

## INTRODUZIONE

Per far fronte alla sempre più evoluta pianificazione fiscale degli operatori del mercato internazionale, il legislatore comunitario si è trovato nella necessità di introdurre un provvedimento che si occupasse di fornire alle amministrazioni fiscali degli Stati membri dell'Unione europea strumenti idonei al fine di poter operare adeguati controlli su tali pratiche. È a tale scopo che nascono le c.d. Direttive DAC, le norme europee che, sull'impronta tracciata dalle precedenti, ma inefficaci, hanno fondato le basi e sviluppato una solida infrastruttura nell'ambito della cooperazione amministrativa tra le pubbliche autorità dei Paesi membri.

È già a partire dalla fine del secolo scorso che il legislatore europeo ha iniziato ad introdurre degli strumenti di cooperazione che garantissero, alle amministrazioni pubbliche degli Stati comunitari, la possibilità di cooperare tra di loro in modo da assicurare il corretto svolgimento del tanto ambito mercato interno agli operatori nelle cui acque vi navigavano.

Risulta opportuno chiarire fin da subito che i profili di maggior rischio, caratterizzanti i principali profili critici della circolazione di capitali, mezzi e persone attraverso i confini delle Nazioni europee, sono costituiti da quelle pratiche finalizzate ad un risparmio fiscale in debito, nell'ambito dell'unione europea o, più in generale, a livello internazionale. A tal fine, il presente elaborato si pone l'obiettivo di descrivere e motivare le ragioni che hanno all'adozione di sempre più stringenti norme in tema di cooperazione amministrativa, tracciandone un percorso storico evolutivo e definendone i tratti essenziali. Di particolare utilità risulteranno le analisi comparative circa i susseguenti aggiornamenti delle c.d. Direttive DAC, le norme di riferimento nell'ambito dell'Unione europea per quanto riguarda la cooperazione amministrativa, oggetto di costante aggiornamento e discussione da parte di prassi, dottrina e giurisprudenza. Appurata l'utilità pratica nell'applicazione di tali normative, verranno motivate le necessità di introdurre una Direttiva che si occupi di regolare lo specifico

tema dei meccanismi transfrontalieri, al fine di prevenire l'erosione della base fiscale imponibile a causa da abuso del diritto e a causa dei c.d. disallineamenti da ibridi, circostanze in cui determinate categorie di soggetti sfruttano a proprio favore le differenze di normazione di uno stesso fenomeno, in più Paesi diversi, al fine di trarne un vantaggio fiscale indebito.

Una volta chiarite le ragioni circa la indiscussa necessità di una Direttiva *ad hoc* riguardante le tematiche appena – seppur brevemente – accennate, il presente elaborato passerà ad un'analisi dettagliata delle previsioni della c.d. Direttiva DAC 6, relativa ai meccanismi transfrontalieri soggetti agli obblighi di notifica, con particolare riguardo verso gli scopi preminenti della disciplina, gli effetti che si producono in capo ai soggetti coinvolti, l'ambito di applicazione, i segnali di allarme che scatenano il sorgere degli obblighi di comunicazione e le conseguenze per il mancato rispetto della norma.

Terminata la disamina sostanziale della disciplina sulle c.d. *mandatory disclosure rules*, scopo di questo elaborato sarà quello di presentare un'analisi dei principali profili critici emersi nei pochi anni di attuazione della disciplina. Particolare riguardo sarà posto nei confronti dei Trattati europei, nel rispetto dei cui principi la Direttiva ha trovato il proprio scopo e la sua nascita, e in relazione ai quali risulta, giorno dopo giorno, presentare salienti aspetti di incompatibilità. I profili critici relativi alla conciliabilità della Direttiva DAC 6, rispetto ai principi europei e internazionali, sono stati principalmente riscontrati nella pratica, scatenando le ire degli operatori e i tentativi dei legislatori al fine cercare un rimedio a delle incombenze accompagnate da una sempre crescente innovazione tecnologica, una pandemia ed una guerra.

## PARTE 1: Fiscalità internazionale

### 1. INQUADRAMENTO DELLA TRASPARENZA FISCALE INTERNAZIONALE NELL'AMBITO DELL'UNIONE EUROPEA

#### 1.1 *La nozione di fiscalità internazionale.*

La normativa nazionale, in particolare per ciò che concerne le imposte non armonizzate, può stabilire in via autonoma la propria legislazione fiscale interna, deve rispettare il diritto comunitario primario, rappresentato oggi dal TUE e il TFUE, e il diritto comunitario secondario, rappresentato dalle direttive che regolano determinate materie tributarie, solitamente connesse agli scambi internazionali<sup>1</sup>. Le disposizioni europee in materia di fiscalità internazionale scaturiscono dalle decisioni del Consiglio e comprendono direttive che ravvicinano le disposizioni nazionali nonché le disposizioni del Consiglio stesso<sup>2</sup>.

La politica fiscale internazionale è composta da un corpo di regole finalizzate a disciplinare e raggiungere il duplice scopo di garantire una imposizione equa delle attività economiche e degli investimenti internazionali, promuovendo il mercato interno e la crescita economica, e di applicare lo stesso trattamento fiscale al verificarsi delle stesse condizioni e circostanze. Raggiungere il primo obiettivo è possibile attraverso l'applicazione del c.d. *principio della capacità contributiva*, finalizzato ad ottenere una distribuzione equa del carico fiscale fra i contribuenti e del principio dell'uguaglianza, cioè l'applicazione dello stesso trattamento fiscale al verificarsi delle stesse condizioni e circostanze, mentre il secondo proposito è realizzabile tramite l'adozione e il rispetto dei principi di uguaglianza sanciti dalle norme comunitarie<sup>3</sup>.

Accade che, in virtù della internazionalizzazione/globalizzazione degli scambi e investimenti all'interno del mercato, si giunga a distorsioni fiscali, che possono essere

---

<sup>1</sup> G. ODETTO, *Unione europea, Imposte dirette*, Guide Eutekne – 31 maggio 2022.

<sup>2</sup> J. ANGERER, *Politica fiscale generale*, Note sintetiche sull'Unione Europea – agosto 2022.

<sup>3</sup> A. DRAGONETTI, A. SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer Italia, IPSOA, 2004, Parte prima, cap. 1.

causate dal riconoscimento di incentivi fiscali a livello territoriale, atti ad attrarre imprese a svolgere la propria attività in determinate aree geografiche, perché in ipotesi soggette ad una tassazione meno gravosa in termini di aliquote, ovvero da specifici piani incentivanti gli investimenti. Questi elementi caratterizzano una tassazione internazionale non equa, basata sulla residenza o sulla nazionalità, o caratterizzata da ritenute effettuate a soggetti non residenti o, ancora, dalla doppia – o non doppia – imposizione internazionale.

I legislatori nazionali devono conformare perciò le normative fiscali interne a questi propositi e alle necessità che ne discendono, modificando le discipline esistenti e plasmando in modo adeguato quelle di nuova introduzione.

L'Unione europea regola con le proprie direttive gli Stati membri che devono recepire questi aspetti della fiscalità internazionale, perseguendo in particolare quattro obiettivi:

- eliminare le doppie imposizioni intracomunitarie;
- sospendere le plusvalenze emergenti dall'effettuazione di operazioni straordinarie intracomunitarie;
- controllare i flussi finanziari internazionali;
- contrastare l'evasione e, in particolare, l'elusione fiscale internazionale, intesa come abuso o aggiramento delle norme fiscali<sup>4</sup>.

Queste appena elencate sono distorsioni fiscali che possono essere evitate tramite – oltre l'adeguamento ai principi sanciti dal TFUE appena elencati – l'applicazione dei già citati principi della capacità contributiva e dell'uguaglianza. A seguito della sempre più frequente internazionalizzazione e all'evoluzione di modalità e pratiche commerciali, i Governi sono stati indotti ad intraprendere una lotta all'evasione – e all'elusione – emanando provvedimenti atti a prevenire e contrastare fenomeni finalizzati al solo conseguimento di vantaggi fiscali, come ad esempio i trasferimenti di residenza dei contribuenti – persone fisiche o giuridiche – orientati esclusivamente e limitatamente ad ottenere una minore pressione fiscale.

---

<sup>4</sup> F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, quattordicesima edizione, UTET giuridica, Milano, 2020, pp. 253 e ss.

La Commissione europea illustra gli obiettivi dell'Unione europea anno per anno<sup>5</sup> e delinea tramite relazioni annuali<sup>6</sup> i risultati nel settore fiscale e le questioni ancora da affrontare, in modo da rendere più efficiente la lotta all'elusione, all'evasione e alla frode fiscale sia a livello europeo che globale.

Il legislatore italiano, tra gli altri, ha adottato provvedimenti volti alla lotta delle fattispecie di elusione, evasione e frode, in particolare in materia di delocalizzazione di attività in Paesi a bassa fiscalità. Tra le principali norme antielusive possiamo citare le disposizioni introdotte nella Finanziaria 2008, che aveva introdotto le “*white-list*”, liste di Paesi virtuosi, in contrapposizione alla già esistente “*black-list*”; la Manovra anti-crisi del 2008; il D.L. n. 406/2010 sull'obbligo di comunicazione telematica, per i soggetti passivi IVA, all'Agenzia delle Entrate di dati relativi a cessioni e prestazioni di servizi avvenute con soggetti aventi sede, residenza o domicilio nei Paesi a fiscalità privilegiata.

Questi interventi erano finalizzati a riallineare i principi della tassazione internazionale al contesto e ai moderni modelli organizzativi delle multinazionali e di contrastare i fenomeni di c.d. “*Base erosion and Profit Shifting*” (BEPS), che provocano evasione ed elusione fiscale attraverso schemi di pianificazione aggressiva.

L'adozione da parte del legislatore nazionale e il coordinamento delle normative e delle amministrazioni degli Stati membri nella regolazione della politica fiscale all'interno del mercato unico incrementano la fiducia dei contribuenti e consolidano gli investimenti e la concorrenza, anche in virtù della lotta all'evasione ed elusione fiscale internazionale.

---

<sup>5</sup> La strategia dell'Unione europea in materia è illustrata nella comunicazione della Commissione (COM (2001) 260: Comunicazione della Commissione al Consiglio, al Parlamento Europeo e al Comitato economico e sociale - La politica fiscale dell'Unione europea - Priorità per gli anni a venire) e nella pubblicazione *Taxation – promoting the internal market and economic growth: towards simple, fair and efficient taxation in the European Union*.

<sup>6</sup> Per il 2021 la relazione annuale ha valutato i progressi compiuti dagli Stati membri dell'Unione europea al fine di allinearne le politiche fiscali alle priorità attuali, promuovendo l'innovazione e la produttività e sostenendo un'economia dell'UE coerente all'odierna attualità digitale e globale. Il rapporto della commissione analizza gli indicatori rilevanti e i potenziali miglioramenti dei sistemi fiscali in termini di progettazione, attuazione e conformità fiscale (European Commission, *Annual Report on Taxation 2021 – Review of taxation policies in the EU Member States – 2021*).

## 1.2 **Diritto internazionale, diritto europeo e mercato interno.**

La fiscalità internazionale è disciplinata sia da fonti di diritto europeo sia da fonti esterne alla circoscritta giurisdizione dell'Unione, per la maggior parte rappresentate da trattati e dalle c.d. norme di diritto internazionale particolare, le convenzioni<sup>7</sup>. Questa tipologia di atto costituisce la parte più rilevante del diritto pubblico internazionale<sup>8</sup> e viene sottoscritta bilateralmente tra i diversi Stati contraenti. La natura vincolante di questi accordi bilaterali è paragonabile a quella dei contratti di diritto interno<sup>9</sup>, detti "Convenzioni contro le doppie imposizioni"<sup>10</sup>, dei trattati finalizzati a regolare l'esercizio della potestà impositiva degli stati contraenti al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti<sup>11</sup>. La maggior parte dei trattati, anche fuori dalla giurisdizione dell'Unione europea, è basata sul modello OCSE (Organismo per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico), nello specifico le versioni del 1977 o del 1992, modificate poi dagli aggiornamenti degli anni successivi. Il modello OCSE viene condiviso tra i trenta Stati che fanno parte dell'OCSE stesso e riguarda le convenzioni contro le doppie imposizioni. Vi è poi il modello delle Nazioni Unite (modello UN), che riguarda i trattati tra gli Stati ad economia avanzata e quelli in via di sviluppo. Le fondamenta dei principi comunitari sono stabilite dal Trattato sull'Unione europea (TUE) e dal Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE) e, in secondo luogo, dalle direttive regolamentari generalmente connesse agli scambi tra gli Stati membri. È bene precisare che è proprio l'art. 52 del TUE<sup>12</sup> a stabilire, al primo comma, che i trattati si applicano ai paesi

---

<sup>7</sup> P. VALENTE, *Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni*, Ipsoa, 2016, p. 3

<sup>8</sup> B. CONFORTI, *Diritto internazionale*, Editoriale Scientifica, Napoli, 1997, p. 6.

<sup>9</sup> Sul punto si veda il già citato B. CONFORTI, *Diritto internazionale*.

<sup>10</sup> ; C. SACCHETTO, "Le fonti del diritto internazionale tributario", in AA.VV. *Materiali di Diritto Tributario Internazionale*, Milano, 2002, p. 6.

<sup>11</sup> Sito del Ministero delle Finanze e dello Sviluppo economico: <https://www.finanze.gov.it/it/Fiscalita-dellUnione-europea-e-internazionale/convenzioni-e-accordi/convenzioni-per-evitare-le-doppie-imposizioni/#:~:text=Le%20Convenzioni%20per%20evitare%20le,sul%20patrimonio%20dei%20rispettivi%20residenti>

<sup>12</sup> Art. 52 TUE, c.1: "I trattati si applicano al Regno del Belgio, alla Repubblica di Bulgaria, alla Repubblica ceca, al Regno di Danimarca, alla Repubblica federale di Germania, alla Repubblica di Estonia, all'Irlanda, alla Repubblica ellenica, al Regno di Spagna, alla

firmatari del trattato sull'Unione europea, rimandando, al secondo comma, per il campo di applicazione territoriale l'art. 352 del TFUE<sup>13</sup>.

I diversi Stati possono stabilire autonomamente la propria legislazione fiscale, in particolare relativamente alle imposte sui redditi, che, a differenza dell'Iva non sono armonizzate, se non in minima misura. L'art. 3, par. 3 del modello OCSE stabilisce, inoltre, che gli Stati hanno la facoltà di interpretare i termini utilizzati nel modello stesso attribuendogli il significato loro conferito dalle norme fiscali interne, salvo casi eccezionali in cui il contesto *“non richieda una diversa interpretazione, fermo restando che il significato attribuito dalle leggi fiscali prevarrà rispetto al significato attribuito da altre leggi dello Stato”*<sup>14</sup>. Ciò in virtù della trasposizione legislativa che occorre per attuare le normative internazionali nel Paese contraente destinatario delle stesse<sup>15</sup>. Ciò premesso, è bene precisare che il diritto interno deve comunque rispettare il diritto comunitario o il diritto dei trattati e delle convenzioni sottoscritte.

Postulato primario del Diritto europeo e, nella fattispecie in esame, del diritto tributario “europeo”, è il divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, stabilito dall'art. 18 TFUE, i cui assiomi, fissati rispettivamente agli artt. 28, 45, 49 e 56, sanciscono le c.d. quattro libertà fondamentali e cioè: la libera circolazione delle merci, la libera circolazione delle persone, la libertà di stabilimento e la libertà di prestazione di servizi.

---

*Repubblica francese, alla Repubblica italiana, alla Repubblica di Cipro, alla Repubblica di Lettonia, alla Repubblica di Lituania, al Granducato del Lussemburgo, alla Repubblica di Ungheria, alla Repubblica di Malta, al Regno dei Paesi Bassi, alla Repubblica d'Austria, alla Repubblica di Polonia, alla Repubblica portoghese, alla Romania, alla Repubblica di Slovenia, alla Repubblica slovacca, alla Repubblica di Finlandia, al Regno di Svezia e al Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord.”*

<sup>13</sup> Art. 352 TFUE: *“Se un'azione dell'Unione appare necessaria, nel quadro delle politiche definite dai trattati, per realizzare uno degli obiettivi di cui ai trattati senza che questi ultimi abbiano previsto i poteri di azione richiesti a tal fine, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo, adotta le disposizioni appropriate. Allorché adotta le disposizioni in questione secondo una procedura legislativa speciale, il Consiglio delibera altresì all'unanimità su proposta della Commissione e previa approvazione del Parlamento europeo.”*

<sup>14</sup> art. 3, par. 3 del modello OCSE

<sup>15</sup> A. DRAGONETTI, A. SFONDRINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwers Italia, IPSOA, 2004, pp. 55-113, capitolo intitolato “I trattati fiscali contro le doppie imposizioni” a cura di Willem G. Kuiper.

Ulteriore assioma dell'art. 18 TFUE è previsto dall'art. 63 TFUE, che vieta qualsiasi restrizione "ai movimenti di capitali tra Stati membri, nonché tra Stati membri e paesi terzi, esteso anche ai rapporti con soggetti non comunitari.

Vi è inoltre l'*Accordo sullo spazio economico europeo (SEE)*, finalizzato a "*promuovere il rafforzamento costante ed equilibrato delle relazioni commerciali ed economiche*" tra gli Stati e applicato ai ventisette appartenenti all'UE e a tre dei quattro appartenenti all'EFTA (l'Associazione europea di libero scambio). L'accordo prevede, oltre alle quattro libertà fondamentali sancite dal TFUE, alcuni aspetti di altre aree politico/economico associate, la concorrenza e le norme sugli aiuti di Stato.

Lo Stato italiano prevede – nel TUIR e in svariati decreti – alcune norme che equiparano i cittadini comunitari ai cittadini appartenenti a paesi contraenti il SEE.

### **1.3 Collaborazione internazionale e scambio di informazioni.**

La crescente interdipendenza degli interessi nazionali ha convogliato molti settori economici verso una graduale integrazione e un sempre più essenziale coordinamento, in particolare per ciò che riguarda le amministrazioni dei Paesi firmatari di accordi internazionali e appartenenti all'UE<sup>16</sup>.

A livello globale si assiste al rafforzamento delle procedure di cooperazione degli Stati, guidati in particolare dall'OCSE<sup>17</sup>, che ha tracciato la linea di partenza della competizione fiscale dannosa con l'*Harmful Tax Competition* del 2008, evidenziando l'importanza dello scambio di informazioni per limitare la diffusione delle pratiche fiscali lesive.

---

<sup>16</sup> G. BELLINO, *Plus Plus 24 Fisco*, Edicola Fisco, 2 novembre 2021, pp. 6-15.

<sup>17</sup> L'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) conta ad oggi 37 Paesi membri (Australia, Austria, Belgio, Canada, Cile, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, Giappone, Grecia, Irlanda, Islanda, Israele, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Messico, Norvegia, Nuova Zelanda, Paesi Bassi, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Repubblica di Corea, Repubblica Slovacca, Regno Unito, Slovenia, Spagna, Stati Uniti, Svezia, Svizzera, Turchia, Ungheria) e collabora con numerosi Paesi non membri, organizzazioni internazionali ed altri soggetti istituzionali internazionali. Lo scopo dell'OCSE è quello di consentire un confronto tra le diverse esperienze politiche, per la risoluzione dei problemi comuni e il coordinamento delle politiche degli Stati membri.



Sotto un profilo dottrinale, la cooperazione internazionale tra le amministrazioni pubbliche in materia fiscale è stata definita come l'attività di coordinamento degli organi interni di due o più Stati, finalizzata all'attuazione degli obiettivi di uno di essi indistintamente, obiettivi che trovano una corrispondenza in quelli degli altri Stati e che dunque hanno diritto, gli uni come gli altri, egualmente diritto alla loro attuazione<sup>18</sup>. Questa concezione di cooperazione internazionale è stata col tempo puntualizzata da altri autori che ne hanno ampliato e semplificato l'ambito di attinenza, intendendola come attività finalizzata al raggiungimento di scopi di natura fiscale di uno Stato membro in un altro, mediante strumenti di natura giurisdizionale e amministrativa<sup>19</sup>. La cooperazione fiscale internazionale permette dunque di riunire tutti gli strumenti, di cui uno Stato si può avvalere per far valere le proprie pretese tributarie, forniti, non solo dalla legislazione nazionale, ma anche da quella degli ordinamenti di altri Stati<sup>20</sup>.

Già dal 1988 però, il Consiglio d'Europa, con i Paesi appartenenti all'OCSE, aveva elaborato un modello di convenzione rivolto alla realizzazione di uno strumento di contrasto alle pratiche fiscali indebite. Prima manifestazione di questa intenzione di osteggiare le suddette pratiche è la Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, la c.d. Convenzione MAAT<sup>21</sup>, iscritta a Strasburgo il 25 gennaio 1988<sup>22</sup>.

I temi affrontati dalla Convenzione, in tema di assistenza amministrativa, erano i seguenti: scambio di informazioni, verifiche simultanee e all'estero, assistenza alla riscossione, notifica dei documenti, forme di assistenza (i.e., informazioni di base che devono essere fornite in caso di necessità allo Stato che le richiede), protezione delle persone e segreto d'ufficio, azioni e ricorsi contro i provvedimenti adottati dagli Stati, dichiarazioni e altre disposizioni speciali.

---

<sup>18</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Cedam – Padova, 1949, p. 428.

<sup>19</sup> C. SACCHETTO, *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Cedam – Padova, 1978, p.209.

<sup>20</sup> R. CORDEIRO GUERRA., *Diritto tributario internazionale (istituzioni)*, Seconda edizione, Cedam-Padova, 2016.

<sup>21</sup> Reperibile, nella versione emendata dal Protocollo entrato in vigore il 1° giugno 2011, al seguente link: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters\\_9789264115606-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/the-multilateral-convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters_9789264115606-en#page1)

<sup>22</sup> L'Italia ha firmato e contestualmente ratificato la Convenzione il 31 gennaio 2006.

La Convenzione è entrata in vigore in un contesto normativo che già prevedeva degli strumenti di regolazione della mutua assistenza amministrativa in materia fiscale. Nell'ambito dell'a reciproca assistenza tra le autorità competenti nel settore delle imposte dirette, infatti, il Consiglio delle Comunità Europee aveva già adottato la Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977, successivamente estesa all'Imposta sul valore aggiunto grazie alla Direttiva 79/1071/CEE del 6 dicembre 1979.

Restrungendo dunque l'analisi alla disciplina europea, è proprio il TFUE che, all'art. 113, prevede *“l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza”*<sup>23</sup> e ancora, all'art. 115, stabilisce che *“direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli SM (...) abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno”*. Il Capo 3 del TFUE, cui appartiene l'art. 115<sup>24</sup>, è appunto intitolato – e dunque dedicato al – *“Ravvicinamento delle legislazioni”*. In particolare, questa ultima norma diviene presupposto a fondamento dell'introduzione di nuove disposizioni in tema di semplificazione delle procedure di concessione di informazioni seguendo gli indirizzi di efficienza, efficacia e correttezza, garantendo competitività, redditività e crescita delle economie degli Stati membri e dell'Unione in generale<sup>25</sup>.

Proprio in virtù di questi principi, sulla scorta dell'art. 26 del Modello OCSE<sup>26</sup> e del suo commentario – principali fonti internazionali in materia di scambio di informazioni –, la

---

<sup>23</sup> È proprio nel vigore di questa norma che è stato sviluppato l'attuale sistema dell'imposta sul valore aggiunto, che trova attuazione nell'ambito del tentativo di instaurazione e funzionamento del mercato comune.

<sup>24</sup> L'art. 115 TFUE, infatti, prevede che il Consiglio stabilisca *“direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno”*.

<sup>25</sup>S. LATINI, *Investimenti transfrontalieri meno onerosi. In vista una nuova direttiva UE* – IPSOA Quotidiano – 25 novembre 2021.

<sup>26</sup> Secondo la definizione fornita dall'OCSE, lo scambio di informazioni su richiesta previsto dall'articolo 26 del Modello OCSE si ha nella circostanza in cui *“uno Stato contraente richiede all'altro informazioni fiscali specifiche relative ad un dato contribuente, purché*

Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011, sulla cooperazione in ambito fiscale (c.d. DAC 1), ha recepito la disciplina, abrogando la precedente direttiva in vigore ( n. 77/779/CEE del Consiglio del 19 Dicembre 1977), che era stata la prima direttiva in materia di *“reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi”*, nata dalla natura transnazionale dei fenomeni di frode ed evasione fiscale.

La direttiva del 1977, che constava di 12 articoli, stabiliva già all'art. 1 che le autorità competenti degli Stati membri si scambiassero *“ogni informazione atta a permettere loro un corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio, nonché ogni informazione relativa all'accertamento delle imposte sui premi assicurativi...”*. Agli artt. 2, 3 e 4 venivano elencate le tre diverse tipologie di scambio di informazioni – su richiesta, automatico e spontaneo – a cui nella DAC 1 saranno dedicate tre sezioni del CAPO II *“Scambio di informazioni”*. Era prevista poi, all'art. 5 la *“massima sollecitudine”* per la trasmissione dei dati; all'art. 6 la facoltà di accordarsi per i funzionari per autorizzare *“presenza, nel primo Stato membro, di funzionari dell'amministrazione fiscale del secondo Stato membro”* in sede di procedura di consultazione; all'art. 7 la c.d. *clausola di segretezza*, sulle informazioni ottenute in virtù della direttiva da tenere segrete, accessibili e utilizzate a determinate condizioni; l'art. 8 invece regolava i *“Limiti allo scambio di informazioni”* e gli artt. 8-bis, 8-ter, 9, 10, 11 e 12 disciplinavano rispettivamente: *“Notifica”*, *“Controlli simultanei”*, *“Comunicazione delle esperienze”*, *“Applicabilità di norme più favorevoli in materia di assistenza reciproca”* e *“Disposizioni finali”*.

La direttiva del 1977 presentava delle evidenti carenze che emersero fin da subito e che comportarono la necessità di creare un gruppo di lavoro *ad hoc*, denominato *“Frode Fiscale” del Consiglio (FISC 67-CRIMORG 83 del 30 maggio 2000)*, orientato a riordinare la disciplina normativa in modo da consentire agli Stati membri di cooperare in modo efficace ed efficiente nel settore tributario/fiscale.

---

prevedibilmente rilevanti per l'applicazione della legge interna dello Stato richiedente” (P. VALENTE, C. ALAGNA, *Quotidiano IPSOA* – 23 luglio 2012).