

Introduzione

La progressiva globalizzazione dei mercati e l'affermazione dell'economia digitale hanno inciso in maniera profonda sugli assetti della fiscalità internazionale ed europea. La crescente smaterializzazione delle transazioni, la possibilità di svolgere attività economiche senza una presenza fisica nello Stato di consumo e la diffusione di piattaforme digitali operanti a livello transnazionale hanno determinato una frattura evidente tra i modelli impositivi tradizionali e le nuove dinamiche economiche. Tale frattura si è tradotta, negli ultimi decenni, in un significativo aumento delle pratiche elusive ed elusive, con conseguente erosione delle basi imponibili nazionali e tensioni crescenti in tema di concorrenza fiscale.

Per rispondere a queste sfide, l'Unione europea ha progressivamente rafforzato i meccanismi di cooperazione amministrativa tra le autorità fiscali degli Stati membri, con l'obiettivo di rendere più trasparenti i flussi economici e garantire una corretta imposizione. La cooperazione fiscale, da strumento marginale e prevalentemente bilaterale, è divenuta progressivamente uno dei cardini della governance fiscale europea, grazie a una sequenza di direttive sullo scambio di informazioni note come "DAC" (Directive on Administrative Cooperation).

Dalla DAC1 del 2011, che ha introdotto forme di assistenza tra amministrazioni finanziarie su richiesta, fino alla DAC6, focalizzata sul contrasto alle pratiche di pianificazione fiscale aggressiva, si è delineato un percorso di crescente integrazione, in cui lo scambio automatico di dati è divenuto la regola e non più l'eccezione. Questo processo ha condotto, nel 2021, all'adozione della DAC7 (Direttiva 2021/514/UE), che segna una svolta rilevante: per la prima volta, gli obblighi di raccolta e trasmissione di informazioni non gravano solo sugli Stati, ma anche su soggetti privati, vale a dire i gestori delle piattaforme digitali.

La DAC7 rappresenta una risposta all'evoluzione dell'economia collaborativa e del commercio elettronico, settori in cui milioni di transazioni quotidiane sfuggono a un controllo immediato da parte delle autorità fiscali. Attraverso l'imposizione di obblighi di due diligence e reporting, la direttiva mira a colmare le asimmetrie informative tra contribuenti e amministrazioni, intercettando i flussi economici nel momento stesso in cui si generano. Essa costituisce, in questo senso, un banco di prova per la capacità del diritto tributario di adattarsi a un contesto in continua trasformazione tecnologica.

L'introduzione di tali obblighi apre, tuttavia, a questioni di grande rilievo teorico e pratico. Da un lato, si pone il problema della proporzionalità degli oneri richiesti alle piattaforme, chiamate a sostenere costi organizzativi e tecnologici significativi per conformarsi alla normativa. Dall'altro, emergono interrogativi circa la tutela dei diritti fondamentali, in particolare del diritto alla privacy e alla protezione dei dati personali degli utenti. A ciò si aggiungono le difficoltà legate alla piena armonizzazione a livello europeo: nonostante l'esistenza di una direttiva comune, gli Stati membri possono adottare prassi interpretative differenti, con il rischio di creare disomogeneità applicative e di minare la certezza del diritto.

La ricerca proposta in questa tesi si colloca proprio in questo snodo cruciale, mirando a indagare in che misura la DAC7 riesca a bilanciare le esigenze di trasparenza e lotta all'evasione con quelle di proporzionalità e tutela dei contribuenti. L'analisi non si limita a ricostruire l'evoluzione normativa e giurisprudenziale della cooperazione amministrativa, ma intende evidenziare come la DAC7 si inserisca in un percorso più

ampio di ridefinizione della sovranità fiscale in chiave europea. Essa, infatti, non solo rafforza gli strumenti di controllo delle amministrazioni, ma contribuisce a delineare una nuova concezione della fiscalità come ambito sempre più sottratto alla gestione esclusiva dei singoli Stati.

L'obiettivo non è soltanto quello di descrivere una disciplina, ma di coglierne le implicazioni sistemiche e prospettiche: la DAC7 diventa il punto di osservazione privilegiato per riflettere su come la fiscalità europea intenda affrontare le sfide poste dalla digitalizzazione, dalla crescente interconnessione dei mercati e dalla necessità di ridurre il divario tra gettito potenziale e gettito effettivamente riscosso. In tale prospettiva, le riflessioni sviluppate intendono offrire un contributo critico alla comprensione delle dinamiche attuali, ma anche uno spunto per future evoluzioni normative e interpretative, affinché la cooperazione amministrativa possa realmente garantire equità fiscale, certezza del diritto e parità concorrenziale.

1. La cooperazione amministrativa fiscale nell'Unione Europea: evoluzione, funzione e natura giuridica

1.1 Introduzione alla cooperazione amministrativa fiscale: contesto ed evoluzione

La cooperazione amministrativa fiscale nasce come risposta inevitabile a una trasformazione strutturale della realtà economica. La globalizzazione dei mercati, la mobilità dei capitali e la proliferazione delle transazioni transfrontaliere hanno messo rapidamente in crisi i sistemi tributari fondati esclusivamente sul principio di territorialità. In origine, infatti, prevaleva un'impostazione secondo cui lo Stato poteva tassare soltanto i fatti economici verificatisi all'interno dei propri confini, senza occuparsi di quelli che maturavano all'estero, anche se riferibili a soggetti residenti o collegati alla comunità nazionale. Questa logica, che si rifletteva nella "revenue rule" delle giurisdizioni di common law, era espressione di una concezione assoluta della sovranità statale: le norme tributarie straniere erano irrilevanti nel territorio nazionale e qualsiasi interferenza in materia fiscale da parte di altri Stati era considerata un'inammissibile limitazione di sovranità.¹

Con il tempo, però, le esigenze pratiche hanno dimostrato l'inadeguatezza di questa impostazione. Quando gli ordinamenti hanno introdotto criteri di collegamento soggettivi (residenza, cittadinanza) o hanno esteso l'imposizione a redditi di fonte estera, si è reso evidente che senza strumenti di cooperazione internazionale l'amministrazione finanziaria non era in grado di acquisire i dati necessari a un corretto accertamento. È in questo contesto che le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni hanno iniziato a prevedere clausole di assistenza amministrativa e scambio di informazioni: si pensi all'articolo 26 del Modello OCSE del 1963, poi ampliato nel 1977, che ha introdotto la possibilità per le amministrazioni di richiedere elementi informativi oltre frontiera.² Tuttavia, quella fase era ancora caratterizzata da forti limiti: molte legislazioni nazionali non prevedevano strumenti interni per dare attuazione alle richieste e il segreto bancario costituiva un ostacolo rilevante.

Gli anni Ottanta e Novanta hanno segnato un passo avanti, con l'adozione della Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale (MAAT) del 1988, entrata in vigore nel 1995. Essa non solo ampliava le forme di scambio (su richiesta, spontaneo e automatico), ma prevedeva anche strumenti ulteriori come la notifica e la riscossione all'estero, oltre alle verifiche simultanee.³ Parallelamente, in ambito europeo, la direttiva 77/799/CEE⁴ introdusse i primi obblighi di cooperazione tra Stati membri in materia di imposte dirette. Si trattava però ancora di un sistema imperfetto: le

¹ Cordeiro Guerra R. (2016). Diritto tributario internazionale, Istituzioni. CEDAM.

² Pistone P. (2019). Diritto Tributario internazionale. Seconda edizione, Le convenzioni internazionali in materia tributaria e la loro tipologia, pp.179-181. Giappichelli.

³ Della Valle E. (2021). Elementi di diritto tributario internazionale e dell'unione europea. pp. 139-140. Giappichelli.

⁴ Tale direttiva è stata introdotta al fine di consentire una più efficace assistenza mutua tra le autorità fiscali degli Stati membri dell'UE, rispetto a quella disponibile in base all'art.26 del modello OCSE e alle convenzioni bilaterali che adottavano tale clausola. Pistone P. (2022). Diritto tributario europeo. pp. 264-266. Giappichelli.

informazioni viaggiavano su richiesta, i tempi erano lunghi e i margini di rifiuto, legati a privacy e segreto bancario, erano ampi.

A partire dagli anni Duemila, anche a seguito di eventi globali come la crisi finanziaria del 2008, si è presa coscienza del fatto che l'evasione e l'elusione internazionale non fossero fenomeni marginali, bensì veri e propri rischi sistemici per la stabilità delle finanze pubbliche. Organismi come OCSE e G20 hanno promosso politiche di trasparenza fiscale, culminate nel progetto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), volto a contrastare pratiche elusive sofisticate, dall'uso di strutture societarie ibride al transfer pricing artificioso, che erodevano le basi imponibili nazionali. In questo quadro si è affermato il Common Reporting Standard (CRS), che ha segnato un salto di qualità: lo scambio automatico di informazioni finanziarie. Non si trattava più di attendere una richiesta, ma di fornire regolarmente e sistematicamente dati sui contribuenti, colmando aree di opacità che alimentavano l'evasione internazionale.⁵

Già in ambito comunitario, un primo passo significativo era stato compiuto con la direttiva 77/799/CEE, che introdusse obblighi di cooperazione tra Stati membri in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio. Sebbene il sistema si fondasse ancora prevalentemente sullo scambio su richiesta ed evidenziasse limiti strutturali (tempi lunghi, ampi margini di rifiuto), esso segnò l'avvio di un percorso di coordinamento che, con il tempo, avrebbe assunto un carattere sempre più vincolante.⁶

In Europa, questa tendenza è stata recepita e consolidata soltanto attraverso la Direttiva 2011/16/UE (DAC1) e le sue successive modifiche (DAC2-DAC6), che hanno progressivamente ampliato il perimetro oggettivo e soggettivo della cooperazione. Con esse, la cooperazione amministrativa è divenuta parte integrante del diritto dell'Unione, imponendo agli Stati membri obblighi precisi e vincolanti. Non si tratta, come ho avuto modo di osservare leggendo la dottrina (si veda ad esempio Majorana, 2023)⁷, di un mero aumento quantitativo delle informazioni scambiate, ma di un cambiamento qualitativo: la stessa natura del potere fiscale ne risulta trasformata. Oggi, la sovranità fiscale non si esprime più come potestà esclusiva e territoriale, ma come esercizio condiviso e condizionato da regole comuni.

A mio avviso, bisogna segnalare che la cooperazione amministrativa serve innanzitutto a fornire informazioni alle amministrazioni fiscali. Quando i fatti si verificano sul territorio nazionale, lo Stato può agire con i propri strumenti ordinari di controllo, affidati in Italia all'Agenzia delle Entrate e alla Guardia di Finanza. Ma quando i fatti avvengono oltre frontiera, il singolo Stato è impotente se non ricorre alla collaborazione dei partner europei, impegnandosi in un rapporto di reciprocità che è espressione del principio di leale cooperazione. In altre parole, la funzione delle DAC non è "armonizzare" le regole sostanziali, bensì creare le condizioni per renderle effettive anche nei casi in cui i fatti rilevanti sfuggirebbero alla capacità investigativa nazionale.

L'ultima tappa di questo percorso è rappresentata dalla DAC7, approvata nel 2021. Essa segna un passaggio cruciale perché estende gli obblighi di comunicazione alle piattaforme digitali, colmando un vuoto informativo particolarmente rilevante. Le

⁵ Tesauro F. (2022). Istituzioni di diritto tributario, Parte speciale. p.424. Utet Giuridica.

⁶ Manca, M. (2023). Directive (EU) 2021/514 (DAC7) and its impact on administrative cooperation in the field of taxation. *Derivatives & Financial Instruments*, 25(4). IBFD.

⁷ Majorana, D. (2023). DAC 7 enhances information exchange and extends it to platform operators, An analysis in light of the principle of proportionality. *Diritto e Pratica Internazionale*.

attività economiche facilitate da tali piattaforme – dalla vendita di beni ai servizi personali, dagli affitti brevi ai noleggi di mezzi di trasporto – sono state a lungo zone grigie sfruttate per sottrarsi al prelievo. Con la DAC7, anche le piattaforme non stabilite nell’Unione, se operano con venditori o beni in Europa, devono rispettare gli obblighi di reporting. L’obiettivo è chiaro: garantire che i flussi economici digitali non rimangano sottratti al controllo, promuovendo trasparenza, equità e responsabilità condivisa.

Naturalmente, le criticità non mancano. Parte della dottrina ha sottolineato l’ambiguità di alcune definizioni (si pensi a “personal service” e al caso dei digital content creators), il rischio di sovra-reporting e le difficoltà operative per gli operatori. Altri studiosi hanno richiamato i delicati equilibri con la protezione dei dati personali, evidenziando come il diritto alla privacy e il principio di proporzionalità debbano fungere da contrappesi a un sistema sempre più invasivo. Si tratta di questioni centrali, che mostrano come l’evoluzione della cooperazione amministrativa non sia un processo lineare, ma un terreno di confronto costante tra esigenze di efficienza fiscale e salvaguardia dei diritti fondamentali.⁸

Guardando a questo percorso, appare evidente come la cooperazione amministrativa fiscale abbia seguito un processo di progressivo consolidamento: da strumenti bilaterali fragili si è giunti a una rete multilaterale complessa e oggi a un sistema europeo coeso e vincolante. A mio parere, ciò non rappresenta soltanto un rafforzamento materiale della sovranità fiscale, ma una sua vera e propria ridefinizione. La sovranità non è più isolata, bensì esercitata in un contesto di obblighi e standard condivisi. In questo scenario, la DAC7 si configura non solo come l’ennesimo tassello normativo, ma come la prova che la cooperazione amministrativa è divenuta uno strumento indispensabile per preservare l’integrità dei sistemi tributari, garantire la concorrenza leale e consolidare la fiducia reciproca tra Stati membri.

1.2 Natura giuridica e fondamento della cooperazione amministrativa

La cooperazione amministrativa in materia fiscale si colloca in una dimensione peculiare dell’integrazione europea, che non coincide con i processi classici di armonizzazione del diritto tributario, ma che al tempo stesso va ben oltre la mera collaborazione interstatale fondata su accordi bilaterali. Essa, a mio avviso, non deve essere interpretata come un accessorio tecnico, bensì come un tassello strutturale del progetto europeo: è lo strumento che consente di mantenere in vita la pretesa impositiva degli Stati membri in un contesto economico che non conosce più confini. È una risposta pratica, quella di reperire informazioni in ambito transnazionale, ma che assume al contempo rilievo giuridico di prim’ordine, poiché condiziona in modo sostanziale l’esercizio della sovranità fiscale da parte degli Stati membri, ridefinendola in senso relazionale e cooperativo.

Il fondamento normativo della cooperazione amministrativa si rinviene negli articoli 113 e 115 del Trattato sul Funzionamento dell’Unione Europea⁹. L’art. 113 attribuisce

⁸ Wolters Kluwer. (2024). DAC 7. World Tax Journal. 6 Febbraio 2024.

⁹ In particolare le competenze dell’Unione, in materia fiscale, sono definite all’art. 113 TFUE dove è stata prevista una generale facoltà dell’Unione di adottare disposizioni volte all’armonizzazione delle legislazioni nel settore delle imposte indirette, mentre in materia di imposte dirette sono richiamabili: l’art. 115 TFUE, il quale fornisce la base giuridica per l’emanazione di direttive volte al ravvicinamento delle disposizioni che abbiano un’incidenza sul funzionamento del mercato interno. Cfr www.dirittounioneuropea.eu/Article/Archive/index.

all'Unione la competenza ad armonizzare le legislazioni degli Stati membri in materia di imposte indirette, laddove ciò sia necessario per il funzionamento del mercato interno; l'art. 115, invece, prevede la possibilità di adottare direttive per il ravvicinamento delle legislazioni nazionali che incidono sul mercato comune, anche in materia fiscale. È significativo che, nonostante questo quadro, la competenza dell'Unione resti volutamente limitata: l'armonizzazione piena in materia di imposte dirette è rimasta un terreno politicamente intoccabile, per la riluttanza degli Stati a cedere sovranità su una leva di politica economica così sensibile.

La Direttiva 2011/16/UE (DAC1)¹⁰, così come le sue successive modifiche, trova qui il proprio ancoraggio: non per creare un diritto tributario sostanziale europeo, ma per costruire un diritto tributario procedurale comune, che obbliga gli Stati a fornirsi reciprocamente le informazioni necessarie all'accertamento.

Questa distinzione tra armonizzazione fiscale e cooperazione amministrativa è cruciale: mentre la prima presuppone la volontà di uniformare le strutture impositive, la seconda si limita a garantire che ciascuno Stato possa esercitare la propria potestà impositiva senza che i confini nazionali diventino ostacoli insormontabili. Come ha ben chiarito la dottrina più attenta,¹¹ le direttive DAC non rappresentano un passo verso un sistema fiscale europeo unitario, ma piuttosto un meccanismo di mutuo sostegno che consente agli Stati di colmare i vuoti informativi che alimentano fenomeni di elusione ed evasione.

A mio modo di vedere, proprio qui risiede l'ambivalenza del sistema: da un lato, l'Unione europea non tocca la sovranità fiscale in senso stretto, lasciando agli Stati la potestà di definire il tributo; dall'altro, interviene sul piano procedurale, obbligando a condividere informazioni e quindi incidendo indirettamente sulla capacità di ogni ordinamento di mantenere competitivo il proprio modello fiscale. La cooperazione amministrativa, quindi, non è "neutra": pur non armonizzando le imposte, trasforma il modo in cui esse possono essere applicate, limitando i margini di opacità e sottrazione informativa che alcuni Stati membri avevano tradizionalmente preservato come strumenti di politica fiscale.

Dal punto di vista funzionale, le direttive DAC hanno un obiettivo chiaro e univoco: fornire alle amministrazioni fiscali gli strumenti informativi indispensabili per accertare correttamente i redditi transnazionali. Non si tratta, dunque, di un intervento di politica fiscale sostanziale, ma di un ampliamento delle possibilità investigative. Questo aspetto rappresenta il cuore del sistema: le DAC non creano un nuovo diritto materiale, ma rafforzano la capacità di applicare quello esistente in contesti complessi e globalizzati, nei quali i contribuenti possono facilmente sfruttare le asimmetrie normative e i vuoti informativi.

Quando i fatti imponibili si verificano all'interno di un territorio nazionale, lo Stato dispone già di strumenti adeguati. In Italia, l'Agenzia delle Entrate esercita la potestà di accertamento e riscossione, mentre la Guardia di Finanza svolge compiti ispettivi e di polizia tributaria, spesso anche con poteri di accesso diretto ai dati bancari e aziendali. In questo scenario "domestico" la capacità investigativa è tendenzialmente piena,

¹⁰ Direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE. Cfr. www.eur-lex.europa.eu/legal-content.

¹¹ Kemmeren, E. C. C. M. (2014). Where is EU law in the OECD BEPS discussion? EC Tax Review, 23(4), 190-193.

sebbene non manchino difficoltà organizzative. Ma quando i fatti rilevanti si collocano all'estero, ad esempio, un reddito di fonte straniera percepito da un residente italiano o, all'opposto, un reddito prodotto in Italia da un non residente, l'amministrazione nazionale non è in grado di acquisire autonomamente le informazioni necessarie.

È qui che interviene la cooperazione amministrativa: l'unico meccanismo che consente di proiettare la capacità di indagine oltre i confini nazionali, basandosi su un sistema di reciprocità. Io Stato fornisco informazioni ai miei partner europei, nella certezza di riceverne in cambio quando ne avrò bisogno. Non si tratta di un dettaglio secondario: come ha sottolineato Pistone su Intertax, la logica cooperativa non è un "optional" politico, ma il presupposto stesso dell'effettività dei tributi in un mercato integrato. Senza questa rete di obblighi reciproci, la sovranità fiscale si trasformerebbe in una sovranità puramente nominale, incapace di essere esercitata in concreto¹².

Il principio di reciprocità, peraltro, è strettamente collegato a quello di leale cooperazione di cui all'art. 4, par. 3, TUE. L'idea è che nessuno Stato possa chiudersi nel proprio isolamento, beneficiando dei dati altrui senza offrire i propri in cambio. Tuttavia, la prassi dimostra che questo equilibrio è fragile. Paesi come Lussemburgo e Austria hanno a lungo osteggiato l'estensione dello scambio automatico, appellandosi al segreto bancario e alle peculiarità dei rispettivi ordinamenti. Tali resistenze hanno rallentato l'iter delle prime direttive DAC e mostrano come, dietro il principio di cooperazione, si celi un compromesso politico continuamente negoziato. A mio avviso, proprio questo attrito tra obbligo giuridico e sovranità politica nazionale rappresenta uno dei nodi irrisolti del sistema.

Il legislatore europeo ha tentato di ovviare a queste tensioni introducendo criteri elastici, come la nozione di informazioni "prevedibilmente pertinenti" (foreseeably relevant)¹³. Tale concetto, consacrato anche dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (sentenza *Berlioz*, C-682/15)¹⁴, serve a garantire che le richieste di informazioni non siano generiche o sproporzionate, ma abbiano un legame concreto con le esigenze di accertamento. Tuttavia, la sua vaghezza lascia margini di discrezionalità che possono condurre a interpretazioni divergenti tra Stati membri. Questa flessibilità scongiura il rischio di un formalismo paralizzante, ma al tempo stesso rischia di generare conflitti e incertezze applicative.

Un ulteriore profilo critico riguarda la capacità delle amministrazioni di gestire in modo efficace i dati ricevuti. Come osservato in diversi contributi pubblicati su *European Taxation* e *Bulletin for International Taxation*¹⁵, lo scambio di informazioni rischia di generare una mole di dati difficilmente utilizzabile se non accompagnata da adeguati strumenti tecnologici e risorse umane specializzate. La cooperazione, insomma,

¹² Pistone, P. (2014). Coordinating the action of regional and global players during the shift from bilateralism to multilateralism in international tax law. *World Tax Journal*, 6(1), 3-9. IBFD.

¹³ Manca, M. (2021). EU DAC7 Proposal Further Strengthens EU Tax Administrative Cooperation, Even in Respect of Digital Platforms. *European Taxation*, 61(12). IBFD.

¹⁴ Corte di giustizia dell'Unione europea. (2017). *Berlioz Investment Fund SA v. Directeur de l'administration des contributions directes* (C-682/15).

¹⁵ Nel file *DPTI_2023_4.pdf* (articolo su Diritto e Pratica Tributaria Internazionale) viene più volte sottolineato che l'estensione progressiva delle DAC, pur aumentando il volume dei dati scambiati, crea problemi di sostenibilità per le amministrazioni nazionali, specialmente quelle meno attrezzate. Si evidenzia proprio il rischio che l'eccesso di informazioni diventi un onere gestionale più che un reale vantaggio in termini di accertamento. Pistone, P. (2023). La DAC7 e le sfide della cooperazione amministrativa nell'UE. *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 27(4).