

L'Unione europea e l'illusione degli automatismi collaborativi: cautele e precisazioni della Corte di giustizia in materia di indagini tributarie

di Flavio Guella

Title: The European Union and the illusion of cooperative automatism: the Court of Justice cautions and specifications in the field of tax investigations

Keywords: Administrative cooperation; Right to an effective remedy; Tax investigations.

1. – Nell'Unione europea la collaborazione tra autorità tributarie degli Stati membri è considerata uno strumento essenziale per la costruzione del mercato unico. In questa prospettiva si sono introdotti meccanismi collaborativi a carattere doveroso e a risposta automatica, che hanno mirato a rendere liberamente accessibili – tra agenzie fiscali nazionali – le informazioni relative ai contribuenti (cfr. S. Capolupo, *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, in *Corriere tributario*, 2011, 1310 ss.; M. Fabra Valls, *Avances y limitaciones en la lucha internacional contra los paraísos fiscales*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2012, 35 ss.; P. Mastellone, *The new EU discipline on assistance in the collection of foreign tax claims*, in *Riv. dir. trib. internaz.*, 2012, 321 ss.; I. Cugusi, *La cooperazione internazionale in materia tributaria, tra tradizioni giuridiche statuali e spinte di armonizzazione europea*, in *Riv. cooperazione giuridica internaz.*, 2017, 149 ss.).

L'approccio descritto è peraltro emblematico di una più generale tendenza, affermata in numerosi settori e che risulta istituzionalizzata dall'art. 197 TFUE (specie il co. 2, cfr. L. De Lucia, *Cooperazione e conflitto nell'unione amministrativa europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2011, 13 ss.; E. Chiti, *La cooperazione amministrativa*, in *GDA*, 2010, 241 ss.). Muovendo da tali basi, la cooperazione amministrativa europea è stata sempre più spesso fondata sull'automatica connessione informativa tra amministrazioni nazionali, da considerare quale vicenda meramente interna alla sfera dell'amministrazione; vicenda collaborativa alla quale i cittadini rimarrebbero quindi tendenzialmente estranei, secondo una visione che in ambito tributario ha trovato l'autorevole avallo della Grande Sezione (cfr. P. Mastellone, *L'Unione europea non riconosce "participation rights" al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2013, 349 ss.).

Con la sentenza *Sabou* la Corte di Giustizia (22 ottobre 2013, C-276/12) aveva infatti affermato che al contribuente non è riconosciuto il diritto ad essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da un'agenzia fiscale straniera alle autorità fiscali dello Stato membro di residenza. Il privato si vede quindi negata la partecipazione alla formulazione della domanda o alle audizioni di testimoni, così come d'altro lato gli sono preclusi rimedi diretti avverso una relazione collaborativa tra le due amministrazioni della quale non è parte. Si è quindi ritenuto che legittimamente non siano state individuate ipotesi in cui il contribuente può contestare l'esattezza dell'informazione trasmessa dallo Stato membro richiesto, e ciò in quanto le tutele sarebbero poi riconosciute dallo Stato di residenza al momento dell'utilizzo

dei dati raccolti all'estero (a commento cfr. H. Schaumburg, *Das Unionsrecht gewährt Steuerpflichtigen weder Informationsrechte noch andere Mitwirkungsrechte im Rahmen zwischenstaatlicher, behördlicher Amtshilfeersuchen*, in *Internationale Steuer-Rundschau*, 2013, 423 ss.; A. Van Eijdsen, *Exchange of information on request. No obligation to inform taxpayer of the request*, in *Highlights & Insights on European Taxation*, 2014, 131 ss.; S. Grill, *Keine Notwendigkeit, den Steuerpflichtigen über Auskunftersuchen im Rahmen der internationalen Amtshilfe zu informieren*, in *European Law Reporter*, 2014, 4 ss.; J.M. Calderón Carrero, A. Quintas Seara, *The Taxpayer's Right of Defence in Cross-Border Exchange-of-Information Procedures*, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2014, 498 ss.).

La collaborazione è pertanto inderogabile, l'agenzia fiscale richiesta limitandosi a controlli formali, senza sindacare il contenuto delle richieste d'informazione pervenute. Tra amministrazioni è prevista un'automatica *discovery*, in una logica di comunicazione "interna", come se le agenzie fiscali nazionali appartenessero ad un apparato unitario (M.E. Sánchez López, *La transmisión automática de información ¿Hacia un sistema global de intercambio de datos?*, in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2016, 647 ss.). Tra amministrazioni e cittadino/contribuente, al contrario, rimangono ben saldi i confini nazionali: il privato sarà legittimato a partecipare al procedimento e a tutelare le proprie ragioni solo dinanzi all'agenzia fiscale del paese di residenza, ponendosi invece come soggetto del tutto estraneo agli atti che l'agenzia fiscale straniera pone in essere per cooperare nel quadro degli scambi informativi regolati dall'Unione (cfr. M.F. Fernandez, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni*, in *Rassegna tributaria*, 2014, 1421 ss.).

La Grande sezione della Corte di giustizia, con sentenza 16 maggio 2017, causa C-682/15, *Berlioz Investment Fund SA*, ha ora posto alcune puntualizzazioni in materia di collaborazione tra autorità fiscali nazionali. In particolare si è rilevata la problematicità di un metodo di collaborazione affidato ad automatismi, e si sono prese più seriamente in considerazione tanto le ragioni della sovranità nazionale proprie delle agenzie fiscali richieste, quanto quelle – proprie invece dei contribuenti – di tutela dei diritti fondamentali di riservatezza, difesa e partecipazione. La giurisprudenza della Corte è così giunta ad affermare un principio di legalità piena, e di tutela giurisdizionale non formale, anche nell'ambito delle cooperazioni amministrative transfrontaliere che più direttamente toccano la sfera personale del contribuente.

Da un lato nessun automatismo collaborativo posto alla base di scambi di informazioni tra amministrazioni nazionali può essere esentato dal controllo del giudice. I giudici di uno Stato membro possono quindi controllare profili di legittimità sostanziale delle richieste di informazioni fiscali provenienti da altre agenzie nazionali. Tale controllo, inoltre, è sì limitato a verificare se le informazioni richieste non risultino manifestamente prive di qualsiasi "prevedibile pertinenza" con l'indagine tributaria in corso, ma la nozione di pertinenza adottata è già di per sé idonea a superare gli stretti spazi di un controllo di mera regolarità formale (cfr. punti 75 ss.).

D'altro lato – strumentale al controllo giurisdizionale – l'informazione non può essere unidirezionale, ma alla richiesta di collaborazione informativa deve accompagnarsi la piena *discovery* delle ragioni per cui la stessa è stata avanzata. Peraltro, affinché il giudice possa esercitare tale sindacato giurisdizionale non formale, egli deve avere accesso alla richiesta di informazioni e a qualsiasi altro elemento complementare che le autorità dello Stato interpellato abbiano eventualmente ricevuto dalle autorità dello Stato richiedente (cfr. punti 90 ss.).

2. – Tanto la tutela giurisdizionale quanto l'accesso informativo erano invece stati negati alla *Berlioz Investment Fund SA*, società lussemburghese controllante una società figlia francese soggetta ad accertamenti fiscali nel paese sede. Le autorità lussemburghesi richieste avanzavano infatti alla holding ingiunzione di fornire una serie di informazioni, tra le quali talune non strumentali ad un accertamento fiscale relativo ai rapporti controllante-controllata (in particolare, i nominativi dei socie e le rispettive quote sociali); a fronte del rifiuto di fornire i dati ritenuti non pertinenti, e nell'assenza di un rimedio giurisdizionale

con il quale contestare la richiesta, la *Berlioz* veniva sanzionata mediante “ammenda amministrativa”.

Pur non avendo potuto contestare l'ingiunzione di informazione, ritenuta atto dovuto sulla base dell'automatismo collaborativo citato, la società ha tuttavia potuto poi ricorrere avverso la sanzione amministrativa. In primo grado, pur riducendo l'importo dovuto, il giudice amministrativo lussemburghese non accoglieva le difese della *Berlioz*: l'insindacabilità in giudizio della richiesta avrebbe precluso contestazioni aventi ad oggetto l'an della sanzione, potendosi ricorrere solo in punto di quantificazione dell'ammontare (*Tribunal Administratif*, sentenza 13 agosto 2015).

Solo in sede di appello la Corte amministrativa del Lussemburgo (*Cour administrative*) ha rilevato una possibile lesione del diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo, come garantito dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (art. 47), ed ha quindi sollecitando con rinvio pregiudiziale una presa di posizione della Corte di giustizia.

La sentenza resa è particolarmente importante, sia sul piano pratico che su quello sistematico. Da un lato, essa contribuisce a definire i confini di interventi tributari rispetto ai quali tanto l'opinione pubblica quanto la vita delle imprese risultano estremamente sensibili, la posizione dei contribuenti rispetto ad indagini fiscali transfrontaliere costituendo un tema di grande attualità e rilevanza nella prassi, anche per gli sforzi degli ultimi anni nella direzione dell'eliminazione di ogni residuo paradiso fiscale nell'Unione (cfr. A. Galasso, *Diritto internazionale e paradisi fiscali*, in *Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione*, 2004, fasc. 5, pp. 307 ss., in particolare l'ultimo par. dedicato alle politiche UE). D'altro lato, la pronuncia è importante anche perché si pone ad un bivio tra due modelli di unione e coordinamento delle amministrazioni in Europa, optando per una cooperazione controllata dal basso anziché per automatismi che – tipizzando in atti dell'Unione le singole fattispecie ammesse ed escluse – sottendono una più decisa limitazione della sovranità delle singole autorità nazionali e minori spazi discrezionali per apprezzare le peculiarità dei casi concreti (sui modelli di cooperazione amministrativa in Europa, e relativi vantaggi e difetti, cfr. M. Macchia, *Questione amministrativa e cooperazione dopo Lisbona: un nesso inscindibile*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2012, 85 ss.; in particolare si sottolinea la carenza di un indirizzo coerente nel fenomeno cooperativo e di un modello sostenibile di *judicial review*).

3. – La disciplina del settore fiscale è emblematica della tentazione di fondare la cooperazione amministrativa europea su regole di automatico riconoscimento reciproco tra le autorità nazionali (ed europee), in una visione bilaterale ed intergovernativa della legittimazione/interesse che rischia di porre in secondo piano i cittadini, privilegiando il raggiungimento di risultati ottimali in termini gestionali (sulla rilevanza dell'amministrazione “per risultati” nella legittimazione dell'apparato amministrativo europeo cfr. M.P. Chiti, *La legittimazione per risultati dell'Unione Europea quale “comunità di diritto amministrativo”*, in *Rivista italiana di diritto pubblico comunitario*, 2016, 397 ss.).

La disciplina contenuta nella direttiva 2011/16/UE (che ha sostituito la direttiva 77/799/CEE, al fine di ampliare le occasioni collaborative; cfr. P. Corso, *Scambio di informazioni tra Paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria?*, in *Corriere tributario*, 2013, 465 ss.) è fondata sull'idea che la circolazione delle informazioni tra autorità nazionali è tendenzialmente automatica (cfr. testualmente il considerando n. 10). La dimostrazione della legittimazione/interesse all'accesso a tali dati è limitata ad una norma di “prevedibile pertinenza”, che in materia fiscale legittima la cooperazione transfrontaliera a discapito della riservatezza dei contribuenti sulla base di ipotesi prognostiche, non di un interesse diretto e previamente dimostrabile alla conoscenza dell'informazione. Lo standard della “prevedibile pertinenza” è stato infatti interpretato in modo da escludere solo le richieste generiche, individuabili come tali dall'autorità richiesta sulla base di un mero controllo formale (in particolare, tale interpretazione è stata fondata sul considerando n. 9, ai sensi del quale gli obblighi procedurali – previsti dall'art. 20 della direttiva – richiedono un'interpretazione ampia per non frustrare l'efficace scambio di informazioni).

Coerentemente, peraltro, di prevedibile pertinenza tratta il solo art. 1, senza specificazioni, mente la rimanente disciplina è preordinata ad evitare dinieghi di collaborazione. Così la formulazione perentoria dell'art. 5 sottende un obbligo di risposta da parte dell'autorità nazionale richiesta, mentre l'art. 18 riduce la portata dei limiti tassativi alla collaborazione connessi alla tutela dell'ordine pubblico, prevedendo che essi non possono essere interpretati né nel senso di autorizzare il rifiuto di fornire informazioni per carenza di interesse dello Stato richiesto (che se già non ne dispone, deve quindi procurarsi anche le informazioni normalmente non raccolte dalle proprie autorità fiscali), né nel senso di legittimare il rifiuto sulla base del segreto professionale degli operatori finanziari per le informazioni trattate da soggetti qualificati (come banche, agenti o fiduciari).

Solo qualora condurre le indagini e raccogliere le informazioni richieste sia contrario alla legislazione nazionale, o qualora non vi sia reciprocità (nel senso che analoghe indagini e raccolte di informazioni sarebbero vietate proprio nello Stato richiedente), il rifiuto di collaborazione è legittimo. Al di fuori di tale ipotesi all'autorità richiesta è precluso di sindacare le ragioni della domanda, la trasmissione dei dati costituendo atto dovuto e vicenda puramente interna all'amministrazione, tanto che l'insindacabilità si accompagna, coerentemente, ad un rigoroso segreto d'ufficio, anche nei confronti del contribuente (art. 16, par. 1).

La sinergia tra non sindacabilità e segreto fa sì che la direttiva entri in tensione tanto con la sovranità delle autorità nazionali richieste (che devono farsi meri esecutori della domanda proveniente dall'autorità straniera), quanto con i diritti dei contribuenti (che – se richiesti – devono fornire i dati sensibili dell'attività esercitata senza poter conoscere i dettagli dell'istruttoria). Elementi di criticità, quelli citati, che hanno portato numerose legislazioni nazionali a recepimenti della direttiva particolarmente problematici, che o hanno segnato lentezze e ritardi (anche per la delicatezza di un intervento che tocca spazi nazionali di sovranità sulle informazioni fiscali e consente la conoscibilità all'estero di dati sensibili di imprese strategiche per l'economia nazionale; cfr. per l'Italia il parere motivato 20 giugno 2013 della Commissione UE), oppure – al fine di ottemperare agli obblighi collaborativi – hanno rischiato di porre in secondo piano le esigenze di tutela dei diritti.

4. – La direttiva 2011/16 è stata trasposta nel diritto lussemburghese con legge del 29 marzo 2013, che ha abrogato la precedente legge in materia, del 15 marzo 1979, dedicata all'assistenza amministrativa internazionale in materia di imposte dirette (*Mémorial A 2013*, p. 756); normativa che, secondo le tradizioni di particolare favore per le attività finanziarie proprie del Granducato, era sensibile alle esigenze di tutela della riservatezza dei contribuenti (cfr. B.R. Allen, *The Banking Confidentiality Laws of Luxembourg and Bank of Credit & Commerce International: The Best Kept Secret in Europe*, in *Texas International Law Journal*, 1993, 73 ss.).

Per segnare la svolta rispetto a tali orientamenti passati, il Lussemburgo ha inoltre poi approvato una normativa ulteriormente attuativa con legge del 25 novembre 2014 (*Mémorial A 2014*, p. 4170), la quale – fissando la procedura applicabile allo scambio dei dati significativi sul piano tributario – ha precisato come l'amministrazione finanziaria competente debba verificare la sola regolarità formale della richiesta di scambio di informazioni (cfr. automatismo nelle risposte, senza discrezionalità, *ex art. 3*, co. 1), come la richiesta di scambio di informazioni debba rimanere riservata anche qualora si debba ingiungere al privato di fornire dati specifici (salve le indicazioni indispensabili per consentire al detentore delle informazioni di rispondere; cfr. segretezza verso il contribuente, *ex art. 3*, co. 4), e come infine avverso la richiesta di scambio di informazioni e la decisione di ingiunzione non possa essere presentato alcun ricorso (cfr. assenza di rimedi per il contribuente, *ex art. 6*); ciò mentre è ricorribile la sola comminazione dell'ammenda amministrativa per inottemperanza, sul presupposto che da contestare in tal caso non sia l'an della collaborazione informativa, ma il *quantum* della sanzione.

Manca quindi l'accesso del privato richiesto (contribuente stesso o soggetto terzo) ad atti che lo riguardano, manca la possibilità di partecipare attivamente ad un procedimento

sostanzialmente vincolato ed automatico, e manca infine un rimedio effettivo per tutelare i diritti che possono essere lesi su tali basi. La questione dalla prospettiva del privato è quindi comunque di diritto dell'Unione: sebbene egli sia un soggetto residente a cui la propria autorità nazionale chiede informazioni in modo formalmente del tutto astratto rispetto alla vicenda collaborativa transnazionale (che peraltro rimane coperta da segreto, e non sindacabile neppure dall'agenzia fiscale se non per la regolarità formale della stessa), nondimeno nella sostanza la normativa lussemburghese citata è strumentale ad attuare il diritto dell'Unione e – quindi – nella prospettiva della persona fisica o giuridica richiesta la Carta di Nizza è comunque ritenuta applicabile.

È vero che la sanzione amministrativa comminata alla *Berlioz* non è prevista dal diritto UE, e quindi sul piano formale la vicenda rimane nazionale per tutti i suoi profili significativi. La circostanza che la direttiva 2011/16 non preveda espressamente l'applicazione di misure sanzionatorie non osta però a che queste ultime siano considerate strumentali all'attuazione della stessa (cfr. sentenza del 26 febbraio 2013, *Akerberg Fransson*, C-617/10, ma anche la successiva sentenza 6 marzo 2014, *Cruciano Siragusa*, C-206/13, su cui sia consentito rinviare a F. Guella, *Il "collegamento sufficiente" tra disposizione nazionale e ordinamento UE quale perdurante condizione di applicabilità dei diritti fondamentali*, in *Diritto pubblico comparato ed europeo*, 2014, 1161 ss.).

È vero che l'art. 51, par. 1, della Carta prevede l'applicazione di tali diritti fondamentali esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione, ma proprio la direttiva ha previsto in modo atipico – e lasciando quindi autonomia procedurale agli Stati membri – che i singoli ordinamenti nazionali adottino tutte le misure necessarie al fine di assicurare il buon funzionamento del sistema di cooperazione amministrativa (cfr. art. 22, par. 1, lett. c; per un commento che fa il punto sull'interpretazione dell'art. 51 alla luce della recente giurisprudenza *Berlioz*, cfr. G. Amoroso, *Sull'ambito di applicazione della carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Il Foro Italiano*, 2017, V, 229; cfr. anche M. Cartabia, *Convergenze e divergenze nell'interpretazione delle clausole finali della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in www.cortecostituzionale.it). Proprio per poter garantire un corretto recepimento di tale direttiva, quindi, la legislazione lussemburghese ha previsto i meccanismi di risposta automatica ed insindacabile prima descritti; meccanismi orientati sì da un'interpretazione del diritto UE che voleva massimizzare l'effetto utile sotteso alla *ratio* collaborativa della direttiva (secondo le interpretazioni affermatesi nella stessa giurisprudenza europea; cfr. ancora il caso *Sabou*, 22 ottobre 2013, C-276/12), ma la cui legittimità deve essere tuttavia vagliata anche sulla base del diritto primario dell'Unione.

5. – In particolare appare evidente la tensione che si produce tra l'effetto utile a garantire la massima collaborazione tra autorità fiscali, da un lato, e il diritto del cittadino europeo ad un ricorso effettivo, come d'altro lato garantito dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali.

Anche se la direttiva 2011/16 non conferisce alcun diritto ai singoli, il diritto primario integra quindi il combinato disposto rilevante per la disciplina della fattispecie: anche se l'interpretazione che massimizzava l'effetto diretto a produrre un'automatica cooperazione tra autorità nazionali corrispondeva certamente all'intento del legislatore storico europeo, nondimeno l'attuazione del legislatore lussemburghese è illegittima perché viola il parametro – prevalente – costituito dalla Carta dei diritti.

Pur rispettosa dell'*intentio legislatoris* sottesa alla direttiva (come emerge dai considerando citati), la scelta del legislatore nazionale di negare partecipazione, conoscibilità e rimedi al contribuente risulta lesiva del diritto primario dell'Unione: la giurisprudenza *Sabou* non può infatti escludere la tutela del diritto ad un ricorso effettivo, l'interesse e la legittimazione del contribuente direttamente richiesto di fornire informazioni non prevedibilmente pertinenti rendendo comunque invocabile l'art. 47 della Carta. Rispetto alla precedente pronuncia della Grande Camera, quindi, nel caso *Berlioz* la Corte di Giustizia opera un *distinguishing* reso possibile proprio dal fatto che l'aver coinvolto direttamente il privato – e non aver limitato la cooperazione al rapporto bilaterale tra autorità fiscali – affianca alla direttiva anche l'ulteriore parametro dei diritti fondamentali UE (il *quid proprium*

dell'art. 47 – rispetto a tale tipologia di casi – dovendo essere individuato proprio nella tutela nei confronti di interventi dei pubblici poteri nella sfera di attività privata di una persona, che siano arbitrari o sproporzionati: sentenza del 21 settembre 1989, *Hoechst/Commissione*, 46/87 e 227/88, punto 19; sentenza del 22 ottobre 2002, *Roquette Frères*, C-94/00, punto 27; ordinanza del 17 novembre 2005, *Minoan Lines/Commissione*, C-121/04 P, punto 30).

I diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione si applicano infatti in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, anche se il diritto derivato (come nel caso della normativa sulla cooperazione fiscale) non li richiama direttamente, ed anzi ignora le posizioni di interesse dei cittadini. In altri termini, l'applicabilità del diritto dell'Unione implica inderogabilmente quella dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta (cfr. sentenza 26 settembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, punti 72 e 73).

Su tale diritto ad un ricorso effettivo possono poi essere fondati due ordini di censure, che – interpretando diversamente l'estensione dell'art. 47 della Carta – legittimano un effetto più o meno ampio per gli automatismi collaborativi della direttiva. Si deve cioè stabilire se il diritto a ricorrere sia strumentale alla tutela di una posizione soggettiva di vantaggio di natura sostanziale, cioè all'interesse del contribuente a non trasmettere *tout court* l'informazione in suo possesso qualora non pertinente, o se invece la legittimazione sia di natura esclusivamente procedurale, il privato potendo tutelare – in tale fase del procedimento – unicamente il proprio diritto partecipativo (mediante la pretesa a conoscere della richiesta dell'autorità finanziaria straniera, per poter interloquire ed eventualmente censurare i vizi procedurali emergenti dall'attività dell'autorità nazionale).

5.1. – Il limite di natura sostanziale deriva dal citato requisito della “prevedibile pertinenza”. L'ingiunzione al privato a fornire dati e notizie può essere legittima solo se le informazioni richieste sono pronosticamenamente strumentali ai fini dell'indagine tributaria dello Stato membro richiedente. Il tutto secondo una nozione di prevedibile pertinenza che replica quella utilizzata all'art. 26 del modello di convenzione fiscale dell'OCSE (cfr. il riferimento alle convenzioni OCSE nel preambolo della proposta di direttiva del Consiglio COM(2009) 29 *final*, del 2 febbraio 2009).

La qualità di “prevedibile pertinenza” delle informazioni richieste costituisce quindi una condizione della domanda, e l'intensità del sindacato svolto sulla stessa varia a seconda di chi proceda a valutare tale requisito. La Corte di Giustizia ha infatti ammesso in primo luogo che l'art. 47 della Carta attribuisce al contribuente (*rectius*: al privato comunque richiesto) il diritto di eccepire dinanzi a un giudice la non conformità dell'ingiunzione al requisito della pertinenza, sotteso ad un'interpretazione dell'art. 5 della direttiva 2011/16 che sia orientata ai diritti fondamentali. In secondo luogo, una volta attivato il rimedio a iniziativa del privato, il giudice nazionale – per fornire un rimedio effettivo *ex art. 47* – deve disporre di una competenza estesa al merito dei presupposti dell'ingiunzione, non limitata alla regolarità formale della cooperazione posta in essere.

Tuttavia, in via ordinaria e fisiologica, fuori degli spazi di un intervento rimediabile, la Grande Camera continua anche nel caso *Berlioz* a far salvo lo spirito originario del meccanismo di cooperazione tra autorità tributarie, come emerge dai considerando 2, 6 e 8 della direttiva 2011/16. Tale strumento è fondato su regole finalizzate ad instaurare un clima di “fiducia” fra gli Stati membri, per consentire una cooperazione efficace e rapida; a fronte di ciò l'autorità interpellata deve – in linea di principio – “avere fiducia nell'autorità richiedente e presumere che la richiesta di informazioni sottopostale sia conforme al diritto nazionale dell'autorità richiedente e necessaria ai fini della sua indagine” (cfr. il punto 77); ciò anche perché l'autorità richiesta – negli schemi collaborativi automatici apprestati dall'Unione – tipicamente non possiede una conoscenza approfondita del contesto fattuale e giuridico dello Stato richiedente, e deve quindi astenersi dal sostituire la propria valutazione di utilità a quella dell'autorità richiedente (cfr. sentenza del 13 aprile 2000, *W.N.*, C-420/98, punto 18).

Tale fiducia, che la sentenza annotata preserva come criterio operativo nella fisiologia del sistema, non deve però condizionare e limitare i diritti del contribuente e dei terzi. Il

privato, qualora coinvolto, può quindi legittimamente richiedere un controllo non meramente formale dei requisiti. Di conseguenza, per quanto concerne il sindacato del giudice, l'autorità giurisdizionale dell'ordinamento richiesto – a differenza di quella amministrativa – può non solo controllare la proporzionalità del *quantum* delle sanzioni eventualmente comminate, ma può anche operare una verifica della legittimità dell'ingiunzione originaria.

Solo il giudice è quindi abilitato a verificare la legittimità della richiesta straniera, con un apprezzamento che invece è precluso all'autorità amministrativa tenuta a cooperare con prontezza e in modo sostanzialmente automatico. D'altro lato, per non svuotare di contenuto la possibilità per il giudice di valutare la legittimità dell'intera operazione, la Corte di Giustizia onera l'agenzia fiscale richiesta di tutelare i diritti del contribuente almeno nella forma minima del rispetto dell'obbligo di motivazione, strumentale al successivo controllo del giudice. L'autorità interpellata deve infatti verificare “se le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza per l'indagine condotta dall'autorità richiedente” (punto 78), e ciò in quanto l'efficacia del sindacato giurisdizionale garantito dall'art. 47 della Carta presuppone che sia già la motivazione fornita dalla pubblica amministrazione a porre il giudice nazionale in condizione di esercitare un controllo effettivo (cfr. sentenze del 4 giugno 2013, ZZ, C-300/11, punto 53, e del 23 ottobre 2014, *Unitrading*, C-437/13, punto 20).

5.2. – Il limite di natura procedimentale attiene invece all'accesso all'informazione in sé considerato, anch'esso strumentale a garantire un rimedio effettivo *ex art.* 47 della Carta.

La sentenza *Berlioz* in questa prospettiva ridimensiona quanto affermato nel caso *Sabou* (punto 40), dove si era negata la legittimazione all'accesso e alla partecipazione del contribuente nella fase d'indagine transfrontaliera; ciò in quanto la cooperazione tra agenzie fiscali di per sé considerata non sarebbe ancora lesiva di interessi del contribuente, che quindi mancherebbe di un titolo idoneo all'intervento o all'accesso ai documenti, e dovrebbe poi – al limite – contestare i soli provvedimenti susseguenti a tale fase istruttoria interna alle amministrazioni.

La Commissione affermava quindi che ammettere un diritto di ricorso del singolo soggetto privato richiesto (la società madre lussemburghese), avverso una ingiunzione informativa, equivarrebbe a riconoscergli diritti partecipativi maggiori rispetto al contribuente destinatario finale dell'attività istruttoria (la società figlia francese). La Grande Camera, operando il *distinguishing* sopra ricordato, ritiene però che le posizioni di interesse coinvolte siano qualitativamente diverse, nel caso *Berlioz* venendo in gioco il diritto all'informazione in sé considerato, a prescindere da un'ottica di tutela dei diritti del contribuente cui quell'informazione può poi essere strumentale.

Partecipare *tout court* come nel caso *Sabou* attiene agli interessi che emergeranno poi nel procedimento tributario avviato dall'agenzia fiscale richiedente l'informazione; partecipare perché il soggetto privato è stato direttamente richiesto di trasmettere dati e notizie coinvolge invece in modo diretto la sfera del diritto di riservatezza (sulla difficile conciliazione tra riservatezza ed accertamento tributario cfr. per una visione ampia ed organica il contributo di V. Uckmar, A. Marcheselli, *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in *Diritto e pratica tributaria*, 1998, 227 ss., in particolare la parte III dedicata al livello internazionale). In tali ipotesi l'accesso ai dati sensibili sul piano fiscale non può essere gestito secondo un paradigma inquisitorio del tutto interno alle amministrazioni coinvolte, senza diritto all'informazione e partecipazione del soggetto richiesto.

La Corte di Giustizia risolve quindi il bilanciamento dei diritti fondamentali, previsti dalla Carta, con la segretezza delle cooperazioni finanziarie, prevista l'art. 16 della direttiva 2011/16, distinguendo le situazioni in cui effettivamente l'indagine può essere svolta internamente all'amministrazione (senza coinvolgere privati) da quelle in cui invece la collaborazione deve estendersi al contribuente o ad altri soggetti economici allo stesso legati. E ciò, ancora una volta, al fine di rendere effettivo il diritto ad un rimedio giurisdizionale,

come contemplato dall'art. 47 della Carta.

La Grande Camera ribadisce infatti la propria giurisprudenza in punto di principio della parità delle armi, quale corollario dell'equo processo, richiedendo che la parte privata interpellata possa non solo agire in giudizio per contestare la legittimità della richiesta, ma anche che la stessa sia messa in condizione di produrre prove sulla base di una *discovery* informativa che non la penalizzi rispetto alla controparte (cfr. sentenza del 6 novembre 2012, *Otis e a.*, C-199/11, punto 71; su diritto di difesa e accesso alle informazioni in fascicolo cfr. anche sentenze del 18 luglio 2013, *Kadi*, C-584/10 P, C-593/10 P e C-595/10 P, punto 102, e del 10 settembre 2013, *G. e R.*, C-383/13 PPU, punti 32 e 34).

Anche per tale profilo il bilanciamento non sacrifica del tutto le esigenze di automatica cooperazione tra agenzie fiscali, e le ragioni dell'erario sono apprezzate dalla Corte di Giustizia ove si afferma che per rispettare l'art. 47 della Carta non è necessario un accesso alla richiesta di informazioni "nella sua interezza" (punto 100), presentandosi come standard sufficiente una comunicazione minima dei dati indicati all'art. 20, par. 2, della direttiva 2011/16.

6. – Ancora una volta, tuttavia, la Corte deve poi riconoscere la duplicità di standard in funzione del fatto che la tutela sia invocata dinanzi alla sola autorità amministrativa o in sede giurisdizionale. La Grande camera nel caso *Berlioz* riconosce infatti al giudice nazionale un accesso pieno alle informazioni trasmesse dall'agenzia fiscale richiedente al fine di comprovare la "prevedibile pertinenza".

Se per poter far esaminare equamente la sua causa è sufficiente che l'amministrato abbia accesso alle informazioni fondamentali della richiesta dell'autorità straniera (identità del contribuente coinvolto e fine fiscale delle informazioni richieste), al contrario per il giudizio la Corte ammette la necessità di una conoscenza piena. Su tali basi il giudice può considerare non sufficienti le informazioni di cui disponeva il privato, e ciò potrà valutare una volta che – con l'apertura del processo – si è avuta la trasmissione doverosa (verso il solo giudice) dell'intera richiesta di informazioni, e di qualsiasi altro elemento complementare che le autorità dello Stato interpellato abbiano eventualmente ricevuto dalle autorità dello Stato richiedente (cfr. ancora il punto 100).

In tal modo – una volta entrati nella fase del processo – la segretezza disposta dalla direttiva può eventualmente venire meno anche nei confronti del contribuente e/o dell'altro soggetto privato direttamente richiesto della trasmissione di dati e notizie, in quanto il giudice stesso può decidere di fornire al contribuente elementi di informazione supplementari. Se quindi il regime di segretezza – nei confronti del privato, ma non del giudice – può sopravvivere all'aprirsi del processo, ciò può avvenire non per un automatismo disposto dalla direttiva bensì sulla base del prudente apprezzamento del giudice.

Il combinarsi del profilo sostanziale (sindacato pieno sulla pertinenza, non sulla sola regolarità formale della richiesta) con quello procedurale (accesso all'informazione sulle ragioni della richiesta) modifica quindi sensibilmente la prassi applicativa dell'automatismo collaborativo introdotto dalla direttiva. In questa prospettiva la portata del caso *Berlioz* nel temperare i meccanismi di cooperazione – a beneficio tanto della sovranità statale (perlomeno della giurisdizione), quanto della tutela dei diritti fondamentali – estende la sua portata anche a legislazioni nazionali che hanno seguito modelli di recepimento della direttiva diversi da quello lussemburghese, meno esplicitamente orientati a precludere occasioni di mancato scambio tra agenzie fiscali.

È il caso ad esempio della disciplina italiana, dove il recepimento – operato con il decreto legislativo 4 marzo 2014, n. 29 – non ha esplicitamente predisposto regole di insindacabilità e di segreto come sono rinvenibili nella vicenda annotata (cfr. per cenni alla disciplina italiana G. Pezzuto, *La cooperazione internazionale nelle indagini penali tributarie*, in *Rassegna tributaria*, 2015, 389 ss., in particolare par. 5).

L'art. 4, in particolare, dedicato allo scambio di informazioni su richiesta, prevede semplicemente che i servizi di collegamento appositamente predisposti forniscano alle autorità richiedenti degli altri Stati membri tutte le informazioni utili di cui sono in possesso

o che ottengono a seguito di un'indagine amministrativa *ad hoc*. In questa sede non vi è cenno all'automaticità della comunicazione, né all'insindacabilità delle ragioni della richiesta (mentre nell'art. 5 l'automaticità è espressamente prevista per la trasmissione di informazioni di contribuenti stranieri residenti in Italia).

Sebbene però la disciplina italiana preveda semplicemente che l'autorità interpellata provvede alla raccolta delle informazioni richieste o allo svolgimento dell'indagine amministrativa necessaria procedendo come se agisse per proprio conto o su richiesta di un'altra autorità interna (sottendendo che valgono quindi le garanzie partecipative ed informative generalmente previste dallo statuto del contribuente e dalla normativa vigente), nondimeno la prassi applicativa deve confrontarsi con le previsioni – precise ed incondizionate, pertanto *self-executing* – circa la segretezza delle istanze di informazione provenienti da autorità straniere. Il combinato disposto con la normativa europea limita quindi comunque la portata dei diritti di partecipazione e informazione ai soli profili della vicenda che abbiano rilevanza esclusivamente entro i confini dell'ordinamento italiano (e quindi ai soli profili procedurali), rimanendo precluse le contestazioni di “prevedibile pertinenza” che presuppongono il sostanziale apprezzamento delle ragioni dell'istanza informativa estera.

In questo senso la sentenza *Berlioz* viene a condizionare anche l'ordinamento italiano, nell'applicazione dell'art. 4 del d.lgs. 29/2014, dovendosi riconoscere – per rispettare gli standard di un ricorso giurisdizionale effettivo – che il privato richiesto direttamente di collaborazione informativa vanta un diritto “preliminare” limitato a mere notizie di massima circa l'istanza e un diritto “successivo” al pieno sindacato giurisdizionale; sindacato nell'ambito del quale il controllo sarà esteso al merito della vicenda e il segreto potrà venir meno – secondo il prudente apprezzamento del giudice – a favore di una piena *discovery* dell'istanza proveniente dall'autorità fiscale richiedente.

