

**DAC 6, diritto primario europeo e proporzionalità: un equilibrio precario (\*)**

***DAC6, EU primary law and proportionality: a precarious balance***

di Alessandro Turina – 31 dicembre 2021

**Abstract**

Il contributo affronta alcune possibili criticità rinvenibili nella DAC 6 alla luce del diritto primario dell'Unione europea, concentrandosi in particolare sui presupposti applicativi dell'art. 115 TFUE alla luce dei principi di proporzionalità e sussidiarietà. Il contributo poi, in via ipotetica e speculativa, individua possibili aree di frizione fra l'applicazione di alcune misure recate dalla DAC 6 e l'esercizio della libera prestazione di servizi, della libertà di stabilimento e della libera circolazione dei capitali, individuando altresì gli elementi che potrebbero fungere da possibili cause di giustificazione in ragione dei differenti "elementi distintivi" suscettibili di attivare l'applicazione della Direttiva.

**Parole chiave:** DAC 6, intermediario, contribuente, elementi distintivi, proporzionalità, sussidiarietà, libertà fondamentali, diritti fondamentali

**Abstract**

*This paper addresses certain potential criticalities associated with DAC 6 in light of primary EU Law, focusing respectively on the competence to legislate in the area of non-harmonised taxes also in light of the principles of proportionality and subsidiarity. The paper then, by way of thought experiments, illustrates the potential areas of friction between the compliance with DAC 6 requirements and the exercise of the freedom to provide services, the freedom of establishment and the free movement of capital, this analysis being carried out in light of the implications of the different hallmarks vis-à-vis possible causes of justification.*

**Keywords:** DAC 6, intermediary, taxpayer, hallmarks, proportionality, subsidiarity, fundamental freedoms, fundamental rights

**SOMMARIO:** 1. Considerazioni preliminari 2. La base giuridica della Direttiva: possibili profili critici – 2.1. Presupposti per l'applicazione degli artt. 113 e 115 TFUE – 2.2. Proporzionalità – 2.3. Sussidiarietà – 3. DAC 6 e libertà fondamentali – 3.1 Libera prestazione di servizi – 3.2 Libertà di stabilimento – 3.3 Libera circolazione dei capitali – 4. DAC 6 e diritti Fondamentali (cenni) - 5. Possibili prospettive.

---

(\*) 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.** Il presente contributo intende investigare le possibili tensioni latenti rispetto al diritto primario dell'Unione europea ravvisabili all'interno della Direttiva (UE) 2018/822 del Consiglio, del 25 maggio 2018, recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica (nel prosieguo, "DAC 6" o "la Direttiva"). A tal fine, si concentra su tre principali aree tematiche, segnatamente: i) sulla delimitazione delle competenze dell'Unione nella materia oggetto della Direttiva alla luce del principio di attribuzione e in considerazione del rispetto dei principi di sussidiarietà e proporzionalità; ii) sulla possibile natura ostativa della disciplina DAC 6 rispetto all'esercizio della libera prestazione di servizi (nell'ottica degli intermediari); della libera circolazione dei capitali (nell'ottica dei contribuenti) e della libertà di stabilimento (nell'ottica di entrambi); iii) ancorché rapsodicamente e genericamente, sulla potenziale rilevanza di alcuni sviluppi giurisprudenziali recenti o pendenti rispetto ad alcune possibili criticità insite nella disciplina DAC 6 rispetto alla tutela di alcuni diritti fondamentali riconosciuti dall'ordinamento dell'Unione.

Tale esercizio nel suo complesso può essere svolto necessariamente solo in via ipotetica e speculativa, sempre a mente del principio ermeneutico di ordine generale, costantemente ribadito dalla Corte di Giustizia, per il quale il testo di un atto di diritto derivato dell'Unione deve essere interpretato, per quanto possibile, in un modo che non pregiudichi la sua validità e in conformità con l'insieme del diritto primario, talché, ogniquale volta il testo si presti a più di un'interpretazione, occorre preferire l'interpretazione che rende la disposizione conforme al diritto primario, anziché quella che porta a constatare la sua incompatibilità con questo ultimo (si confronti, Corte di Giustizia, sentenza del 14 maggio 2019, *Me a.* C-391/16, C-77/17 e C-78/17, par. 77 e, da ultimo, Corte di Giustizia, sentenza del 2 febbraio 2021, *DB c. CONSOB* C-481/19, par. 50).

**2.** Come previsto dal primo comma dell'art. 5 del Trattato sull'Unione europea, la delimitazione delle competenze dell'Unione si fonda sul principio di attribuzione. A propria volta, l'esercizio delle competenze così attribuite si fonda sui principi di sussidiarietà e proporzionalità.

Nelle sezioni 2.1, 2.2 e 2.3 che seguono la DAC 6 verrà pertanto distintamente esaminata alla luce dei canoni del diritto primario dell'Unione sopra richiamati (per un inquadramento sistematico delle norme di diritto primario sulla produzione del diritto secondario, si confronti PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, II Ed., 2020, pp. 26 ss.).

**2.1.** Ogni atto di diritto derivato deve essere suffragato da un'adeguata base giuridica all'interno dei trattati. Nel caso delle misure in materia fiscale, la base giuridica è

tipicamente individuata negli articoli 113 e 115. Mentre il primo si riferisce all'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo e altre imposte indirette, l'art. 115, tipicamente individuato come base giuridica di direttive afferenti alla fiscalità non armonizzata, riguarda più generalmente il ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri. Entrambe le disposizioni pattizie prevedono una delibera all'unanimità secondo una procedura legislativa speciale e previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale. Allo stesso modo, entrambe le disposizioni postulano l'esigenza di un nesso fra l'armonizzazione così promossa e l'incidenza sul funzionamento del Mercato interno.

In effetti, il preambolo della Direttiva fa sovente riferimento all'esigenza di "migliorare il funzionamento del Mercato interno". Rimane tuttavia da chiedersi in che modo la Direttiva persegua tale obiettivo, atteso che il nesso sopra cennato non si presta ad essere semplicemente asserito in maniera apodittica. Per contro, secondo una giurisprudenza consolidata, nell'ambito del sistema di competenze della Comunità, la scelta del fondamento normativo di un atto deve basarsi su elementi oggettivi, che possono costituire oggetto di sindacato giurisdizionale. Tra detti elementi figurano, in particolare, sia lo scopo sia il contenuto dell'atto (si confronti in questo senso Corte di Giustizia, sentenza del 10 dicembre 2002, C-491/01 *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*, par. 96 e la giurisprudenza ivi richiamata). In altri termini, ciò che conta ai fini dell'individuazione della corretta base giuridica di un atto di diritto derivato e dell'integrazione dei presupposti postulati dalla base giuridica medesima, non è tanto – o non è solo – la dichiarazione d'intenti contenuta nel preambolo ma anche il contenuto dell'atto stesso.

Allo stesso modo, la circostanza per la quale la DAC 6 costituisca in effetti una novella atta a modificare la Direttiva 2011/16/EU (circa la più ampia cornice di riferimento della DAC 6, si confronti GREGGIM., *DAC6 e osmosi giuridica: le plurime interazioni della disciplina con preesistenti norme ed istituti dell'ordinamento interno ed europeo*, in questa *Rivista*) non pare di per sé dirimente circa l'individuazione della relativa base giuridica, soprattutto laddove si possa agevolmente riscontrare come l'oggetto della Direttiva non verta di per sé su un potenziamento della cooperazione amministrativa bensì miri all'ampliamento del novero di informazioni accessibili ex ante da parte delle Amministrazioni con riferimento a determinati indicatori ritenuti come prodromici o liminari rispetto a ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva.

**2.2** Uno dei cardini dell'ordinamento dell'Unione europea è da ravvisarsi nel principio di proporzionalità, enunciato dall'art. 5, comma 4 del Trattato sull'Unione europea, in base al quale "il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati."

Giova a tal punto ricordare come la conformità al principio di proporzionalità debba ottemperare a tre distinti canoni, due dei quali sono sovente considerati congiuntamente: da un lato, la misura attraverso la quale si esplica l'azione dell'Unione deve risultare oggettivamente adeguata a conseguire l'obiettivo

perseguito (canone della “adeguatezza”); dall’altro lato, la misura in questione deve essere idonea ad attenersi a quanto strettamente necessario per il conseguimento del medesimo obiettivo (canoni della “idoneità” e “necessarietà”). Tale tripartizione, comune alle esperienze e tradizioni giuridiche di numerosi Stati membri si è spesso risolta nella giurisprudenza della Corte in un approccio bipartito (per un’ampia ricostruzione, si confronti PINTO NOGUEIRA J.F, *Direito fiscal Europeu – o paradigma da proporcionalidade*, Coimbra, 2010)

In effetti, la Corte di Giustizia è spesso intervenuta sul punto, ancorché con posizioni che si potrebbero definire molto caute, atteso che ha generalmente adottato un orientamento per il quale veniva riconosciuto al Legislatore dell’Unione un ampio potere discrezionale, talché “solo la manifesta inidoneità di una misura adottata (...), in rapporto allo scopo che le istituzioni competenti intendono perseguire, può inficiare la legittimità di tale misura.” (si confronti in questo senso Corte di Giustizia, sentenza del 10 dicembre 2002, C-491/01 - *British American Tobacco (Investments)* e *Imperial Tobacco*, par. 123 e la giurisprudenza ivi citata e, più di recente, la sentenza dell’8 luglio 2010, C-343/09 – *Afton Chemical Limited*, par. 28 ovvero, in altro ambito, fra le più recenti, Corte di Giustizia, Sentenza del 6 settembre 2017, par. 207).

A fronte di tali cautele, la Corte ha comunque costantemente ribadito in maniera molto nitida come gli atti delle Istituzioni dell’Unione europea non debbano superare “i limiti di ciò che è idoneo e necessario al conseguimento degli scopi legittimamente perseguiti dalla normativa di cui trattasi, fermo restando che, qualora sia possibile una scelta tra più misure appropriate, si deve ricorrere a quella meno restrittiva e che gli inconvenienti causati non devono essere sproporzionati rispetto agli scopi perseguiti.” (si confrontino le sentenze della Corte di Giustizia 12 luglio 2001, causa C-189/01, *Jippes e a.*, par. 81; 7 luglio 2009, causa C-558/07, *S.P.C.M. e a.*, par. 41, nonché 9 marzo 2010, cause riunite C-379/08 e C-380/08, *ERG e a.*, par. 86).

Per quanto concerne l’individuazione degli obiettivi perseguiti dalla DAC 6, è d’uopo esaminare il relativo preambolo. Si possono a tal proposito agevolmente individuare almeno due nuclei, uno, molto ampio, che si potrebbe definire programmatico, relativo al “miglioramento del funzionamento del Mercato interno” e uno, più specifico, di natura in qualche misura contingente, volto a scoraggiare “il ricorso a meccanismi transfrontalieri di pianificazione finanziaria aggressiva”, entrambi compendiatosi nel Considerando XIX ove, peraltro, il secondo obiettivo contingente viene implicitamente individuato, in maniera piuttosto inedita, come strumentale rispetto al primo. Al secondo considerando viene altresì richiamato quello che potrebbe forse individuarsi come un obiettivo spurio della Direttiva, segnatamente quello di “proteggere le basi imponibili nazionali dall’erosione”, obiettivo in relazione al quale risulta, sempre secondo il medesimo Considerando, “(...) 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.” In particolare, al Considerando settimo viene poi



sul punto osservato come “la comunicazione di informazioni sui meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale potenzialmente aggressiva avrebbe una migliore possibilità di raggiungere l’effetto deterrente previsto se le informazioni pertinenti raggiungessero le autorità fiscali in una fase precoce, ossia prima che tali meccanismi siano effettivamente attuati.” Proprio in ragione di tale assunto, all’ottavo Considerando, “ al fine di garantire il corretto funzionamento del mercato interno e per evitare lacune nel quadro normativo proposto” viene dunque previsto che “l’obbligo di comunicazione di informazioni dovrebbe essere imposto a tutti gli attori che sono di solito coinvolti nell’elaborazione, commercializzazione, organizzazione e gestione dell’attuazione di un’operazione transfrontaliera soggetta all’obbligo di notifica o di una serie di tali operazioni, nonché a coloro che forniscono assistenza o consulenza.”

Orbene, se, come già richiamato nella precedente sezione del presente contributo, il nesso fra prevenzione fra miglioramento del funzionamento del Mercato interno e prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva risulta di per sé non del tutto lineare, non pare agevole negare l’adeguatezza degli strumenti introdotti dalla Direttiva rispetto a tali obiettivi nonché la loro idoneità al relativo perseguimento.

Per altro verso, è lecito interrogarsi circa la loro “necessarietà” rispetto alle finalità sopra individuate. Come di consueto con riferimento ad atti di diritto derivato, il Preambolo della Direttiva si chiude proprio con una sintetica asserzione di ottemperanza delle misure recate con il principio di proporzionalità, attraverso la constatazione, al Considerando XIX, secondo la quale “la presente direttiva si limita a quanto è necessario per conseguire tale obiettivo, soprattutto considerando che è circoscritta ai meccanismi transfrontalieri che interessano più Stati membri o uno Stato membro e un paese terzo.” In altri termini, la circostanza per la quale gli obblighi di comunicazione abbiano ad oggetto unicamente situazioni con elementi di estraneità, senza estendersi a situazioni puramente interne, costituirebbe di per sé l’argomento più rilevante a suffragio della proporzionalità delle misure recate dalla Direttiva.

La necessità di una misura si può in effetti apprezzare alla luce del perimetro dell’ambito di applicazione della misura medesima: nella sede del Preambolo appare tuttavia affrontato il profilo dell’ambito oggettivo di applicazione mentre viene taciuto qualsiasi riferimento all’aspetto, forse ben più problematico sotto il profilo della proporzionalità, della delimitazione dell’ambito soggettivo di applicazione delle misure contenute nella Direttiva (per un’analisi dell’ambito di applicazione soggettivo della Direttiva, si confronti GIORGI S., *Soggetti tenuti alla comunicazione, standard di conoscenza e cause di esonero*, in questa *Rivista*). In particolare, pare lecito chiedersi se soddisfi tale canone di necessità la ricomprensione nell’ambito soggettivo di applicazione dei cosiddetti “intermediari indiretti” (altrimenti indicati come *service provider*, distinti appunto dagli intermediari “diretti”, altresì individuati come *promoter*) ossia, ai sensi dell’art. 1 della Direttiva, di “qualunque persona che, in considerazione dei fatti e delle circostanze pertinenti e sulla base delle informazioni disponibili e delle pertinenti competenze e comprensione necessarie per fornire tali

servizi, sia a conoscenza, o si possa ragionevolmente presumere che sia a conoscenza, del fatto che si è impegnata a fornire, direttamente o attraverso altre persone, aiuto, assistenza o consulenza riguardo all'elaborazione, commercializzazione, organizzazione, messa a disposizione a fini di attuazione o gestione dell'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.” Vero è che sempre in base alla stessa disposizione della Direttiva “qualunque persona ha il diritto di fornire elementi a prova del fatto che non fosse a conoscenza, e non si potesse ragionevolmente presumere che fosse a conoscenza, del proprio coinvolgimento in un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica.” ma tale previsione sul piano probatorio –non elimina propriamente le possibili riserve in punto di necessità, atteso che si tratta di un correttivo ex post mentre il canone della necessità si presterebbe per contro ad essere più idoneamente vagliato ex ante.

Non sorprende in questo senso che alcuni Stati membri, nel recepire la DAC 6 abbiano inteso contenere le possibili criticità derivanti dall'ambito di applicazione soggettivo della Direttiva. In particolare, la Germania non risulta avere esteso gli obblighi di comunicazione agli “intermediari secondari” (come sopra definiti), ma solo a quei soggetti i quali elaborino, commercializzino, organizzino o mettano a disposizione a fini di attuazione o gestiscano l'attuazione di un meccanismo transfrontaliero soggetto all'obbligo di notifica (per una ricognizione del recepimento della Direttiva in un ampio novero di Stati membri, si confronti CASI-EBERHARD E. et AL., *One Directive, Several Transpositions: A Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC6*, in *World Tax Journal* 2021, 13, 1, pp. 1 ss.)

**2.3** Ai sensi del terzo comma dell'art. 5 del Trattato sull'Unione europea, in virtù del principio di sussidiarietà, nei settori che non sono di sua competenza esclusiva l'Unione interviene soltanto se e in quanto gli obiettivi dell'azione prevista non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati membri, né a livello centrale né a livello regionale e locale, ma possono, a motivo della portata o degli effetti dell'azione in questione, essere conseguiti meglio a livello di Unione.

Poiché, come anticipato, l'obiettivo della Direttiva è in effetti quello di contenere il ricorso a meccanismi transfrontalieri di pianificazione fiscale aggressiva e considerato che il principale fomite di tali meccanismi risiede nello sfruttamento delle disparità fra i sistemi fiscali degli Stati membri, pare ragionevole asserire, come richiamato al Considerando XIX del Preambolo alla Direttiva, che tale obiettivo non possa essere conseguito in misura sufficiente dagli Stati membri ma si presti ad essere perseguito più efficacemente tramite un'azione dell'Unione.

**3.** Nelle sezioni che seguono verranno individuate possibili criticità in ordine alla potenziale natura ostativa che alcune misure recate dalla Direttiva possono presentare con riferimento, rispettivamente, alla libera prestazione di servizi, alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali. Per ognuna delle libertà fondamentali considerate, vengono illustrati i potenziali effetti ostativi e, ancorché in

termini puramente ipotetici e speculativi, vengono prese in esame le possibili cause di giustificazione a loro suffragio e i connessi profili di proporzionalità.

**3.1.** La DAC 6 introduce obblighi di comunicazione in capo agli intermediari che offrono assistenza con riferimento ad operazioni transfrontaliere che presentino determinati elementi distintivi (c.d. *hallmark*). Poiché l'ambito di applicazione riguarda unicamente l'assistenza prestata con riferimento ad operazioni transfrontaliere, con conseguente specifico incremento degli adempimenti comunicativi in relazione a tale tipologia di assistenza, pare lecito chiedersi se da ciò si possa desumere una disparità di trattamento suscettibile di configurare una restrizione della libera prestazione di servizi. Tale restrizione in particolare potrebbe derivare dall'aggravio incombente sui soggetti ricompresi nel novero degli intermediari nell'erogare i propri servizi a committenti residenti in un altro Stato membro (sebbene tale circostanza possa altresì verificarsi) considerato che tale ipotesi ricorra in generale più frequentemente con riferimento a operazioni e situazioni coinvolgenti altri Stati membri, le quali a loro volta rientrano, a differenza delle operazioni di rilevanza puramente interna, nell'ambito di applicazione oggettivo della DAC 6. Tale duplice accezione appare consonante con la nozione che la Corte di Giustizia ha sviluppato con riferimento ad ipotesi di restrizione della libera prestazione di servizi, la quale ricorre in tutti i casi in cui "sia tale da vietare, ostacolare o rendere meno attraenti le attività del prestatore stabilito in un altro Stato membro, ove fornisce legittimamente servizi analoghi." (Corte di Giustizia, sentenza del 12 settembre 2013, C-475/11 *Kostantinides*, par. 44 e la giurisprudenza ivi citata).

Alla luce di tale aggravio, agevolmente rilevabile, rimane da chiedersi se vi sia qualche elemento che possa far ritenere che gli intermediari si trovino in situazioni non comparabili a seconda che le operazioni con riferimento alle quali prestano i propri servizi contemplino elementi di estraneità ovvero abbiano una dimensione puramente interna. A tale quesito sembra ragionevole fornire una risposta di segno negativo.

Se dovesse, come sembra plausibile, ravvisarsi una disparità di trattamento tale da configurare, in situazioni comparabili, una restrizione della libera prestazione di servizi, rimane da chiedersi quale causa di giustificazione comprese fra quelle tradizionalmente accolte dalla Corte potrebbe suffragarla.

Alcuni degli elementi distintivi connessi all'applicazione degli obblighi di comunicazione – segnatamente gli elementi appartenenti alla Categoria B "Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale" e l'elemento C.3 "sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione" - risultano in effetti relativi a ipotesi di arbitraggio fiscale, ivi incluse situazioni di doppio utilizzo delle perdite, il cui contrasto è stato sovente individuato dalla Corte quale causa idonea a giustificare ipotesi di discriminazione o restrizione di una delle libertà fondamentali. (si confrontino, ad esempio, Corte di Giustizia, sentenza 13 dicembre 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, par. 47 ss.; Corte di Giustizia, sentenza 15 maggio 2008, C-414/06, *Lidl Belgium*, par. 35 ss.).

La sopra menzionata categoria B costituisce tuttavia solo una delle ipotesi applicative del regime di comunicazione obbligatoria, rimane pertanto da verificare quali ulteriori possibili cause di giustificazione potrebbero essere astrattamente invocate in presenza di altri elementi distintivi.

Sulla scorta delle finalità della Direttiva già richiamate nelle precedenti sezioni e compendiate nel Preambolo, pare lecito individuare due possibili cause di giustificazione che potrebbero essere astrattamente invocate, segnatamente: l'esigenza di garantire "l'efficacia dei controlli fiscali" e la "riduzione del rischio di evasione fiscale".

Con riferimento all'efficacia dei controlli fiscali, in effetti si potrebbe asserire che la DAC 6 svolga due funzioni: una suppletiva – ex post - con riferimento allo scambio automatico di informazioni relativo ai conti finanziari sulla base del *Common Reporting Standard*, rinvenibile nella Categoria D degli elementi distintivi "Elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva" e un'altra – latamente riconducibile alle altre categorie di elementi distintivi – che potrebbe considerarsi come funzionale rispetto ad attività di monitoraggio ex ante. Nella propria giurisprudenza più recente, la Corte di Giustizia ha accolto la causa di giustificazione connessa alla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali soprattutto in una logica ex post, ossia in quelle situazioni in cui una certa misura si renda necessaria per ottenere informazioni non altrimenti conseguibili (si confrontino in questo senso Corte di Giustizia, sentenza del 15 maggio 1997, C-250/95, *Futura Participations SA*, par. 31 ss.; Corte di Giustizia, sentenza del 27 gennaio 2009, C-318/07, *Hein Persche*, par. 52 ss. ), in particolare con riferimento a situazioni che coinvolgenti Stati terzi, con riferimento ai quali l'apparato di cooperazione amministrativa recato dal sistema DAC (ovvero dalla previgente Direttiva in materia di mutua assistenza amministrativa) non avrebbe trovato altrimenti applicazione (in questo senso, Corte di Giustizia, sentenza del 30 gennaio 2007, C-150/04, *Commissione c. Danimarca*, par. 52 ss.; Corte di Giustizia, sentenza del 27 novembre 2008, C-418/07, *Société Papillon*, par. 55 ss. Per una tassonomia, ancorché antecedente all'adozione delle DAC attualmente vigenti, dei contesti in cui la Corte di Giustizia ha fatto riferimento alla Direttiva in materia di assistenza amministrativa, si confronti HEMELS S., *References to the Mutual Assistance Directive in the Case Law of the ECJ: A Systematic Approach*, 49 *European Taxation* 12, pp. 583 ss.); In tale prospettiva ex ante – ovvero, in altri termini, più concreti, laddove ricorrano elementi distintivi diversi dalla categoria D – sembrerebbe quindi che tale causa di giustificazione non si presti ad essere invocata altrettanto agevolmente.

Un'ulteriore causa di giustificazione che potrebbe essere eventualmente invocata è ravvisabile nella "riduzione del rischio di evasione fiscale" (si confrontino, ex multis, Corte di Giustizia, sentenza del 16 luglio 1998, C-264/96 *ICI*, par. 28; Corte di Giustizia, sentenza del 21 settembre 1999, C-307/97 *Saint-Gobain*, par. 51; Corte di Giustizia, sentenza del 6 giugno 2000, C-35/98, *Verkooijen*, par. 52; Corte di Giustizia, sentenza dell'8 marzo 2001, C-397/98 e C-410/98 *Metallgesellschaft* e *Hoechst*, par. 59; e Corte di giustizia, 12 dicembre 2002, C-324/00 *Lankhorst-*



*Hohorst*, par. 36) nel cui novero, per ragioni legate a una certa imprecisione terminologica, ormai apparentemente radicata per quanto attiene alle versioni delle relative sentenze in lingua italiana, può ricomprendersi altresì il contrasto a ipotesi di elusione (si confrontino in questo senso, con riferimento al tema dell'elusione e dell'abuso, CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996, p. 307 e con riferimento ai tributi armonizzati, PISTONE P., *L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di giustizia europea in tema di Iva*, in *Riv. dir. trib.*, 2007, III, p. 20). Invero tale ultima finalità viene sovente richiamata nella sede del Preambolo della DAC 6 e assume pertanto una rilevanza centrale in quanto può essere considerato uno dei criteri ispiratori dell'intera iniziativa.

Come è noto, tuttavia, tale causa di giustificazione è stata accolta dalla Corte unicamente con riferimento a “costruzioni di puro artificio finalizzate ad eludere la normativa dello Stato membro interessato” (il *leading case* rimane in questo frangente Corte di Giustizia, sentenza del 12 Settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, par. 51). Orbene, da un esame del testo della Direttiva si può agevolmente evincere come non tutti gli elementi distintivi che farebbero scattare l'obbligo di comunicazione possano ritenersi funzionali al perseguimento di costruzioni di puro artificio ma tale nesso pare ravvisarsi esplicitamente solo con riferimento alla categoria B di “Elementi distintivi specifici collegati al criterio del vantaggio principale”, mentre il c.d. criterio del vantaggio principale, immanente a buona parte degli elementi distintivi (segnatamente a quelli ricompresi nelle categorie A e C) risulta soddisfatto in tutti quei casi in cui è “possibile stabilire che il principale vantaggio o uno dei principali vantaggi che una persona, tenuto conto di tutti i fatti e le circostanze pertinenti, si può ragionevolmente attendere da un meccanismo è ottenere un vantaggio fiscale.” Per altro verso, la categoria E (“elementi distintivi specifici relativi ai prezzi di trasferimento”) risulterebbe comunque operante, senza che si renda necessario ravvisare un nesso specifico relativamente al conseguimento di un vantaggio fiscale né tantomeno con costruzioni di puro artificio.

Alla luce di quanto precede, quale breve sommario della disamina sin qui condotta senza pretese di esaustività, consta come numerose ipotesi applicative della DAC 6 e, segnatamente, laddove la stessa faccia sorgere obblighi di comunicazione in corrispondenza di elementi distintivi appartenenti alle categorie A, C (con l'esclusione dell'elemento C.3) ed E, a parità di effetti in termini di potenziale ostativo a un pieno esercizio della libera prestazione di servizi, potrebbero risultare non adeguatamente suffragate da possibili cause di giustificazione, almeno laddove si prendano in considerazione quelle più comunemente accolte dalla Corte di Giustizia con riferimento a misure suscettibili di ostare alla libera prestazione di servizi o alla libertà di stabilimento.

Per altro verso, anche laddove le cause di giustificazione sopra richiamate possano risultare, almeno astrattamente, integrate, come potrebbe essere il caso con riferimento agli altri elementi distintivi, rimarrebbe da verificare la proporzionalità degli obblighi di comunicazione che ne scaturirebbero talché gli stessi non vadano

oltre quanto necessario nel perseguire gli obiettivi connessi alle medesime cause di giustificazione.

In tale frangente pare opportuno distinguere le cause di giustificazione di matrice sostanziale, quale la riduzione del rischio di evasione fiscale o di doppio utilizzo delle perdite, da quella relativa all'efficacia dei controlli fiscali.

Per quanto riguarda le prime, la previsione di meccanismi di comunicazione preventiva potrebbe risultare, almeno astrattamente meno gravoso rispetto a misure che vadano direttamente ad incidere sulla possibilità di porre in essere determinate operazioni ovvero di vederle riconosciute ai fini fiscali, talché il superamento del *test* di proporzionalità apparirebbe, sempre in astratto, potenzialmente meno problematico.

Per quanto concerne invece giustificazioni attinenti all'efficacia dei controlli fiscali, le quali potrebbero plausibilmente essere invocate in connessione agli elementi distintivi specifici riguardanti lo scambio automatico di informazioni e la titolarità effettiva (categoria D), si potrebbe osservare che gli obblighi di comunicazione preventiva sortiscano l'effetto di supplire a carenze e di esternalizzare, attraverso il ricorso agli intermediari, l'acquisizione di informazioni che le Amministrazioni potrebbero altrimenti conseguire nell'espletamento della propria attività conoscitiva, attraverso l'instaurazione di meccanismi di *disclosure* tipicamente associati a programmi di *cooperative compliance*, senza tuttavia prevedere in contropartita alcun meccanismo premiale in un'ottica di gestione del rischio. In altri termini, si potrebbero senz'altro prevedere meccanismi, forse meno efficienti ma altrettanto efficaci per conseguire risultati analoghi agli obblighi di comunicazione preventiva in capo agli intermediari, circostanza per la quale la verifica del requisito della proporzionalità potrebbe a tal riguardo rivelarsi problematica.

Ai fini della presente sezione, si può pertanto concludere che possibili frizioni con l'esercizio della libera prestazione di servizi potrebbero essere individuate, senza che sia possibile ravvisare adeguate cause di giustificazione, ovvero, laddove rinvenibili, senza che risulti ottemperato il requisito della proporzionalità in tutte quelle situazioni ove risultino attivati i meccanismi di comunicazione preventiva in presenza di elementi distintivi diversi da quelli appartenenti alla categoria B e all'elemento distintivo C.3 (relativo alle cosiddette ipotesi di *double dip*, "sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione").

**3.2** Per quanto concerne l'interazione fra le misure recate dalla DAC 6 e la libertà di stabilimento, pare opportuno distinguere, da un lato, l'impatto, mediato, che tali misure possono avere sulle condotte dei contribuenti e, dall'altro lato, la rilevanza di alcune delle previsioni contenute nella Direttiva in ordine all'esercizio della libertà di stabilimento da parte degli intermediari che ne sono i più diretti destinatari.

Con riferimento al primo profilo, la questione non è di immediato inquadramento in considerazione delle variabili coinvolte e presuppone l'esame di due assunti preliminari connessi: i) se i contribuenti che ricevano servizi dagli intermediari

possano essere essi stessi considerati come di fatto ricompresi fra i destinatari della Direttiva; ii) se la Direttiva possa intendersi quale insieme surrettizio di misure antielusive specifiche.

Con riferimento alla prima questione, la risposta pare debba essere affermativa, tanto più considerato che è espressamente prevista la traslazione dell'obbligo di comunicazione di informazioni al contribuente che trae beneficio dal meccanismo in diverse situazioni (ad esempio, con riferimento agli schemi sviluppati internamente ovvero laddove l'intermediario non risulti residente o stabilito in uno Stato membro). La seconda questione appare più complessa. A prima vista, con le cautele del caso, parrebbe potersi risolvere in senso affermativo, soprattutto a mente degli obiettivi statuiti nel Preambolo. Infatti, come richiamato ai Considerando 11 e 13, una delle finalità della DAC 6 è quello di scoraggiare le pratiche di pianificazione fiscale aggressiva. Secondo alcuni Autori, tale circostanza sarebbe sufficiente a far ritenere che la Direttiva sortisca pertanto effetti sostanziali (si confronti, BLUM D.W. –LANGER A., *At a Crossroads: Mandatory Disclosures under DAC-6 and EU Primary Law – Part 1*, in *European taxation*, 2019, 59, 289). Pare comunque innegabile, sempre a mente del relativo preambolo, che la Direttiva intenda sortire una sorta di *chilling effect* rispetto ad operazioni che potrebbero configurare ipotesi di pianificazione fiscale aggressiva, il cui status all'interno del diritto dell'Unione europea appare controverso (si confronti per una ricostruzione PIANTAVIGNA P., *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies*, in *World Tax Journal*, 2017, 1, pp. 47 ss.). Vero quanto precede, tale effetto dissuasivo potrebbe ritenersi idoneo a configurare una restrizione all'esercizio della libertà di stabilimento, atteso che lo stesso verrebbe attivato solo con riferimento ad operazioni transfrontaliere.

In tale frangente, possono essere in questa sede riproposte le considerazioni svolte nella sezione precedente in punto di possibili cause di giustificazione e *test* di proporzionalità. Sulla scorta di tale assunto, si potrebbero pertanto sollevare dubbi circa la natura ostativa di alcune previsioni recate dalla DAC 6 ove risultino attivati i meccanismi di comunicazione preventiva in presenza di elementi distintivi diversi da quelli appartenenti alla categoria B e all'elemento distintivo C.3 (relativo alle cosiddette ipotesi di *double dip*, "sgravio dalla doppia tassazione rispetto allo stesso elemento di reddito o capitale in più di una giurisdizione").

Si potrebbe poi prendere in considerazione un'ulteriore prospettiva, basata in particolare sull'assunto già richiamato secondo il quale la Direttiva non consterebbe solo un complesso di adempimenti comunicativi da esplicitare in modo previo ma, in virtù del *chilling effect* ad essi associato, potrebbe forse prestarsi ad essere considerata alla stregua di un plesso di surrettizie misure antielusive di carattere speciale. In tale frangente, alla luce di alcuni orientamenti giurisprudenziali adottati dalla Corte di Giustizia, con riferimento agli elementi distintivi B e C.3, che pure sembrerebbero in linea con il perseguimento di costruzioni di puro artificio, non pare irragionevole chiedersi se l'automatismo alla base dell'operatività della Direttiva non sia di per sé

altresì idoneo a configurare una “presunzione generale di frode e abuso”, circostanza che risulterebbe senz’altro lesiva del principio di proporzionalità (si confrontino Corte di Giustizia, sentenza del 7 settembre 2017, *Eqiom Enka C-6/16* Par. 31 ss. e Corte di Giustizia, sentenza del 20 dicembre 2017, *Deister Holding e Juhler Holding, C-504/16 e C-613/16*). Tali aspetti problematici appaiono poi ulteriormente esacerbati in una prospettiva italiana a mente del Decreto Ministeriale del 17 novembre 2020, dove vengono inclusi *threshold test*, basati su un quoziente ai fini della determinazione della sussistenza di un vantaggio fiscale, ancorché, come è stato osservato, nonostante la parvenza di valutatività che il ricorso a una formula intenderebbe suggerire, la determinazione del “vantaggio extrafiscale” presuppone parametri di valutazione affatto soggettivi (per ulteriori considerazioni, si confronti *MERCURI G., Requisiti oggettivi nella disciplina DAC6: quale nesso fra le nozioni di meccanismo transfrontaliero, potenziale riduzione d’imposta e vantaggio principale?*, in questa *Rivista*, in particolare alla sez. 4). Considerazioni analoghe possono essere altresì sviluppate circa l’idoneità degli *hallmark* generici a costituire efficaci indici di potenziale elusività (si confronti più diffusamente sul punto *PURPURA A., Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale*, in questa *Rivista*, in particolare alla sez. 4.)

Con riferimento al secondo profilo, ossia relativamente all’esercizio della libertà di stabilimento da parte degli intermediari che ne sono i più diretti destinatari, pare lecito interrogarsi circa le implicazioni dell’art. 1 della DAC 6 laddove contiene la novella volta a introdurre l’art. 8 bis ter alla Direttiva 2011/16/UE. Tale disposizione reca al comma terzo un criterio di precedenza nella comunicazione delle informazioni laddove un intermediario sia tenuto a comunicare informazioni sui meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di notifica alle autorità competenti di più di uno Stato membro e prevede in particolare che tali informazioni siano comunicate in via preferenziale allo Stato membro di residenza dell’intermediario. Lo Stato di residenza assume quindi segnatamente la precedenza sullo Stato membro in cui l’intermediario dispone di una stabile organizzazione tramite la quale sono forniti i servizi che ipoteticamente potrebbero attivare l’obbligo di comunicazione.

In tale frangente, pare lecito interrogarsi se tale precedenza possa dare luogo a una restrizione della libertà di stabilimento nella misura in cui introduca una disparità di trattamento fra soggetti intermediari che operano in un altro Stato membro tramite una stabile organizzazione o base fissa e i soggetti intermediari ivi residenti. Di fatto, la stabile organizzazione o base fissa sarebbe assoggettata al regime di comunicazione previsto dallo Stato della casa madre e quindi, ad esempio, alle relative ipotesi di deroga al segreto professionale e alle relative sanzioni, le quali potrebbero magari rivelarsi come più penalizzanti rispetto a quelle che troverebbero applicazione nello Stato membro di stabilimento. Allo stesso modo, laddove un soggetto residente si rivolgesse a un intermediario ivi stabilito tramite una stabile organizzazione o base fissa e lo Stato della casa madre di questo ultimo avesse previsto l’applicazione degli obblighi di comunicazione anche ad operazioni senza elementi d’estraneità,



l'intermediario interessato soggiacerebbe a un chiaro svantaggio competitivo rispetto agli intermediari residenti.

Tali disparità potrebbero pertanto configurare al contempo sia un'ipotesi di restrizione della libera prestazione di servizi, in quanto il soggetto residente potrebbe risultare disincentivato a rivolgersi all'intermediario operante nel proprio Stato di residenza tramite base fissa o stabile organizzazione, sia un'ipotesi di restrizione della libertà di stabilimento in quanto lo stesso intermediario potrebbe trovarsi meno incline ad operare in altri Stati membri tramite basi fisse o stabili organizzazioni (sul punto si confronti, fra gli approdi giurisprudenziali più noti, Corte di Giustizia, sentenza del 29 aprile 1999, C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, par. 22 ss.).

Le regole di precedenza recate dal terzo comma dell'art. 8 *bis ter* potrebbero pertanto configurare una restrizione delle libertà di stabilimento e prestazione di servizi, sebbene nulla in tale disposizione implichi alcuna forma di discriminazione basata sulla nazionalità: con riguardo alla libertà di stabilimento, una costante giurisprudenza della Corte afferma infatti che l'art. 49 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (ovvero il suo antesignano, l'art. 43 del Trattato CE) ostano a qualsiasi provvedimento nazionale che, anche se si applica senza discriminazioni in base alla cittadinanza, possa ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, della libertà di stabilimento (si confronti, ex multis, Corte di Giustizia, sentenza del 14 ottobre 2004, C-299/02, *Commissione c. Paesi Bassi*, par. 15 e Corte di Giustizia, sentenza del 21 aprile 2005, C-140/03, *Commissione c. Grecia*, par. 27 e la giurisprudenza ivi richiamata). Giova peraltro ricordare come, sempre secondo costante giurisprudenza, anche una limitazione della libertà di stabilimento di debole portata o di importanza minore, come si potrebbe ritenere quella qui ipotizzata, risulterebbe nondimeno vietata (si confronti Corte di Giustizia, sentenza dell'11 marzo 2004, C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant*, par. 43).

A prescindere dalle possibili cause di giustificazione potenzialmente adducibili a supporto del terzo comma dell'art. 8 *bis ter* della Direttiva, fra le quali, l'esigenza di garantire l'efficacia dei controlli fiscali potrebbe forse risultare come la più pregnante, parrebbe comunque lecito avanzare dei dubbi in punto di proporzionalità, atteso che il quadro di cooperazione amministrativa fornito dalla DAC 6 e, più in generale, dalla Direttiva 2011/16/EU così come novellata dalle altre DAC dovrebbe rendere in qualche misura ininfluenza l'individuazione dello Stato membro che riceverà per primo la comunicazione da parte degli intermediari, atteso che lo stesso dovrà poi in ogni caso provvedere a dividerne il contenuto con gli altri Stati membri interessati tramite lo scambio automatico ai sensi del paragrafo 13 del medesimo articolo 8 *bis ter*.

**3.3.** Nella prospettiva del cennato *chilling effect* che la Direttiva potrebbe sortire indirettamente sulle scelte dei contribuenti, non è da escludere che non sia solo la libertà di stabilimento a venire pregiudicata. Problematiche affatto analoghe potrebbero infatti altresì riscontrarsi, laddove ne ricorrano i presupposti, anche con riferimento alla libera circolazione dei capitali. Valgono pertanto a tal proposito le

medesime considerazioni svolte nella sede della sezione che precede. Per altro verso, laddove l'analisi riguardi la libera circolazione dei capitali, in ragione dell'operatività della stessa anche nei confronti degli Stati terzi, pare lecito chiedersi se non possa ravvisarsi in tale frangente un ulteriore elemento dissuasivo. Infatti, come già richiamato, laddove un contribuente si avvalga di intermediari non residenti in uno Stato membro, gli obblighi di comunicazione risultano traslati sul contribuente medesimo. Tale circostanza potrebbe di fatto ulteriormente scoraggiare i contribuenti interessati a porre in essere operazioni, configuranti ipotesi di esercizio della libera circolazione dei capitali, che coinvolgano Stati terzi, atteso che in tali frangenti il ricorso a consulenti stabiliti in detti Stati potrebbe rivelarsi frequentemente come una necessità alla quale sarebbe difficile ovviare.

4. Proseguendo in un'analisi della DAC6 attraverso la lente del talvolta difficile bilanciamento con alcune istanze del diritto primario, oltre alle potenziali frizioni con le libertà fondamentali, la Direttiva presenta astrattamente delle criticità laddove posta in relazione con alcune delle previsioni recate dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea. A tal proposito, si possono in particolare individuare alcune aree di potenziale rilievo: la protezione dei dati di carattere personale (art. 8); la libertà professionale e d'impresa (art. 15 e art. 16); il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale (art. 47); la presunzione di innocenza (art. 48) e la proporzionalità delle pene (art. 49). In questa prospettiva, i profili che appaiono di maggiore interesse e attualità sono forse quelli attinenti alla tutela del segreto professionale e all'art. 48 della Carta, sui quali si rimanda a 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 questa Rivista.

5. Sebbene i profili affrontati nel presente contributo attengano a dimensioni assai diverse, in un'ottica evolutiva si potrebbe affermare che la DAC 6, in ragione delle numerose problematiche di ordine sostanziale e procedurale che la stessa risulta suscettibile di suscitare, potrà con ogni probabilità costituire in futuro una pietra d'inciampo tale forse da propiziare una revisione degli *standard* – attualmente non sempre stringenti (si confronti sul punto l'ampio studio contenuto in SZUDOCZKY R., *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, Amsterdam, 2014) - con cui la Corte di Giustizia è tenuta a verificare la compatibilità del diritto derivato con il diritto primario. Una maggiore acribia in questo frangente costituirà uno sviluppo importante non solo sul piano della tutela dei diritti fondamentali, come alcuni recenti approdi giurisprudenziali sembrano poter prefigurare (si confronti, Corte di Giustizia, sentenza del 2 febbraio 2021, C- 481/19 *DB c. CONSOB*) e come si auspica possa essere il caso per altri tuttora pendenti (si confronti in particolare la Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Grondwettelijk Hof (Belgio) il 21 dicembre 2020, Causa C-694/20), ma potrà forse condurre a un ripensamento critico circa la necessità di verificare più attentamente il nesso fra iniziative in materie tangenti i tributi, armonizzati e non, e il relativo impatto

sul potenziamento del Mercato Interno, nesso postulato come già ricordato sia dall'art. 113 sia dall'art. 115 TFU. Tale ripensamento potrebbe altresì plausibilmente incentivare una verifica più puntuale della rispondenza delle medesime iniziative ai canoni della proporzionalità, verifica che nel caso della DAC 6 sembra poter dare adito a più di una perplessità.

#### BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

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*, 2020, 20, pp. 7 ss.

BAKER P. –PISTONE P. –WEFFE C., *Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights: The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2019*, IBFD, 2020

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 questa *Rivista*, 30 novembre 2021

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*, vol. 29, Issue 3 (2020), pp. 117 ss.

BARONI G., *Prime osservazioni sullo "schema" di decreto legislativo di recepimento della c.d. DAC-6*, in questa *Rivista*, 24 febbraio 2020

BIANCO A., *DAC6 and the Challenges Arising from Its Disclosure Obligation*, in *EC Tax Review*, 2021, 1, pp. 8 ss.

BLUM D.W. – LANGER A., *At a crossroads: Mandatory Discousure under DAC-6 and EU primary Law – Part 1*, in *European taxation*, 2019, 59, 6, pp. 282 ss.

BLUM D.W. – LANGER A., *At a crossroads: Mandatory Discousure under DAC-6 and EU primary Law – Part 2*, in *European taxation*, 2019, 59, 7, pp. 313 ss.

CACHIA F., *Tax Transparency for Intermediaries: The Mandatory Disclosure Rules and Its EU Impact*, in *EC Tax Review*, 2018, 4, pp. 206 ss.

CARPENZANO G. – ANTONINI M., *Implementazione della DAC6 in Italia: criticità e prospettive di applicazione*, in *Diritto Bancario*, 17 agosto 2020

CASI-EBERHARD E. et. AL., *One Directive, Several Transpositions: a Cross-Country Evaluation of the National Implementation of DAC6*, in *World Tax Journal*, 2021, 13, n. 1, pp. 1 ss.

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, 11, 1, pp. 78 ss.

CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996

- CONTRINO A. – RONCO S., *Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, 2019, pp. 599 ss.
- CORASANITI G., *Scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie europee e DAC 6*, in *SFEF*, 2021, pp. 16 ss.
- DANON R. – MALEK B. – TURINA A., *L'entraide en matière fiscale internationale*, in FAVRE A. – MARTENET V. – POLTIER E. (a cura di), *L'Entraide Administrative : Evolution ou révolution ?*, 2019, pp. 28 ss.
- DORIGO S., *La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza Berlioz della Corte di giustizia*, in *Riv. Tax News*, n. 1 del 2018
- GIORGI S., *Soggetti tenuti alla comunicazione, standard di conoscenza e cause di esonero*, in questa *Rivista*, 24 novembre 2021
- GREGGI M., *DAC6 e osmosi giuridica: le plurime interazioni della disciplina con preesistenti norme ed istituti dell'ordinamento interno ed europeo*, in questa *Rivista*, 19 novembre 2021
- G20/OCSE, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2015, OECD Publishing, Paris
- HEMELS S., *References to the Mutual Assistance Directive in the Case Law of the ECJ: A Systematic Approach*, 49 *European Taxation* 12, pp. 583 ss
- MAISTO G., *DAC 6 e transfer pricing: l'hallmark dei safe harbours unilaterali*, in questa *Rivista*, 4 giugno 2020
- MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio delle informazioni: principio di proporzionalità, tutela del contribuente e diritto al contraddittorio*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, pp. 993 ss.
- MAJORANA D., *Evoluzione dello scambio di informazioni: primo inquadramento sistematico alla luce del decreto attuativo della Direttiva 822 del 25 maggio 2018 del Consiglio europeo (c.d. "DAC 6")*, in *SFEF*, 2020, 49, pp. 63 ss.
- MARIN G., *Is DAC 6 a Proportional Measure?*, in *European Tax Blog*, 17 marzo 2021
- MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, III Ed., Torino, 2021
- MERCURI G., *Requisiti oggettivi nella disciplina DAC6: quale nesso fra le nozioni di meccanismo transfrontaliero, potenziale riduzione d'imposta e vantaggio principale?*, in questa *Rivista*, 2 dicembre 2021
- 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, 171
- PINTO NOGUEIRA J.F., *Direito fiscal Europeu – o paradigma da proporcionalidade*, Coimbra, 2010
- PEETERS B. – VANNESTE L., *DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard?*, in *World Tax Journal*, 2020, 12, 3, pp. 499 ss.



- PHILIPPE D.E. – YÜKSEL E., *Mandatory Disclosure of Aggressive Cross-Border Tax Planning Arrangements: Implementation of DAC 6 in Belgium*, in *European Taxation*, 2020, 60, 4, pp. 127 ss.
- PIANTAVIGNA P., *Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, Despite Linguistic Discrepancies*, in *World Tax Journal*, 2017, 1, pp. 47 ss
- PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Ed. II, Torino, 2020
- PISTONE P., *L’elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di giustizia europea in tema di Iva*, in questa *Rivista D*, 2007, III, pp. 20 ss.
- PITRONE F., *Considerazioni preliminari in materia di scambio automatico di informazioni sui meccanismi transfrontalieri potenzialmente aggressivi: tra Azione 12 dell’OCSE, DAC 6 e schema di decreto legislativo italiano*, in *SFEF*, 2019, 40
- PURPURA A., *Elementi distintivi generici collegati al criterio del vantaggio principale*, in questa *Rivista*, 13 dicembre 2021.
- RONCO S., *Data Protection in Direct Tax Matters and Developments from the EU Standpoint: The Case of Automatic Exchange of Information*, *International Tax Studies*, 2020, 6
- SELICATO G., *Le comunicazioni preventive secondo la Direttiva 822/2018/EU: dalla “collaborazione incentivata” agli “obblighi di disclosure”*, in *Rass. trib.*, 2019, pp. 112 ss.
- SEPE E., *La Consulta riconosce per la prima volta il “diritto al silenzio” nel procedimento amministrativo*, in *Il fisco*, 22/2021, pp. 2113 ss.
- SEPE E., *Per la Corte UE non è sanzionabile il rifiuto di collaborazione con l’Ufficio*, in *Il fisco*, 10, 2021, pp. 907 ss.
- SERRAT ROMANI M., *The principle of proportionality of taxpayers rights in connection with automatic exchange of information*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2017, pp. 785 ss.
- SZUDOCZKY R., *The Sources of EU Law and Their Relationships: Lessons for the Field of Taxation*, Amsterdam, 2014
- WEFFE C., *Mandatory disclosure rules and Taxpayer’s Rights: Where do we stand?*, in *Intl. Tax Study*, 3, 3, 2021.