

Il caso *Berlioz Investment Fund*: diritti fondamentali e scambio di informazioni

Il rinvio pregiudiziale alla CGUE del Consiglio di Stato lussemburghese: quale futuro per i diritti fondamentali del contribuente nella disciplina dello scambio di informazioni?



Francesca Amaddeo

Avvocato, Dottoranda di ricerca in diritto dell'Unione europea e ordinamenti nazionali, Università degli Studi di Ferrara

La Corte amministrativa lussemburghese si è trovata a dover ricorrere alla procedura del rinvio pregiudiziale alla CGUE al fine, quantomeno, di fornire chiarezza in relazione al rapporto che deve intercorrere tra i diritti fondamentali riconosciuti dalla CEDU e la disciplina dello scambio di informazioni. Il 17 maggio 2017, in termini straordinariamente rapidi, la Corte si è espressa rendendo una sentenza che, di certo, è destinata a costituire una pietra miliare nella disciplina dello scambio di informazioni.

| | |
|---|-----|
| I. Il caso | 191 |
| II. I fatti di causa | 192 |
| III. La soluzione della CGUE..... | 194 |
| A. L'applicabilità della CEDU alla disciplina di scambio..... | 194 |
| B. La prevedibile rilevanza. Requisito essenziale della richiesta?..... | 195 |
| C. Quali sono i poteri del giudice nazionale in tema di scambio di informazioni?..... | 195 |
| IV. Conclusioni..... | 196 |

I. Il caso

Il caso *Berlioz Investment Fund* (C-682/15) si presenta quale primo importante rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE) in relazione all'applicazione da parte degli Stati membri dello scambio di informazioni. Infatti, come è noto, tale disciplina che si colloca nell'ambito della cooperazione tra Amministrazioni finanziarie al fine di conseguire informazioni che siano di prevedibile rilevanza o, comunque, utili al fine di procedere al controllo ed alla riscossione delle imposte e, più in generale, per consentire l'applicazione del diritto tributario nazionale^[1].

Il caso si origina da una richiesta di scambio di informazioni proposta dall'Amministrazione finanziaria francese alle autorità

lussemburghesi in relazione ad una società sussidiaria ivi residente (*Cofima*), per l'appunto, la cui madre è la *Berlioz Investment*.

Tale scambio trovava la propria base normativa, a livello internazionale, *in primis*, dalla nota Direttiva 2011/16/UE (nota come Direttiva DAC, sulla cooperazione amministrativa)^[2] e, in secondo luogo, dalla Convenzione contro le doppie imposizioni (CDI) sottoscritta il 1° aprile 1958 tra Francia e Lussemburgo, così come emendata nel 2009, laddove oggi, all'art. 22, prevede lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie dei due Stati. Nel diritto tributario nazionale lussemburghese, lo scambio di informazioni trovava, sino al 2014, la propria disciplina in una legge del 31 marzo 2013, con cui era stata implementata la predetta Convenzione.

Sostanzialmente, la normativa interna consentiva alle autorità lussemburghesi di rispondere a richieste di trasmissione di informazioni provenienti da altri Paesi, ma solo se queste risultavano in linea con il diritto interno; diversamente i dati non venivano scambiati: il requisito della "prevedibile rilevanza" non trovava alcun riscontro nella disciplina nazionale. Tuttavia, era previsto che se il detentore dell'informazione oggetto di interesse non avesse trasmesso i dati all'Amministrazione finanziaria locale, al fine di consentire a quest'ultima l'invio all'estero, sarebbe stato sanzionato con una multa di euro 250'000. Dapprima era riconosciuta la possibilità di impugnare la multa innanzi al Tribunale amministrativo presentando apposito appello. Successivamente, a partire dal 1° dicembre 2014, data in cui è entrata in vigore una nuova legge lussemburghese concernente lo scambio di informazioni emanata il 25 novembre 2014, questa venne rimossa dal sistema.

Questo, tuttavia, non era l'unica grave limitazione al diritto di difesa del contribuente: con la nuova legge venne introdotto un divieto per il detentore dell'informazione di comunicare al contribuente interessato la sussistenza di una richiesta di informazioni inerente la sua posizione.

[1] Art. 26 del Modello OCSE di convenzione fiscale (Modello OCSE).

[2] Oggi emendata dalle Direttive 2014/107/UE, 2015/2376/UE e 2016/881/UE.

II. I fatti di causa[3]

Le autorità francesi, nel 2014, avviano una procedura di controllo in relazione al rispetto delle condizioni per la concessione dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte. Dall'accertamento emerge che la sussidiaria aveva provveduto a versare i dividendi, per gli anni 2011-2012, senza applicare la ritenuta alla fonte. Tuttavia, in virtù dell'art. 119-ter CGI[4], al fine di concedere il beneficio dell'esenzione dalla ritenuta alla fonte, occorre che la società comunichi all'Amministrazione finanziaria l'identità di tutti i soci della società madre. In risposta a tale richiesta, la sussidiaria si rifaceva alla nota decisione della CGUE *Denkavit International DV*[5] laddove si era statuito che, in virtù della libertà di stabilimento, di cui al combinato disposto degli artt. 49 (ex art. 43 TCE) e 54 TFUE[6] (ex art. 48 CE), non sono ammesse discriminazioni nel trattamento impositivo mediante ritenuta alla fonte sui dividendi distribuiti dalle consociate residenti, quand'anche una convenzione fiscale tra lo Stato membro interessata ed un altro, che autorizza tale ritenuta alla fonte, preveda la possibilità di imputare all'imposta dovuta in tale altro Stato l'onere sostenuto in base a tale normativa nazionale, quando una società madre versa nell'impossibilità, in quest'ultimo Paese, di procedere all'imputazione prevista dalla detta convenzione. Facendo, pertanto, appello a questa decisione, la sussidiaria rappresentava come la trasmissione dei nominativi dei soci non potesse costituire presupposto per concedere l'esenzione e rifiutava di fornire le informazioni richieste.

Il 3 dicembre 2014, le autorità fiscali inviavano richiesta di scambio di informazioni in Lussemburgo, per sapere (i) se la società disponesse di una sede di direzione effettiva in Lussemburgo e quali fossero le caratteristiche principali delle sedi legali successive e relativi documenti giustificativi; (ii) la fornitura di un elenco dei dipendenti della *Berlioz* con indicazione delle funzioni nell'ambito della società e l'identificazione dei dipendenti facenti capo alla sede legale della società; (iii) se la *Berlioz* ricorresse alla locazione di manodopera in Lussemburgo; (iv) se esistesse un contratto tra la *Berlioz* e la sussidiaria (*Cofima*) e, in caso affermativo, di fornirne copia; (v) l'indicazione delle partecipazioni della *Berlioz* in altre società e le modalità di finanziamento di tali partecipazioni, allegando documenti giustificativi; (vi) l'indicazione di nomi e indirizzi dei soci della *Berlioz* in altre società e le modalità di finanziamento di tali partecipazioni, allegando documenti giustificativi; (vii) l'indicazione dei nomi e indirizzi dei soci della *Berlioz* nonché l'importo del capitale detenuto da ciascun socio e la relativa percentuale di detenzione, e (viii) l'indicazione dell'importo per il quale i titoli *Cofima* erano capitalizzati presso la *Berlioz*.

La *Berlioz* rispose fornendo tutti i dati richiesti, fatta eccezione per l'identità ed i dati relativi ai soci residenti in Lussemburgo, sicché, in applicazione della legge nazionale, il Direttore dell'Amministrazione finanziaria le ingiungeva di comunicare il resto dei dati.

A fronte dell'inerzia della società richiesta, in data 18 maggio 2015, le veniva comminata una sanzione amministrativa di euro 250'000 per non aver ottemperato interamente all'obbligo di trasmissione dei dati.

Avvalendosi dei propri diritti riconosciuti dalla legislazione nazionale, la *Berlioz* impugnò la sanzione amministrativa avanti il Tribunale amministrativo del Lussemburgo proponendo una serie di motivi, articolati su diversi piani. *In primis*, veniva rappresentata l'assenza di proporzionalità della sanzione. In secondo luogo, veniva prospettata la violazione dell'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), in materia di giusto processo, laddove (i) non era stato effettuato alcun controllo relativamente all'applicazione della sanzione, controllo di per sé escluso anche in sede di ricorso, (ii) la fattispecie doveva ritenersi di natura sanzionatoria ed afflittiva, quindi, rientrando nell'ambito del diritto penale, (iii) il diritto ad un trattamento equo delle parti (ricordiamo, infatti, come la *Berlioz* fosse terza al rapporto ed al contraddittorio tra le autorità francesi e la propria sussidiaria C. in Francia). Particolare attenzione veniva posta sulla necessità che il giudice potesse effettuare un controllo sulla validità dell'ingiunzione e, a monte, sulla prevedibile rilevanza dell'informazione richiesta. A tal fine, veniva richiesta altresì la possibilità di accesso alla richiesta di informazioni presentata dall'autorità francese. In via residuale, si eccepevano una violazione dell'art. 12 Costituzione lussemburghese, laddove viene tutelato il diritto di difesa e, in subordine, la non sussistenza della condizione di prevedibile rilevanza.

Il Tribunale amministrativo, in sede di sentenza resa il 13 agosto 2015, non ritenne di condividere il ricorso *in toto*, non ravvisandosi un'eccezione generale di illegittimità della stessa. Per quanto atteneva l'asserita violazione dell'art. 6 CEDU, veniva riconosciuta l'applicabilità dello stesso solo in relazione alla sanzione comminata, ma non all'ingiunzione nel suo complesso[7]. In tale sede si rappresentava, peraltro, come la *Berlioz*, in quanto soggetto terzo, non aveva diritto ad essere edotta in relazione alla richiesta di informazioni indirizzata alla sussidiaria C., di cui, la preclusione di valutazione in relazione sia alla correttezza del formulario presentato sia all'inerenza e alla ragionevole prevedibilità delle informazioni richieste. Inoltre, l'eccezione sollevata in relazione all'art. 12 Costituzione lussemburghese, inerente la libertà personale, non assumerebbe

[3] SERGE SCHROEDER, Premier Conseiller, Cour Administrative du Luxembourg, Exchange of information and Fundamental Rights: the Berlioz Investment Fund Case, Atti del Convegno, Università del Lussemburgo, 9 giugno 2016.

[4] Code général des impôts, version consolidée au 10 mai 2017, in: <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte> (consultato il 24 maggio 2017).

[5] C-170/05, *Denkavit International DV*, 14 dicembre 2006.

[6] Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in: Gazzetta ufficiale n. C 326 del 26 ottobre 2012.

[7] Corte EDU, grande sezione, 12 luglio 2001, ricorso n. 44759/98, *Ferrazzini v. Italy*, accessibile su <http://hudoc.echr.coe.int/webservices/content/pdf/001-59589?TID=zoeomdamwv> (consultato il 24 maggio 2017). Per un commento a tale pronuncia si rinvia a MARCO GREGGI, Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio (il caso Ferrazzini), in: Riv. dir. trib., 2002, I, p. 529 ss., nonché a STEFANO DORIGO, Il diritto alla ragionevole durata del giudizio tributario nella giurisprudenza recente della Corte europea dei diritti dell'uomo, in: Rass. trib., 2003, p. 42 ss.

alcuna rilevanza. In capo al detentore dell'informazione sussiste un obbligo di fornire le informazioni e non può in alcun modo disobbedire ad un dovere imposto dalla legge.

La *Berlioz*, allora, presenta appello eccependo, tra gli altri motivi, nuovamente una violazione dell'art. 6 CEDU: le autorità francesi, infatti, avevano dapprima richiesto i dati alla società C., ma quasi contestualmente avevano presentato richiesta di scambio di informazioni in Lussemburgo. Sostanzialmente, si rappresentava una violazione di quanto disposto dall'art. 17 DAC, laddove si prevede il necessario previo esperimento dei rimedi interni; ipotesi non sussistente nel caso in analisi.

La Corte amministrativa, in sede di appello, ha seguito un iter logico giuridico abbastanza lineare. Partendo dall'assunto che la richiesta inviata rientrasse nello spettro applicativo della "nuova" legge lussemburghese, quella del 25 novembre 2014, i giudici *de quo* hanno riscontrato come la richiesta francese trovasse la propria base normativa nel combinato disposto della CDI Francia-Lussemburgo, oltre che sulla DAC: in ragione di quanto statuito dalla CGUE in attuazione del *pro-assistance principle*[8], quest'ultima prevale sulla prima. Sostanzialmente, pertanto, il caso ha ad oggetto decisioni che sono state rese in attuazione di obbligazioni previste in sede euro-unitaria.

Stante la ricostruzione del quadro, i giudici si sono interrogati se non fosse il caso di ricercare una soluzione, in via primaria, nelle fonti più vicine al diritto euro-unitario: la DAC, infatti, al considerando n. 28 afferma come le disposizioni ivi contenute si pongano nel rispetto della CEDU. Pertanto, in essa andrebbero ricercate le soluzioni da prospettare piuttosto che nella CEDU.

Così, la Corte amministrativa presentava domanda pregiudiziale alla CGUE articolando le proprie richieste in sei punti[9]:

1. [s]e uno Stato membro attui il diritto dell'Unione e garantisca, pertanto, l'applicabilità della Carta, conformemente all'articolo 51, paragrafo 1, di quest'ultima, in una fattispecie come quella in esame qualora infligga ad un singolo una sanzione amministrativa pecuniaria per mancanze contestate al medesimo nell'adempimento degli obblighi di collaborazione derivanti da un provvedimento di ingiunzione adottato dalla competente autorità nazionale, in base a norme procedurali di diritto interne istituite a tal fine, nell'ambito dell'esecuzione, da parte di tale Stato membro in veste di Stato richiesto, di una richiesta di scambio di informazioni proveniente da un altro Stato membro e da questo specificamente fondata sulle disposizioni della direttiva 2011/16 relativa allo scambio di informazioni su richiesta.
2. Se, in caso di applicazione verificata della Carta al caso di specie, un singolo possa invocare l'articolo 47 della Carta qualora ritenga che la sanzione amministrativa pecuniaria inflittagli sia volta ad obbligarlo a fornire informazioni nell'ambito dell'esecuzione, da parte dell'autorità competente dello Stato membro richiesto in

cui egli sia residente, di una richiesta di informazioni proveniente da un altro Stato membro non provvista di alcuna giustificazione relativa all'effettivo obiettivo fiscale, cosicché nel caso di specie venga a mancare un obiettivo legittimo, e che miri a ottenere informazioni prive di prevedibile pertinenza nella fattispecie impositiva in questione.

3. Se, in caso di applicazione verificata della Carta al caso di specie, il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale riconosciuto dall'articolo 47 della Carta richieda, senza che l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta consenta di imporre restrizioni, che il giudice nazionale competente disponga di una competenza estesa al merito e, pertanto, della facoltà di verificare, perlomeno a titolo di eccezione, la validità di un provvedimento di ingiunzione, adottato dall'autorità competente di uno Stato membro nell'ambito dell'esecuzione di una richiesta di scambio di informazioni presentata dall'autorità competente di un altro Stato membro, specificamente in base alla direttiva 2011/16, nell'ambito di un ricorso presentato dal terzo detentore delle informazioni nonché destinatario di tale decisione di ingiunzione, diretto contro la decisione di quantificazione di una sanzione amministrativa pecuniaria irrogata a causa dell'inadempimento, al medesimo contestato, relativamente all'obbligo di collaborazione nell'ambito dell'esecuzione della suddetta richiesta.
4. In caso di applicazione verificata della Carta al caso di specie, se gli articoli 1, paragrafo 1, e 5 della direttiva 2011/16 debbano, alla luce, da un lato, del parallelismo con il principio di prevedibile pertinenza derivante dal modello di convenzione fiscale dell'OCSE sul reddito e sul patrimonio e, dall'altro, del principio di leale collaborazione di cui all'articolo 4 TUE e del fine della direttiva 2011/16, essere interpretati nel senso che il carattere prevedibilmente pertinente, per quanto riguarda il caso di imposizione in esame e il fine fiscale indicato, delle informazioni richieste da uno Stato membro a un altro Stato membro, costituisca una condizione che debba essere soddisfatta dalla richiesta di informazioni al fine di far scattare l'obbligo, per l'autorità competente dello Stato membro richiesto, di darvi seguito e di legittimare la decisione di ingiunzione a un terzo detentore.
5. In caso di applicazione verificata della Carta al caso di specie, se il combinato disposto degli articoli 1, paragrafo 1, e 5 della direttiva 2011/16, nonché 47 della Carta, debba essere interpretato nel senso che esso osti ad una disposizione di legge di uno Stato membro che limiti, in termini generali la verifica, da parte dell'autorità nazionale competente agente in veste di autorità dello Stato richiesto, della validità di una richiesta di informazioni, al controllo della regolarità formale e che esso imponga al giudice nazionale, adito con ricorso giurisdizionale come quello descritto nella terza questione supra, di verificare il rispetto della condizione di prevedibile pertinenza delle informazioni richieste sotto tutti gli aspetti relativi al caso di imposizione concretamente in discussione, al fine fiscale dichiarato e al rispetto dell'articolo 17 della direttiva 2011/16.
6. In caso di applicazione verificata della Carta al caso di specie, se l'articolo 47, paragrafo 2, della Carta osti a una disposizione di legge di uno Stato membro che escluda la sottoposizione al giudice nazionale competente dello Stato richiesto, adito con ricorso giurisdizionale come quello descritto nella terza questione supra, della

[8] C-451/05, *Elisa*, 11 ottobre 2007.

[9] Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla *Cour administrative* (Lussemburgo) il 18 dicembre 2015 – *Berlioz Investment Fund/Directeur de l'administration des contributions directes* (C-682/15).

richiesta di informazioni formulata dall'autorità competente di un altro Stato membro e imponga la presentazione di tale documento dinanzi al giudice nazionale competente e la concessione del diritto di accesso al terzo, o addirittura la sottoposizione di detto documento dinanzi al giudice nazionale, senza consentire l'accesso al terzo detentore a causa del carattere riservato di tale documento, a condizione che le difficoltà causate al medesimo dalla limitazione dei suoi diritti vengano sufficientemente compensate dal procedimento dinanzi al giudice nazionale competente.

III. La soluzione della CGUE

Ancora una volta, la CGUE si trova ad essere incaricata di colmare le lacune che vengono formandosi nella costruzione di discipline giovani, come quella dello scambio di informazioni.

Avuto riguardo, infatti, allo scambio di informazioni, si riscontrano lacune nella tutela del contribuente ed una potenziale violazione dei diritti che allo stesso andrebbero riconosciuti in situazioni delicate nel momento in cui ci si trova ad operare un bilanciamento tra interessi che tangono direttamente la persona. Nel caso di specie, inoltre, non ci si limita alla tutela del soggetto direttamente interessato, ma anche del cd. terzo interpellato, il quale, ufficialmente, non viene in alcun modo reso edotto del procedimento attivato dalle Amministrazioni.

Nel mese di gennaio di quest'anno, l'Avvocato generale Melchior Wathelet ha presentato le proprie conclusioni generali sul caso *Berlioz*[10], affrontando nel dettaglio le singole questioni. Tutte sono incentrate a chiarire che tipo di tutela debba/possa essere riconosciuta al contribuente e al terzo interpellato, analizzando, in particolare, il ruolo del giudice e l'estensione della cognizione di quest'ultimo.

Nel pervenire alle proprie conclusioni, l'Avvocato generale inevitabilmente mette in evidenza come, nonostante la forma possa essere rispettata, sussistano gravi lacune nella posizione del contribuente. Il chiaro riferimento è in particolare al precedente *Sabou*[11], in cui la CGUE ha scisso abilmente la fase istruttoria dalla fase accertativa, nella quale dovrebbe concentrarsi poi la fase del contraddittorio, di cui si avrà modo di dire tra un attimo.

A. L'applicabilità della CEDU alla disciplina di scambio

Il primo quesito, posto dai giudici lussemburghesi, attiene l'applicabilità o meno della CEDU, nella specie, l'art. 51 della stessa, alla disciplina dello scambio di informazioni nel momento in cui viene comminata ad un soggetto una sanzione che, benché non prevista direttamente dalla DAC, viene emanata dallo Stato membro in attuazione dei fini specifici della stessa. Concordemente a quanto affermato dall'Avvocato generale, si ritiene indubbia l'applicazione della CEDU alle normative nazionali che adottano misure essenziali per un'effettiva applicazione delle disposizioni euro-unitarie. Vero è, infatti, che la DAC non pone espressamente alcun onere in capo agli Stati membri di emanare sanzioni (in particolare, di natura

amministrativa) per indurre all'adempimento nell'acquisizione e nella trasmissione dei dati. Purtuttavia, la stessa, all'art. 18, dispone che è onere degli Stati membri prevedere tutte le misure necessarie. Si ritiene, pertanto, che in questo caso, l'adozione di una sanzione pecuniaria inflitta in caso di rifiuto al detentore delle informazioni sia legittima e da intendersi ricompresa nello spettro applicativo del diritto euro-unitario. La CGUE, condividendo tali assunti, ha dichiarato, pertanto, l'applicabilità dell'art. 51, par. 1 CEDU alla fattispecie in esame, risolvendo così la prima questione pregiudiziale.

Data questa premessa, è possibile proseguire nell'analisi del sillogismo, dando risposta affermativa anche al secondo quesito. Ivi, infatti, ci si interroga se l'art. 47 CEDU trovi applicazione nel momento in cui un individuo venga ad essere sanzionato in ragione dell'opposto rifiuto allo scambio di informazioni stante l'assenza di dovuta motivazione della richiesta. L'Avvocato generale ha già provveduto ad un esame dell'*iter* evolutivo che ha condotto al riconoscimento del fondamentale diritto alla tutela giurisdizionale effettiva in ambito euro-unitario, a partire dalle pronunce *Johnston*[12] e *TexdataSoftware*[13]. Concordemente con quanto affermato nelle conclusioni, si ritiene che le norme della CEDU, riconoscendo diritti e tutele ai cittadini dell'Unione europea (UE), suppongano la sussistenza di un preesistente diritto garantito a livello sovranazionale. In tal caso, la sanzione approntata dall'ordinamento lussemburghese, come suesposto, deriva necessariamente dall'applicazione della DAC, quindi, in diretta attuazione del diritto euro-unitario.

Ne conseguirebbe, pertanto, un acclarato riconoscimento della facoltà del contribuente di appellarsi al diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale indipendentemente dalla specifica previsione del caso concreto nella CEDU. Opinando diversamente, peraltro, si rischierebbe di mettere in discussione l'intero apparato normativo di tutela: necessariamente al comminare una sanzione, attuativa del meccanismo di funzionamento di un determinato provvedimento normativo definito dall'UE, che comporti la lesione di un diritto dell'individuo, a quest'ultimo deve essere senza dubbio riconosciuta la possibilità di tutelarsi, adendo, se del caso, l'autorità giurisdizionale preposta.

La CGUE non si è limitata ad accogliere tali osservazioni, estendendo lo spettro applicativo del proprio intervento. In tale sede, infatti, ne ha approfittato per inserire alcuni rilievi di applicazione generale, innestando un confronto con la precedente (e assai nota) decisione resa nel caso *Sabou*. Nella predetta decisione, infatti, la Corte aveva sostenuto come il contribuente non avesse alcun diritto in quanto singolo: la Direttiva 77/779/CEE, precursore dell'attuale DAC, si poneva come unico obiettivo lo scambio di informazioni tra Amministrazioni tributarie e conferiva diritti esclusivamente a queste ultime. Vero è che la DAC si pone quale seguito della precedente normativa del 1977, ma ciò non preclude in alcun

[10] Conclusioni dell'Avvocato generale Melchior Wathelet, del 10 gennaio 2017, in: C-682/15, *Berlioz Investment Fund*, 16 maggio 2017.

[11] C-276/12, *Sabou*, 22 ottobre 2013.

[12] C-222/84, *Johnston*, 15 maggio 1986.

[13] C-418/11, *TexdataSoftware*, 26 settembre 2013.

modo che il contribuente possa difendere la propria situazione invocando l'art. 47 CEDU in virtù dei generali principi dell'ordinamento giuridico euro-unitario^[14]. La tutela nei confronti di interventi dei pubblici poteri nella sfera di attività privata di una persona, fisica o giuridica, che siano arbitrari o sproporzionati, rappresenta un principio generale del diritto euro-unitario, sicché un contribuente (come la *Berlioz*) può invocarla avverso un atto che gli arrechi pregiudizio (come l'ingiunzione e la misura che infligge la sanzione nel procedimento principale) in virtù del diritto ad un ricorso effettivo, di cui all'art. 47 CEDU.

Nell'ambito di tale disamina, la CGUE si spinge ancor più in avanti. L'art. 47 CEDU che, a propria volta, richiama le tutele di cui agli artt. 6, par. 1 e 13 CEDU, riconosce in capo ad ogni individuo il diritto a che la propria causa sia esaminata da un giudice indipendente ed imparziale. Di conseguenza, la decisione di un'autorità amministrativa che non soddisfi detti criteri può essere sottoposta ad un successivo vaglio da parte di un organo giurisdizionale, competente ad affrontare tutte le questioni pertinenti.

Tale ragionamento, che di per sé, parrebbe lineare, sembrerebbe porsi in aperto contrasto con quanto la Corte già aveva enunciato nel caso *Sabou*. La soluzione adottata dalla CGUE, tuttavia, fa perno su una diversa valutazione dell'oggetto della controversia. Infatti, in precedenza, la Corte era stata chiamata a pronunciarsi sull'esistenza di un diritto del contribuente destinatario di richieste di informazioni tra Amministrazioni tributarie nazionali ad essere ascoltato nel contesto di tale procedimento (cd. diritto di essere ascoltato^[15]); diversamente, nel caso in esame, al contribuente viene riconosciuto un diritto di ricorso a favore di un contribuente dello Stato membro interpellato contro una misura sanzionatoria allo stesso comminata per inottemperanza ad una decisione di ingiunzione emanata a suo carico dall'autorità interpellata a seguito di richiesta di informazioni rivolta a tale autorità da quella richiedente.

B. La prevedibile rilevanza. Requisito essenziale della richiesta?

Assodati i primi due punti in linea con l'assetto generale del diritto euro-unitario in tema di diritti fondamentali, si comincia a prendere in considerazione la vera sostanza del caso *Berlioz*. Innanzitutto, ci si interroga in merito all'interpretazione da dare al concetto di "prevedibile rilevanza" di cui agli artt. 1, par. 1 e 5 DAC. Giova ribadire che la sentenza in esame è la prima occasione in cui la CGUE ha realmente occasione di fornire indicazioni di siffatto tenore in merito alla disciplina dello scambio di informazioni. In precedenza, infatti, in assenza di ulteriori specificazioni l'UE e, di conseguenza, gli Stati membri, si rifacevano alle linee guida delineate in sede OCSE, senza che, però, vi fosse un espresso riconoscimento di tale prassi. Con la pronuncia in esame, tuttavia, la Corte enuncia la correttezza

[14] C-617/10, *Fransson*, 26 febbraio 2013; C-418/11, *Texdata*, 26 settembre 2013.

[15] OCSE, *Tax information exchange between oecd member countries: A survey of current practices*, Parigi 1994; PIETRO MASTELLONE, *La cooperazione fiscale internazionale nello scambio di informazioni*, in: *Diritto tributario internazionale*. Istituzioni, CEDAM, Padova 2012, pp. 213-269.

del rinvio a quanto affermato dall'OCSE. Così accade anche per la prevedibile rilevanza (cd. *foreseeable relevance*).

Nella vertenza, tuttavia, non ci si sofferma tanto sull'interpretazione della terminologia, ormai già consolidata a livello internazionale, quanto sulla valenza di tale criterio. Al fine di chiarire tale interrogativo occorre prendere in considerazione le disposizioni della DAC: l'oggetto della stessa Direttiva è circoscritto a quelle informazioni che siano prevedibilmente rilevanti (art. 1, par. 1) e, di conseguenza, all'art. 5, in tema di scambio *on demand*, è previsto l'obbligo in capo all'autorità richiesta di procedere all'invio dei dati che abbiano tale caratteristica. Appare, pertanto, evidente che la *foreseeable relevance* rappresenti una condizione essenziale affinché la richiesta sia idonea a innescare l'obbligo in capo allo Stato membro interpellato di rispondervi.

La procedura da seguire, così come chiarita nella DAC, prevede, sostanzialmente che, previo esperimento di tutti i rimedi interni, l'autorità che effettua le indagini richieda ad altra autorità in diverso Stato membro le informazioni prevedibilmente rilevanti al fine di svolgere efficacemente il proprio compito di accertamento e riscossione dei tributi. Ne consegue che, a propria volta, rappresenta altresì una condizione di legittimità della decisione di ingiunzione rivolta dallo Stato membro al contribuente, oltre che della misura sanzionatoria inflitta a quest'ultimo per inosservanza di tale decisione.

C. Quali sono i poteri del giudice nazionale in tema di scambio di informazioni?

Successivamente, con la terza e la quinta questione pregiudiziale, si affronta la delicata problematica inerente il potere del giudice adito dal contribuente di sindacare nel merito la richiesta inviata dall'Amministrazione finanziaria di un altro Paese. In caso di esito positivo, quale ampiezza ha la sua discrezionalità: deve fermarsi ad una valutazione meramente formale o può scendere nel merito?

La disciplina euro-unitaria dello scambio su richiesta (art. 5 DAC) non prevede specifici criteri per l'invio della domanda: tuttavia, è possibile ancora una volta far propri quei limiti definiti in sede OCSE e specificati nel Commentario al Modello OCSE, laddove si richiede che l'informazione oggetto di interesse sia dotata del requisito della *foreseeable relevance*, sia prevedibilmente rilevante e, quindi, utile, per l'Amministrazione richiedente. La sindacabilità della sussistenza del canone di cui sopra rientra tra le competenze attribuite al giudice *a quo*? Prima di analizzare e disquisire in merito alla risposta fornita a tale quesito, si ritengono doverose alcune precisazioni.

Nel caso in esame, infatti, la questione non ruotava primariamente su questo interrogativo, bensì sulla legittimità dell'intervento del giudice nazionale in merito alla decisione d'ingiunzione sulla scorta della quale era stata comminata la sanzione: quindi, di un provvedimento amministrativo interno, ben diverso dalla richiesta/concessione delle informazioni. Si ritiene qui di condividere il ragionamento dell'Avvocato generale, il quale, richiamando i principi generali di diritto che governano il sistema euro-unitario, ha rappresentato come, pur non riconoscendo il diritto di ricorso come assoluto,

non sia possibile precludere un giudizio di legittimità su di un provvedimento assunto unilateralmente dalla Pubblica Amministrazione. Certo, l'iter che ha condotto al riconoscimento di tale principio è stato frastagliato da discussioni e pronunce giurisprudenziali controverse e non è di certo questa la sede per analizzarle nuovamente. Nella specie, incardinato nella disciplina dello scambio di informazioni, emergono due diversi profili: (i) il controllo di regolarità spettante all'Amministrazione finanziaria e (ii) il vaglio di legittimità potenzialmente spettante al giudice nazionale. Entrambi i punti mostrano una non facile risoluzione.

Per quanto attiene il vaglio che deve essere effettuato dalle autorità, occorre distinguere le parti interessate: richiedente e richiesta. È, infatti, bene tener presente che la disciplina dello scambio di informazioni ambisce alla realizzazione del meccanismo di cooperazione e collaborazione reciproca tra le autorità, basato sulla fiducia e sul rispetto. Analizzando il margine di controllo e discrezionalità lasciato all'autorità richiesta non è, pertanto, possibile prescindere da tali presupposti. L'Amministrazione che riceve la domanda, non essendo – comprensibilmente – in grado di poter vagliare la legittimità e la conformità della richiesta nell'ambito del quadro normativo domestico dello Stato richiedente dovrebbe fidarsi di quando affermato dall'Amministrazione destinataria dei dati^[16]. Ciò premesso, incombe comunque in capo a quest'ultima l'onere di verificare, in una specie di vaglio preventivo, se l'assenza di una prevedibile rilevanza non sia manifesta nell'ambito dell'indagine condotta. A tal fine, si prenderà in considerazione l'adeguata motivazione, accompagnatoria della richiesta, oltre che basandosi sui criteri di cui all'art. 20, par. 2 DAC, ossia gli elementi da indicarsi necessariamente nel formulario predisposto, quali (a) l'identità della persona oggetto della verifica o indagine, (b) il fine fiscale sotteso, (c) coordinate di qualsiasi persona ritenuta in possesso delle informazioni richieste, (d) indicazione che possa facilitare la raccolta delle informazioni da parte dell'autorità richiesta. Qualora, tuttavia, tali elementi non siano sufficienti, l'autorità che deve fornire i dati può, a propria volta, richiedere che vengano forniti ulteriori informazioni al fine di adempiere al proprio compito di controllo.

La Corte afferma: "... [l]a verifica svolta dall'autorità interpellata non si limita ad un controllo sommario e formale della regolarità della richiesta di informazioni circa i citati elementi, bensì deve anche consentire a tale autorità di assicurarsi che le informazioni richieste non siano prive di qualsiasi prevedibile pertinenza alla luce dell'identità del contribuente coinvolto e di quella del terzo eventualmente informato, nonché delle esigenze dell'indagine tributaria in questione"^[17].

Veniamo ora al sindacato del giudice nazionale. In merito, alla luce di quanto premesso e facendo riferimento a quanto disposto dall'art. 47 CEDU, si ritiene che la motivazione allegata dall'autorità richiedente costituisca elemento imprescindibile per consentire al giudice di effettuare il proprio vaglio: questi deve controllare che la richiesta sia sufficientemente motivata e

che verta su informazioni non manifestamente prive di qualsiasi prevedibile pertinenza alla luce degli elementi di cui all'art. 20 cit. Sostanzialmente, quindi, qualora vi sia, come nel caso di specie, un ricorso presentato da un contribuente avverso una misura sanzionatoria inflittagli dall'autorità interpellata per inosservanza di una decisione di ingiunzione adottata da quest'ultima in seguito a una richiesta di informazioni rivolta dall'autorità richiedente in forza della DAC, il giudice nazionale dispone, oltre che di una competenza a verificare la legittimità di tale decisione di ingiunzione, vagliando l'assenza manifesta della prevedibile rilevanza.

Infine, la Corte afferma la sussistenza del diritto di accesso da parte del giudice nazionale alla richiesta di informazioni. Al fine, infatti, di garantire allo stesso il sindacato di cui si è detto poc'anzi, in particolare con riferimento alla motivazione addotta, il giudice deve poter non solo visionare la domanda, ma chiedere ulteriori elementi complementari al fine di confermare o meno l'eventuale valutazione di non prevedibile pertinenza.

IV. Conclusioni

La pronuncia resa dalla CGUE nel caso *Berlioz* sembra giungere al momento più opportuno: lo scambio di informazioni ha già preso avvio e le lacune normative sottolineate dalla dottrina in questi anni lasciano emergere alcune problematiche. E, come di consueto ormai, è la giurisprudenza che si sostituisce al legislatore fornendo le soluzioni (o, quantomeno, delle proposte) necessarie per appianare gli ostacoli applicativi della disciplina.

Tuttavia, prima di rendere le conclusioni in merito a quella che è stata la decisione definitiva, si vogliono muovere alcune osservazioni tenendo in considerazione anche i ragionamenti espressi dall'Avvocato generale. Se, effettivamente, applicando rigorosamente le norme di diritto invocate in tema di scambio di informazioni, si concorda con quanto affermato dall'Avvocato generale, risulta impossibile non evidenziare quanto, indirettamente, emerge dall'analisi che quest'ultimo conduce. Sostanzialmente accade che il contribuente, i cui dati fiscalmente rilevanti sono oggetto di trasmissione, viene a porsi in una condizione di impossibilità effettiva di partecipare attivamente e di svolgere un seppur minimo controllo in merito alla gestione ed alla natura dei dati che vengono trasmessi in ordine alla sua persona.

Procedendo ad un'analisi *strictu sensu* della DAC si realizza come non sia presente alcuna disposizione, neppure minima, che si preoccupi di definire i diritti del contribuente e la tutela che allo stesso deve essere accordata. Vero, con l'introduzione della DAC2, Direttiva 2014/107/UE, in tema di scambio automatico di dati custoditi da intermediari finanziari (art. 8, par. 3-bis) si prevede che il contribuente venga reso edotto della possibilità dell'eventuale scambio dei propri dati, ma non si va oltre. La tutela accordata, in combinato disposto con la Direttiva sulla tutela dei dati personali – 95/46/CE – (peraltro, destinata a perdere efficacia nel 2018 a seguito dell'entrata in vigore del Regolamento 2016/679/UE) e, di conseguenza, con la disciplina nazionale di ogni singolo Stato non risulta in alcun modo sufficiente a disciplinare l'intervento del contribuente nella

[16] C-420/98, W.N., 13 aprile 2000.

[17] C-682/15 (nota 10), pto. 82.

procedura di cui si sta discutendo. In via generale, si prevede il rispetto dei diritti di cui alla CEDU, ma di fatto, non vi è alcuna concreta applicazione. Persino la possibilità per il contribuente di presentare eventuali osservazioni non risulta disciplinata: non sono chiare né le modalità né i termini entro cui lo stesso può operare. Garanzie formali, svuotate di contenuto.

La possibile soluzione a questi interrogativi veniva sino ad oggi fornita dall'unico importante precedente della CGUE, ossia il caso *Sabou*[18]. In questa sede, tuttavia, la decisione della Corte non si era mostrata in alcun modo garantista, né aperta verso una tutela da accordare al singolo soggetto, distinguendo discutibilmente tra le due fasi dell'*iter*: quella istruttoria procedimentale e quella del contenzioso, in cui avrebbe potuto avere avvio il contraddittorio.

Tuttavia, già una risalente previsione internazionale operata dall'OCSE[19] ci insegna che al soggetto interessato dallo scambio di informazioni e, più in generale, oggetto di controllo da parte dell'Amministrazione fiscale dovrebbero essere accordate delle garanzie, suddivisibili in tre diversi livelli. Queste garanzie sono identificabili come cerchi concentrici, l'una è prodromica all'altra. Trattasi dei cd. *notification, consultation and intervention rights*. A ben guardare, una grossa falla nella disciplina dello scambio di informazioni è rappresentata dall'assenza di previsioni normative di tali tenore.

La Corte, nel caso *Berlioz*, sembra, tuttavia, realizzare la sussistenza di tale lacuna e si discosta dal proprio precedente orientamento. Infatti, ribadendo la diversità dei due casi giurisprudenziali, rileva come il riconoscimento del diritto di difesa del contribuente sia dovuto.

Quest'ultimo, infatti, deve avere la possibilità di ricorrere al giudice nazionale nel caso in cui si trovi ad essere destinatario dello scambio di informazioni all'interno del territorio euro-unitario, qualora vi siano incertezze in merito alla sussistenza del requisito della prevedibile rilevanza dei dati.

Il diritto di difesa del contribuente, riconosciuto se non altro nel diritto al ricorso, trova, tuttavia, il proprio limite nel diritto di accesso alla richiesta di informazioni inviata. Infatti, se come si è visto al giudice adito compete il sindacato di legittimità sulla stessa e, di conseguenza, la necessaria accessibilità al documento onde vagliare la fondatezza e la completezza della motivazione allegata, tale facoltà è preclusa al soggetto interessato. Ciò tuttavia non comporta violazione del diritto di difesa, la quale deve essere valutata in funzione delle circostanze specifiche di ciascuna fattispecie, avuto riguardo, in particolar modo, alla natura dell'atto in oggetto, del contesto in cui è stato adottato e del quadro normativo[20].

Nella specie, ai sensi dell'art. 16 DAC, la richiesta di informazioni è un documento segreto, al fine di tutelare l'esito dell'indagine

condotta dalle Amministrazioni finanziarie, sicché al contribuente non può essere riconosciuto il diritto di accesso. Come trovare, quindi, un equo bilanciamento tra l'esigenza di controllo della legittimità della richiesta e la segretezza dello stesso?

Premesso che il giudice adito ha la possibilità di sindacare nel merito la richiesta presentata, visionandola e analizzandone la motivazione, al contribuente sarà sufficiente, ma necessario, rappresentare la manifesta assenza del criterio della prevedibile rilevanza, basandosi sulle informazioni minime fornite ai sensi dell'art. 20, par. 2 DAC. Sicuramente, quanto statuito dalla Corte risulta di essenziale importanza; tuttavia, permangono ancora degli importanti interrogativi.

L'obbligo di motivazione degli atti, corollario dell'inviolabile diritto di difesa, costituisce uno dei perni principali nelle relazioni tra Amministrazioni e singoli individui: essa rappresenta l'elemento con cui questi ultimi vengono resi edotti delle ragioni dell'Ufficio, delle eventuali accuse che vengono mosse e/o delle condotte in cui costoro sono ricompresi. Restando all'oscuro, il singolo si trova chiaramente leso e limitato nell'estrinsecazione delle proprie ragioni e in svantaggio anche nell'ambito del contenzioso, laddove dovrebbe vigere il principio della parità delle armi, intrinseco alla nozione di equo processo, il che implica la facoltà per tutte le parti di poter agire in giudizio e produrre prove in condizioni che non le penalizzino nettamente rispetto ai propri avversari[21].

Si resta, pertanto, in attesa di vedere quali saranno, di fatto, le ripercussioni concrete della pronuncia *Berlioz*.

[18] Cfr. nota 11.

[19] OCSE (nota 15), p. 31 ss.

[20] C-584/10 P, *Commissione e a./Kadi*, 18 luglio 2013; C-383/13, *G. e R.*, 10 settembre 2013.

[21] C-199/11, *Otis e a.*, 6 novembre 2012.