

INTRODUZIONE

La presente indagine mira ad analizzare e riconsiderare in chiave prospettica l'evoluzione del rapporto tra l'esercizio della potestà tributaria statale e la tutela dei diritti dei contribuenti, ponendosi dal punto di vista dell'attuale scenario globalizzato ove proliferano sempre di più le fattispecie con elementi di estraneità¹, le quali presuppongono indagini che si svolgono in parte all'estero con l'inevitabile collaborazione di autorità fiscali straniere.

Il mutato contesto economico, sociale e culturale che si è sviluppato dalla fine della Seconda Guerra Mondiale ha fortemente ridimensionato la possibilità degli Stati di esercitare in maniera autonoma ed univoca i propri poteri di *controllo*, *accertamento* e *riscossione* nei confronti dei consociati, i quali oggi giorno possono agevolmente delocalizzare le proprie fonti di reddito verso altri ordinamenti per le più varie ragioni (familiari, economiche e, ovviamente, fiscali). Al ricorrere di tali circostanze, infatti, la tradizionale impostazione della sovranità tributaria che concepiva in maniera autoritaria il rapporto Stato-contribuente ed inquadrava le norme impositive (e le correlate potestà delle autorità fiscali) come rilevanti solo all'interno del territorio nazionale², è stata profondamente messa in crisi per il sempre crescente numero di ipotesi in cui la pretesa fiscale sarebbe rimasta priva di attuazione³.

¹ Le quali, «a differenza delle fattispecie impositive interne, che presentano legami unicamente con l'ordinamento di un determinato Stato, quelle con elementi di estraneità possiedono punti di contatto pure con altri ordinamenti; contatti che, più precisamente, possono attenersi al versante oggettivo o a quello soggettivo». Così, CORDEIRO GUERRA R., *Le fattispecie con elementi di estraneità*, in ID. (a cura di), *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, 2^a ed., Padova, 2016, p. 35.

² Fra i primi contributi in dottrina, v. SACCHETTO C., *Il principio della irrilevanza e della inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli Stati di common law e dell'Europa continentale*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 35, n. 1/1976, p. 79 ss.; ID., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978.

³ Rileva BORIA P., *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, pp. 445-446, che «l'evoluzione giuridico-istituzionale del XXI secolo ha portato al supe-

Partendo dal presupposto che tutti gli Stati sono dotati di una propria sovranità – tendenzialmente identificata nella “triade” che connota la loro stessa sussistenza e, cioè, *popolo, territorio e governo* – in relazione alle fattispecie transnazionali questi hanno introdotto criteri, «la cui elaborazione risale agli anni Venti del XX secolo»⁴, che permettono di esigere una contribuzione alle spese pubbliche basata su un elemento *di collegamento*, “genuino” ed anche “ragionevole”, con il proprio ordinamento (*i.e.* cittadinanza, nazionalità, residenza, domicilio o fonte di produzione del reddito), il quale, specularmente, costituisce un elemento *di estraneità* per l’altro Stato coinvolto.

Se tali criteri risultano per molti versi inadeguati – nonostante si inizino a scorgere alcuni importanti segnali di cambiamento della fiscalità globale, anche sul versante sostanziale⁵ – a determinare un “giusto” prelievo tributario in capo ai contribuenti con maggiore mobilità (*in primis* le società mul-

ramento degli schemi usuali di sistemazione dei rapporti tributari ed in specie all’idea della coincidenza del sistema tributario con lo Stato nazionale. La globalizzazione ha prodotto la trasformazione delle regole di funzionamento del mercato e la conseguente diminuzione del ruolo degli Stati nel governo dell’economia a favore delle spinte provenienti dai soggetti multinazionali della finanza e dell’impresa. Sotto l’azione di vigorose forze corrosive si è andata progressivamente demolendo la sovrastruttura di concetti giuridici che portavano ad idealizzare lo Stato come modello dell’unità politica di una comunità. [...] L’erosione del principio unitario di organizzazione politica, rappresentato dalla funzione predominante dello Stato, ha così messo in crisi l’unitarietà della stessa funzione fiscale determinando la frammentazione del sistema tributario in una pluralità di sistemi, ciascuno rispondente al piano di valori espressi dai vari ordinamenti giuridici. Si realizza così il passaggio da un assetto monolitico di tipo statale, cui corrisponde un sistema tributario unico, ad un assetto pluralista connotato dalla coesistenza di più sistemi tributari appartenenti alle diverse forme di comunità territoriale».

⁴In questi termini, STEVANATO D., *Dalla Proposta di Direttiva europea sulla Digital Services Tax all’imposta italiana sui servizi digitali*, in CARPENTIERI L. (a cura di), *Profili fiscali dell’economia digitale*, Torino, 2020, p. 115, ove il chiaro autore fa evidentemente riferimento a BRUINS M.-EINAUDI L.-SELIGMAN R.-STAMP J., *Rapport sur la double imposition présenté au Comité financier*, League of Nations, Economic and Financial Commission, Genève, 1923.

⁵Si pensi all’accordo dell’ottobre 2021 con cui 136 Stati si sono impegnati ad introdurre una *global minimum tax* con aliquota del 15%: v. OECD/G20, *Tax challenges arising from the digitalisation of the economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Inclusive framework for BEPS*, Paris, 2021. In dottrina, si rinvia a PERDELWITZ A.-TURINA A. (a cura di), *Global minimum taxation? An analysis of the Global Anti-Base Erosion initiative*, Amsterdam, 2021; TANDON S., *The need for global minimum tax: assessing Pillar Two reform*, in *Intertax*, vol. 50, n. 5/2022, p. 396 ss. Per un’analisi dell’impatto di tale iniziativa sulla sovranità tributaria statale, v. da ultimo la pregevole monografia di MARINELLO A., *Sovranità dello Stato e global minimum tax*, Pisa, 2023.

tinazionali⁶, ma si pensi anche al dilagante fenomeno dell'economia digitale e delle cryptoattività) ed a contrastare efficacemente il fenomeno dell'erosione della base imponibile⁷, il presente studio si rivolge alle situazioni in cui lo Stato impositore svolge la propria attività istituzionale di verifica circa il corretto adempimento degli obblighi tributari (dalla fase dichiarativa a quella della riscossione) in relazione a dette fattispecie con elementi di estraneità. Ma non potendo lo Stato esercitare unilateralmente i propri poteri all'estero senza incorrere in una violazione del c.d. *principio di non ingerenza*⁸, gli è precluso compiere indagini, formalizzare una pretesa impositiva e, a maggior ragione, effettuare un'esecuzione forzata tributaria nel territorio di un altro Stato, permettendo, così, a determinati contribuenti di evadere le imposte dovute e rimanere sostanzialmente impuniti.

L'unica strada percorribile consiste, quindi, nel ricevere supporto da parte dello Stato estero a compiere nel proprio territorio le attività finalizzate ad assicurare allo Stato creditore la corretta corresponsione dei relativi tributi. Detto altrimenti, risulta inevitabile l'attivazione dei meccanismi di "cooperazione fiscale internazionale", espressione con cui si indica «l'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno di essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione»⁹.

Storicamente questo problema sistemico è per lo più emerso nella fase attuativa del tributo in territorio straniero, ove non sono mancati tentativi dello Stato creditore di avvalersi del sistema giudiziale dello Stato in cui la riscossione avrebbe dovuto svolgersi. Risalgono addirittura al XVIII secolo i primi casi in cui le corti di uno Stato venivano adite da altri Stati intenzionati a riscuotere coattivamente i propri tributi sulla base di un titolo esecutivo

⁶ Sul tema, v. CIPOLLINA S., *I redditi "nomadi" delle società multinazionali nell'economia globalizzata*, in *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, vol. 73, n. 1/2014, Parte I, p. 21 ss.

⁷ Per un inquadramento generale, v. MASTELLONE P., (voce) *Contrasto all'erosione nel diritto tributario internazionale*, in SACCO R. (diretto da), *Digesto delle discipline privatistiche - Sezione commerciale*, Agg. VIII, a cura di BELLOMO S.-CIAN M.-FERRI JR. G.-SANTOSUOSSO D.U.-TESAURO F., Milano, 2017, p. 46 ss.

⁸ Nel diritto internazionale pubblico, infatti, gli Stati debbono «astenersi dal penetrare nell'ambito territoriale nel quale si esercita stabilmente l'autorità di un altro Stato e dall'esercitare in tale ambito attività di impero o, più genericamente, pubbliche». In questi termini, POCAR F., *L'esercizio non autorizzato del potere statale in territorio straniero*, Padova, 1974, p. 1.

⁹ Così, UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, in FEDOZZI P.-ROMANO S. (a cura di), *Trattato di diritto internazionale*, vol. X, Padova, 1949, p. 428.

domestico, per lo più di natura amministrativa o, in alcuni casi, giudiziale (i.e. una sentenza tributaria di condanna del contribuente).

L'approccio iniziale della giurisprudenza sviluppatasi al riguardo era, però, di forte chiusura nei confronti di questi tentativi giudiziali di riscossione, in quanto si riteneva che un loro eventuale accoglimento avrebbe surrettiziamente permesso allo Stato richiedente di esercitare, di fatto, una funzione "sovrana" – quale è quella tributaria, appunto – nel territorio di un altro Stato.

Tale orientamento prende le mosse dalla celebre statuizione di Lord Mansfield enunciata nel caso *Holman v Johnson* del 1775¹⁰, secondo cui «no country ever takes notice of the revenue laws of another» (letteralmente, "nessuno Stato deve mai considerare rilevanti le leggi fiscali di un altro"). Si delineava, così, un *principio di irrilevanza* delle leggi tributarie straniere (o *revenue rule*) che, all'atto pratico, si traduceva in un vero e proprio *principio di non collaborazione* in materia tributaria, applicato sporadicamente anche in tempi più recenti¹¹.

Nonostante alcune mitigazioni rinvenibili specialmente negli Stati Uniti per evitare l'evasione fiscale tra *sister States* federati, la questione dell'attuazione della norma tributaria all'estero è divenuta sempre più dibattuta. Per evitare una violazione del principio di non ingerenza e, al contempo, garantire l'effettivo esercizio della propria potestà tributaria *anche* nei confronti delle sempre più numerose fattispecie con elementi di estraneità, diveniva per gli Stati indispensabile stipulare convenzioni internazionali che prevedessero forme di cooperazione¹².

¹⁰ *Holman v. Johnson* (1775), 1 Cowp. 342, 98 Eng. Rep. 1120.

¹¹ Si pensi, *ex pluribus*, al caso *QRS v. Frandsen* (1999), 3 All E.R. 289 (Ct. App.).

¹² Al riguardo, FRANSONI G., *Appunti sull'esercizio di poteri di indagine tributaria all'estero*, in *Rivista di Diritto Tributario*, vol. 24, n. 10/2014, Parte I, pp. 1021-1022, considera ormai assodato il fatto che «l'attività conoscitiva degli Stati in ambito extraterritoriale è resa possibile da accordi bi-laterali o multi-laterali, partendo dall'ipotesi più semplice, consistente nel mettere a disposizione dello Stato estero "richiedente" le informazioni comunque raccolte dallo Stato "richiesto" nell'ambito della propria ordinaria attività di indagine, disciplinano anche forme di cooperazione più articolate che comprendono non solo l'attività di raccolta di informazioni sulla base di specifiche richieste, ma anche l'ammissione di agenti dello Stato richiedente nel territorio dello Stato richiesto per lo svolgimento "diretto" di indagini. Quest'ultima ipotesi costituisce senz'altro – non solo un ampliamento della sfera delle attribuzioni dello Stato estero rispetto all'estensione dei poteri di indagine che gli sono propri in base al diritto internazionale – ma soprattutto una compressione delle attribuzioni dello Stato richiesto il quale, in questo modo, "tollerava" l'esercizio di un potere di supremazia proprio un altro ordinamento nell'ambito della propria sfera di sovranità».

Al di là di alcuni rari esempi di trattati siglati a fine '800¹³, la prima clausola “standard” sullo scambio di informazioni interstatale è contenuta nell’art. 26 del Modello di convenzione bilaterale contro la doppia imposizione pubblicato dall’OCSE nel 1963, il quale risulta ormai il parametro per la stipulazione della maggioranza dei trattati bilaterali vigenti a livello planetario. Un’assistenza internazionale nella fase della ricerca degli elementi di prova, dell’accertamento e, a maggior ragione, della riscossione inizierà a vedere la luce ben più tardi.

La genesi e la diffusione dei trattati fiscali erano, come noto, correlate con la necessità di evitare che i (pochi) contribuenti attivi negli scambi economici internazionali – e che, quindi, producevano reddito anche all’estero – non fossero penalizzati dalla sovrapposizione della potestà impositiva di più Stati.

In una fase storica in cui la ricchezza era essenzialmente basata sulle proprietà immobiliari localizzate nel territorio nazionale (*economia “statica”*), nelle sporadiche ipotesi in cui veniva prodotto reddito all’estero, la relativa evasione non risultava quantitativamente in grado di “impensierire” lo Stato impositore. Ma con la diffusione del commercio internazionale e la maggiore mobilità dei fattori economici (*economia “dinamica”*), i contribuenti hanno sempre più approfittato delle lacune informative degli Stati nell’accertamento della loro effettiva capacità contributiva, spesso “celata” dietro le c.d. *legislazioni difensive* adottate dai paradisi fiscali¹⁴: ciò ha indotto gli Stati ad estendere il *target* degli strumenti pattizi, travalicando il mero fine di scongiurare la doppia imposizione, il quale veniva così affiancato da quello di contrastare l’evasione fiscale internazionale.

A partire dagli anni '70 del secolo scorso, venivano così istituiti gruppi di studio per elaborare soluzioni efficaci nel contrastare l’evasione fiscale internazionale, ma le relative proposte non trovarono mai un concreto sbocco applicativo. Un fortissimo impulso ad introdurre efficienti meccanismi di assistenza tra autorità tributarie di diversi Stati è, paradossalmente, arrivato dalla necessità di contrastare il terrorismo internazionale, il quale rappresenta forse la massima espressione del *lato oscuro* della globalizzazione¹⁵, ma il

¹³ Il pensiero si rivolge alle blande forme di cooperazione bilaterale contenute nel trattato stipulato tra Francia e Belgio nel 1843, in quello tra Belgio e Paesi Bassi del 1845 o, infine, in quello tra Impero Austro-ungarico e Prussia del 1899.

¹⁴ Descrive bene questa transizione VELO L., *Segreto bancario e paradisi fiscali. La grande metamorfosi. Le opportunità offerte dalle legislazioni finanziarie e fiscali internazionali*, Milano, 1994, *passim*.

¹⁵ In tal senso, v. THAKUR R.-HEINE J. (a cura di), *The dark side of globalization*, Tokyo-New York-Paris, 2011.

cui finanziamento quasi sempre transitava per i paradisi fiscali risultando protetto dai segreti che essi garantivano.

Appare, dunque, chiaro che la reciproca condivisione di informazioni, avendo ad oggetto elementi indiziari spesso decisivi per l'attività di controllo svolta dallo Stato nei confronti di un dato contribuente, risulta fondamentale per poter assicurare il rispetto delle norme tributarie nelle svariate fattispecie transnazionali. Una cooperazione che, tuttavia, si dovesse limitare al mero scambio di informazioni, rappresenterebbe un'arma spuntata, posto che le autorità tributarie dello Stato *richiedente* (o *ricevente*, se lo scambio è spontaneo oppure automatico), ottenute le informazioni trasmesse dall'estero che confermano ed integrano la fondatezza della propria pretesa, potrebbero non essere in grado di soddisfarla qualora gli unici beni aggredibili del contribuente risultassero sul territorio dello Stato *interpellato* (o *trasmittente*) oppure su quello di uno Stato terzo non coinvolto dalla procedura di scambio.

La cooperazione internazionale afferente all'attività di riscossione dei tributi all'estero, costituendo, quindi, un'estrinsecazione ancor più incisiva della potestà tributaria statale, ha trovato un'importante consacrazione pattizia in una fase successiva e, in particolare, con la firma nel 1988 della *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*¹⁶, uno strumento multilaterale promosso congiuntamente dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa ed entrato in vigore nel 1995, il quale è attualmente sottoscritto da 131 Stati e vigente in 125 di questi¹⁷. L'inserimento di una norma all'interno del Modello OCSE che regolasse a livello bilaterale tale forma di cooperazione risale, invece, al 2003, anno in cui è stato introdotto l'art. 27.

Parallelamente al cammino internazionale sempre più proiettato verso una maggiore sinergia tra autorità tributarie, l'Unione Europea ha intrapreso un proprio percorso introducendo, attraverso norme secondarie, precisi obblighi in capo agli Stati membri volti a garantire una mutua assistenza nello scambio di informazioni ed anche nella riscossione in materia di tributi *armonizzati* (i.e. IVA e accise) e tributi *non armonizzati* (i.e. imposte sul reddito). A tale riguardo, sebbene le istituzioni europee non abbiano un'autonoma potestà normativa in materia di tassazione sul reddito, è stato

¹⁶ Sebbene, anche in questo caso, vi siano alcuni esempi risalenti di convenzioni che hanno previsto l'assistenza nella riscossione delle imposte. In questo senso, v. Convenzione Italia-Germania del 9 giugno 1938, approvata con R.D.L. 9 settembre 1938, n. 1676, e ratificata con Legge 5 gennaio 1939, n. 359.

¹⁷ Dato aggiornato al 30 ottobre 2024. Per la verifica dello status di Stati firmatari e relative ratifiche, v. www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=signatures-by-treaty&treatynum=127.

comunque ritenuto necessario, per non ostacolare lo sviluppo del mercato unico, prevedere dei meccanismi di mutua assistenza in ambito fiscale (*i.e.* Direttiva n. 76/308/CEE, originariamente limitata al recupero di certi dazi agricoli e successivamente estesa anche al settore delle imposte dirette, oggi confluita nella Direttiva n. 2010/24/UE; Direttiva n. 77/799/CEE, in materia di scambio di informazioni, oggi confluita nella Direttiva n. 2011/16/UE, il cui ambito è stato oggetto di un progressivo ampliamento ad opera di plurimi successivi interventi)¹⁸.

Un netto giro di boa per questo processo di sensibilizzazione degli Stati nei confronti delle reciproche pretese tributarie si è avuto con il G20 tenuosi a Londra il 2 aprile 2009, ove i leader dei Paesi più industrializzati – significativamente indeboliti dalla crisi economica globale – adottavano una strategia condivisa di contrasto all’evasione fiscale favorita principalmente dalle “attraenti” legislazioni offerte dai paradisi fiscali¹⁹. Nell’era della *digital economy*, che ha reso istantanei i trasferimenti di ricchezza da un Paese all’altro, gli Stati del G20 hanno considerato indispensabile ridurre al minimo le deroghe agli obblighi di cooperazione, impedendo, in particolare, che il segreto bancario continuasse ad essere invocato per rifiutare di rendere accessibili agli altri Stati determinate informazioni.

Il crollo del segreto bancario per le autorità fiscali rappresenta, dunque, una conquista importantissima nella lotta all’evasione e, nel corso dell’indagine, si cercherà di mettere in luce le profonde interrelazioni tra questo ambito e gli strumenti finalizzati a contrastare il riciclaggio di denaro, che appaiono, per certi versi, due facce della stessa medaglia.

Già all’indomani dei drammatici eventi dell’11 settembre 2001, come si è

¹⁸ Per quanto concerne l’IVA, trattandosi di tributo di matrice europea, la cooperazione tra autorità fiscali si è ovviamente sviluppata in modo ancor più penetrante con lo strumento del regolamento. Attualmente, la disciplina è contenuta nel Regolamento (UE) n. 904/2010, le cui modalità applicative sono state specificate dalla Commissione Europea nel Regolamento di esecuzione (UE) n. 79/2012.

¹⁹ Emblematica è la posizione espressa dal Segretario Generale dell’OCSE Angel Gurría nel settembre 2008 in occasione del 50° anniversario del Modello OCSE, il quale ha messo in luce come fosse «worrysome to see some countries that still try to attract potential tax evaders worldwide through secrecy and lack of transparency; likewise, it is a source of concern that some financial intermediaries are prepared to take advantage of similar situations and to promote the use of tax havens. International co-operation in tax matters is therefore the most appropriate tool to combat such practices since, thanks to it, it is possible to ensure that taxes do not become the last and most burdensome barrier to expanding cross-border trade and investment, and at the same time ensure that taxpayers pay at the right time, in the right Country, the right amount of tax».

poc'anzi rammentato, la comunità internazionale iniziava a rendersi conto che il sistema finanziario globale poteva essere facilmente sfruttato per far confluire nell'economia lecita, proprio grazie ai paradisi fiscali ed alle relative discipline confidenziali, anche i capitali destinanti a finanziare il terrorismo²⁰. Sotto la forte spinta degli Stati Uniti e del GAFI-FATF (Financial Action Task Force), venivano così introdotti meccanismi di cooperazione finalizzati a monitorare i flussi finanziari in qualche modo connessi alle organizzazioni terroristiche, dilatando notevolmente la nozione di "riciclaggio" fino a ricomprendervi il denaro *ab origine* lecito, ma che *successivamente* viene utilizzato per scopi criminosi. È proprio ponendosi in tale prospettiva che è agevole toccare con mano il radicato intreccio tra evasione fiscale e riciclaggio di denaro, potendosi individuare rimedi tendenzialmente unitari (o, quantomeno, coordinati) per contrastarli.

Per questo motivo, l'evoluzione della disciplina antiriciclaggio ha avuto delle importanti ricadute sulla cooperazione fiscale internazionale, la quale ha mutuato dalla prima molti meccanismi di tracciabilità dei capitali. Il "ponte" tra settore impositivo ed antiriciclaggio è, d'altronde, stato ribadito dall'Unione Europea con la Direttiva (UE) n. 2016/2258, la quale stabilisce che le autorità fiscali degli Stati membri hanno pieno accesso alle *procedure*, ai *meccanismi* e, soprattutto, alle *informazioni* di cui alla Direttiva (UE) n. 2015/849²¹.

L'altro polo su cui ruota la presente ricerca, che si articola parallelamente al primo, concerne la posizione del contribuente dotato di capacità contributiva transnazionale e l'effettivo riconoscimento di specifiche tutele – sostanziali e procedurali – in relazione alle attività di *fact-finding*, accertamento e riscossione a questi rivolte.

Se la materia tributaria rappresenta un campo che, come quello penale, coinvolge gli interessi "vitali" dello Stato, la posizione del singolo spesso appare troppo inquadrata in un'ottica di subalternità. Le potestà dello Stato di *tassare* e di *punire* i propri consociati, infatti, sono state sempre concepite

²⁰ Sulle plurime interconnessioni tra violazioni tributarie e reati economici, anche di portata transnazionale, v. CORDEIRO GUERRA R., *Criminalità economica e paradisi fiscali*, in *Rivista della Guardia di Finanza*, vol. 64, n. 2/2016, p. 349 ss.; DORIGO S.-MASTELLONE P., *Lotta alla criminalità economica*, in AMATUCCI F.-CORDEIRO GUERRA R. (a cura di), *L'evasione e l'elusione fiscale in ambito nazionale e internazionale*, Roma, 2016, p. 599 ss.

²¹ Vale la pena ricordare che la citata Direttiva (UE) n. 2016/2258 è stata attuata in Italia con D.Lgs. 18 maggio 2018, n. 60, mentre la Direttiva (UE) n. 2016/1164 recante disposizioni contro le pratiche elusive che incidono direttamente sul funzionamento del mercato interno (*Anti-Tax Avoidance Directive*, ATAD 1) è stata oggetto di recepimento con il D.Lgs. 29 novembre 2018, n. 142.

come le principali manifestazioni della sovranità, tant'è che in numerose pronunce giurisprudenziali che avallano la *revenue rule* tale argomentazione viene usata come “cavallo di battaglia” a fondamento del rifiuto di cooperare con un altro Stato.

Solo con il tramonto degli Stati-nazione e la “democratizzazione” della funzione fiscale dello Stato non più come potere sovrano ed arbitrario, ma come controllo dell'assolvimento del dovere dei cittadini di contribuire ai carichi pubblici secondo precisi parametri normativi propri dello Stato di diritto, si è intrapreso un percorso che ha portato all'adozione di *Taxpayer Bills of Rights* in molti ordinamenti. Strumenti sicuramente apprezzabili, ma che quasi mai sono in grado di fornire tutela nei confronti delle fattispecie che coinvolgono più Stati.

Sussiste, infatti, un'ormai non più accettabile carenza di tutele “codificate” riconosciute ai contribuenti che vengono sottoposti a procedure internazionali di scambio di informazioni o di assistenza nella riscossione. Tale profilo è, con tutta probabilità, dovuto al progressivo cambiamento dell'obiettivo stesso degli strumenti convenzionali in materia tributaria, i quali sono nati con la finalità di eliminazione della doppia imposizione (finalità *pro contribuente*) fino ad enfatizzare il parallelo, ed ormai quasi assorbente, obiettivo di contrastare l'evasione fiscale internazionale (finalità *pro fisco*).

In tale scenario, la posizione del contribuente si è ulteriormente indebolita, in quanto i sempre più efficienti ed informatizzati sistemi di cooperazione tra Stati permettono a questi ultimi di ottenere le informazioni “prevedibilmente pertinenti” («foreseeably relevant», volendo utilizzare la dizione comunemente adottata a livello internazionale) per verificare l'eventuale violazione delle proprie legislazioni fiscali, oltre ad una sempre più corposa mole di informazioni trasmesse in modo automatico (ove la “prevedibile pertinenza” è *ab origine* predeterminata, rendendo praticamente impossibile un coinvolgimento del contribuente). Gli strumenti, internazionali ed europei, che sono stati introdotti o potenziati successivamente al 2009, hanno il principale obiettivo di favorire, spesso *a tutti i costi*, la circolazione delle informazioni tra autorità fiscali, valorizzando solo in modo indiretto, eventuale e residuale i diritti dei contribuenti interessati. Detto altrimenti, i meccanismi di cooperazione fiscale internazionale sono elaborati dagli Stati e da questi ultimi azionati per realizzare i propri interessi fiscali, mentre ai soggetti coinvolti in dette procedure (*i.e.* i contribuenti stessi, ma anche i vari soggetti terzi a vario titolo chiamati in causa, quali banche, professionisti, etc.) troppo spesso non vengono riconosciute delle posizioni soggettive giuridicamente tutelate.

Attraverso l'analisi critica dei vari meccanismi di cooperazione fiscale si cercherà, quindi, di mettere in luce come i diritti dei contribuenti "emergono" nelle ipotesi in cui lo Stato interpellato rifiuta di dar seguito alla richiesta di assistenza sulla base di un limite espressamente previsto (e.g. ordine pubblico, divulgazione di segreti commerciali, etc.) o sono "riconosciuti" in troppo vaghe dichiarazioni di principio, permanendo nelle mani degli Stati la possibilità di disciplinare unilateralmente determinate tutele. Il contribuente che subisce un accertamento internazionale ha, quindi, maggiori probabilità di subire un trattamento deteriore rispetto a quello la cui capacità contributiva è ricostruita coinvolgendo una sola giurisdizione tributaria.

Tale disarmonica regolamentazione porta inevitabilmente ad un paradosso: se, da una parte, gli strumenti di cooperazione hanno ormai raggiunto un elevato livello di uniformità ed efficienza, dall'altra, la posizione dei privati che li subiscono (a prescindere dall'esito della verifica che li riguarda) si scontra con una tutela *frazionata*, la quale andrà a penalizzare i contribuenti più "sfortunati" perché sottoposti ad una legislazione nazionale che prevede poche o blande garanzie in tale fase.

Ebbene, questo profilo riveste un rilevante interesse scientifico ed applicativo, il quale viene estremizzato nelle note – ma molto frequenti – vicende di accertamenti fondati su dati bancari trafugati all'estero da autorità pubbliche (e.g. lista Liechtenstein, lista Falciani, etc.) o derivanti da fonti di giornalismo investigativo (e.g. Panama Papers, Pandora Papers, etc.), che esprimono un'esasperazione nell'acquisizione delle informazioni prescindendo dal rispetto dei basilari principi in ambito probatorio che, in un'indagine amministrativa meramente domestica, verrebbe senz'altro assicurato²².

Tale prassi, che è stata definita una vera e propria «ricettazione» di informazioni fiscalmente rilevanti²³, rappresenta però solo la punta dell'iceberg e non deve stupire se l'orientamento interpretativo dominante in Italia

²² Sul punto, LUPU R., *Delazioni e indagini fiscali*, in VIGNOLI A.-LUPU R., *Sono utilizzabili le informazioni bancarie illecitamente sottratte da impiegati di istituti di credito esteri?*, in *Dialoghi Tributarî*, vol. 4, n. 3/2011, p. 271, afferma che «trafugare [...] indiscriminatamente una intera banca dati, relativa genericamente a migliaia di clienti, con possibilità di equivoci, senza contraddittorio, ledendo la buona fede di chi dopo tutto non è un delinquente né un terrorista internazionale, mi sembra un illecito di cui il Fisco non si può fare forte in sede amministrativa, quanto a motivazione dell'atto di accertamento, né a maggior ragione processuale».

²³ Così, MARINO G., *Paradisi fiscali: dalle black list alle white list, dallo scambio di informazioni alla ricettazione di informazioni*, in FRANSONI G. (a cura di), *Finanziaria 2008*, Milano, 2008, p. 213 ss.