

Michele Marzano

LA DIRETTIVA 2018/822/UE (C.D. DAC 6).
PROFILI OGGETTIVI E SOGGETTIVI

THE COUNCIL DIRECTIVE N. 2018/822/UE (SO – CALLED DAC 6).
OBJECTIVE AND SUBJECTIVE SCOPE

Abstract

La Direttiva 2018/822/UE introduce inedite forme di collaborazione tra Fisco e privati, obbligando intermediari e contribuenti a comunicare all'autorità fiscale di appartenenza le informazioni relative a schemi di pianificazione fiscale aggressiva che li vedono coinvolti, destinate ad alimentare il c.d. scambio automatico obbligatorio di informazioni tra amministrazioni degli Stati membri già disciplinato dalla Direttiva 2011/16/UE; il tutto, sotto la minaccia di sanzioni per coloro che vi si sottraggono. Il presente studio si sofferma sui profili oggettivi e soggettivi di applicazione della Direttiva, vagliandone la coerenza rispetto agli obiettivi di fondo che hanno ispirato il legislatore europeo ed il rapporto con alcuni istituti di diritto nazionale (quale, ad esempio, il segreto professionale). Cenni conclusivi sono dedicati allo schema di decreto legislativo col quale il legislatore italiano si appresta a recepire la Direttiva, intercettando alcune asimmetrie tra le norme nazionali di prossima approvazione (specie sul versante dei soggetti) e il modello di *disclosure* che emerge dalla Direttiva.

Parole chiave: DAC 6, pianificazione fiscale aggressiva, elusione fiscale, intermediari, *Mandatory Disclosure Rules*

The Council Directive n. 2018/822/EU introduces new tools of cooperation between tax authorities and private parties, obliging intermediaries and taxpayers to communicate information related to aggressive tax planning schemes in which they are involved. This information will inevitably feed the mandatory automatic exchange of information between Member States' tax authorities, pursuant to the Council Directive no. 2011/16/EU. The present study focuses on the objective and subjective scope of the Directive, examining their consistency with the goals of the European lawmaker and their relationship with some national disciplines (such as, for example, professional secrecy). Conclusive remarks are dedicated to the draft Italian Legislative Decree implementing the Directive, focusing on some

differences between the forthcoming national standards (especially on the subjective side) and the disclosure model emerging from the Directive.

Keywords: DAC 6, aggressive tax planning, tax avoidance, intermediaries, Mandatory Disclosure Rules

SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. L'ambito oggettivo. Il meccanismo transfrontaliero. – 3. *Segue*: gli elementi distintivi – 4. I soggetti. L'intermediario. – 5. *Segue*: il contribuente pertinente. – 6. Lo schema di decreto legislativo di recepimento della Direttiva.

1. Premessa

Fino a tempi recenti, l'evoluzione ed incidenza del diritto europeo sui sistemi di fiscalità diretta si misuravano essenzialmente in funzione della capacità di regole e principi comunitari di erodere spazi di sovranità agli Stati membri in una materia soggetta alla riserva di legge statale e tendenzialmente refrattaria all'armonizzazione¹.

¹ Come noto, per un verso, la regola dell'unanimità nelle decisioni riguardanti la materia della fiscalità diretta e, per l'altro, una certa rigidità degli Stati membri nel cedere spazi di sovranità in siffatta materia, hanno storicamente inciso sul numero, la tipologia e la rilevanza delle Direttive adottate dal legislatore europeo al riguardo, prevalentemente focalizzate – in un'ottica essenzialmente agevolativa – sull'eliminazione di fenomeni di doppia imposizione giuridica e/o economica internazionale (si pensi, tra l'altro, alle Direttive c.d. "madre-figlia" e "interessi e canoni") e sulla garanzia della neutralità fiscale per alcune vicende a carattere riorganizzativo che riguardassero più Stati membri (cfr. Direttiva "riorganizzazioni"). A fronte dei naturali ostacoli del processo normativo europeo in questo ambito, la Corte di Giustizia, come noto, si è fatta carico di un'opera di c.d. "armonizzazione negativa", limitando il potere impositivo degli Stati membri laddove questo urtasse contro i principi liberisti sottesi al TFUE e dei capitali; divieto degli aiuti di Stato) e plasmando i sistemi nazionali di fiscalità diretta su criteri di concorrenza e non discriminazione (fondata sulla nazionalità o analoghi criteri). Sul tema, cfr., tra gli altri e in particolare, DI PIETRO, *Il consenso all'imposizione e la sua legge*, in *Rass. trib.*, n. 1, 2012, p. 11; FANTOZZI, *L'armonizzazione comunitaria degli ordinamenti tributari, tra autorità e consenso*, in LA ROSA (a cura di), *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, Milano, 2008, p. 1; MICCINESI, *L'incidenza del diritto comunitario sulla fiscalità degli enti e delle confessioni religiose*, Relazione tenuta al Convegno di studi sul "Diritto della Unione Europea e status delle confessioni religiose" (Roma, Istituto Sturzo, 8-9 ottobre 2010) organizzato dal CESEN; SACCHETTO, (voce) *Armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Enc. giur.*, I, 1994; TINELLI, *I principi fondamentali della fiscalità comunitaria*, in CIOTTO (a cura