Cooperazione amministrativa tra Stati membri

Il bilanciamento tra obiettivi di contrasto all'evasione fiscale transfrontaliera e tutela dei soggetti coinvolti

di ADRIANO FAZIO

*La più recente giurisprudenza europea consegna all'interprete una serie di utili criteri ermeneutici per inquadrare il tema della tutela dei diritti dei soggetti coinvolti in procedure internazionali di scambio automatico di informazioni fiscali: i) per un verso, e sotto un aspetto più generale, la Corte di Giustizia UE, in linea con alcuni precedenti arresti, ha delimitato, da ultimo con la sentenza *État luxembourgeois*, lo spazio di operatività del diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo di cui all'art. 47*

*della Carta di Nizza; ii) per altro verso, e qui sotto un aspetto più particolare, il giudice europeo, soprattutto nella sentenza *Glencore*, individua le garanzie procedurali e processuali da riconoscere al contribuente nei cui confronti sia stato avviato un procedimento tributario sulla base di risultanze istruttorie acquisite in procedimenti "connessi", a loro volta (spesso) intrapresi a seguito dell'acquisizione di elementi oggetto di scambio automatico internazionale.*

1. Premessa

Negli ultimi anni, il Legislatore euro-unitario, a seguito dello slancio politico creato dal progetto "Base erosion and profit shifting" dell'OCSE, ha compiuto notevoli passi diretti alla creazione di rilevanti *minimum standards* per adeguatamente prevenire forme di evasione/elusione fiscale transfrontaliera, adottando le note "Anti-Tax Avoidance Directives" (i.e., direttiva 2016/1164/UE e direttiva 2017/952/UE, c.d. "ATAD 1 e ATAD 2"), nonché una serie di modifiche alla direttiva UE 2011/16/UE (*Directive on Administrative Cooperation*, c.d. DAC 1) in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale¹, le quali, potenziando lo scambio automatico di informazioni fiscali tra Stati, hanno lo scopo principale di fungere da deterrente rispetto ai comportamenti fraudolenti potenzialmente attuabili dai contribuenti a livello internazionale.

In questo contesto, un ruolo decisivo è stato (*recte*, viene) ricoperto dalla ormai indiscutibile massiva digitalizzazione delle procedure di scambio automatico, attraverso le quali le Amministrazioni fiscali hanno accesso, in tempi velocissimi, ad una rilevante mole di dati riguardanti la sfera dei contribuenti "oggetto di scambio".

¹ L'ambito applicativo della DAC è stata modificato – o, meglio, ampliato – cinque volte negli ultimi anni. Tali modifiche hanno comportato: i) l'introduzione, con riferimento alle informazioni sui conti finanziari all'interno dell'Unione, dello standard comune di comunicazione di informazioni (*Common Reporting Standard* - «CRS») elaborato dall'OCSE (direttiva 2014/107/UE, c.d. "DAC 2"); ii) l'introduzione dell'obbligo di scambio automatico di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri (direttiva 2015/2376/UE, c.d. "DAC 3"); iii) l'introduzione dello scambio automatico obbligatorio di informazioni in materia di rendicontazione paese per paese delle imprese multinazionali tra le autorità fiscali (direttiva 2016/881/UE, c.d. "DAC 4"); iv) l'introduzione dell'obbligo per gli Stati membri di fornire alle autorità fiscali l'accesso alle procedure di adeguata verifica della clientela applicate dalle istituzioni finanziarie ai sensi della direttiva 2015/849/UE del Parlamento europeo e del Consiglio (direttiva 2016/2258/UE, c.d. "DAC 5"); v) da ultimo, l'introduzione dell'obbligo di scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri potenzialmente utilizzabili ai fini di pianificazione fiscale aggressiva (direttiva 2018/822/UE, c.d. "DAC 6").

Ciò pone un problema, in quanto, se da un lato lo scambio automatico di informazioni consente alle Amministrazioni finanziarie degli Stati coinvolti di interagire tempestivamente, dall'altro lato vengono in essere una serie di problematiche di primario rilievo, prima fra tutte quella relativa alla corretta tutela della posizione dei contribuenti coinvolti, le cui informazioni, in difetto di un rigoroso compendio di norme volte a tutelarne la posizione, rischiano di essere scambiate pur non assumendo alcuna rilevanza ai fini fiscali².

In altre parole, allo stato, non è peregrino affermare che, sia a livello internazionale sia a livello euro-unitario, si versa in una situazione in cui è sussistente il rischio che la tempestività dello scambio di informazioni e, dunque, l'interazione fra le Amministrazioni fiscali degli Stati coinvolti, rappresenti un obiettivo di una così notevole rilevanza tale da perseguirlo "ad ogni costo" pur di contrastare l'evasione e l'elusione fiscale transfrontaliere, anche comprimendo i diritti dei contribuenti ad esserne "idealmente" coinvolti solo con stretto riferimento ad eventuali notizie o fatti fiscalmente rilevanti³.

Una situazione, questa, oggetto di recenti approfondimenti da parte della migliore dottrina⁴, nonché di attenzione da parte della giurisprudenza sovranazionale: ad esempio, nel caso *Sabou*⁵, la Corte di Giustizia UE ha negato l'esistenza di diritti immediatamente tutelabili durante la procedura di scambio di informazioni, mentre, nel caso *Berlioz*⁶, ha addirittura sancito l'obbligo di un doppio sindacato – da parte del giudice interno dello Stato richiedente e da parte delle autorità fiscali dello Stato richiesto – in punto di "proporzionalità" e di effettiva pertinenza delle informazioni richieste rispetto all'obiettivo di contrasto all'evasione fiscale⁷; dal canto suo, la Corte EDU ha mostrato un atteggiamento più "garantista" rispetto alla posizione dei contribuenti coinvolti in procedure di scambio automatico di informazioni, sancendo, in diverse occasioni⁸, la possibilità per i predetti contribuenti di adire il giudice nazionale ogniqualvolta

² Secondo C. E. WEFER, *The Right to Be Informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations*, in *World Tax Journal*, 2017 (Vol. 9), No. 3, la vera criticità attiene alle modalità "automatiche" di scambio di informazioni fiscali: «the exchange of information cannot be automatic, because it obviates taxpayers' human rights as acknowledged in rule-of-law states. The exchange of information (...) shall be made according to the exchange of information by the request standards set forth previously, namely the expression in a complete, straightforward, express and accurate manner, in direct language that is fully understandable by the individual, of all of the factual and legal elements necessary to understand the reasons why he is under investigation, and in a manner that is sufficient to allow the taxpayer to establish an appropriate defence (...)».

³ Secondo C. E. WEFER, *Taxpayers' rights in the expanding universe of criminal and administrative sanctions: a fundamental rights approach to punitive tax law following the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, in *Bulletin for International Taxation*, 2020 (vol. 74), n. 2, «the growing financial needs of the welfare state and the logical endeavour for "fair taxation", i.e. the "effectiveness" of tax collection, should not be predominant with regard to taxpayers' rights at all costs. Taxpayers are, first and foremost, human beings, and, as such, "holders of human rights towards the taxing state", and, therefore, deserving equal concern and respect from the latter. In this context, the author believes that all of taxpayers' rights, both substantive and procedural, guarantee the rationality of punitive intervention in terms of suitability, necessity and proportionality (...)».

⁴ A. CONTRINO, *Banche dati tributarie, scambio di informazioni fra autorità fiscali e "protezione dei dati personali": quali diritti e tutele per i contribuenti?*, in *Riv. dir. trib. – suppl. online*, 29 maggio 2019; Id. *Tecnologie digitali e protezione dei "dati personali" in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU*, Relazione tenuta in occasione del Convegno "Le nuove frontiere della Giustizia Tributaria", organizzato dal "Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria", Milano 27-28 settembre 2019.

⁵ Corte di Giustizia UE, 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou*, con commento di J. M. CALDERÓN CARRERO - A. QUINTAS SEARA, *The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures*, in *Bull. for Int. Tax.*, 2014, p. 498 ss.

⁶ Corte di Giustizia UE, 16 maggio 2017, causa C-682/15, *Berlioz*, con commento di S. DORIGO, «La tutela del contribuente nel corso di procedure di scambio di informazioni: la sentenza *Berlioz* della Corte di giustizia», in *Riv. Tax News*, 1, 2018; P. MASTELLONE, *Una nuova alba per i diritti fondamentali del contribuente europeo: alcuni spunti sistematici a margine della sentenza *Berlioz* della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2017, p. 591 ss.

⁷ Con riferimento al tema dell'eventuale diritto del contribuente di contestare l'acquisizione da parte dell'Amministrazione di dati personali per l'archiviazione in banche dati fiscali, si è espressa la Corte di Giustizia dell'Unione Europea con una sentenza del 27 settembre 2017, causa C-73/16, *Puskas*.

⁸ Corte EDU, 22 dicembre 2015, ref. 28601/11, *G.S.B.*; Id., 16 giugno 2015, ref. 75292/10, *Othymia Investments BV*; Id., 7 luglio 2015, ref. 28005/12, *MN & Others*; Id., 1 dicembre 2015, ref. 69436/10, *Brito Ferrinho*.

ritenessero di aver subito una lesione della propria sfera personale a seguito di una procedura di scambio automatico⁹.

Ciò posto, è possibile porre in evidenza il punto nodale della questione: le procedure di scambio automatico internazionale di informazioni permettono all'Amministrazione finanziaria di prendere conoscenza di una ingente quantità di dati riguardanti i soggetti/contribuenti "oggetto di scambio", anche di carattere non strettamente fiscale, senza che a tali invasive procedure faccia (almeno fino alle recenti pronunce della Corte di Giustizia UE) da contraltare un adeguato presidio di garanzie procedurali e processuali eventualmente attivabili in caso di dimostrata acquisizione illegittima o illecita delle prove nella sede loro sede genetica¹⁰, essendo i diritti dei contribuenti spesso tutelati solo in via indiretta o, in alcuni casi, attraverso un rinvio alla disciplina interna dei singoli Stati membri¹¹, in un quadro altamente frammentato e disomogeneo.

2. Procedure di scambio internazionale di informazioni fiscali e circolazione del materiale probatorio: profili di criticità nazionali

Nell'ordinamento italiano l'art. 20, D.Lgs. n. 74 del 2000¹², individua il noto principio del c.d. "doppio binario", il quale, in maniera assai sintetica, sancisce l'autonomia dei summenzionati procedimenti/processi tributario e penale.

Tale principio ha iniziato negli ultimi ad essere messo in discussione dalla giurisprudenza di legittimità che, evidentemente insofferente verso la conservazione di una rigida autonomia tra procedimenti paralleli, ha iniziato ad avallarne molteplici deroghe, tra cui la più evidente è la "liberalizzazione" della circolazione delle prove, senza tuttavia preoccuparsi delle ricadute in termini di compressione delle garanzie procedurali e processuali, nonché dei diritti fondamentali¹³, dei contribuenti coinvolti.

Questo problema si è soprattutto acuito con riferimento a fattispecie originanti da procedure di scambio di informazioni internazionale aventi ad oggetto dati o documenti illecitamente acquisiti all'estero¹⁴.

⁹ Cfr. A. CONTRINO - S. RONCO, *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*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2019, p. 599 ss. M. NAPOLITANO, *Protezione effettiva dei dati del contribuente in presenza di scambio di informazioni automatico: spunti da una recente pronuncia della corte di giustizia dell'unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, p. 385 ss.; Id., *Lo scambio di informazioni tra pubbliche amministrazioni di uno stato membro: l'obbligo di rendere edotto il contribuente circa le finalità del trattamento dei dati*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, p. 799 ss.

¹⁰ Cfr. A. MARINELLO, *Prove illecitamente acquisite all'estero e tutela del contribuente: disorientamenti giurisprudenziali*, in *Riv. trib. dir. trib.*, 2015, p. 485 ss.; P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, p. 800 ss.

¹¹ Si v. L. DEL FEDERICO, *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2010, p. 221 ss.; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, p.321 ss.

¹² Si vedano, senza pretesa di esaustività, i seguenti Autori: E. MUSCO - F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, II ed., Torino, 2012; F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, p.164 ss.; A. COMELLI, *La circolazione del materiale probatorio dal procedimento e dal processo penale al processo tributario e l'autonomia decisoria del giudice, retro*, 5/2019, p. 2032 ss.; Id., *Rapporti tra procedimento penale e processo tributario*, in A. CADOPPI, S. CANESTRARI, A. MANNA, M. PAPA, (diretto da), *Diritto penale dell'economia*, I, Milano, 2017; O. MAZZA, *I controversi rapporti fra processo penale e tributario*, in *Rass. trib.* 2020, 233 ss.; A. RENDA, *Rapporti tra processo tributario e processo penale*, in *Funzione impositiva e forme di tutela* (a cura di M. Basilavecchia), Torino, 2018; P. RIVELLO, *I rapporti tra giudizio penale e tributario ed il rispetto del principio del ne bis in idem*, in *Diritto penale contemporaneo*, 1/2018; V. MANUALI, *Rapporti fra processo penale e tributario: gli sviluppi del principio del ne bis in idem*, Relazione tenuta in occasione del Convegno "Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale", 13-14 aprile 2018.

¹³ Nella prospettiva europea v. P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2020, p. 86 ss.

¹⁴ V. G. MARINO, *Il tax whistleblowing: dal contrasto all'evasione fiscale internazionale alla prevenzione della pianificazione fiscale aggressiva*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 1347 ss. Sia consentito il rinvio a A. FAZIO, *I rapporti tra processo tributario e processo penale: la crisi del principio del "doppio binario" nella prospettiva dello scambio internazionale di informazioni fiscali*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p.1955 ss.

La problematica, peraltro oggetto di scrutinio da parte della Suprema Corte anche recentemente¹⁵, è – come intuibile – connessa (soprattutto) alla valenza probatoria attribuita alla nota “lista Falciani”, che l’amministrazione finanziaria francese aveva prima sequestrato ad un ex dipendente della sede ginevrina della HSBC, e poi trasmesso agli omologhi esteri nell’ambito dello scambio di informazioni in materia fiscale¹⁶.

Ebbene, tale lista, sebbene dichiarata non utilizzabile ai fini penali perché oggetto di acquisizione illegittima¹⁷, è stata di converso ritenuta una prova perfettamente legittima per fondare le migliaia di avvisi di accertamento notificati ai soggetti ivi indicati, ciò perché “la condotta illecita è riconducibile ad un soggetto terzo e si colloca a monte dell’azione dell’Amministrazione francese. Nella prospettiva di una netta differenziazione fra il processo penale e quello tributario, infatti, va rilevato che in quest’ultimo non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta all’art. 191 c.p.p., a norma del quale le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate”¹⁸.

Sulla stessa linea si pone altra giurisprudenza di legittimità¹⁹, la quale ha ancora una volta ribadito che “sono utilizzabili nell’accertamento e nel contenzioso con il contribuente, i dati bancari, ottenuti mediante gli strumenti di cooperazione comunitaria, dal dipendente di una banca residente all’estero, il quale li abbia acquisiti trasgredendo i doveri di fedeltà verso il datore di lavoro e di riservatezza, privi di copertura costituzionale e tutela legale nei confronti del fisco italiano.” Ciò sarebbe legittimo, secondo la Suprema Corte, perché “(...) non qualsiasi irritualità nell’acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell’accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale (quali l’invulnerabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.). Tale prospettiva si collega al principio per cui nell’ordinamento tributario non si rinviene una disposizione analoga a quella contenuta nell’art. 191 c.p.p. (...)”²⁰. Da ultimo, la Suprema Corte, ribadendo ancora una volta il proprio orientamento²¹, e, anzi, formulando un ragionamento a più ampio raggio mediante riferimenti ad altri noti casi di utilizzo ai fini fiscali di “liste” acquisite illegittimamente all’estero (i.e., lista Vaduz²², lista Pessina²³), e successivamente oggetto di scambio internazionale tra amministrazioni finanziarie, ha affermato che “in tema di accertamento tributario, è legittima l’utilizzazione di qualsiasi

¹⁵ Cass., 18 settembre 2020, n. 19446.

¹⁶ Cfr. A. MARCHESELLI, “Lista Falciani”: le prove illecite sono utilizzabili nell’accertamento tributario?, in *Corr. trib.*, 2011, p. 3910 ss.; A. VIGNOLI - R. LUPI, Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?, in *Dialoghi trib.*, 2011, p. 268 ss.

¹⁷ La stessa Corte di Cassazione francese, con sentenza del 31 gennaio 2012, n. 11/13.097, aveva statuito che le informazioni in questione erano state raccolte attraverso una procedura illegittima e che dunque non potevano essere utilizzate ai fini di verifiche fiscali. Sul punto, v. F. D’AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la “lista Falciani”*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, p. 402 ss.

¹⁸ V. Cass., 15 aprile 2015, nn. 8605 e 8606. A tal riguardo, si v. P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, p.181, secondo il quale «non è affatto vero che la sanzione, in senso naturalmente improprio, per l’inosservanza di una determinata disciplina debba sempre essere espressa. È vero piuttosto il contrario, e cioè che la sanzione può e deve essere ricavata in via interpretativa dal sistema e la sua gravità deve essere fatta dipendere proprio dalla valutazione degli interessi sottesi alla disciplina in questione». Si v., inoltre, A. MARINELLO, “Lista Falciani”: prove illegittime, scambio di informazioni e garanzie costituzionali, in *Dir. prat. trib. int.*, 2015, 1317 ss.

¹⁹ V. Cass., 28 novembre 2019, n. 31085, in linea con Cass., 15 aprile 2015, nn. 8605 e 8606, Cass., 13 maggio 2015, n. 9760 e Cass., 12 febbraio 2018, n. 3276. In argomento, anche per un’analisi in termini comparatistici del tema, v. F. PITRONE, *Scambio di informazioni e lotta all’evasione fiscale: fino a che punto il fine giustifica i mezzi?*, in *Diritto e processo tributario*, Napoli, 2015, 2.

²⁰ Sull’argomento, si v. S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, 282 ss.; R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 648 ss.; A. VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell’attività d’indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, p. 15 ss.

²¹ Cfr. Cass., 19 dicembre 2019, n. 33893.

²² Cfr. Cass., 19 agosto 2015, n. 16950 e n. 16951, con commento di G. PETRILLO, *Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, p.351 ss.

²³ Cfr. Cass., 26 agosto 2015, n. 17183.

elemento con valore indiziario, anche acquisito in modo irrituale, ad eccezione di quelli la cui inutilizzabilità discende da specifica disposizione di legge e salvi i casi in cui venga in considerazione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale”, con la puntualizzazione, però, che la sola indicazione del nome del contribuente nella lista Falciani non è, di per sé, sufficiente a fondare la prova presuntiva in relazione all’art. 2729 c.c., e, dunque, a dimostrare l’evasione fiscale sui capitali nascosti in Svizzera.

La riportata giurisprudenza di legittimità consente di poter inquadrare il cuore del problema sia da un punto di vista generale sia da un punto di vista “particolare”: *i)* in linea generale, viene in rilievo un tema di esercizio di diritto di difesa, tanto in sede procedimentale quanto in sede processuale, da parte dei soggetti a vario titolo coinvolti in procedure di cooperazione amministrativo-tributaria tra Stati dell’Unione europea; *ii)* più nello specifico, si pone altresì un tema, connesso e consequenziale al primo, di garanzie procedurali e processuali da riconoscere al contribuente nei cui confronti sia avviato un procedimento/processo tributario fondato su risultanze istruttorie acquisite in sede di procedimento/processo “connesso” e “parallelo”, avviato sulla base di elementi oggetto di scambio automatico tra Amministrazioni fiscali.

Su entrambe le tematiche la giurisprudenza di legittimità interna non ha ancora assunto una posizione soddisfacente, ragion per cui si appalesa di estrema utilità indagare le soluzioni cui è pervenuta recentemente la Corte di Giustizia dell’Unione Europea.

3. Sull’esercizio dei diritti di difesa da parte di soggetti coinvolti in procedure internazionali di scambio di informazioni fiscali: la sentenza *État luxembourgeois*

Con la sentenza *État luxembourgeois*, pronunciata a valle dei ricorsi riuniti C- 245/2019 e C246/2019 il 6 ottobre 2020²⁴, la Corte di giustizia dell’Unione Europea si è espressa in merito al riconoscimento del diritto a un ricorso effettivo *ex art. 47* della Carta di Nizza in capo a contribuenti coinvolti in procedure di cooperazione amministrativo-tributaria tra Stati membri stabilite nella Direttiva 2011/16/UE (c.d. DAC I).

Ciò posto, è necessario sintetizzare i fatti di causa e le questioni giuridiche sottese alla suddetta sentenza.

Facendo seguito a due richieste di scambio di informazioni formulate dall’amministrazione tributaria spagnola nell’ambito di un’indagine riguardante F.C., una persona fisica residente in Spagna, l’Amministrazione fiscale del Lussemburgo ha inviato alla società B e alla banca A talune decisioni che ingiungevano loro di comunicare informazioni vertenti su conti bancari e su attività finanziarie di cui F.C. sarebbe titolare o beneficiaria, nonché su varie operazioni giuridiche, bancarie, finanziarie o economiche che potevano essere state realizzate da F.C. o da terzi che agivano per suo conto o nel suo interesse.

In forza della normativa lussemburghese relativa alla procedura applicabile allo scambio di informazioni su richiesta in materia fiscale, siffatte decisioni di ingiunzione, all’epoca dei fatti, non potevano essere oggetto di ricorso.

Tuttavia, le società B, C e D nonché F.C. hanno proposto taluni ricorsi dinanzi al Tribunale amministrativo del Lussemburgo al fine di ottenere, in via principale, la riforma e, in subordine, l’annullamento delle stesse. Il tribunale amministrativo si è dichiarato competente a conoscere di tali ricorsi, ritenendo che la normativa lussemburghese non fosse conforme all’articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea,

²⁴ Oggetto di commento da parte di L. COSTANZO, *La tutela dei diritti del contribuente al crocevia tra cooperazione amministrativa e integrazione eurotributaria*, in *Riv. telem. dir. trib.*, 2 dicembre 2020.

che sancisce il diritto a un ricorso effettivo a favore di ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati e ritenendo, di conseguenza, che tale normativa dovesse essere disapplicata. Quanto al merito, detto tribunale ha parzialmente annullato le decisioni di ingiunzione ritenendo che alcune delle informazioni richieste non apparissero prevedibilmente pertinenti.

Lo Stato lussemburghese ha impugnato tali sentenze dinanzi alla Corte amministrativa, che ha deciso di interrogare la Corte, in particolare, sull'interpretazione dell'articolo 47 della Carta.

Il giudice del rinvio chiede quindi se tale articolo osti ad una normativa nazionale che priva una persona detentrica di informazioni (come la società B), un contribuente oggetto di un'indagine tributaria (come F.C.) e terzi interessati da tali informazioni (quali le società C e D) della possibilità di proporre un ricorso diretto avverso una decisione di ingiunzione. Peraltro, il giudice del rinvio si interroga sulla portata della possibilità offerta dalla direttiva 2011/16 agli Stati membri di scambiare informazioni a condizione che esse siano «verosimilmente pertinenti» per l'amministrazione e per l'applicazione della normativa tributaria nazionale.

Ebbene, nella sua sentenza del 6 ottobre 2020, nelle cause C245/19 e C246/19, la Corte (Grande Sezione) ha dichiarato, anzitutto, che l'articolo 47 della Carta, in combinato disposto con i suoi articoli 7 e 8 (che sanciscono, rispettivamente, il diritto al rispetto della vita privata e il diritto alla protezione dei dati personali) nonché con il suo articolo 52, par. 1 (che consente, a determinate condizioni, di limitare l'esercizio di taluni diritti fondamentali)²⁵: *i*) osta a che la normativa di uno Stato membro che attua la procedura di scambio di informazioni su richiesta istituita dalla direttiva 2011/16 impedisca alla persona detentrica di informazioni di proporre ricorso avverso una decisione con la quale l'autorità competente di tale Stato membro obbliga detta persona a fornirle tali informazioni, al fine di soddisfare una richiesta di scambio di informazioni proveniente dall'autorità competente di un altro Stato membro, ma *ii*) non osta a che una siffatta normativa impedisca al contribuente oggetto dell'indagine da cui trae origine tale richiesta di informazioni, nonché a terzi interessati dalle informazioni di cui trattasi, di proporre ricorso avverso detta decisione.

Dopo aver accertato l'applicabilità della Carta, in quanto la normativa nazionale di cui ai procedimenti principali costituiva un'attuazione del diritto dell'Unione, la Corte ha rilevato, in primo luogo, per quanto riguarda il diritto a un ricorso effettivo, che la tutela delle persone fisiche e giuridiche contro interventi arbitrari o sproporzionati dei pubblici poteri nella loro sfera di attività privata rappresenta un principio generale del diritto dell'Unione e può essere invocata da una persona giuridica destinataria di una decisione che ingiunge la comunicazione di informazioni all'amministrazione tributaria, al fine di contestare quest'ultima in sede giudiziaria²⁶.

Ciò posto, la Corte ha ricordato che l'esercizio del diritto a un ricorso effettivo può essere limitato, in assenza di una normativa dell'Unione in materia, da una normativa nazionale,

²⁵ Secondo la Corte, sentenza 6 ottobre 2020, cause riunite C.245/19 e C-246/19, *État luxembourgeois*, punti 49 e 50, «Nessuno dei tre diritti fondamentali citati rappresenta una prerogativa assoluta, in quanto ciascuno di essi deve essere, infatti, preso in considerazione rispetto alla sua funzione nella società (...) In tal senso, qualora in un determinato caso di specie ci si trovi in presenza di vari diritti garantiti dalla Carta ed essi possano entrare in conflitto tra loro, la necessaria conciliazione da compiersi tra tali diritti, al fine di assicurare un giusto equilibrio tra la protezione offerta a ciascuno di essi, può portare a una loro limitazione». Sul punto, con riferimento al diritto a un ricorso effettivo, v. CGUE, sentenza 18 marzo 2010, *Alasini e a.*, da C-317/08 a C-320/08, punto 63 e giurisprudenza ivi citata, e, con riferimento ai diritti al rispetto della vita privata e alla protezione dei dati di carattere personale, CGUE, sentenza 16 luglio 2020, *Facebook Ireland e Schrems*, C-311/18, punto 172 e giurisprudenza ivi citata.

²⁶ CGUE, sentenze 21 settembre 1989, *Hoechst/Commissione*, 46/87 e 227/88, punto 19, nonché del 13 settembre 2018, *UBS Europe e a.*, C358/16, punto 56.

purché siano rispettate le condizioni previste all'articolo 52, paragrafo 1, della Carta²⁷. Tale disposizione esige, in particolare, che sia rispettato il contenuto essenziale dei diritti e delle libertà ivi garantiti.

A tal riguardo, la Corte ha precisato che il contenuto essenziale del diritto a un ricorso effettivo, sancito dall'articolo 47 della Carta, include, tra gli altri elementi, quello consistente, per il titolare di tale diritto, nel poter avere accesso a un giudice competente a garantire il rispetto dei diritti e delle libertà conferiti dal diritto dell'Unione e, a tal fine, ad esaminare ogni questione di diritto e di fatto rilevante ai fini della soluzione della controversia di cui è investito.

Inoltre, per accedere a un tale giudice, la persona stessa non può vedersi obbligata a violare una norma o un obbligo giuridico e ad esporsi alla sanzione connessa a tale violazione. Orbene, la Corte ha constatato che, in forza della normativa nazionale applicabile nel caso di specie, solo qualora il destinatario della decisione di ingiunzione non rispetti tale decisione e gli venga successivamente inflitta una sanzione per tale motivo egli ha la possibilità di contestare, in via incidentale, detta decisione, nell'ambito del ricorso esperibile contro una siffatta sanzione. Pertanto, una siffatta normativa nazionale non rispetta l'articolo 47 e l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta, letti in combinato disposto.

Per quanto riguarda, in secondo luogo, il diritto a un ricorso effettivo del contribuente oggetto dell'indagine da cui trae origine la decisione di ingiunzione, la Corte ha constatato che tale contribuente, in quanto persona fisica, è titolare del diritto al rispetto della vita privata garantito dall'articolo 7 della Carta e del diritto alla protezione dei dati personali garantito dall'articolo 8 della stessa, e che la comunicazione a un'autorità pubblica di informazioni che lo riguardano può violare tali diritti, situazione che giustifica che all'interessato sia riconosciuto il beneficio del diritto a un ricorso effettivo²⁸.

La Corte ha tuttavia aggiunto che il requisito attinente al rispetto del contenuto essenziale di tale diritto non implica che il contribuente disponga di un rimedio giurisdizionale diretto, volto, in via principale, a contestare una determinata misura, purché esistano, dinanzi ai diversi giudici nazionali competenti, uno o più rimedi giurisdizionali che gli consentano di ottenere, in via incidentale, un controllo giurisdizionale effettivo di tale misura, senza doversi esporre, a tal fine, ad un rischio di sanzione²⁹.

In assenza di un rimedio giurisdizionale diretto avverso una decisione di ingiunzione, tale contribuente deve quindi disporre di un diritto di ricorso avverso la decisione di rettifica o di correzione adottata al termine dell'indagine e, in tale contesto, della possibilità di contestare, in via incidentale, la prima di tali decisioni nonché le condizioni di ottenimento e di utilizzo delle prove raccolte grazie a quest'ultima.

Pertanto, la Corte ha dichiarato che una normativa che impedisce a un siffatto contribuente di proporre un ricorso diretto avverso una decisione di ingiunzione non pregiudica il contenuto essenziale del diritto a un ricorso effettivo.

Peraltro, la Corte ha rilevato che una normativa siffatta risponde ad un obiettivo di interesse generale riconosciuto dall'Unione, consistente nella lotta contro l'evasione e l'elusione

²⁷ CGUE, sentenza 15 settembre 2016, *Star Storage e a.*, C439/14 e C488/14, punti 46 e 49.

²⁸ CGUE, sentenze del 9 novembre 2010, *Volker und Markus Schecke e Eifert*, C92/09 e C93/09, punto 47, e del 18 giugno 2020, *Commissione/Ungheria (Trasparenza associativa)*, C78/18, punti 123 e 126.

²⁹ CGUE, sentenze del 13 marzo 2007, *Unibet*, C432/05, punti 47, 49, da 53 a 55, 61 e 64, e del 21 novembre 2019, *Deutsche Lufthansa*, C379/18, punto 61.

fiscali internazionali³⁰, rafforzando la cooperazione tra le autorità nazionali competenti in tale settore, e che essa rispetta il principio di proporzionalità³¹.

Per quanto riguarda, in terzo luogo, la situazione dei terzi interessati dalle informazioni in questione, la Corte ha considerato, analogamente, che l'esercizio del diritto a un ricorso effettivo di cui devono disporre tali terzi, a fronte di una decisione di ingiunzione che potrebbe violare il loro diritto alla tutela contro interventi arbitrari o sproporzionati dei pubblici poteri nella loro sfera di attività privata, può essere limitato da una normativa nazionale che esclude la proposizione di un ricorso diretto avverso una siffatta decisione, a condizione che detti terzi dispongano, peraltro, di un rimedio giurisdizionale che consenta loro di ottenere l'effettivo rispetto dei loro diritti fondamentali, quale quello del ricorso per responsabilità.

La Corte ha poi dichiarato che una decisione con la quale l'autorità competente di uno Stato membro obbliga una persona detentrica di informazioni a fornirle tali informazioni, al fine di soddisfare una richiesta di scambio di informazioni, deve essere considerata come vertente su informazioni «prevedibilmente pertinenti»³², ai sensi della direttiva 2011/16, qualora essa indichi l'identità della persona detentrica delle informazioni di cui trattasi, quella del contribuente oggetto dell'indagine da cui trae origine la domanda di scambio di informazioni e il periodo cui quest'ultima si riferisce, e qualora essa verta su contratti, fatturazioni e pagamenti che, pur non essendo identificati con precisione, sono definiti mediante criteri di carattere personale, temporale e materiale, da cui risultino i loro collegamenti con l'indagine e con il contribuente al quale essa si riferisce. Infatti, tale combinazione di criteri è sufficiente a ritenere che le informazioni richieste non appaiano manifestamente prive di ogni prevedibile pertinenza, di modo che non risulta necessaria una delimitazione più precisa delle stesse.

4. Procedure internazionali di scambio automatico di informazioni fiscali: garanzie procedurali e limiti alla circolazione della prova

Il primo riferimento giurisprudenziale è rappresentato dalla sentenza della Corte di Giustizia UE del 16 ottobre 2019, causa C-189/18, *Glencore*³³, la quale, nonostante sia passata “agli onori della cronaca” per aver il giudice europeo ribadito l'immanenza del diritto al contraddittorio endoprocedimentale del contribuente prima dell'emissione di qualsivoglia provvedimento amministrativo idoneo a comprimere la sfera giuridico - patrimoniale di quest'ultimo, ha oltremodo esaminato altri interessanti profili³⁴.

E invero, anzitutto è stato affermato che “*qualora l'amministrazione finanziaria intenda fondare la propria decisione su elementi di prova ottenuti (...) nell'ambito di procedimenti (...) connessi avviati nei confronti dei fornitori del soggetto passivo, il principio del rispetto dei diritti della difesa esige che quest'ultimo, durante il procedimento di cui è oggetto, possa avere accesso a tutti questi elementi e a quelli che possano essere utili alla sua difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso*”; in secondo luogo, è stato sancito che “*l'effettività del controllo giurisdizionale garantita dall'articolo 47*

³⁰ Detto obiettivo rappresenta una finalità di interesse generale riconosciuta dall'Unione, ai sensi dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta. Cfr. CGUE, sentenze del 22 ottobre 2013, *Sabou*, C276/12, punto 32; del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C419/14, punto 76, nonché del 26 febbraio 2019, X (*Società intermedie stabilite in paesi terzi*), C135/17, punti 74 e 75.

³¹ Cfr. CGUE, sentenze del 5 luglio 2017, *Fries*, C190/16, punto 39, e del 12 luglio 2018, *Spika e a.*, C540/16, punto 40.

³² Cfr. CGUE, sentenza del 16 maggio 2017, *Berlioz Investment Fund*, C682/15, punti 76, 78, 80, 82 e 86.

³³ I cui principi sono stati peraltro interamente richiamati dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza del 4 giugno 2020, causa C-430/19, *C.F.*

³⁴ Per un commento più esteso a tale sentenza si v. G. MERONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e frodi Iva: illegittimi i recuperi effettuati in assenza di partecipazione del contribuente ai procedimenti “connessi”*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2020, p. 741 ss.

della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea esige (...) che il giudice investito di un ricorso avverso una decisione dell'amministrazione finanziaria recante una rettifica dell'IVA sia abilitato a controllare che le prove assunte in un procedimento (...) connesso, del quale il soggetto passivo non era parte, e sulle quali si basa tale decisione, non siano state ottenute in violazione dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione e, in special modo, dalla Carta”.

In altri termini, la sentenza *Glencore* assume primaria rilevanza perché viene affermato che, alla possibilità che le Amministrazioni finanziarie degli Stati membri utilizzino, ai fini della successiva emanazione degli avvisi di accertamento, elementi raccolti nell'ambito di procedimenti connessi, si accompagna l'obbligo per gli Stati membri di approntare discipline volte ad adeguatamente consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa, concedendogli, in specie, il diritto di accedere (preventivamente) a tutti gli elementi raccolti nel corso dei suddetti procedimenti.

Scendendo nel dettaglio, valore paradigmatico assumono taluni passaggi delle Conclusioni dell'Avvocato Generale Bobek del 5 giugno 2019, sostanzialmente poi recepite dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Glencore*.

Anzitutto, viene premesso, sulla base dei principi affermati nella sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*³⁵, che, in linea di principio, non comporta, di per sé, una violazione del diritto di difesa il fatto che l'amministrazione finanziaria possa, al fine di accertare la sussistenza di un'evasione fiscale, utilizzare prove ottenute nell'ambito di un procedimento parallelo e connesso al procedimento principale.

A tal possibilità generale sono posti, tuttavia, limiti stringenti.

Difatti, se l'amministrazione finanziaria intende fondarsi su documenti acquisiti in procedimenti connessi e paralleli a sostegno delle proprie conclusioni in una decisione successiva, essa deve: *i)* concedere l'accesso a detti documenti al soggetto passivo nei confronti del quale i documenti di cui trattasi possono essere utilizzati quali prove nella decisione successiva; *ii)* offrire a tale soggetto la possibilità di essere ascoltato in merito a tali documenti e di produrre mezzi di prova a sostegno dei suoi argomenti; *iii)* conciliare espressamente i documenti rilevanti e la loro pertinenza nella propria decisione, integrando, rispondendo o confutando gli argomenti pertinenti del soggetto passivo nella propria decisione. Ciò a prescindere dalla circostanza che i documenti in parola abbiano già costituito la base di una precedente decisione divenuta nel frattempo definitiva.

Precisato, dunque, che a qualsiasi soggetto coinvolto in un procedimento amministrativo avviato sulla base di elementi istruttori raccolti nell'ambito di altro e connesso procedimento deve essere garantito, anche in forza del disposto di cui all'art. 6 CEDU, l'accesso e l'esame di tutti i documenti del fascicolo di indagine rilevanti ai fini dell'esercizio della propria difesa, è stato viepiù precisato che ogni organo giurisdizionale (nazionale) che si trovi a dover decidere in merito ad una controversia originata da una contestazione fondata su elementi istruttori oggetto di “travaso” da altro procedimento è tenuto a verificare la legittimità (sia dell'originaria acquisizione sia delle modalità di “travaso”) di tali elementi.

Come è stato affermato nella sentenza *WebMindLicenses*³⁶, l'effettività del controllo giurisdizionale garantita dall'articolo 47 della Carta di Nizza, «esige che il giudice che ha effettuato il controllo di legittimità di una decisione che costituisce l'attuazione del diritto dell'Unione possa verificare se le prove sulle quali tale decisione si fonda non siano state ottenute e utilizzate in violazione dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione e, in special

³⁵ CGUE, 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, causa C-419/14.

³⁶ CGUE, 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, causa C - 419/14, punto 87.

modo, dalla Carta». Tale requisito è soddisfatto «se il giudice investito di un ricorso avverso la decisione dell'amministrazione tributaria relativa a un accertamento dell'IVA è abilitato a controllare che le prove provenienti da un procedimento penale parallelo non ancora concluso, sulle quali si basa tale decisione, siano state ottenute in detto procedimento penale conformemente ai diritti garantiti dal diritto dell'Unione (...)».

Nell'ipotesi in cui tale requisito non risulti soddisfatto, le prove ottenute nell'ambito del procedimento "connesso" e utilizzate nel procedimento amministrativo tributario non devono essere ammesse e la decisione impugnata che si basa su tali prove deve essere annullata se, per tale ragione, essa risulta priva di fondamento.

Ciò perché, come viene puntualizzato nelle conclusioni dell'Avvocato Generale Bobek, "se il giudice nazionale non potesse controllare gli accertamenti dell'amministrazione finanziaria o il modo in cui le prove presentate da quest'ultima sono state raccolte, ciò darebbe altresì luogo ad una violazione del principio della parità delle armi, che è un corollario del diritto ad un equo processo di cui all'art. 47 della Carta".

Detto altrimenti, un giudice nazionale adito con un procedimento avviato da un contribuente avverso una decisione adottata dall'amministrazione finanziaria sulla base di elementi istruttori utilizzati in altro e connesso procedimento (amministrativo o penale che sia) deve poter controllare tutti gli elementi di fatto e di diritto di tale decisione, compresa la legittimità del modo in cui le prove sono state raccolte, a prescindere dall'origine di tali elementi di prova.

Laddove un siffatto controllo da parte del giudice nazionale non venisse espletato, il ricorso giurisdizionale non sarebbe effettivo, e, pertanto, da un lato, le prove ottenute nell'ambito dei procedimenti connessi non devono essere ammesse, e, dall'altro, la decisione impugnata, che eventualmente si basa su tali prove, deve essere annullata se, per tale ragione, essa risulta priva di fondamento³⁷.

Sulla base delle esposte motivazioni, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, pur ritenendo in linea generale ammissibile, e non contrastante con il diritto euro - unitario, la "migrazione" del materiale probatorio da un procedimento ad un altro, ha precisato che ciò può avvenire a condizione che: *i*) in primo luogo, essa non esoneri l'amministrazione finanziaria dal far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, ivi compresi quelli risultanti da tali procedimenti amministrativi connessi, sui quali essa intende fondare la propria decisione, e che tale soggetto passivo non sia in tal modo privato del diritto di contestare utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, tali constatazioni di fatto e tali qualificazioni giuridiche; *ii*) in secondo luogo, che detto soggetto passivo possa avere accesso durante tale procedimento a tutti gli elementi raccolti nel corso di detti procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione di tale accesso; *iii*) in terzo luogo, che il giudice adito con un ricorso avverso la decisione di cui trattasi possa verificare la legittimità dell'ottenimento e dell'utilizzo di tali elementi nonché le constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate nei confronti di detti fornitori, che sono decisive per l'esito del ricorso.

Coerentemente con tali premesse, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affermato che «se il giudice nazionale constata che il soggetto passivo non ha avuto detta possibilità o che tali prove sono state ottenute nell'ambito del procedimento penale o utilizzate

³⁷ CGUE, 16 ottobre 2019, *Glencore*, causa C - 189/18, punto 68; CGUE, 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, causa C - 419/14, punto 89.

nell'ambito del procedimento amministrativo in violazione dell'articolo 7 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, egli non deve ammettere tali prove e deve annullare detta decisione se essa risulta, per tale ragione, priva di fondamento. Parimenti, non devono essere ammesse tali prove se detto giudice non è abilitato a controllare che esse siano state ottenute nell'ambito del procedimento penale conformemente al diritto dell'Unione o non può quantomeno sincerarsi, sulla base di un controllo già effettuato da un giudice penale nell'ambito di un procedimento in contraddittorio, che esse siano state ottenute conformemente a tale diritto».

Un'altra pronuncia particolarmente interessante ai fini che qui interessano è quella resa dalla Corte di Giustizia UE nella causa C-310/16 del 17 gennaio 2019, *Dzivev*, in tema di esclusione di una prova, perché acquisita illegittimamente (nel caso di specie si trattava di intercettazioni telefoniche non autorizzate), nell'ambito di un procedimento penale instaurato a seguito di contestazione di frode Iva.

Posto che nel caso di specie, sia il procedimento penale sia il connesso procedimento amministrativo tributario si innestavano unicamente sulla prova acquisita illegittimamente nel corso delle indagini preliminari, il giudice nazionale bulgaro aveva applicato una disposizione di diritto interno a tenore della quale devono essere esclusi da un procedimento penale elementi di prova, quali le intercettazioni telefoniche, che richiedono una preventiva autorizzazione giudiziaria, qualora l'autorizzazione di cui trattasi sia stata rilasciata da un'autorità giudiziaria incompetente, persino quando solo tali elementi di prova siano atti a dimostrare la commissione dei reati di cui trattasi.

Ebbene, la Corte di Giustizia UE ha affermato che, sebbene l'art. 325, par. 1, TFUE, imponga agli Stati membri di adottare tutte le misure che essi adottano internamente per combattere la frode e le altre attività illegali che ledono gli interessi finanziari dell'Unione, «l'obbligo di garantire l'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non esonera i giudici nazionali dal necessario rispetto dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta e dei principi generali del diritto dell'Unione (...). L'obbligo di garantire un'efficace riscossione delle risorse dell'Unione non esonera tali giudici dal necessario rispetto del principio di legalità e dello Stato di diritto, che costituisce uno dei principali valori su cui si fonda l'Unione, come testimonia l'articolo 2 TUE»³⁸.

Anche in questa fattispecie, come nel caso *Glencore*, suscitano particolare interesse le Conclusioni (sempre) dell'Avvocato Generale Bobek del 25 luglio 2018, il quale, in buona sostanza, sviluppa le proprie argomentazioni sulla base del seguente interrogativo di fondo: «Fin dove si estende l'obbligo di proteggere gli interessi finanziari dell'Unione europea imposto agli Stati membri dall'articolo 325 TFUE? Una norma nazionale può, o addirittura deve, essere disapplicata qualora ostacoli la piena ed esatta riscossione dell'IVA, anche attraverso un procedimento penale e l'imposizione di sanzioni per frode o altre attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione?».

Ebbene, secondo l'Avvocato Generale Bobek, nonostante la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE sia pressoché unanime³⁹ nel ritenere che, ai sensi dell'articolo 325 TFUE, degli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva Iva nonché dell'articolo 4, par. 3, TUE, ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'Iva sia riscossa nel suo territorio, di lottare contro la frode e di contrastare le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione, tuttavia, nell'ottemperare

³⁸ CGUE, causa C-310/16, *Dzivev*, par. 33.

³⁹ CGUE, 26 febbraio 2013, causa C617/10, *Åkerberg Fransson*; CGUE, 17 luglio 2008, causa C-132/06, *Commissione/Italia*; CGUE, 28 ottobre 2010, causa C-367/09, *SGS Belgium*.

a tali obblighi, gli Stati membri devono rispettare i diritti fondamentali dell'Unione, in conformità con l'articolo 51, paragrafo 1, della Carta⁴⁰.

A tal proposito viene richiamata la sentenza *Kolev*⁴¹, nella quale la Corte di Giustizia UE, dopo avere ribadito che l'articolo 325, paragrafo 1, TFUE impone agli Stati membri di adottare sanzioni effettive e dissuasive per le violazioni della normativa doganale, ha sottolineato che gli Stati membri devono altresì garantire che le norme di procedura penale consentano una repressione effettiva di tali reati. Ha poi aggiunto che spetta *in primis* al legislatore nazionale garantire che il regime procedurale applicabile al perseguimento dei reati che ledono gli interessi finanziari dell'Unione non comportino, per motivi ad esso inerenti, un rischio sistemico d'impunità per i fatti costitutivi di infrazioni del genere, nonché tutelare i diritti fondamentali degli imputati.

In altri termini, dalla giurisprudenza euro-unitaria se da un lato emerge come l'articolo 325, paragrafo 1, TFUE, in via autonoma o in combinato disposto con l'articolo 2, paragrafo 1, della Convenzione PIF, oppure con gli articoli 2, 250 e 273 della direttiva IVA, imponga agli Stati membri di adottare tutte le misure necessarie al fine di tutelare gli interessi finanziari dell'Unione, comprese sanzioni amministrative o penali efficaci e dissuasive, dall'altro lato emerge altrettanto chiaramente che, in linea di principio, gli obblighi incumbenti agli Stati membri in forza del diritto dell'Unione trovano un limite nei diritti fondamentali.

A ciò si potrebbe obiettare, ricorda l'Avvocato Generale, sostenendo che gli Stati membri siano tenuti a seguire determinati iter procedurali conformi al diritto euro - unitario solo nell'ipotesi in cui ci si trovi nell'ambito applicativo di una disciplina "armonizzata" (vedi Iva o dogane) e non anche quando ci si trovi in ambiti relativi a discipline "non armonizzate" (vedi il comparto delle imposte sui redditi).

Ebbene, questa differenziazione di fattispecie, secondo l'Avvocato Generale, impatta sul ruolo che gioca la Carta dei diritti fondamentali dell'UE come limite alla riscossione effettiva delle imposte (e, in particolare, dell'Iva).

E infatti, nel caso dell'armonizzazione, la Carta opera come limite massimo. Dal momento che è esclusa l'applicazione, attraverso l'articolo 53, di standard di tutela nazionali, la Carta costituisce l'unico parametro in relazione ai diritti fondamentali sulla base del quale saranno valutate le misure di armonizzazione dell'Unione - o le misure nazionali che le attuano rigorosamente. In tale contesto, l'articolo 52, paragrafo 3, richiede che lo standard di protezione risultante dalla Carta sia almeno altrettanto elevato quanto lo standard della CEDU, mentre l'articolo 52, paragrafo 1, assicura che le restrizioni ai diritti fondamentali siano chiaramente limitate e non oltrepassino quanto necessario per garantire, ad esempio, la tutela degli interessi finanziari dell'Unione.

In mancanza di armonizzazione, anche quando il diritto dell'Unione lascia un margine di discrezionalità agli Stati membri ai fini dell'adozione delle loro norme legislative o di attuazione, la Carta fissa una soglia minima. Risulta dall'articolo 53 che le costituzioni degli Stati membri - ma anche il diritto internazionale - possono prevedere standard di tutela più elevati rispetto a quelli stabiliti dalla Carta.

In conclusione, dunque, secondo l'Avvocato Generale, pur in assenza di una specifica normativa dell'Unione, nel senso che la fattispecie non è disciplinata dal diritto dell'Unione, quando gli Stati elaborano ed applicano normative in materia di prove, devono esercitare il loro potere discrezionale rispettando due serie di limiti, inclusi i limiti relativi ai diritti fondamentali: quelli derivanti dal diritto nazionale e quelli derivanti dal diritto dell'Unione.

⁴⁰ Cfr. CGUE, 26 febbraio 2013, causa C-617/10, Åkerberg Fransson, punto 27.

⁴¹ CGUE, 5 giugno 2018, causa C-612/15, *Kolev e a.*

Così, nel caso in cui ci si trovi nel comparto dell'Iva, l'effettività della riscossione di tale tributo deve essere sempre bilanciata con il rigoroso rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti, e, laddove sussista una lesione di questi ultimi, spetta unicamente ai giudici interni valutare se le norme nazionali siano conformi alle norme di rango superiore del diritto nazionale e, quindi, procedere alla loro disapplicazione.

Più in generale, i giudici nazionali investiti di una controversia sono competenti ad esaminare tutte le questioni di diritto e di fatto rilevanti per dirimere la controversia stessa, e, in particolare, a verificare che le prove (anche ottenute a seguito dell'attivazione di una procedura di scambio automatico internazionale di informazioni fiscali) sulle quali si fonda tale atto non siano state ottenute o utilizzate in violazione dei diritti e delle libertà garantiti all'interessato dal diritto dell'Unione⁴².

5. Conclusioni

La più recente giurisprudenza europea, sopperendo ad una lacuna tutt'oggi esistente nella giurisprudenza interna, consegna all'interprete una serie di utili criteri ermeneutici per inquadrare il tema della tutela dei diritti del contribuente coinvolto in procedure internazionali di scambio automatico di informazioni fiscali: *i)* per un verso, e sotto un aspetto più generale, la Corte di Giustizia UE, in linea con alcuni precedenti arresti, ha determinato, da ultimo con la sentenza *État luxembourgeois*, lo spazio di operatività del diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo di cui all'art. 47 della Carta di Nizza, opportunamente distinguendo tra le posizioni dell'intermediario destinatario della richiesta di informazioni, il contribuente "oggetto dello scambio" e altri "terzi interessati"; *ii)* per altro verso, e qui sotto un aspetto più particolare, la Corte di Giustizia, soprattutto nella sentenza *Glencore*, individua puntualmente le garanzie procedurali e processuali da riconoscere al contribuente nei cui confronti sia stato avviato un procedimento tributario sulla base di risultanze istruttorie acquisite in procedimenti "connessi" e "paralleli", a loro volta intrapresi a seguito dell'acquisizione di elementi oggetto di scambio automatico internazionale tra amministrazioni finanziarie.

Si tratta di soluzioni interpretative condivisibili, specie quella assunta dalla Corte di Giustizia nella sentenza *État luxembourgeois*, nella quale è stato opportunamente precisato che il diritto ad un ricorso effettivo va immediatamente riconosciuto al soggetto, in quel caso l'intermediario, destinatario della richiesta di informazioni, e non anche al contribuente o ai "terzi interessati", i quali, a ben vedere, nel momento dell'inoltro della richiesta non subiscono direttamente alcun effetto pregiudizievole da quest'ultima, essendo poi eventualmente legittimati ad agire avverso il successivo ed eventuale provvedimento impositivo, eccedendo in quella sede anche gli eventuali profili di illegittimità afferenti le modalità di scambio delle informazioni.

Seppur qualche passaggio della sentenza *État luxembourgeois* desti qualche perplessità, come, ad esempio, quello dedicato all'approfondimento della locuzione "prevedibile pertinenza" delle informazioni richieste, nella misura in cui si esclude che l'eventuale "non pertinenza" delle informazioni richieste conduca automaticamente ad una statuizione di invalidità dell'istruttoria, non può sottrarsi l'importanza di fondo dei principi ivi stabiliti in tema di tutela dei soggetti a vario titolo coinvolti in procedure di scambio internazionale di informazioni fiscali.

⁴² CGUE, 6 ottobre 2020, cause riunite C245/19 e C246/19, *État luxembourgeois*.

Certamente, sarà interessante verificare in che modo i suddetti condivisibili principi saranno recepiti e declinati dalla giurisprudenza interna, anche perché alcuni nodi andranno necessariamente sciolti, come quello della corretta individuazione del diritto o interesse leso e, di conseguenza, del giudice competente a conoscere delle controversie instaurate dai soggetti indirettamente coinvolti nelle procedure di scambio automatico, come, ad esempio, i “terzi interessati”.