Pur essendo tali rischi, come detto, del tutto connaturati alla rapidità e significatività del fenomeno, è giusto che la dottrina si interroghi sulla loro effettiva portata, ne evidenzi la concretezza e gli effetti indesiderati, in particolar modo ove gli stessi vadano ad intercettare diritti primari dei contribuenti, comprimendoli in modo sproporzionato e senza adeguate tutele.

Proprio da tali considerazioni “di prospettiva” nasce l'idea di una colletanea che, con riferimento alla più significativa tra le recenti modifiche della DAC, ossia la DAC6, cerchi di portare all'attenzione dei lettori non solo la necessaria disamina tecnica delle disposizioni unionali, come attuate nell'ordinamento interno, ma anche un inquadramento sistematico di tale disciplina nel suo contesto unionale di riferimento e una critica costruttiva alle (plurime) deficienze della stessa in termini di proporzionalità ed eccessiva compressione dei diritti dei contribuenti. Si è cercato di rispondere alle esigenze sollevate da un tale progetto attraverso il qualificato contributo di colleghi e amici, che hanno analizzato – nelle diverse prospettive sopra delineate – la disciplina di recepimento della DAC6 nell'ordinamento tributario italiano. Dell'impegno profuso e del risultato conseguito li ringrazio sentitamente.

## BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

BAKER F. - PISTONE P., *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, IFA General Report, Amsterdam, 2015

BILANCIA F. – CALIFANO C. - DEL FEDERICO L. - PUOTI P., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e della giustizia tributaria*, Torino, 2014

CANIZZARO E., *Il diritto dell'integrazione europea*, Torino, 2015

CAVALLO PERIN R. - RACCA G.M., *Cooperazione amministrativa europea*, in *Digesto delle Discipline Pubblicistiche*, Torino, 2017

- CORTESE F., *Gli strumenti per la cooperazione amministrativa verticale*, in CHITI M.P. - NATALINI A. (a cura di), *Lo Spazio amministrativo europeo: le pubbliche amministrazioni dopo il Trattato di Lisbona*, Bologna, 2012
- CRAIG P., *The Stability, Coordination and Governance Treaty: Principle, Politics and Pragmatism*, in *European Law Review*, 2012, Vol. 37, 231 ss.
- CYGAN A., *The Parliamentarisation of EU Decision-Making? The Impact of the Treaty of Lisbon on National Parliaments*, in *European Law Review*, 2011, Vol. 36, 480 ss.
- DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. inter.*, 2010, 1/3, 221 ss.
- DELLA CANANEA G. - FRANCHINI C., *I principi dell'amministrazione europea*, Torino, 2013
- FREGNI M.C., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e tassazione*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 2014, 2, 210 ss.
- KJAER P., *Between Governing and Governance. On the Emergence, Function and Form of Europe's Post-National Constellation*, Oxford, 2010
- KLABBERS J., *The European Union in International Law*, Parigi, 2012
- LAFARGE F., *Administrative Cooperation between Member States and Implementation of EU Law*, in *European Public Law*, 2010, Vol. 16, Issue 4, 597 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
- MARINO G., *General report*, in MARINO G. (a cura di), *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, 2014 EATLP Congress, Amsterdam, 2016
- MELIS G., *Coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Enc. Dir.*, Annali, I, Milano, 2007
- PERRONE A., *L'equa tassazione delle multinazionali in Europa: imposizione sul digitale o regole comuni per determinare gli imponibili?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 1, 63 ss.
- PETERS J., *National Parliaments and Subsidiarity: Think Twice*, in *European Constitutional Law Review*, 2005, Vol. 1, 68 ss.
- PISTONE P. (a cura di), *European Tax Integration: Law, Policy and Politics*, Amsterdam, 2018
- ROCCATAGLIATA F., *Exchange of information: Directive 2011/16/EU*, in MARINO G. (a cura di), *New Exchange of Information versus Tax Solutions of Equivalent Effect*, 2014 EATLP Congress, Amsterdam, 2016
- SAPONARO F., *La cooperazione amministrativa in materia fiscale nell'Unione Europea: analisi e prospettive*, in *Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito*, 2019, Vol. 11, n. 1, 2 ss.
- SAPONARO F., *L'attuazione amministrativa del tributo nel diritto dell'integrazione europea*, Padova, 2017

Rivista Telematica di  
**Diritto Tributario**



SIMONE P., *Art. 113 TFUE*, in TIZZANO A. (a cura di), *Trattati dell'Unione Europea*, Milano, 2014