

# **UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI BERGAMO**

Facoltà di Giurisprudenza

Dipartimento di Scienze Giuridiche

Dottorato di Ricerca in  
Diritto Pubblico e Tributario nella Dimensione Europea

## **LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA AMMINISTRAZIONI FINANZIARIE**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Marco BARASSI

Tesi di Dottorato di  
Alberto QUASSO  
Matricola n. 700229

ANNO ACCADEMICO 2008 / 2009

# INDICE

## CAPITOLO PRIMO

### LE ORIGINI DELLA FATTISPECIE

1. Inquadramento della cooperazione in ambito tributario.....p. 4
2. Limiti all'attuazione extraterritoriale della pretesa tributaria.....p. 9
3. Evoluzione della reciproca assistenza tributaria internazionale.....p. 15
4. Strumenti normativi per realizzare la cooperazione tra autorità fiscali.....p. 18

## CAPITOLO SECONDO

### LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NEI MODELLI CONVENZIONALI

1. Cenni storici circa le convenzioni internazionali in materia tributaria.....p. 23
2. Rapporti tra diritto convenzionale ed interno.....p. 37
3. L'interpretazione delle convenzioni.....p. 43
4. Il modello OCSE (articoli 26 e 27).....p. 47
5. Il modello CIAT.....p. 56
6. Gli strumenti multilaterali: il Nordic Treaty e la Convenzione di Strasburgo...p. 65

## CAPITOLO TERZO

### LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NELL'UNIONE EUROPEA

1. Premesse e principi per una cooperazione.....p. 71
2. Breve rassegna dell'evoluzione normativa.....p. 81
3. Limiti all'assistenza ed utilizzabilità delle informazioni.....p. 86
4. Le differenti modalità con cui avviene la cooperazione .....p. 92
5. Il principale ambito in cui operano le norme inerenti lo scambio d'informazioni (imposte dirette ed indirette).....p.102
6. I restanti ambiti in cui operano le medesime norme (la cooperazione doganale, in materia di accise e riscossione).....p.113

## CAPITOLO QUARTO

### LA POSIZIONE GIURIDICA DEL CONTRIBUENTE

1. La posizione giuridica del contribuente nel diritto internazionale ed europeo.....	p.125
2. Posizione del contribuente nell'ordinamento nazionale.....	p.141
3. La tutela del contribuente quale emerge dalle norme sullo scambio di informazioni nell'Unione europea e sua interazione con la disciplina nazionale.....	p.148
 <i>Conclusioni</i> .....	p.157
 <i>Bibliografia</i> .....	p.163

## CAPITOLO PRIMO

### LE ORIGINI DELLA FATTISPECIE

SOMMARIO: 1. Inquadramento della cooperazione internazionale in ambito tributario. – 2. Limiti all’attuazione extraterritoriale della pretesa tributaria. – 3. Evoluzione della reciproca assistenza tributaria internazionale. – 4. Strumenti normativi per realizzare la cooperazione tra autorità fiscali.

#### 1. INQUADRAMENTO DELLA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE IN AMBITO TRIBUTARIO

La cooperazione internazionale in materia tributaria ha ad oggetto l’assistenza “nell’esplicazione delle reciproche potestà tributarie, in modo da renderne possibile l’attuazione nei casi in cui viceversa l’interferire delle diverse sfere personali e territoriali la renderebbe ineffettuabile o malagevole”<sup>1</sup>.

Per raggiungere tale scopo, la cooperazione internazionale, volendo esemplificare, si potrebbe distinguere in: collaborazione in senso ampio e collaborazione in senso stretto. La prima fa riferimento a tutte quelle ipotesi in cui uno Stato non può perseguire da solo i propri interessi senza il concorso di un altro Stato, attraverso la posizione di norme internazionali necessarie per perseguire lo scopo che il singolo Stato si propone<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949, p. 406.

<sup>2</sup> CROXATTO G., *L'imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1975, p. 245; UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 407; STEVE S., *Sulla tutela internazionale della pretesa*

La seconda, invece, riguarda tutti i casi in cui uno Stato membro della comunità internazionale opera unitamente ad un altro Stato nell'esercizio in concreto di determinate funzioni amministrative, miranti al conseguimento di interessi comuni.

Tale ultima forma di cooperazione può esplicarsi nell'esercizio in comune della potestà tributaria su tutto il territorio dei Paesi partecipanti, oppure in determinate zone dei medesimi o, al limite, anche in uno di essi, attraverso organi appositamente creati o già esistenti nell'ordinamento di uno degli Stati e, comunque, funzionanti anche nell'interesse degli altri.

Dal punto di vista soggettivo, la potestà tributaria, esercitata in comune, può coincidere con quella degli appartenenti ai territori interessati od anche essere diversificata, dal momento che la condizione essenziale è che essa abbia ad oggetto fattispecie tributarie rientranti nei territori interessati o, comunque, a questi riconducibili.

Dal punto di vista oggettivo, invece, la potestà tributaria consiste generalmente nella categoria delle imposte indirette o delle tasse.

L'esempio più importante di collaborazione internazionale è quello delle unioni doganali<sup>3</sup>.

Tali unioni consistono sia nell'eliminazione dei dazi sia in una politica tariffaria comune, ossia che applichi i medesimi dazi nei confronti dei Paesi terzi.

Nei casi di unioni doganali, ciascuno dei partecipanti all'unione esercita la potestà tributaria insieme ai diversi Stati, non solo nell'ambito del proprio territorio, ma anche nell'intero ambito spaziale spettante agli altri.

La potestà territoriale di uno Stato, infatti, si configura diversamente in base al fatto che essa si espliciti all'interno dell'ordinamento statale, oppure all'ipotesi che essa si rifletta nel diverso ambito internazionale<sup>4</sup>.

La collaborazione tributaria, peraltro, oltre a manifestarsi nell'esercizio di poteri tributari attraverso organi comuni, titolari in via principale od accessoria di questi poteri, può anche esprimersi in una "attività coordinata, ma distinta, di organi interni di

---

*tributaria*, in Riv. dir. fin., 1940, I, p. 241 ss; EINAUDI L., *La cooperation internationale en matiere fiscale*, in Recueil des Cours, 1928-V, t. 25, p. 1 ss.

<sup>3</sup> Diversa dall'unione doganale è la zona di libero scambio, ossia un'area in cui i Paesi aderenti eliminano solamente i dazi doganali.

Differente è anche il mercato comune, che si ha quando l'unione doganale prevede anche la libertà di movimento dei fattori produttivi, sia uomini sia capitali.

Diverso ancora è, infine, l'unione economica, che si verifica quando i Paesi, oltre agli impegni del mercato comune, prevedono politiche economiche comuni o, quanto meno, coordinate.

<sup>4</sup> BISCARETTI DI RUFFIA C., *Territorio dello Stato*, in Enc. Dir., XXIII, 1992, p. 192.

due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione”<sup>5</sup>.

Proprio quest’ultima forma di cooperazione fra gli Stati, che inizialmente era stata definita in senso stretto, è quella che appare più rilevante e che merita di essere oggetto di un’analisi approfondita.

Tale collaborazione internazionale, infatti, ha come scopo quello di attuare i tributi attraverso un’attività amministrativa.

In questo caso c’è una condizione essenziale che deve essere rispettata: la reciprocità.

Uno Stato, infatti, deve prestare assistenza in una determinata materia solamente a patto di poterla esigere alla medesima condizione<sup>6</sup>.

Una collaborazione, di conseguenza, può essere realizzata soltanto attraverso una disciplina unitaria e dovrebbe possedere la basilare caratteristica della reciprocità.

Questa disciplina unitaria, inoltre, dovrebbe presentare due peculiari aspetti<sup>7</sup>.

Il primo consiste nel fatto che essa abbisogni di un suo inserimento in accordi internazionali.

Il secondo riguarda la necessità che essa sia integrata mediante norme interne d’esecuzione.

Non è configurabile, quindi, una disciplina della collaborazione fra Stati tramite disposizioni unilaterali, che siano internazionalmente rilevanti, come quelle introdotte nei diversi Paesi, allo scopo di eliminare il problema della doppia imposizione, senza doversi ricorrere ai trattati internazionali.

Le norme che disciplinano la collaborazione internazionale non necessariamente possono qualificarsi come norme di diritto internazionale tributario.

Secondo un primo orientamento<sup>8</sup>, infatti, il diritto internazionale tributario deve essere inteso in maniera tale da comprendere non solamente tutte le norme che presentano gli stessi caratteri delle norme tributarie di diritto interno (a parte la diversità delle fonti), ma anche quelle norme che, quanto all’origine, sono espressione dell’ordinamento internazionale e che, tuttavia, hanno attinenza con l’attività degli Stati diretta

---

<sup>5</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 428.

<sup>6</sup> ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 14.

<sup>7</sup> VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1990, p. 75 ss.

<sup>8</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 24.

all'emanazione delle normative interne in materia tributaria ed all'attuazione delle normative stesse.

Si tratta, ad esempio, di tutte quelle norme e quei principi limitativi della potestà normativa e della relativa potestà di esecuzione, delle norme regolatrici la doppia imposizione internazionale e degli accordi convenzionali.

A tale primo orientamento se ne contrappone un secondo<sup>9</sup>, in base al quale il diritto internazionale tributario dovrebbe essere inteso come l'insieme di tutte le norme che disciplinano l'imposizione e la riscossione dei tributi internazionali dovuti da soggetti dell'ordinamento internazionale.

Alla luce di tale secondo orientamento, la nozione di diritto internazionale tributario è estesa anche alle norme dell'ordinamento internazionale che hanno attinenza con l'attività degli Stati in materia tributaria.

In tale modo si confondono nel concetto di diritto internazionale tributario sia le norme internazionali sia le norme interne.

Il diritto internazionale tributario, invece, deve essere inteso in senso più ristretto<sup>10</sup>, così da comprendere esclusivamente le norme dell'ordinamento giuridico internazionale che riguardano la relazione tra Stati e che fanno sorgere nei loro confronti diritti ed obblighi internazionali, riguardanti l'esercizio della loro attività tributaria di diritto interno<sup>11</sup>.

Le norme di diritto internazionale tributario, pertanto, riguardano la materia tributaria non in quanto si riferiscono ai rapporti tributari che nascono tra i soggetti dell'ordinamento internazionale, bensì in quanto riguardano l'attività tributaria degli Stati e, quindi, indirettamente i rapporti tributari, fondati sul diritto statale interno, intercorrenti fra singoli Stati ed i soggetti passivi dei rispettivi ordinamenti.

In conclusione, pertanto, il diritto internazionale tributario ha come suoi principali interlocutori gli Stati.

Da tali norme devono, invece, essere tenute distinte quelle che costituiscono le norme di diritto tributario internazionale che, in quanto emanate da ciascun ordinamento hanno

---

<sup>9</sup> TESAURO G., *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Napoli, 1969, p. 8.

<sup>10</sup> CROXATTO G., *Diritto internazionale tributario*, in *Digesto discipline privatistiche*, sezione commerciale, IV, Torino, 1989, p. 642.

<sup>11</sup> MICHELI G., *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1965, p. 216 ss.

natura di norme interne, volte ad integrare il presupposto d'imposta in presenza di elementi aggiuntivi rispetto al proprio ordinamento<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> CROXATTO G., *Diritto internazionale tributario*, cit., p. 644 ss.



## 2. LIMITI ALL'ATTUAZIONE EXTRATERRITORIALE DELLA PRETESA TRIBUTARIA

L'assenza, nell'ambito del diritto tributario internazionale, di un principio generale, codificato o di natura convenzionale, atto a stabilire un dovere di collaborazione tra amministrazioni finanziarie, al fine di contrastare fenomeni evasivi o elusivi<sup>13</sup> costituisce un primo grosso limite alla pretesa tributaria di un Stato.

Un rilevante limite alla potestà d'imposizione degli Stati si è storicamente basato sul principio di territorialità.

Tale principio si fonda sulla considerazione che ogni Stato è legittimato a collegare l'obbligazione tributaria esclusivamente a presupposti che si verifichino nel suo territorio<sup>14</sup>.

Il principio di territorialità, peraltro, ha subito una serie di condizionamenti, sia nei contenuti sia nel significato, durante il corso del tempo<sup>15</sup>.

Questo è dipeso dalla nozione che, nelle varie epoche, si è accolta dello Stato<sup>16</sup>.

In particolare, ciò è dovuto al rapporto tra lo Stato, in quanto territorio, e l'assetto della comunità internazionale<sup>17</sup>.

Già con la nascita dello Stato sovrano nel XV secolo, si è precisato che le leggi di ogni Stato hanno vigore solamente entro il confine della relativa comunità ed obbligano tutti coloro che si trovano all'interno del confine, sia che si fermino stabilmente sia che si

---

<sup>13</sup> SACCHETTO C., *Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario*, in *Il fisco* n. 39/1996, p. 9296 ss; TOSI L., *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in *Il fisco* n. 36/2001, p. 11731, il quale pone l'attenzione sulla necessità di una fattiva collaborazione tra le varie amministrazioni poiché, "(...) in mancanza di un potere di intervento diretto nel territorio altrui, solo attraverso la collaborazione è possibile acquisire notizie, informazioni, dati di riscontro sui fatti e sulle circostanze che si realizzano all'estero, alla cui disponibilità è subordinata la concreta applicazione delle disposizioni di carattere sostanziale (...)" nell'ambito di ogni ordinamento giuridico, per cui "(...) sul piano della tassazione transnazionale i profili procedurali non sono semplici corollari delle norme sostanziali, ma ne rappresentano il necessario completamento, ergendosi a vere e proprie condizioni di efficacia". L'autore, inoltre, a conferma dell'importanza della collaborazione tra le diverse amministrazioni fiscali, pone l'attenzione sul legame che vige tra i profili sostanziali e procedurali del rapporto giuridico d'imposta, conseguendone che i primi, non raramente, si originano nei secondi. Da qui, dunque, l'importanza che riveste la disciplina dei profili procedurali, attualmente inadeguata, che trova nella cooperazione transnazionale un ineludibile strumento di attuazione.

<sup>14</sup> SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, p. 209.

<sup>15</sup> FROSALI R.A., *Territorialità della legge penale*, in *Nss. D.I.*, XIX, 1973, p. 188.

<sup>16</sup> MICHELI G., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989, p. 68.

<sup>17</sup> GIULIANO M., *I diritti e gli obblighi degli Stati*, in BALLADORE PALLIERI-MORELLI G.-QUADRI, *Trattato di diritto internazionale*, sez. I, III, Padova, 1949, p. 43 ss.

fermino temporaneamente, ma non oltre. L'applicazione di una legge fuori dall'ambito territoriale di uno Stato sarebbe giustificabile solamente per ragioni di cortesia.

Oggi, è invece largamente riconosciuto che l'applicazione di una norma non dipende solo dalla realizzazione di una fattispecie su di un determinato territorio, ma anche dall'appartenenza delle persone allo Stato<sup>18</sup>. Si è arrivati, così, ad un vero e proprio dualismo fra leggi applicabili personalmente e leggi applicabili territorialmente.

Il collegamento territoriale, pertanto, costituisce solamente uno dei possibili criteri di collegamento<sup>19</sup>.

I primi segnali di questa evoluzione si sono avuti nel diritto penale internazionale, con l'estensione della potestà normativa penale ai reati commessi all'estero dai propri cittadini, se diretti a colpire lo Stato medesimo.

I riflessi di tale impostazione nel diritto tributario comportano che il potere d'imposizione non è collegato solamente alle cose esistenti su di un determinato territorio.

Difatti, "da un punto di vista sistematico, la problematica relativa al principio di territorialità si colloca nell'ambito della teoria della norma giuridica tributaria e riguarda la determinazione dei fatti che lo Stato può assumere come presupposti di propri tributi<sup>20</sup>.

Questa restrizione basata sul principio di territorialità in senso stretto è stata, pacificamente, allargata fino a ricomprendere il collegamento alle persone.

Il fondamento della potestà tributaria è, peraltro, diverso, a seconda che si tratti di residenti o non residenti<sup>21</sup>.

Il discrimen è dato dai soggetti: l'elemento soggettivo si presenta di fondamentale rilevanza<sup>22</sup>.

Nei confronti dei residenti, si comporta quale potestà territoriale il momento in cui i presupposti di fatto delle obbligazioni che ne derivano rientrano nell'ambito di essa.

---

<sup>18</sup> ROMANO S., *Corso di diritto internazionale*, Padova, 1939, p. 87 ss. Inoltre, per completezza, bisognerebbe considerare anche le specifiche norme inerenti la tassazione dei non residenti.

<sup>19</sup> BISCARETTI DI RUFFIA C., *Territorio dello Stato*, in Encl. Dir., 1992.

<sup>20</sup> SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, in Enc. Dir., 1992; MICHELI G., *Legge (diritto tributario)*, in Enc. Dir., 1992; BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952, p.103 ss.

<sup>21</sup> Il criterio della cittadinanza, come noto, è adottato dai soli Stati Uniti d'America.

<sup>22</sup> GIULIANO M.-SCOVAZZI-TREVES, *Diritto internazionale - Gli aspetti giuridici della coesistenza degli Stati*, Milano, 1983, p. 29 ss.

Si atteggia, invece, quale potestà personale, quando il collegamento territoriale non esiste e la potestà d'imperio dello Stato non è costituita dal diritto sul territorio, bensì dal diritto che lo Stato ha sul soggetto stesso<sup>23</sup>.

Diversa è la situazione quando si prenda in considerazione un soggetto non residente.

Nei riguardi di questo ultimo, infatti, la base sulla quale si fonda il potere tributario statale non è altro che il territorio, in via unica ed esclusiva<sup>24</sup>.

La ratio della limitazione di validità non consiste nell'essenza della norma giuridica, bensì si basa su ciascun ordinamento positivo, che è per se stesso autonomo, originario ed universale per ciascuno Stato<sup>25</sup>.

I criteri di collegamento, pertanto, si svincolano dal territorio e si collegano allo Stato.

Anche nel diritto tributario, pertanto, divengono prevalenti i criteri di collegamento personali.

Innanzitutto il criterio della nazionalità.

In secondo luogo quello della residenza, che riflette l'appartenenza economica del soggetto passivo allo Stato.

Ha origine, pertanto, in questa maniera il principio della tassazione del reddito mondiale: worldwide taxation<sup>26</sup>.

E' dunque la norma tributaria di ciascuno Stato a fissare i limiti al potere impositivo dello Stato stesso a livello internazionale.

Essa, infatti, sia stabilisce quali siano i fatti, gli atti ed i presupposti che costituiscono l'oggetto d'imposta, sia determina quali siano i soggetti passivi.

I limiti alla potestà statale, invero, debbono essere rinvenuti nelle medesime norme dell'ordinamento giuridico statale<sup>27</sup>.

Fra esse giova citare, innanzitutto, quelle costituzionali.

Nessuna norma o principio internazionale, dunque, può limitare la libertà di ciascuno Stato di emanare norme in materia tributaria.

A ciò bisogna contemperare l'esigenza dettata dalla considerazione secondo la quale non venga danneggiato l'equilibrio della comunità internazionale<sup>28</sup>.

---

<sup>23</sup> ROMANO S., *Corso di diritto internazionale*, Padova, 1939, p. 165.

<sup>24</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 84.

<sup>25</sup> MORELLI G., *Lezioni di diritto internazionale privato*, Padova, 1943, p. 9.

<sup>26</sup> LUPI R., *L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione*, in *Rass. trib.*, 1999, p. 1128.

<sup>27</sup> SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, cit., p. 314.

<sup>28</sup> AGO R., *Lezioni di diritto internazionale*, Milano, 1943, p. 69.

Questo richiede che sia rispettato un principio fondamentale: nessuno Stato deve rendere effettiva od esecutiva la pretesa stabilita da una sua norma interna nello spazio di uno Stato straniero<sup>29</sup>.

Altrimenti, si avrebbe inevitabilmente la violazione di una norma internazionale<sup>30</sup>.

Gli Stati da una parte seguono il bisogno di estendere al di là del proprio spazio territoriale le attività di accertamento, soprattutto quella istruttoria.

D'altra parte ciò richiede inevitabilmente l'assistenza dello Stato, al cui interno tali attività debbono avvenire.

Questo ultimo, pertanto, deve avere attribuiti tutti i poteri necessari a garantire la realizzazione dell'interesse fiscale<sup>31</sup>.

Pertanto, il rispetto delle libertà e dell'indipendenza di ciascuno Stato è assicurato dalla semplice non ingerenza diretta nell'altrui territorio.

Le relazioni tra Stati in ambito tributario, infatti, sono rigorosamente caratterizzate dal rispetto delle prerogative tributarie di ciascun Paese all'interno del proprio territorio.

Sotto l'aspetto della difesa di queste prerogative, invero, proprio la territorialità è stata spesso posta alla base del principio di non collaborazione.

Deve precisarsi, infatti, che non esiste un principio di diritto internazionale che preveda l'obbligo degli Stati di collaborare l'uno con l'altro in materia tributaria<sup>32</sup>.

Difatti, ragionando in modo teorico, qualora l'unica via per realizzare una pretesa tributaria statale in un ordinamento straniero è quella di chiedere la collaborazione delle Autorità fiscali del Paese in cui l'accertamento e la riscossione debbano essere compiuti, gli Stati potrebbero negare la loro assistenza<sup>33</sup>.

La potestà d'imposizione, invece, ha come base esclusivamente la sovranità.

Essa, dunque, non ha limiti, poiché la valutazione internazionale si disinteressa di quell'attività dello Stato che si manifesta nell'istituzione di norme tributarie<sup>34</sup>.

---

<sup>29</sup> SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., p. 113 ss.

<sup>30</sup> FRANSONI G., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2000, p. 305.

<sup>31</sup> CARPENTERI-LUPI R.-STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003, p. 18.

<sup>32</sup> SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., p. 88; UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 431; LICCARDI E., *L'accertamento e la riscossione nei rapporti internazionali*, in AA.VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in Rass. Trib., quaderno n. 2-86.

<sup>33</sup> RUCHELMAN S. e SHAPIRO S., *Exchange of Information*, in Intertax, 2002, p. 408 ss.

<sup>34</sup> BISCOTTINI, *Diritto amministrativo internazionale, I, La rilevanza degli atti amministrativi stranieri*, in *Trattato di diritto internazionale*, Padova, 1964, p. 321.

L'ordinamento statale, perciò, è libero di disciplinare qualsiasi fatto relativamente a qualsivoglia soggetto.

E questo ovunque esso si verifichi, salvo i limiti del diritto interno o del diritto internazionale.

Il tutto in base al principio di universalità dell'ordinamento giuridico, che costituisce il principio fondamentale su cui poggia la comunità internazionale.

Del tutto opposta è la diversa situazione relativa all'attuazione della norma tributaria: ci si riferisce alla così detta territorialità in senso formale.

In questa ipotesi, invece, ciascun ordinamento si opporrà all'attuazione extraterritoriale delle regole tributarie.

Ciò si verifica sulla base del diverso principio, in base al quale ogni attività volta alla concreta attuazione della norma è considerata come sottoposta ai limiti territoriali posti allo svolgimento delle attività sovrane.

Il principio richiamato, infatti, vieta ad ogni Stato di porre in essere atti coercitivi, diretti alla realizzazione della pretesa tributaria nella sfera territoriale di un altro Paese<sup>35</sup>.

Il tutto, naturalmente, sempre che non vi sia un'opposta norma permissiva.

Vige pertanto, per tutti gli Stati un diritto negativo: quello di non subire interferenze dirette nel proprio ordinamento territoriale<sup>36</sup>.

Gli Stati, dunque, non sono tenuti ad alcun comportamento attivo, volto a realizzare od a permettere di realizzare l'attuazione dell'ordinamento straniero.

Il tutto, naturalmente, sempre che non vi siano degli specifici meccanismi, i quali diano importanza giuridica all'atto emanato dallo Stato straniero.

Atto che, in mancanza di una legittimazione da parte dell'altro Stato, è di per sé valutato come mero fatto avente caratteristiche di estraneità dallo Stato richiesto.

Si è negata, così, anche la possibilità di richiamare indirettamente o di riconoscere nel foro situazioni di rilevanza tributaria che siano disciplinate od accertate all'estero.

Anche autorevoli indirizzi dottrinali confermano le sopra enunciate conclusioni<sup>37</sup>.

Essi precisano, peraltro, che gli Stati stranieri sono tenuti a riconoscere gli atti di un altro Paese come fenomeni giuridici nell'ambito degli Stati che li hanno emanati.

---

<sup>35</sup> POCAR F., *L'assistenza giudiziaria internazionale*, Padova, 1967, p. 1967.

<sup>36</sup> ZICCARDI P., *La costituzione dell'ordinamento internazionale*, Milano, 1943.

<sup>37</sup> SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., p. 113.

Da tale riconoscimento non deriva, peraltro, un obbligo di collaborazione dello Stato straniero.

Tale riconoscimento implica, però, che gli Stati stranieri non revochino od annullino i sopracitati atti.

Inoltre, essi non debbono impedire la regolare ed integrale attuazione degli effetti che tutti tali atti avrebbero nell'ambito dell'ordinamento d'origine.

Secondo questo orientamento, il concetto di sovranità risulta essere dilatato, sino a ricomprendere attività dello Stato più ampie rispetto a quelle tradizionalmente ricomprese.

Tale ampliamento, peraltro, non deve arrivare sino al punto di estendere agli Stati un obbligo di collaborazione e di riconoscimento delle pretese d'altri.

### 3. EVOLUZIONE DELLA RECIPROCA ASSISTENZA TRIBUTARIA INTERNAZIONALE

La collaborazione internazionale non è un obbligo per gli Stati, dal momento che non c'è alcun principio che la impone<sup>38</sup>.

Tale principio, infatti, non è rinvenibile nemmeno a livello di consuetudine, poiché è stato escluso che trattasi di una norma di carattere consuetudinario<sup>39</sup>.

L'obbligo di collaborazione internazionale non rientra nemmeno fra i principi costituzionali contenuti nei singoli Stati caratterizzanti la comunità internazionale.

I principi internazionali universalmente riconosciuti, infatti, non fanno mai riferimento alla collaborazione internazionale in materia fiscale ed alla collaborazione in generale<sup>40</sup>.

La comunità internazionale, invero, è fondata su soggetti indipendenti e sovrani.

La conseguenza è che essa ha assunto come propria base gli opposti principi di competitività e di esaltazione della "ragion di Stato", che ancor oggi caratterizzano l'attività degli Stati.

In assenza di un principio internazionale che la imponga, la collaborazione internazionale non può che essere realizzata attraverso accordi internazionali.

E ciò sulla base del carattere di reciprocità che è insito al proprio interno, in quanto uno Stato, sottoscrivendo un accordo internazionale, ne riconosce la validità e ne accetta i contenuti.

La collaborazione internazionale, quantomeno, richiede, quindi, intese fra gli Stati interessati.

Esse sono dirette all'adozione di un diritto interno armonizzato in modo tale da permettere l'attuazione, nei rispettivi Paesi, delle norme contenute negli accordi internazionali.

Non è, in ogni caso, possibile la realizzazione della collaborazione internazionale mediante l'emanazione di norme interne unilaterali, dal momento che le stesse sono internazionalmente irrilevanti.

---

<sup>38</sup> SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., p. 106.

<sup>39</sup> CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Napoli, 2008, p. 44.

<sup>40</sup> CONFORTI B., *Diritto internazionale*, cit., p. 48.

Oggigiorno, si assiste in maniera maggiore ad una crescente liberalizzazione delle attività economiche ed alla globalizzazione dei mercati.

Questo implica, per i singoli Stati, una maturata consapevolezza dell'importanza della reciproca collaborazione tra le amministrazioni fiscali.

La cooperazione, infatti, si rivela indispensabile tutte le volte in cui una determinata fattispecie tributaria coinvolga interessi facenti capo ad ordinamenti giuridici differenti, che i singoli Paesi non sarebbero in grado di realizzare autonomamente<sup>41</sup>.

La cooperazione internazionale in materia tributaria, infatti, ha per oggetto l'assistenza "nell'esplicazione delle reciproche potestà tributarie, in modo da renderne possibile l'attuazione nei casi in cui, viceversa, l'interferire delle diverse sfere personali e territoriali la renderebbe ineffettuabile o malagevole"<sup>42</sup>.

Lo Stato interessato a realizzare un proprio credito tributario, invero, ogni qual volta gli atti di un procedimento di carattere tributario debbano avere esecuzione all'estero, deve chiedere la collaborazione dello Stato sul cui territorio questi debbono essere effettuati.

In mancanza, l'attuazione extraterritoriale della pretesa tributaria costituisce un illecito internazionale.

Le convenzioni internazionali, pertanto, sono l'unico strumento per realizzare l'assistenza tributaria a livello internazionale.

Esse, infatti, disciplinano i procedimenti d'accertamento e d'attuazione<sup>43</sup> delle pretese tributarie, consentendone la realizzazione a livello internazionale, allorché le fattispecie oggetto d'imposizione siano dotate di elementi d'estraneità rispetto all'ordinamento del foro.

Le norme in oggetto, invero, se da una parte non permettono di richiamare in via diretta l'ordinamento straniero interessato all'attuazione della pretesa tributaria, dall'altra attivano un procedimento, amministrativo o giurisdizionale<sup>44</sup>, secondo le regole procedurali previste per il compimento di analoghi atti nazionali diretti al raggiungimento dei fini propri dell'altro Stato contraente.

---

<sup>41</sup> La collaborazione o cooperazione internazionale in materia tributaria deve essere tenuta distinta dalla generica collaborazione, in senso ampio, a cui gli stessi Stati debbono ricorrere in tutti i casi in cui ciascuno di essi non può perseguire da solo determinati interessi. Essi, pertanto, sono obbligati ad agire in concorso con uno o più Paesi diversi.

<sup>42</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 406.

<sup>43</sup> Anche se raramente le norme di diritto internazionale tributario contengono disposizioni disciplinanti la riscossione; la sola eccezione è l'art. 27 del modello Ocse.

<sup>44</sup> Si veda l'art. 7 del D.Lgs. 546/92, disciplinante il processo tributario.



La legge straniera, dunque, non si applicherà all'interno, ma si porranno in atto dei provvedimenti specifici conformi all'ordinamento interno e volti allo stesso fine<sup>45</sup>.

L'assistenza tributaria internazionale si esplica, così, attraverso l'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in volta ad attuare i fini di uno tra essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi ugualmente diritto alla loro attuazione.

Essa si ripercuote sul fronte interno, andando ad incidere sulle norme tributarie nazionali dei singoli Paesi interessati.

Sono proprio tali norme che, invero, specificano le modalità ed i limiti della collaborazione imposta a livello internazionale, rendendo, in tale maniera, concreto e possibile l'esercizio della potestà tributaria di un altro Paese.

Le regole di procedura che in ogni ordinamento tendono a realizzare la collaborazione internazionale in materia fiscale appartengono al diritto interno, anche se di fatto attuano accordi internazionali, volti a garantire una tutela della pretesa tributaria straniera, il più vicino possibile a quella che lo Stato richiedente potrebbe ottenere in quella determinata situazione, applicando le proprie regole di diritto tributario<sup>46</sup>.

La dottrina è unanime nel ritenere che l'assistenza tributaria internazionale abbia essenzialmente carattere amministrativo, sia nel senso che si svolge fra autorità amministrative sia nel senso che concerne l'esercizio di attività amministrative<sup>47</sup>.

Ciononostante, a ben osservare, soprattutto in riferimento all'esperienza comunitaria, si dovrebbe affermare che gli organi competenti non sono solo amministrativi, ma anche giurisdizionali, essendo la Corte di Giustizia dell'attuale Unione europea un organo ormai decisivo nel contesto dell'assistenza tributaria internazionale.

Nei rapporti tributari l'attività giudiziaria ha comunque carattere incidentale, perché rappresenta una conseguenza od un presupposto eventuali dell'applicazione di attività amministrativa, con cui i rapporti tributari hanno inizio e fine.

L'importante è che, in ogni caso, vi sia stata la conclusione di trattati internazionali, che sono l'unico strumento per l'attuazione di "valori tributari stranieri".

---

<sup>45</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 26.

<sup>46</sup> UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Milano, 2004, p.VII.

<sup>47</sup> McLURE C., *Globalization, Tax Rules and National sovereignty*, in IBFD Bulletin, 2001, p. 328 ss; TANZI V., *Globalization, Tax competition by the future of tax systems*, in UCKMAR V., *Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 2005, p. 21 ss.

#### 4. STRUMENTI NORMATIVI PER REALIZZARE LA COOPERAZIONE TRA AUTORITA' FISCALI

Gli Stati, di regola, concludono trattati contro le doppie imposizioni<sup>48</sup> (che, sulla base del carattere di reciprocità insito in tali strumenti, influenzano indirettamente la collaborazione fra i Paesi contraenti nell'esplicazione delle rispettive pretese tributarie), oppure convenzioni specificamente dirette a disciplinare la collaborazione tra Stato richiedente e Stato richiesto (che si occupano direttamente proprio dell'accertamento e, talvolta, della riscossione dei tributi).

La categoria degli accordi internazionali sulle doppie imposizioni è quella maggiormente impiegata dagli Stati.

Essi, infatti, solo raramente hanno concluso convenzioni destinate a disciplinare direttamente l'assistenza tributaria.

In generale, invero, si sono limitati a ratificare trattati contro le doppie imposizioni a carattere bilaterale<sup>49</sup>.

Tali accordi, peraltro, hanno, innanzitutto, lo scopo principale di evitare la doppia imposizione fiscale da parte degli ordinamenti, contestualmente collegati ad una medesima fattispecie imponibile.

In secondo luogo, inoltre, sono diretti a contrastare la frode, l'elusione e l'evasione fiscale internazionale<sup>50</sup>.

Proprio per tali ragioni, essi contengono apposite clausole, riguardanti lo scambio d'informazioni fra le amministrazioni finanziarie dei Paesi contraenti, allo scopo di consentire l'acquisizione dei dati necessari per l'accertamento delle fattispecie tributarie ed assicurare la corretta applicazione delle norme pattizie.

Alcuni Stati contraenti, poi, al fine di conferire maggiore operatività alle disposizioni in materia di scambio d'informazioni, hanno stipulato specifici accordi amministrativi di

---

<sup>48</sup> UCKMAR V., *Le convenzioni contro le doppie imposizioni con riguardo all'America Latina*, in Dir. prat. trib., 1996, p.1181; ADONNINO P., *La cooperazione tra amministrazioni finanziarie*, in Corso di diritto tributario internazionale, cit. p. 1157; MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990, p. 34.

<sup>49</sup> COLARUSSO A., *Le doppie imposizioni nei rapporti internazionali*, Padova, 1930, p.18.

<sup>50</sup> PRATS F., *Exchange of Information under Article 26 of the UN Model Tax Convention*, in IBFD Bulletin, 1999, p. 541 ss.

carattere bilaterale, di natura meramente applicativa delle convenzioni contro le doppie imposizioni, concluse fra gli stessi Paesi contraenti.

Tali accordi amministrativi ad hoc, che integrano i trattati internazionali bilaterali, sono disciplinati in modo dettagliato le modalità con cui le autorità competenti procedono l'una per conto dell'altra ad inchieste, verifiche od altri atti di procedura per l'accertamento dell'imponibile e la determinazione del tributo<sup>51</sup>.

Grazie ai trattati internazionali bilaterali, eventualmente integrati da appositi accordi amministrativi, le Autorità tributarie sono in grado di superare alcuni dei problemi relativi all'accertamento dei redditi localizzati al di fuori del proprio territorio, anche laddove non esista una specifica convenzione destinata a disciplinare il fenomeno dell'assistenza tributaria internazionale.

Gli strumenti normativi di tipo bilaterale, peraltro si dimostrano, a volte, insufficienti ed inadeguati, di fronte alle nuove forme di elusione e di evasione che, nell'ambito di un contesto globalizzato, sempre più sfuggono al controllo delle autorità, essendo coinvolti più Paesi in operazioni transnazionali.

In questi casi, solamente la predisposizione di accordi che vincolano tutti gli Stati, di volta in volta interessati all'elusione, piuttosto che all'evasione fiscale, può assicurare una collaborazione rapida ed efficace, dalla quale possa scaturire una visione completa della situazione patrimoniale del soggetto nei confronti del quale è in corso una procedura di accertamento.

Le differenze fra le politiche fiscali e fra i sistemi tributari degli Stati hanno ostacolato il ricorso a detti strumenti multilaterali.

Sono state concluse convenzioni fra più di due Paesi solamente in rarissimi casi, per lo più limitatamente ad aree geografiche ben definite, unite da stretti legami politici e commerciali<sup>52</sup>.

Grazie agli Stati che volutamente rifiutano la collaborazione o che, comunque, non garantiscono una collaborazione efficiente, il contribuente è messo in condizione di sfruttare agevolmente tutti i vantaggi che ne conseguono ed è, così, dotato degli

---

<sup>51</sup> ANDREOLI F., *Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi*, in Riv. dir. trib., 1998, p. 149 ss.

<sup>52</sup> MATTSSON N., *Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? – Comments with Reflection to the Nordic Experience*, in Intertax, 1985, p. 212 ss; ID., *Multilateral Tax Treaties – A Model for The Future?*, ibidem, 2000, p. 301 ss.

strumenti idonei a sottrarre il proprio reddito all'amministrazione finanziaria e, quindi all'imposizione.

A tutto quanto sopra esposto, bisogna aggiungere che l'assistenza tributaria fra autorità amministrative non si verifica in tutte le fasi dell'imposizione.

Essa si realizza, di regola, solamente nella fase dell'accertamento del tributo e, soltanto raramente, anche nel momento finale della sua riscossione<sup>53</sup>.

Nella fase dell'accertamento, di regola, l'assistenza tributaria può assumere due forme.

La prima consiste nello scambio delle informazioni, che costituisce la forma più diffusa di cooperazione internazionale fra Stati nel settore tributario; l'Amministrazione del Paese richiesto si limita a trasmettere all'autorità amministrativa dello Stato richiedente elementi rilevanti ai fini delle potestà tributaria.

La seconda fase dell'accertamento, di carattere più attivo, invece, riguarda la collaborazione fra i servizi amministrativi degli Stati interessati.

In tale situazione i Paesi coinvolti provvedono l'uno per conto dell'altro a verifiche, inchieste od altri atti di procedura diretti all'accertamento dell'imponibile, nonché alla determinazione del tributo.

Questa seconda fase si verifica molto raramente, dal momento che l'Amministrazione di uno Stato si sostituisce all'amministrazione di un altro, nel compimento di atti attinenti alla potestà tributaria.

Quand'anche un'amministrazione finanziaria abbia ottenuto l'assistenza dell'autorità straniera ai fini dell'accertamento fiscale, si trova, in ogni caso, priva degli strumenti capaci di realizzare la propria pretesa tributaria all'estero<sup>54</sup>.

Gli ordinamenti fiscali dei vari Stati, normalmente, non sono dotati di norme interne, volte a consentire la concreta attuazione della pretesa tributaria straniera.

Le autorità fiscali del Paese assistito, di regola, non hanno altra possibilità, quindi, che quella di attivare i normali procedimenti interni dello Stato assistente, volti a tutelare i rapporti obbligatori.

Questo, soprattutto, quando le richieste abbiano ad oggetto l'attuazione della pretesa tributaria di un altro Stato, dal momento che non c'è un principio generale volto a

---

<sup>53</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 431.

<sup>54</sup> PISTONE P., *L'ordinamento tributario*, III, in *Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 1986, p. 31 ss; I.F.A., *Cahiers droit fiscal int.*, Volume LXXVa *premier sujet*, *The Assessment and Collection of Tax from Non-Residents*, XXIX *Congrès international de Droit Financier et Fiscal*, Londra, 1985, p. 27.

sancire l'obbligo della reciproca assistenza all'attuazione delle rispettive potestà tributarie ma deve essere previsto in via convenzionale<sup>55</sup>.

Per evitare tali inconvenienti, gli Stati concludono apposite convenzioni internazionali, affinché sia garantita l'assistenza sia nella fase dell'accertamento sia, soprattutto, in quella della riscossione dei crediti tributari del Paese richiedente.

Tutto questo, allo scopo di rendere effettiva l'attività impositiva di quest'ultimo<sup>56</sup>.

Le norme pattizie volte a realizzare l'assistenza tributaria internazionale riguardano, in tale ipotesi, sia la fase preliminare, quale, ad esempio, la notificazione dei relativi documenti, sia il momento dell'attuazione delle misure dell'esecuzione in senso stretto.

L'assistenza alla riscossione dei crediti tributari stranieri, in questi casi, ha luogo mediante le procedure proprie del Paese richiesto<sup>57</sup>.

E' previsto, talvolta, che lo Stato richiedente possa scegliere fra le procedure stabilite dalla legislazione fiscale del Paese assistente oppure, anche, una procedura non prevista, a condizione che quest'ultima non sia incompatibile con l'ordinamento nazionale.

Le prime norme sulla doppia imposizione, peraltro, sono state di diritto interno.

Le prime norme convenzionali, invece, essendo come tali di carattere internazionale, hanno riguardato il problema dell'assistenza nel recupero delle imposte dovute in Stati esteri o relative a proventi di fonte estera.

Gli studi iniziali, quindi, vertevano sulla collaborazione internazionale.

In un secondo momento, che è da identificarsi con l'evoluzione degli schemi convenzionali, gli accordi internazionali si sono preoccupati soprattutto del fenomeno della doppia imposizione, sotto l'aspetto della prevenzione.

Il terzo stadio, che è quello in corso, supera il precedente<sup>58</sup>: il fenomeno della doppia imposizione diviene solamente una parte, ossia il punto di partenza.

Le basi di tale ultimo stadio sono, quindi, molto più articolate e s'incentrano sulla collaborazione internazionale, come strumento allo scopo di prevenire e per reprimere l'evasione e l'elusione fiscale internazionale, in particolare con riferimento all'attività dei gruppi multinazionali.

---

<sup>55</sup> Si pensi all'art. 27 del modello Ocse.

<sup>56</sup> GANGEMI B., *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, in *Cahiers droit fiscal int.*, Volume LXXVb, *XLIV Congrès international de Droit Financier et Fiscal*, Stoccolma, 1990, p.21.

<sup>57</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 444 ss.

<sup>58</sup> LUPI R., *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005, p. 253 ss.

Per altro verso, la cooperazione è stata finalizzata alla corretta applicazione delle disposizioni contenute negli ordinamenti tributari dei singoli Stati<sup>59</sup>.

In questo modo, si è realizzato un progressivo sganciamento dello scambio d'informazioni dai problemi della doppia imposizione<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> LUZZATTO R., *Stati stranieri e giurisdizione nazionale*, Milano, 1982, p. 131 ss.

<sup>60</sup> MIRAULO A., *Doppia imposizione*, cit., p. 130; l'autore sottolinea come il processo evolutivo relativo alla doppia imposizione si sia snodato, prima in maniera procedurale e multilaterale, poi sostanziale e bilaterale, infine in modo procedurale e multilaterale.

## CAPITOLO SECONDO

### LO SCAMBIO D'INFORMAZIONI NEI MODELLI CONVENZIONALI

SOMMARIO: 1. Cenni storici circa le convenzioni internazionali in materia tributaria. – 2. Rapporti tra diritto convenzionale ed interno. – 3. L'interpretazione delle convenzioni. – 4. Il modello OCSE (articoli 26 e 27). – 5. Il modello CIAT. – 6. Gli strumenti multilaterali: il Nordic Treaty e la Convenzione di Strasburgo.

#### 1. CENNI STORICI CIRCA LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI IN MATERIA TRIBUTARIA

Risale alla prima metà dell'Ottocento l'origine della collaborazione fra Stati in materia tributaria, e precisamente quando furono stipulate tre importanti convenzioni, che concernevano la problematica dell'assistenza in materia di riscossione dell'imposta di registro<sup>61</sup>.

Tali accordi, infatti, furono i primi esempi, da un punto di vista storico, di trattati internazionali in materia tributaria e vennero stipulati dal 1843 al 1845 fra il Belgio e rispettivamente la Francia, l'Olanda ed il Lussemburgo<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> BAKER P., *Double taxation convention and International tax law*, Londra, 1994; EINAUDI L., *La cooperazione internazionale en matiere fiscale*, cit., p. 115 ss.

<sup>62</sup> Per quanto concerne il nostro Paese, la prima convenzione stipulata dall'Italia dovrebbe essere quella sottoscritta con la Germania in data 9 giugno 1938, a cui segue quella tra l'Italia e la Repubblica di San Marino del 31 marzo 1939. Fra le convenzioni stipulate dall'Italia contro la doppia imposizione alcune prevedevano anche disposizioni in materia di riscossione, come quelle stipulate con la Francia nel 1930 e con il Belgio nel 1931.

Tutte queste convenzioni non comprendevano, peraltro, alcuna disposizione relativa alla doppia imposizione internazionale, anche perché si trattava di un fenomeno che non possedeva alcun riflesso sull'economia internazionale, in considerazione delle ridotte dimensioni del commercio internazionale.

Tali trattati, infatti, erano limitati ad un ristretto numero di fattispecie impositive.

Si trattava di alcune imposte indirette, essenzialmente il tributo di registro e quello di successione, poiché in quell'epoca solamente l'evasione dei tributi concernenti i beni immobili era considerata.

Inoltre, se si considera lo scopo per cui erano state stipulate, anch'esso si può considerare limitato: lo scambio d'informazioni e documenti fra Amministrazioni competenti all'accertamento dell'imposta di registro.

Il fine, infatti, era quello di fornire a ciascuna parte contraente la lista e la descrizione completa delle transazioni immobiliari, eseguite dai cittadini di uno Stato nel territorio di un altro Paese.

Si cercava, in questa maniera, di assicurare la riscossione delle imposte su tutti gli atti traslativi od attributivi di diritti reali fra vivi od a causa di morte<sup>63</sup>.

Per quanto limitati in relazione alla materia oggetto di regolamentazione, tuttavia, questi trattati sono da considerarsi di rilevante importanza dal punto di vista storico.

Sarà, infatti, necessario attendere all'incirca altri sessanta anni, per trovare un'altra convenzione in materia di assistenza: il trattato fra la Francia e la Gran Bretagna, stipulato per impedire le frodi in materia di successioni.

L'epoca più significativa nell'evoluzione delle convenzioni in materia fiscale fu, peraltro, quello successivo alla fine della prima guerra mondiale, in cui si assistette ad un vero e proprio proliferare di convenzioni internazionali.

In tale periodo, infatti, ci fu un intensificarsi della cooperazione nel settore delle imposte dirette, nonché, in parte, in quello delle imposte indirette.

Questo fatto fu dovuto, fra gli altri, anche al conseguente mutato assetto territoriale.

Con il termine del primo conflitto mondiale, infatti, i Paesi formatisi a seguito della cessazione dell'Impero austro-ungarico avvertirono l'esigenza di assicurare i propri

---

<sup>63</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 432 ss.



interessi finanziari, attraverso la stipulazione di trattati internazionali, principalmente diretti a contrastare il fenomeno della doppia imposizione<sup>64</sup>.

La fine dell'Impero austro-ungarico determinò, inevitabilmente, l'urgente necessità di porre rimedio a tutte le varie pendenze conseguenti al nuovo assetto.

La caduta dell'Impero austro-ungarico, infatti, aveva portato alla formazione di nuovi Stati, ma non aveva determinato l'interruzione dei vincoli economici e commerciali che, nel frattempo, erano sorti fra i diversi territori: legami posti in essere sia dal lato dei privati sia da parte dei diversi enti collettivi.

Furono, così, stipulati una serie di trattati di assistenza, parallelamente ad altri volti ad eliminare la doppia imposizione.

In ogni caso, anche nei trattati aventi il fine principale della doppia imposizione, furono ugualmente inserite delle norme sull'assistenza fra i nuovi Stati o tra questi e gli Stati preesistenti.

Il tutto, proprio per eliminare ogni inconveniente, derivante dal perdurante intreccio di rapporti tra persone fisiche e giuridiche, prima appartenenti ad uno stesso Stato.

Le convenzioni stipulate, peraltro, si caratterizzarono per il fatto che le procedure erano regolamentate in maniera estremamente disomogenea e diversificata.

Questo in ragione degli interessi in gioco, che variavano a seconda dei vari tipi d'imposta, del grado di assistenza e delle procedure già esistenti.

Tutte tali convenzioni hanno, peraltro, un comune elemento negativo: quello di essere state raramente applicate, essenzialmente per la diversità nella struttura e nell'organizzazione degli ordinamenti amministrativi e dei sistemi fiscali, nonché per la mancanza di fiducia politica fra gli Stati<sup>65</sup>.

Uno stimolo determinante alla collaborazione internazionale arrivò, finalmente, dalla Società delle Nazioni, secondo la quale il problema dell'evasione tributaria nei rapporti internazionali non poteva essere l'unico scopo dell'assistenza internazionale tributaria.

---

<sup>64</sup> MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, cit., p. 83; circa il concetto di doppia imposizione si veda: FANTOZZI A.-VOGEL K., *Doppia imposizione internazionale*, in Dig. Disc. Priv., vol. V, Torino, 1990, p. 181 ss; ADONNINO P., *Doppia imposizione (diritto tributario)*, in Enc. Dir., Milano, 1964, vol. XIII, p. 1008 ss; VITALE M., *Doppia imposizione*, in Enc. Dir., Milano, 1964, vol. XIII, p. 1007.

<sup>65</sup> STEVE S., *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., p. 241 ss.

Anche la soppressione dell'evasione fiscale, infatti, andava collegato a quello dell'eliminazione della doppia imposizione<sup>66</sup>.

La Società delle Nazioni, in particolare, profuse tutto il suo impegno nella lotta contro la doppia imposizione e contro l'evasione fiscale internazionale.

Questi sforzi si concretizzarono, in particolare modo, nell'elaborazione di un modello uniforme di convenzione.

Difatti, il Comitato di esperti della Società delle Nazioni, che lavorò nel quinquennio 1923-1927, redasse due modelli di convenzioni bilaterali: la "Convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière d'impôt" e la "Convention bilatérale sur l'assistance administrative en matière de recouvrement d'impôt"; quest'ultimo riguardava in particolare la materia della riscossione internazionale. I due modelli ed il commentario furono allegati al rapporto generale presentato al Comitato finanziario e furono approvati nel 1928. Nel 1946 fu approvato un modello di convenzione che unificò i due modelli di convenzione approvati nel 1928, seppur completando ed integrando il loro contenuto.

Il progetto fu denominato "Model Bilateral Convention for the Establishment of Reciprocal Administrative Assistance for the Assessment and Collection of Taxes on Income, Property, Estates and Successions"<sup>67</sup>.

L'impegno della Società delle Nazioni e, a partire dal 1947, delle Nazioni Unite, fu proseguito dall'OECE (Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica) e dal suo successore OCSE (Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica e lo Sviluppo)<sup>68</sup>.

In particolare, il Comitato fiscale dell'OCSE, specializzato nello "studio di problemi relativi alla doppia tassazione e di altre problematiche fiscali di simile natura tecnica", continuò il lavoro, incominciato, fra le due guerre, dal Comitato fiscale della Società delle Nazioni.

---

<sup>66</sup> UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 439.

<sup>67</sup> SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., p. 219.

<sup>68</sup> L'Organizzazione per la Cooperazione e Sviluppo Economico è stata istituita a Parigi nel 1961, originariamente ne hanno fatto parte i seguenti Paesi: Austria, Belgio, Canada, Danimarca, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, Islanda, Italia, Lussemburgo, Olanda, Norvegia, Portogallo, Regno Unito, Spagna, Stati Uniti, Svezia, Svizzera e Turchia. Successivamente hanno aderito: Giappone (1964), Finlandia (1969), Australia (1971), Nuova Zelanda (1973), Messico (1994), Repubblica Ceca (1995), Ungheria (1996), Polonia (1996), Corea (1996) e Repubblica Slovacca (2000).

Ai lavori dell'OCSE prende parte anche la Commissione europea.

Di notevole importanza fu, soprattutto, la stesura di uno schema di convenzione sulla doppia imposizione in cui le modalità di attuazione dell'assistenza tributaria internazionale non furono disciplinate in maniera dettagliata.

Proprio per proporre regole applicabili nel maggior numero di Paesi possibile, queste disposizioni contengono solamente i principi base, concernenti lo scambio di informazioni.

Questo schema, approvato nel 1963, fu successivamente revisionato, prima nel 1977, nel 2000 e nel 2003 e, infine, nel 2005, al fine di raggiungere un duplice obiettivo.

Da un lato, ci si proponeva di incrementare le possibilità di ricorrere alla cooperazione tributaria internazionale, sia per l'accertamento dei fatti tributari, collegati a più ordinamenti, sia per combattere fenomeni quali la doppia imposizione, l'evasione e l'elusione fiscale internazionale.

Dall'altro si perseguiva la finalità di eliminare i possibili rischi di interpretazione difforme del Modello da parte dei giudici nazionali e delle Amministrazioni finanziarie dei singoli Stati<sup>69</sup>.

Lo schema è, ormai, utilizzato dalla maggior parte dei Paesi come schema per la negoziazione di trattati internazionali sulla doppia imposizione.

In particolare, la maggior parte degli Stati modellano le regole in materia di cooperazione tributaria internazionale sulla base delle "clausole tipo", concernenti lo scambio d'informazioni<sup>70</sup>, contenute nei Modelli OCSE ed ONU di convenzioni contro le doppie imposizioni, disciplinate all'art. 26 di entrambe.

L'esistenza di schemi di riferimento reciprocamente accettati risulta vantaggiosa sia ai fini della durata dei negoziati, dal momento che consente un notevole risparmio di tempo e di energie, sia perché, in questo modo, i plenipotenziari possono occuparsi di approfondire ulteriori aspetti che essi intendono inserire e regolare nell'ambito di un determinato trattato<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup> Per quanto concerne l'interpretazione delle convenzioni contro la doppia imposizione, la dottrina riconosce che la Convenzione di Vienna è applicabile in via interpretativa; in merito si veda: GALLI C. e MIRAULO A., *Italian National Report*, cit., p. 385; BIZIOLI G., *Tax interpretation in Italy*, in AA.VV., *Tax treaty interpretation*, Linde Verlag, 2001, p. 195; MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in *Rass. trib.*, 1995, p. 1966 ss.

<sup>70</sup> SELICATO P., *Il modello di convenzione Ocse in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, I, p. 11 ss.

<sup>71</sup> VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1990, p. 49.

L'adattamento del Modello OCSE ai sistemi tributari degli Stati membri è agevolato sia dalla possibilità di scegliere una fra le soluzioni alternative previste dalle singole disposizioni in esso contenute, sia dalla possibilità di apporre eventuali riserve, con cui detti Paesi esprimono la propria volontà di non essere vincolati da specifiche clausole.

Tanto più che le Convenzioni-Modello sono pubblicate con i relativi Commentari ai singoli articoli, volti a fornire un ausilio interpretativo in sede di applicazione delle corrispondenti convenzioni contro le doppie imposizioni<sup>72</sup>.

In seguito<sup>73</sup>, l'OCSE ed il Consiglio d'Europa<sup>74</sup> stipularono una Convenzione sulla mutua assistenza amministrativa in materia tributaria<sup>75</sup>, permettendo così, agli Stati interessati di procedere alla ratifica<sup>76</sup>.

---

<sup>72</sup> GIULIANI F., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in V. UCKMAR, *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002, p. 131 ss.

<sup>73</sup> Ciò accadeva nel gennaio 1988.

<sup>74</sup> Il Consiglio d'Europa è stato istituito il 5 maggio 1949 con il Trattato di Londra. Raggruppa 46 Paesi, tra cui 21 Stati dell'Europa centrale ed orientale; ha ricevuto la candidatura di un altro Paese (Bielorussia), e ha accordato lo statuto di osservatore ad altri 5 Stati (Santa Sede, Stati Uniti, Canada, Giappone e Messico). Ne fanno attualmente parte: Belgio, Danimarca, Francia, Irlanda, Italia, Lussemburgo, Norvegia, Paesi Bassi, Regno Unito, Svezia, Grecia, Turchia, Islanda, Germania, Austria, Cipro, Svizzera, Malta, Portogallo, Spagna, Liechtenstein, San Marino, Finlandia, Ungheria, Polonia, Bulgaria, Estonia, Lituania, Slovenia, Repubblica Ceca, Slovacchia, Romania, Andorra, Lettonia, Albania, Moldavia, Macedonia, Ucraina, Federazione di Russia, Croazia, Georgia, Armenia, Azerbaigian, Bosnia-Erzegovina, Monaco, Serbia e Montenegro.

<sup>75</sup> La Convenzione è ratificabile dagli Stati membri del Consiglio d'Europa e dai Paesi membri dell'OCSE; gli strumenti con cui sia stata sottoposta a ratifica, accettazione od approvazione vanno depositati presso il Segretario generale del Consiglio d'Europa od il Segretario generale dell'OCSE. Per ogni Stato membro del Consiglio d'Europa o dell'OCSE che abbia espresso in seguito il suo consenso ad essere vincolato dalla Convenzione, quest'ultima entra in vigore il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data di deposito dello strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione.

Al momento della firma o del deposito del suo strumento di ratifica, di accettazione o di approvazione, ciascuno Stato può designare il territorio o i territori cui si applicherà la Convenzione. Ogni Stato può comunque in qualsiasi momento successivo estendere l'applicazione della Convenzione ad ogni altro territorio designato in una dichiarazione indirizzata al Segretario generale del Consiglio d'Europa o al Segretario generale dell'OCSE; la Convenzione entrerà in vigore nei confronti di quest'ultimo territorio il primo giorno del mese successivo alla scadenza di un periodo di tre mesi dopo la data di ricezione della dichiarazione da parte del Segretario generale del Consiglio d'Europa o del Segretario generale dell'OCSE.

Infine, appare importante evidenziare che ogni Paese aderente può, in qualsiasi momento, denunciare la Convenzione indirizzando una notifica al Segretario generale del Consiglio d'Europa od al Segretario generale dell'OCSE; la denuncia avrà effetto il primo giorno del mese successivo allo scadere di un periodo di tre mesi dopo la data di ricezione della notifica da parte del Segretario generale del Consiglio d'Europa o del Segretario generale dell'OCSE. Da notare che la Parte che denunci la Convenzione resta comunque vincolata nella misura in cui conserva in suo possesso informazioni, documenti od altre notizie ottenuti in applicazione della Convenzione.

<sup>76</sup> L'Italia ha ratificato la Convenzione, entrata in vigore nel 1995, con la Legge 10 febbraio 2005, n. 19, in G.U. n. 48, solo in data 28 febbraio 2005.

Questa convenzione contiene le norme sullo scambio d'informazioni, sull'assistenza nel recupero dei tributi, nonché la previsione di un servizio di documentazione per scopi tributari.

La Convenzione prevede che le Parti firmatarie si concedano reciprocamente assistenza amministrativa in materia fiscale, incluso: (i) lo scambio di informazioni, compresi i controlli fiscali contestuali e la partecipazione a controlli fiscali svolti all'estero; (ii) il recupero di crediti d'imposta, comprese le misure conservatorie; (iii) la notifica di documenti<sup>77</sup>. L'accordo dispone altresì che l'assistenza amministrativa sia fornita a prescindere se la persona in oggetto sia residente o cittadina di una Paese aderente o di ogni altro Stato.

Ai sensi della Convenzione, le Parti scambiano tra loro le informazioni pertinenti per: (i) procedere alla determinazione e alla riscossione delle imposte, al recupero dei crediti fiscali od alle relative misure di esecuzione; (ii) intentare cause dinanzi a un'autorità amministrativa o procedimenti penali davanti ad un organo giurisdizionale.

Le informazioni che risultano manifestamente non pertinenti riguardo agli obiettivi non possono essere oggetto di scambio in applicazione della Convenzione<sup>78</sup>.

La Convenzione prescrive che, su istanza dello Stato richiedente, lo Stato richiesto fornisca ogni informazione relativa ad una determinata persona o transazione; si tratta del cosiddetto scambio di informazioni su richiesta. Qualora le informazioni fiscali disponibili nello Stato richiesto non consentano di dare seguito alla richiesta di informazioni, la Convenzione dispone che detto Stato debba prendere tutti i provvedimenti necessari al fine di fornire allo Stato richiedente i dati richiesti. Il Trattato prevede che per alcune categorie di casi, e secondo procedure che sono determinate di comune accordo, due o più Parti scambino automaticamente informazioni; questo è il cosiddetto scambio automatico di informazioni.

---

<sup>77</sup> Tale digressione risulta opportuna in quanto, una breve disamina dei contenuti della Convenzione, evidenzia in modo inequivocabile il parallelismo esistente tra queste disposizioni e quelle di estrazione comunitaria, oggetto del capitolo successivo.

<sup>78</sup> Uno Stato aderente non può utilizzare le informazioni ottenute in tal modo come mezzo di prova dinanzi ad una giurisdizione penale se non abbia ottenuto l'autorizzazione preliminare della Parte che le ha fornite.

Tuttavia due o più Paesi aderenti possono, di comune accordo, rinunciare alla condizione dell'autorizzazione preliminare. Mediante una dichiarazione indirizzata al Segretario generale del Consiglio d'Europa o al Segretario generale dell'Ocse una Parte può indicare che, conformemente alla propria legislazione interna, le sue autorità possono informare il proprio residente o cittadino prima di fornire informazioni che lo riguardano in caso di scambio di informazioni su richiesta o spontaneo.

Diversamente, lo scambio spontaneo di informazioni previsto dalla Convenzione si ha laddove uno Stato comunichi, senza una preliminare richiesta, ad un'altra Parte le informazioni di cui è a conoscenza qualora: (i) la prima Parte abbia motivo di supporre che esistano nell'altra Parte riduzioni od esoneri anomali di imposta; (ii) un contribuente ottenga nella prima Parte una riduzione od un esonero di imposta che possa comportare, per quanto lo riguarda, un aumento d'imposta o un assoggettamento a imposta nell'altra Parte; (iii) le transazioni tra un contribuente di una Parte ed uno di un'altra Parte siano trattate tramite uno o più altri Paesi, in modo tale che ne possa risultare una riduzione d'imposta nell'uno o nell'altro Paese od in entrambi; (iv) uno Stato aderente abbia motivo di ritenere che una riduzione d'imposta possa risultare da trasferimenti fittizi di proventi nell'ambito di gruppi di imprese; (v) a seguito di informazioni comunicate ad una Parte da un'altra Parte, la prima abbia potuto raccogliere informazioni utili per la determinazione dell'imposta nell'altra Parte.

Un ulteriore aspetto da sottolineare, riguarda i limiti allo scambio di informazioni<sup>79</sup>.

Infatti, la Convenzione prevede espressamente delle forme di tutela delle persone e dei limiti all'obbligo di assistenza; nessuna norma della Convenzione può infatti essere interpretata nel senso di limitare i diritti e le garanzie concessi alla persona dalla legislazione o dalla prassi amministrativa dello Stato richiesto.

Le norme della Convenzione non possono quindi essere interpretate nel senso di imporre allo Stato richiesto l'obbligo di: (i) prendere provvedimenti in deroga alla propria legislazione o prassi amministrativa o alla legislazione o prassi amministrativa dello Stato richiedente; (ii) prendere misure che ritenga in contrasto con l'ordine pubblico o con i propri interessi essenziali; (iii) fornire informazioni che non possano essere ottenute in base alla propria legislazione o prassi amministrativa o alla legislazione o prassi amministrativa dello Stato richiedente; (iv) fornire informazioni svelanti un segreto commerciale, industriale, professionale od un processo commerciale, od informazioni la cui comunicazione sia contraria all'ordine pubblico o ai propri interessi vitali<sup>80</sup>; (v) concedere assistenza, se e nella misura in cui ritenga che l'imposizione dello Stato richiedente sia contraria ai principi di tassazione generalmente

---

<sup>79</sup> Al fine di poter far emergere, come già detto, il parallelismo esistente con le disposizioni comunitarie.

<sup>80</sup> Per quanto concerne le riflessioni in tema segretezza delle informazioni con particolare riferimento alla contestuale necessità di garantire un certo grado di libertà economica, si veda UCKMAR V. e MARCHESELLI A., *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in Dir. Prat. Trib., 1998, I, p. 227 ss.

ammessi o alle norme di una Convenzione contro le doppie imposizioni o ogni altra Convenzione conclusa con lo Stato richiedente; (vi) concedere assistenza, qualora l'applicazione della Convenzione possa dare luogo ad una discriminazione tra lo Stato richiesto e i cittadini dello Stato ricorrente che si trovino nella medesima situazione.

In merito alla segretezza, bisogna sottolineare che le informazioni ottenute da uno Stato vanno trattate come segrete allo stesso modo dei dati assicurati in applicazione della legislazione di detta Parte, o in base alle condizioni relative al segreto, esistenti nella Parte che le ha fornite, qualora tali condizioni siano più restrittive.

In ogni caso la Convenzione dispone che tali informazioni siano comunicate soltanto alle persone od Autorità implicate nella determinazione, riscossione o recupero delle imposte di tale Parte, in procedure o procedimenti penali relativi a tali imposte, o in decisioni su ricorsi attinenti a queste imposte; soltanto a tali persone e autorità è concesso fare uso di queste informazioni, ma ciò unicamente per i fini testé citati.

Le informazioni ottenute da una Parte possono essere utilizzate per altri fini qualora l'uso di questi dati a tali fini sia possibile secondo la legislazione della Parte che fornisce le informazioni, e l'autorità competente di questa Parte consenta detta utilizzazione; le informazioni fornite da una Parte ad un'altra possono essere trasmesse da quest'ultima a una terza Parte, fatta salva l'autorizzazione preliminare dell'Autorità competente della prima Parte.

Inoltre, è interessante notare che un'altra forma di assistenza prevista dalla Convenzione è data dai cosiddetti controlli fiscali simultanei<sup>81</sup>. Su richiesta di uno Stato, due o più Paesi si consultano per determinare i casi che devono essere oggetto di un controllo fiscale contestuale nonché le procedure da seguire; ciascuna Parte decide in un determinato caso se partecipare o meno a un controllo fiscale contestuale. Per controllo fiscale contestuale, ai fini della Convenzione, si intende quindi un controllo intrapreso ai sensi di un accordo con cui due o più Parti convengono di verificare contestualmente, ciascuna sul proprio territorio, la situazione fiscale di una o più persone con cui hanno interessi comuni o complementari, al fine di scambiare le informazioni così ottenute.

Un altro modo di prestare assistenza contemplato dalla Convenzione è dato dai controlli fiscali all'estero.

Anche in questo caso, in seguito ad una richiesta dell'Autorità competente dello Stato richiedente, l'istituzione competente dello Stato richiesto può autorizzare rappresentanti dell'autorità competente dello Stato richiedente ad assistere alla fase pertinente di un

---

<sup>81</sup> In perfetta analogia con quelli previsti dalla disciplina comunitaria.

controllo fiscale nello Stato richiesto. Qualora la domanda sia accettata, l'Autorità competente dello Stato richiesto fa sapere al più presto al suo omologo dello Stato richiedente la data e il luogo del controllo, l'autorità o il funzionario incaricato di tale controllo nonché le procedure e condizioni stabilite dallo Stato richiesto per la conduzione del controllo; ogni decisione relativa alla conduzione del controllo fiscale è adottata dallo Stato richiesto. Ai sensi della Convenzione una Parte può informare il Segretario generale del Consiglio d'Europa od il Segretario generale dell'OCSE del proprio intento di non accettare, in linea di massima, le richieste di partecipazione di un funzionario straniero ad un proprio controllo fiscale; questa dichiarazione può essere fatta o ritirata in qualsiasi momento.

Grande importanza è attribuita infine dalla Convenzione alle cosiddette informazioni contraddittorie; qualora infatti una Parte riceva da un'altra dati sulla situazione fiscale di un contribuente che le sembrano in contrasto con quelle di cui dispone, essa ne informa la Parte che ha fornito le informazioni.

Come accennato in precedenza, vi sono anche delle norme che disciplinano il recupero dei crediti fiscali; nel merito la Convenzione dispone che l'assistenza al recupero si applichi unicamente ai crediti oggetto di un titolo che consenta di ottenerne il recupero nello Stato richiedente e che, salvo se le Parti interessate abbiano convenuto diversamente, non siano contestati; tuttavia, nel caso in cui il credito riguardi una persona che non abbia qualità di residente nello Stato richiedente, l'assistenza al recupero si applica soltanto qualora il credito non possa più essere contestato, a meno che le Parti non abbiano deciso diversamente.

La Convenzione prevede che l'obbligo di fornire assistenza per il recupero dei crediti fiscali concernenti una persona deceduta o la sua successione testamentaria, sia limitata al valore della successione o dei beni ricevuti da ciascuno dei beneficiari della successione, a seconda che il credito debba essere recuperato sulla successione o presso i beneficiari di quest'ultima.

La Convenzione dispone che, su richiesta dello Stato richiedente, lo Stato richiesto prenda provvedimenti conservatori in vista del recupero di un ammontare d'imposta, anche qualora il credito sia contestato o se il titolo esecutivo non sia stato ancora emanato.

Come si è avuto modo di notare in questa digressione, la disciplina dello scambio di informazioni costituisce sicuramente una fra le principali forme di cooperazione



internazionale, attraverso cui procedere all'accertamento di fattispecie di natura tributaria da collegare a più ordinamenti giuridici, al fine ultimo di contrastare fenomeni, quali l'evasione e l'elusione fiscale internazionale<sup>82</sup>.

Di contro, la mancanza di un effettivo scambio d'informazioni è uno dei criteri chiave nell'individuazione di pratiche di concorrenza fiscale dannosa.

Difatti, già dalla seconda metà degli anni '90 l'OCSE avviò una decisa azione di contrasto a tale spregevole pratica<sup>83</sup>, ritenuta fonte di distorsione nei flussi di investimento per i soggetti privati e di perdita di gettito per gli Stati.

Tale azione si svolse principalmente secondo due filoni: uno riguardante i regimi fiscali preferenziali dei Paesi membri<sup>84</sup>, l'altro concernente i paradisi fiscali.

Quanto a questi ultimi, si iniziò con un ampio studio dei regimi fiscali dei Paesi e delle giurisdizioni che notoriamente presentavano le caratteristiche in questione; al termine, si concordarono i criteri per individuare un paradiso fiscale, vale a dire: (i) livello impositivo nullo o nominale, accompagnato da uno o più fattori chiave quali: assenza di scambio di informazioni, mancanza di trasparenza normativa e soprattutto amministrativa, assenza di attività di natura sostanziale.

Successivamente ebbero inizio prudenti contatti con le giurisdizioni così identificate al fine di vedere se erano disposte a collaborare con l'OCSE, rivedendo le proprie legislazioni e prassi che potevano apparire dannose.

Detti contatti, ovviamente lunghi e complessi, hanno portato la quasi totalità delle giurisdizioni in oggetto a manifestare, tramite appositi commitments o impegni, la propria volontà di cooperare con l'OCSE, ottenendo in cambio di essere progressivamente depennate dalla lista dei tax havens adottata nel 2000<sup>85</sup>.

Non a caso, l'OCSE, al fine di favorire il più possibile la citata cooperazione, si è concentrata soprattutto sul fatto che tali giurisdizioni effettuassero un effettivo scambio di informazioni con i Paesi membri, lasciando quindi in secondo piano gli altri sopra ricordati criteri.

---

<sup>82</sup> PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio d'informazioni*, Torino, 2006, p. 13.

<sup>83</sup> Definita in lingua inglese: *harmful tax competition*.

<sup>84</sup> Svolgendo dunque un'attività analoga e parallela ai lavori svolti quasi contemporaneamente dall'Unione europea in tema di codice di condotta.

<sup>85</sup> Difatti, il Rapporto stilato dall'Ocse in proposito è stato chiamato "Rapporto 2000".

Peraltro, poiché nella stragrande maggioranza dei casi mancava lo strumento giuridico necessario per effettuare lo scambio di informazioni, si è affidato ad uno specifico gruppo di lavoro<sup>86</sup>, l'incarico di redigere un apposito accordo.

L'attività del Comitato Affari fiscali dell'Ocse, sempre nell'anno 2000, approvò anche il Rapporto<sup>87</sup> "Improving access to bank information for tax purposes", che diede un'ulteriore sviluppo alla disciplina dello scambio di informazioni.

Infatti, il Rapporto contiene: (i) una descrizione delle prassi nazionali in materia di accesso, da parte delle Amministrazioni fiscali, alle informazioni detenute dagli istituti di credito; (ii) l'indicazione di misure volte a favorire l'accesso alle informazioni bancarie a fini fiscali. Le misure suggerite dal Comitato Affari fiscali erano, in estrema sintesi, le seguenti: (i) riesame delle politiche e delle prassi nazionali limitanti l'accesso alle informazioni bancarie in casi comportanti risvolti penali<sup>88</sup> (per ragioni di opportunità si scelse di limitare tale accesso alle fattispecie più gravi); (ii) abolizione dei conti anonimi ed identificazione dei clienti abituali ed occasionali (in linea con le Raccomandazioni del GAFI, organismo internazionale che si occupa di riciclaggio); (iii) abolizione dell'esclusivo interesse nazionale<sup>89</sup> nello scambio di informazioni (le informazioni richieste da un altro Stato devono cioè essere fornite anche se non sono direttamente utili all'Amministrazione fiscale nazionale che le acquisisce).

Inoltre, i Paesi membri vennero invitati a favorire l'accesso e lo scambio di informazioni con riguardo alle fattispecie penal-tributarie per arrivare progressivamente ad uno scambio generalizzato quanto alle informazioni di natura bancaria.

A seguito di tale invito, diversi Stati OCSE apportarono modifiche alle proprie legislazioni e prassi nazionali.

Infine, un'ultima ed importante tappa nello sviluppo della disciplina dello scambio di informazioni è rappresentata dall'adozione, nel 2002, dell'"Agreement on Exchange of Information on Tax Matters".

Difatti, in data 18 aprile 2002, il Global Forum Working Group on Effective Exchange of Information dell'OCSE ha pubblicato un ulteriore modello di accordo per lo scambio

---

<sup>86</sup> Denominato *Special Project Team*, composto da una decina di Paesi OCSE e da un paritetico numero di giurisdizioni cooperative.

<sup>87</sup> Bisogna però sottolineare che detto Rapporto non formò oggetto di formale Raccomandazione del Consiglio dell'OCSE per l'opposizione di Svizzera e Lussemburgo.

<sup>88</sup> Nel testo originale: *in tax cases involving intentional conduct which is subject to criminal prosecution.*

<sup>89</sup> *Domestic tax interest.*

d'informazioni in materia fiscale, alla cui redazione hanno partecipato Paesi che rientravano nella black list (Aruba, Bermuda, Bahrain, Cayman Island, Cyprus, Isola di Man, Malta, Mauritius, Netherlands Antilles, Seychelles e San Marino), in quanto si tratta di un modello di accordo specifico per lo scambio di informazioni con i cosiddetti paradisi fiscali.

Tale Accordo affranca lo scambio d'informazioni dal fenomeno della doppia imposizione ed è uno strumento di avvicinamento agli standards ideali di lotta contro le pratiche dannose raccomandati dall'OCSE ed evidenziati nel rapporto intitolato "Concorrenza fiscale dannosa: una tematica emergente a livello globale" (1988) che, appunto, identificava nella mancanza di un effettivo scambio d'informazioni uno dei criteri chiave nell'individuazione di pratiche di concorrenza fiscale dannosa.

L'obiettivo dell'Accordo non è quello d'imporre ai propri Stati membri un particolare strumento idoneo a raggiungere uno standard minimo di scambio, ma quello di disciplinare in modo compiuto una delle diverse soluzioni che consentano di realizzare gli scopi dell'Accordo medesimo, fra i quali anche gli obiettivi stabiliti dall'OCSE in materia di contrasto ai cosiddetti paradisi fiscali.

In particolare, tale Accordo mira ad approntare strumenti normativi idonei a garantire un'efficace collaborazione internazionale, al fine di contrastare le pratiche fiscali dannose che, come nel caso dei paradisi fiscali o dei regimi fiscali privilegiati, realizzano l'indebita sottrazione di capitali e di attività finanziarie da alcuni paesi a vantaggio di altri.

L'Accordo propone due diverse versioni di trattati, fra loro alternative: una bilaterale, che si è dimostrata la modalità maggiormente preferita nella pratica, e l'altra multilaterale.

La versione bilaterale presenta una struttura simile a quella dei Modelli OCSE di Convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio.

La versione multilaterale, come illustrato nella così detta Introduction all'Agreement, più che porsi l'obiettivo di favorire la conclusione di una convenzione multilaterale, sembrerebbe essere diretta alla creazione di un sistema integrato di trattati bilaterali, elaborati sulla base di uno schema comune<sup>90</sup>.

---

<sup>90</sup> MATTSSON N., *Multilateral tax treaties – A model for the future?*, cit., p. 301 ss,

Ogni Paese membro dell'OCSE, che intenda adottare la versione multilaterale, invero, dovrà dichiarare espressamente il Paese o, eventualmente, i Paesi con cui vuole concludere tale accordo.

L'accordo, poi, entrerà in vigore soltanto fra le parti che si sono reciprocamente "scelte" e, quindi, espressamente indicate l'una l'altra nell'ambito degli appositi strumenti di ratifica, di accettazione o di approvazione depositati presso il Segretario generale dell'OCSE.

Occorre, in primo luogo, precisare che l'Accordo si compone di sedici articoli, il cui contenuto è pressoché identico in entrambe le versioni, sia quella bilaterale sia quella multilaterale<sup>91</sup>.

L'Accordo, in secondo luogo, al pari del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio, è pubblicato con il relativo commentario ai singoli articoli, al fine di fornire un aiuto interpretativo in sede di applicazione delle corrispondenti convenzioni contro la doppia imposizione.

Gli aspetti maggiormente significativi dell'articolato sono sicuramente i seguenti: (i) lo scambio di informazioni è previsto unicamente su richiesta, dato lo scarso interesse dimostrato<sup>92</sup> da diversi Stati di procedere a scambi spontanei od automatici; (ii) è espressamente menzionato<sup>93</sup> lo scambio delle informazioni detenute da banche o da altri istituti finanziari; (iii) uno Stato aderente non può rifiutare di dare seguito ad una richiesta di informazioni sulla base di un indebito richiamo al segreto professionale opposto da avvocati od altre figure professionali in relazione ad eventuali qualifiche di mandatari, fiduciari od amministratori di società; (iv) i Paesi aderenti potranno concordare le imposte alle quali l'accordo si applicherà l'Accordo; (v) la ripartizione dei costi tra Paese richiedente e richiesto non viene definita ma è rimessa alla negoziazione tra le Parti contraenti.

Ultimo aspetto, e forse più rilevante, del modello di Accordo riguarda naturalmente le informazioni che si attendono da un paradiso fiscale, cioè quelle di natura bancaria e quelle attinenti società finanziarie, le quali ultime non dovrebbero essere tutelate da un indebito uso del segreto professionale.

---

<sup>91</sup> In merito all'efficacia dello strumento multilaterale, si veda: MATTSSON N., *Multilateral tax treaties – A model for the future?*, cit., p.301 ss, in cui l'autore conclude affermando che si dovrebbe preferire tale strumento.

<sup>92</sup> Tale constatazione si basa anche sull'esperienza maturata nel corso degli anni dall'Unione europea.

<sup>93</sup> A differenza di quanto contenuto nell'allora vigente art. 26 del Modello di Convenzione OCSE.

## 2. RAPPORTI TRA DIRITTO CONVENZIONALE ED INTERNO

Il procedimento d'adattamento è uno strumento fondamentale nel rapporto fra l'ordinamento interno e le convenzioni contro le doppie imposizioni.

Il procedimento d'adattamento può avvenire secondo diverse modalità.

La prima è quella del così detto procedimento ordinario, in base al quale l'adattamento avviene in base a norme uguali a quelle statali, eccezion fatta per il motivo, che è quello di dar vita a norme corrispondenti a quelle determinate da norme internazionali.

La procedura ordinaria, poi, si limita ad attuare compiutamente direttive di carattere internazionale od a riprodurre documenti normativi, facendoli divenire parte integrante dell'ordinamento nazionale.

Nel procedimento d'adattamento, invece, la norma non è riformulata all'interno dello Stato.

Gli organi statali preposti, infatti, si limitano ad ordinare l'osservanza delle stesse norme internazionali.

Questo è, invero, il procedimento previsto dall'art. 10, primo comma, della Costituzione.

Esso dispone, infatti, che l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute, che in prevalenza sono norme consuetudinarie, ma vi si ritrovano anche quelle convenzionali<sup>94</sup>.

Il diritto internazionale tributario prevede una serie di principi, costantemente applicati nelle varie legislazioni.

Fra questi emergono quelli di "non discriminazione", di economic intelligence, di localizzazione del reddito<sup>95</sup>.

Per quanto concerne il nostro Paese, la Corte di Cassazione ha riconosciuto soltanto alcuni di questi principi.

In particolare, ha statuito che, fra le immunità riconosciute a favore degli Stati e dei soggetti sovrani di diritto internazionale, è da ricomprendersi quella tributaria<sup>96</sup>.

---

<sup>94</sup> CONFORTI B., *Diritto internazionale*, cit., p. 310.

<sup>95</sup> GARBARINO C., *Adattamento del diritto tributario interno alle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Dir. prat. trib.*, II, 1987, p. 8.

<sup>96</sup> Cassazione, sez. I, 3 maggio 1998, n. 2051, in *Dir. prat. trib.*, 1998, p. 465.

Secondo la Corte, in particolare, i soggetti sovrani di diritto internazionale sono immuni dall'esercizio e dalla potestà tributaria dello Stato italiano, rispetto alle stesse attività in relazione alle quali non sono soggetti alla giurisdizione del giudice italiano.

Ciascuno dei membri della Comunità internazionale, quindi, non deve ingerirsi nella sfera di libertà spettante agli altri.

L'adattamento delle norme interne alle norme internazionali, per ciò che concerne i trattati, avviene in Italia mediante un diverso procedimento, anch'esso speciale: l'ordine d'esecuzione.

Con esso lo Stato, senza riformulare le norme, rimette all'interprete nazionale la ricostruzione e l'interpretazione delle norme stesse ed esprime la volontà che il trattato sia eseguito ed applicato nel suo territorio.

L'ordine d'esecuzione consiste, di solito, in una legge ordinaria, intitolata "Ratifica di esecuzione della convenzione (...)", e del protocollo aggiuntivo, tramite la quale si autorizza il Presidente della Repubblica a ratificare la convenzione e gli eventuali protocolli.

L'ordine d'esecuzione, quindi, è, anche in materia tributaria, un atto che produce altre norme, che sono contenute nelle disposizioni della medesima convenzione.

La ratifica del Presidente della Repubblica riguarda l'efficacia, sul piano internazionale, della convenzione, mentre non attiene al problema dell'adattamento del diritto interno a quello internazionale.

Sia l'ordine d'esecuzione sia la ratifica, pertanto, sono compresi nella stessa legge.

Essi, però, rispondono a funzioni diverse.

La ratifica ha rilevanza esterna e diventa efficace con l'emanazione della legge che la contiene.

L'ordine d'esecuzione, invece, riguarda l'adattamento del diritto interno alla convenzione e diventa efficace con la ratifica della convenzione.

Le convenzioni contro la doppia imposizione, pertanto, sono suscettibili di diretta applicazione nell'ordinamento interno<sup>97</sup>.

L'immediata e diretta applicabilità delle disposizioni di una convenzione non implica, necessariamente, che esse siano prevalenti sul diritto interno.

---

<sup>97</sup> CONFORTI B., *Diritto internazionale*, cit., p. 298.

Qualora la normativa convenzionale abbia portata abrogativa o modificativa di quella interna successiva, essendo la legge di ratifica di pari grado di quella interna (ordinaria), si applica il principio generale, in materia di successione della legge nel tempo, della prevalenza della legge posteriore rispetto all'anteriore.

Un trattato internazionale, nell'ordinamento italiano, invero, anche se non possiede una prevalenza sulle leggi ordinarie, ha una prevalenza basata sulla specialità della normativa convenzionale<sup>98</sup>.

Ogni convenzione, nell'ordinamento italiano, è sottoposta, in relazione alla sua applicazione, a due norme.

La prima è specifica, ossia l'ordine d'esecuzione, con la quale si dispone che sia data piena attuazione alla convenzione, riportata nella legge che contiene l'ordine d'esecuzione.

La seconda è, invece, generale, ossia l'art. 75 (Accordi internazionali) del D.P.R. n. 600 del 1973, che dispone espressamente la prevalenza delle convenzioni rese esecutive in Italia, rispetto alle norme contenute nel medesimo Decreto.

A tali disposizioni se ne aggiunge una di carattere generale di senso contrario, l'art. 169 (Accordi internazionali) del T.u.i.r., che dispone espressamente la prevalenza del diritto interno rispetto a quello convenzionale, qualora più favorevole al contribuente.

Il principio generale consiste nel ritenere prevalente la norma convenzionale quando ha portata abrogativa o modificativa della norma interna, in quanto *lex specialis*<sup>99</sup>.

Se, però, il regime previsto dalla legge interna è più favorevole al contribuente, allora la norma interna, secondo il citato art. 169, od anche l'art. 128 del T.u.i.d., sarà applicabile.

“Parrebbe quindi delinearsi un sistema in cui ogni valutazione circa la meritevolezza degli interessi dei privati incisi dall'acquisizione e dalla trasmissione delle informazioni (riservatezza, libertà domiciliare eccetera) è rimessa allo Stato che riceve la richiesta di scambio ed ha facoltà, più o meno discrezionali di non darvi seguito”<sup>100</sup>.

---

<sup>98</sup> CONFORTI B., *Diritto internazionale*, cit., p. 316.

<sup>99</sup> FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello “scambio di informazioni” fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. trib.*, I, p. 49 ss.

<sup>100</sup> FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello “scambio di informazioni” fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 53.

Il rapporto fra norma convenzionale e norma interna nell'ordinamento tributario, dunque, non è ricostruibile in base alla prevalenza dell'uno sull'altro, ma nei termini più complessi d'interrelazione<sup>101</sup>.

Inoltre, bisogna ricordare che la nostra Costituzione, con l'attuale formulazione dell'art. 177, primo comma, riconosce che la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni non solo nel rispetto della Costituzione, ma anche dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Ciò significa che l'adesione dell'Italia a convenzioni od organizzazioni internazionali, ha quale riflesso quello di subordinare le proprie disposizioni interne al rispetto delle norme che compongono l'ordinamento giuridico riconosciuto dal nostro Paese.

Circa le modalità con cui debba avvenire il sostanziale adeguamento e riconoscimento tra i diversi corpi normativi (nazionale e sopranazionale) risulta essere esplicitiva una recente sentenza della Corte Costituzionale<sup>102</sup> in cui si afferma, che "(...) Poiché le norme giuridiche vivono nell'interpretazione che ne danno gli operatori del diritto, i giudici in primo luogo, la naturale conseguenza che deriva dall'art. 32, paragrafo 1, della Convenzione è che tra gli obblighi internazionali assunti dall'Italia con la sottoscrizione e la ratifica della CEDU vi è quello di adeguare la propria legislazione alle norme di tale trattato, nel significato attribuito dalla Corte specificamente istituita per dare ad esse interpretazione ed applicazione. Non si può parlare quindi di una competenza giurisdizionale che si sovrappone a quella degli organi giudiziari dello Stato italiano, ma di una funzione interpretativa eminente che gli Stati contraenti hanno

---

<sup>101</sup> GARBARINO C., *Adattamento del diritto tributario interno alle convenzioni contro le doppie imposizioni*, cit., p. 48.

<sup>102</sup> Sentenze n. 348 del 2007 del 22/10/2007 (G.U. 31/10/2007) inerente un giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale. In particolare il caso derivava da un'ordinanza depositata il 29 maggio 2006 (r.o. n. 402 del 2006) con cui la Corte di Cassazione ha sollevato questione di legittimità costituzionale dell'art. 5-bis del decreto-legge 11 luglio 1992, n. 333 (Misure urgenti per il risanamento della finanza pubblica), convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 1992, n. 359, per violazione dell'art. 111, primo e secondo comma, della Costituzione, in relazione all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) firmata a Roma il 4 novembre 1950, cui è stata data esecuzione con la legge 4 agosto 1955, n. 848 (Ratifica ed esecuzione della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali firmata a Roma il 4 novembre 1950 e del Protocollo addizionale alla Convenzione stessa, firmato a Parigi il 20 marzo 1952), nonché dell'art. 117, primo comma, Cost., in relazione al citato art. 6 CEDU ed all'art. 1 del primo Protocollo della Convenzione stessa, firmato a Parigi il 20 marzo 1952, cui è stata data esecuzione con la medesima legge n. 848 del 1955.

La norma è oggetto di censura nella parte in cui, ai fini della determinazione dell'indennità di espropriazione dei suoli edificabili, prevede il criterio di calcolo fondato sulla media tra il valore dei beni e il reddito dominicale rivalutato, disponendone altresì l'applicazione ai giudizi in corso alla data dell'entrata in vigore della legge n. 359 del 1992.



riconosciuto alla Corte europea, contribuendo con ciò a precisare i loro obblighi internazionali nella specifica materia.

Quanto detto sinora non significa che le norme della CEDU, quali interpretate dalla Corte di Strasburgo, acquistano la forza delle norme costituzionali e sono perciò immuni dal controllo di legittimità costituzionale di questa Corte. Proprio perché si tratta di norme che integrano il parametro costituzionale, ma rimangono pur sempre ad un livello sub-costituzionale, è necessario che esse siano conformi a Costituzione. La particolare natura delle stesse norme, diverse sia da quelle comunitarie sia da quelle concordatarie, fa sì che lo scrutinio di costituzionalità non possa limitarsi alla possibile lesione dei principi e dei diritti fondamentali<sup>103</sup> o dei principi supremi<sup>104</sup>, ma debba estendersi ad ogni profilo di contrasto tra le “norme interposte” e quelle costituzionali.

L’esigenza che le norme che integrano il parametro di costituzionalità siano esse stesse conformi alla Costituzione è assoluta e inderogabile, per evitare il paradosso che una norma legislativa venga dichiarata incostituzionale in base ad un’altra norma sub-costituzionale, a sua volta in contrasto con la Costituzione. In occasione di ogni questione nascente da pretesi contrasti tra norme interposte e norme legislative interne, occorre verificare congiuntamente la conformità a Costituzione di entrambe e precisamente la compatibilità della norma interposta con la Costituzione e la legittimità della norma censurata rispetto alla stessa norma interposta. (...)”.

In aggiunta, la Corte si spinge oltre, sostenendo che “(...) Nell’ipotesi di una norma interposta che risulti in contrasto con una norma costituzionale, questa Corte ha il dovere di dichiarare l’inidoneità della stessa ad integrare il parametro, provvedendo, nei modi rituali, ad espungerla dall’ordinamento giuridico italiano.

Poiché, come chiarito sopra, le norme della CEDU vivono nell’interpretazione che delle stesse viene data dalla Corte europea, la verifica di compatibilità costituzionale deve riguardare la norma come prodotto dell’interpretazione, non la disposizione in sé e per sé considerata. Si deve peraltro escludere che le pronunce della Corte di Strasburgo siano incondizionatamente vincolanti ai fini del controllo di costituzionalità delle leggi nazionali. Tale controllo deve sempre ispirarsi al ragionevole bilanciamento tra il

---

<sup>103</sup> Si pensi, ad esempio, a quanto già statuito dalla medesima Corte nelle sentenze n. 183 del 1973, n. 170 del 1984, n. 168 del 1991, n. 73 del 2001, n. 454 del 2006.

<sup>104</sup> Si vadano le sentenze n. 30 e n. 31 del 1971, n. 12 e n. 195 del 1972, n. 175 del 1973, n. 1 del 1977, n. 16 del 1978, n. 16 e n. 18 del 1982, n. 203 del 1989.

vincolo derivante dagli obblighi internazionali, quale imposto dall'art. 117, primo comma, Cost., e la tutela degli interessi costituzionalmente protetti contenuta in altri articoli della Costituzione.

In sintesi, la completa operatività delle norme interposte deve superare il vaglio della loro compatibilità con l'ordinamento costituzionale italiano, che non può essere modificato da fonti esterne, specie se queste non derivano da organizzazioni internazionali rispetto alle quali siano state accettate limitazioni di sovranità come quelle previste dall'art. 11 della Costituzione.

Alla luce dei principi metodologici illustrati sino a questo punto, lo scrutinio di legittimità costituzionale chiesto dalla Corte rimettente deve essere condotto in modo da verificare: *a)* se effettivamente vi sia contrasto non risolvibile in via interpretativa tra la norma censurata e le norme della CEDU, come interpretate dalla Corte europea ed assunte come fonti integratrici del parametro di costituzionalità di cui all'art. 117, primo comma, Cost.; *b)* se le norme della CEDU invocate come integrazione del parametro, nell'interpretazione ad esse data dalla medesima Corte, siano compatibili con l'ordinamento costituzionale italiano. (...)"

### 3. L'INTERPRETAZIONE DELLE CONVENZIONI

L'interpretazione delle convenzioni internazionali consiste in un procedimento, il quale è volto ad accertare il contenuto delle norme medesime.

Il bisogno d'interpretare le convenzioni discende, in particolare, dalla spesso divergente opinione degli Stati contraenti ed, in generale, dal cercare il corretto significato della norma.

Il singolo Stato, infatti, tramite il suo organo amministrativo o giudiziario fornisce un'interpretazione unilaterale.

Essa vincola, nel primo caso l'amministrazione che fornisce l'interpretazione, mentre, nel secondo caso esclusivamente le parti del processo, qualora acquisisca efficacia di giudicato<sup>105</sup>.

I mezzi relativi alla funzione giurisdizionale internazionale e quelli diplomatici di risoluzione delle controversie internazionali sono, invece, strumenti a disposizione della comunità internazionale.

I primi sono diretti all'accertamento del diritto internazionale vincolante fra gli Stati che abbiano accettato l'autorità da cui tale accertamento promana.

I secondi hanno, invece, lo scopo di facilitare l'accordo fra le parti, ma non sono vincolanti.

La dottrina nazionale ritiene che gli stessi principi applicabili ai vari settori dell'ordinamento giuridico si possano applicare anche all'interpretazione delle norme tributarie<sup>106</sup>.

Ad un trattato internazionale si deve attribuire il senso che emerge dalla lettura del testo, come risulta dai rapporti di connessione logica intercorrenti tra le varie parti di quest'ultimo e che si dimostra coerente con l'oggetto e la funzione dell'atto desumibili dal testo<sup>107</sup>.

---

<sup>105</sup> MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio*, in Rass. trib., 1995, p. 1966 ss.

<sup>106</sup> D'AMATI N., *Diritto tributario, volume primo*, Bari, 1996, p. 30.

<sup>107</sup> POZZO A., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in *Diritto tributario internazionale*, a cura di Uckmar V., Padova, 2005, p. 145; GIARDINA E., *Le convenzioni internazionali di diritto uniforme nell'ordinamento interno*, in Riv. Dir. Int., 1973, p. 701 ss; MONACO R., *Interpretazione delle norme internazionali*, in Enc. Giur., Roma, 1993.

Nel diritto internazionale una fonte per l'interpretazione è sicuramente costituita dalla Convenzione di Vienna, che per l'appunto stabilisce i principi interpretativi dei trattati.

Tali norme sono di carattere generale e non entrano nel dettaglio.

Queste regole, in ogni caso, risolvono il conflitto fra i sostenitori della teoria soggettivistica ed i rappresentanti, invece, di quella oggettivistica.

Per i primi, assume una centralità nel processo d'interpretazione e va ricostruita tramite qualsiasi strumento d'indagine, sia testuale sia extratestuale.

Per i secondi, invece, la certezza nei rapporti internazionali esige che sia data prevalenza al testo scritto, rispetto a qualsiasi altra forma di manifestazione della volontà.

La volontà reale delle parti, invero, è molto spesso di difficile accertamento<sup>108</sup>.

La soluzione di tale dibattito si è avuta, peraltro, con la convenzione di Vienna<sup>109</sup>.

Essa ha sostenuto la natura normativa e non meramente contrattuale dei trattati ed ha abbracciato la teoria obiettivistica, sostenuta dai Paesi del terzo modo e da molti Stati socialisti<sup>110</sup>.

L'art. 31 della Convenzione di Vienna dispone, infatti, che un trattato deve essere interpretato secondo buona fede, secondo il significato ordinario da attribuire ai termini del trattato nel loro contesto ed alla luce del suo oggetto e del suo scopo.

Si dà, così, prevalenza al testo.

Circa, invece, la volontà delle parti, questa rileva solamente qualora abbia trovato espressione nel testo del trattato.

La norma, peraltro, prevede una serie di temperamenti di varia natura: la buona fede oggettiva e gli elementi del contesto, dell'oggetto e dello scopo.

---

<sup>108</sup> Si ritiene che le regole interpretative trovano applicazione come principi generali del diritto e si collocano, quindi, tra quelle fonti di diritto internazionale richiamate dallo Statuto della Corte internazionale di Giustizia (art. 38) che cita i principi generali di diritto riconosciuti dalle Nazioni Civili. Sul tema si veda SACCHETTO C., *Le fonti del diritto tributario internazionale*, in AA.VV., *Materiali di Diritto Tributario*, Milano, 2002, p. 5 ss.

<sup>109</sup> La Convenzione di Vienna è stata stipulata in data 23 maggio 1969, resa esecutiva in Italia con legge 12 febbraio 1974, n. 112 ed è entrata in vigore nel nostro ordinamento il 27 gennaio 1980. Essendo un trattato internazionale, la Convenzione è entrata in vigore nel momento in cui è stata ratificata. Le disposizioni della Convenzione non vincolano solamente gli Stati che l'hanno sottoscritta, ma anche gli altri Stati, rientrando le sue disposizioni tra il diritto internazionale consuetudinario; in tal senso: SACCHETTO C., *Le fonti del diritto tributario internazionale*, cit., p. 17; CAPOTORTI F., *Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati*, Padova, 1984, p. 35 ss; GALLI C. e MIRAULO A., *Italian National Report*, IFA Congress 1993, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVIII, p.396.

<sup>110</sup> Corte Internazionale di Giustizia, 1991, in *Rivista arbitrato*, 1991, p. 523.

La buona fede implica che nessuno dei contraenti possa trarre vantaggio da un'espressione ambigua o da un errore verificatosi durante la redazione.

Gli elementi del contesto che rilevano sono il preambolo, gli allegati e, in base alla lettera a) dell'art. 31 par. 2, ogni accordo avente rapporti col trattato ed intervenuto tra le parti in occasione della conclusione dello stesso quali, ad esempio, i protocolli interpretativi contenuti in un atto separato rispetto al trattato, anche se contestuale.

Il preambolo non è altro che la parte introduttiva del trattato che enuncia lo scopo.

Nelle convenzioni internazionali sul patrimonio e sul reddito esso si caratterizza per la formula lo Stato X e lo Stato Y, desiderosi di concludere una convenzione per evitare le doppie imposizioni e prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito, hanno convenuto le seguenti disposizioni ...

Gli accordi, aventi rapporti con il trattato ed intervenuti fra i contraenti al momento della stipulazione del medesimo, chiariscono ed integrano uno specifico aspetto della convenzione.

Essi, spesso, definiscono alcuni termini o considerano specifiche questioni di coordinamento con le normative interne, oppure prevedono determinate modalità applicative.

Tali accordi, pertanto, sono uno strumento particolarmente importante per l'interpretazione delle convenzioni.

L'art. 31, par. 2, lett. b), ossia ogni strumento stabilito da una o più parti in occasione della conclusione del trattato ed accettato dalle altre parti come strumento avente rapporto con il trattato, assume particolare rilevanza pratica in relazione alla portata interpretativa dei modelli di convenzione e, in particolare, del modello OCSE.

Infine, per ciò che riguarda il rilievo interpretativo attribuito ad ogni regola pertinente il diritto internazionale applicabile nelle relazioni fra le parti, di cui all'art. 31 par. 3, lett. c), il principio di diritto internazionale è quello di attribuire ai termini il significato che essi avevano al momento della conclusione del trattato.

Di conseguenza, l'attribuzione di un diverso significato costituisce un'eccezione.

Il dibattito fra i sostenitori favorevoli ad una concezione statica e quelli propensi a quella evolutiva è ancora in corso.

I primi<sup>111</sup> ritengono che l'interpretazione statica consente maggiore certezza per il contribuente che conoscerebbe, così, l'esatto significato di un termine.

I secondi<sup>112</sup> ritengono, invece, che sia da preferirsi l'interpretazione evolutiva, poiché risponde all'esigenza di praticità, consistente nel non "sclerotizzare" le convenzioni, data l'enorme volatilità della normativa tributaria.

Tale vantaggio, peraltro, è considerato relativo dalla migliore dottrina, che sottolinea i problemi di quest'ultimo sistema interpretativo, che porterebbe maggiore incertezza<sup>113</sup>.

---

<sup>111</sup> AVERY JONES J., *The interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3[2] of the OECD Model*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, p. 1625 ss; VOGEL K., *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of qualification*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 176 ss.

<sup>112</sup> MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, cit., p. 166; GARBARINO C., *La tassazione del reddito transazionale*, Padova, 1990, p. 535.

<sup>113</sup> MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali*, cit., p. 2014.

#### 4. IL MODELLO OCSE (ARTICOLI 26 E 27)

A livello internazionale, e con particolare riguardo al contesto extraeuropeo, la norma di riferimento in cui si rinviene la disciplina dello scambio di informazioni è sicuramente costituita dall'art. 26 del modello di convenzione elaborato dall'Ocse<sup>114</sup>.

Tale articolo ha subito, nel corso degli anni<sup>115</sup>, numerose modifiche tutte finalizzate a mantenerne l'efficacia, in relazione al sempre mutevole panorama politico-economico mondiale.

Le varie modifiche dell'art. 26 sono il risultato di un lungo e laborioso lavoro svolto dall'OCSE nel corso degli anni teso a sensibilizzare la comunità internazionale verso condotte non discriminatorie ed una sempre maggiore cooperazione; tale attività creato una sorta di corpus normativo in materia, costituito prevalentemente da Raccomandazioni e disposizioni comunemente definite *soft law*<sup>116</sup>.

Nel 2002, il Comitato per gli Affari Fiscali dell'Ocse ha intrapreso una vasta revisione<sup>117</sup> dell'art. 26 del Modello di convenzione per assicurare che esso riflettesse lo stato delle più recenti prassi nazionali<sup>118</sup>. In conseguenza di ciò, sono state apportate delle modifiche al testo dell'articolo e del relativo Commentario durante il 2005.

La principale regola concernente lo scambio di informazioni è inclusa nel primo paragrafo e prevede che le Autorità competenti dei singoli Stati contraenti devono scambiare le informazioni necessarie per assicurare, prima di tutto, la corretta

---

<sup>114</sup> Per completezza è necessario citare anche l'art. 26 del modello di convenzione ONU che, nella sostanza riproduce la medesima fattispecie di quella prevista dal medesimo articolo del modello Ocse.

Le differenze sono: al primo paragrafo, è aggiunto "in particular for the prevention of fraud or evasion of such taxes" e "however if the information is originally regarded as secret in the transmitting State", come sottolineato da PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni*, cit., p. 46. In merito al modello Onu, vedasi: PRATZ F., *Exchange of information under article 26 of the UN model tax convention*, cit., p. 541 ss.

<sup>115</sup> Nel 1963, 1977, 1992, 2000, 2003 ed infine 2005.

<sup>116</sup> Per una breve esposizione in materia si rimanda al primo paragrafo del presente capitolo.

<sup>117</sup> La nuova revisione, ad opera del Comitato Affari fiscali, ha riguardato, oltre che la disciplina dello scambio di informazioni, anche il trattamento dei redditi di navigazione marittima ed aerea, le questioni internazionali in tema di stock options e di pensioni e di la nozione di stabile organizzazione.

<sup>118</sup> In realtà alcuni Paesi europei hanno espresso riserve sull'art. 26. In particolare: l'Austria si è riservata il diritto di non includere il quinto paragrafo all'interno delle proprie convenzioni; la Svizzera si riserva la sua posizione nei confronti del primo e quinto paragrafo. Essa proporrà di limitare l'applicazione del presente articolo alle informazioni necessarie per attuare le disposizioni della convenzione. La riserva non si applica ai casi che coinvolgono atti di frode puniti con la reclusione ai sensi delle leggi di entrambi gli Stati contraenti; il Belgio ed il Lussemburgo si riservano il diritto di non includere il paragrafo 5 nelle proprie convenzioni.

applicazione delle disposizioni della Convenzione<sup>119</sup> ed anche la corretta applicazione delle legislazioni interne degli Stati contraenti<sup>120</sup>, relative a qualsiasi tipologia di imposta applicata da tali Stati, senza che si debba applicare nessun altro articolo della Convenzione<sup>121</sup>.

Per quanto attiene alla qualifica delle informazioni, che devono avere una “prevedibile rilevanza”, tale specifica è tesa a permettere la massima estensione possibile dello scambio di informazioni in materia fiscale e, nel contempo, a chiarire che gli Stati contraenti non sono liberi di intraprendere le cosiddette fishing expeditions, ovvero di richiedere informazioni che difficilmente sarebbero rilevanti con riferimento ai profili fiscali del contribuente.

L'estensione della possibilità di scambio di informazioni copre dunque l'intera materia fiscale<sup>122</sup>.

L'unico limite<sup>123</sup>, per mantenere lo scambio di informazioni entro la cornice applicativa della Convenzione, consiste nel verificare che le informazioni richieste possano essere fornite soltanto se l'imposizione, prevista dalla normativa interna del Paese interessato ad ottenerle, non sia contraria alla Convenzione.

A tal proposito, risulta opportuno rammentare come le possibilità di assistenza previste dall'art. 26 non limitano, e neppure sono limitate, da quelle previste negli accordi internazionali esistenti o da altre forme d'intesa tra gli Stati contraenti inerenti la cooperazione in materia fiscale<sup>124</sup>.

La regola di cui al primo paragrafo permette che le informazioni siano scambiate in tre diversi modi<sup>125</sup>, anche tra loro combinati: (i) su richiesta, tenuto conto che dovrebbero essere utilizzate, in primo luogo, le fonti disponibili secondo la procedura interna, prima

---

<sup>119</sup> Questa è la cosiddetta narrow exchange information clause.

<sup>120</sup> Questa è la cosiddetta extensive exchange information clause.

<sup>121</sup> Già la versione del 2000 aveva previsto la possibilità di effettuare lo scambio di informazioni non solo relativamente alle imposte coperte dalla relativa Convenzione, ma anche con riguardo ad imposte e tasse di ogni genere (“for carrying out the provisions of this Convention or of the domestic laws concerning taxes of every kind and description”).

<sup>122</sup> ANTONINI M., *Le novità apportate al Modello ed al Commentario Ocse in tema di imposte sul reddito e sul capitale*, in Riv. dir. trib., 2006, IV, p. 25.

<sup>123</sup> Per un approfondimento generale in tema di limiti allo scambio di informazioni in ambito convenzionale, si veda: PERSANO F., *Sui limiti allo scambio di informazioni disciplinato da convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito*, in Dir. prat. trib. Int., LXXV, 2004, p. 343 ss; BRODERSEN C., *Limits on the International Exchange of tax information*, in European Taxation, 1987, p. 139 ss.; GANGEMI B., *International mutual assistance through exchange of information*, cit., 1990, p. 23 ss.

<sup>124</sup> RUCHELMAN-SHAPIRO, *Exchange of information*, in Intertax, 2002, p.408 ss.

<sup>125</sup> In completa analogia con quelli previsti dalla Dir. n. 77/799/CEE.



di presentare una richiesta all'altro Stato; (ii) automatico<sup>126</sup>, quando le informazioni riguardanti una o più categorie di reddito, aventi origine in uno degli Stati contraenti e percepiti nell'altro Stato sono trasmesse sistematicamente all'altro Stato; (iii) spontaneo, nel caso di uno Stato che ha acquisito, durante lo svolgimento di un'attività istruttoria, informazioni che ritiene di interesse per un altro Stato.

Bisogna inoltre sottolineare che l'art. 26 non limita le possibilità di scambio di informazioni a queste tre forme, perché gli Stati contraenti possono utilizzare anche altre tecniche come le verifiche simultanee, le verifiche fiscali all'estero e gli scambi di informazione relative ad uno specifico settore industriale.

Queste ulteriori modalità<sup>127</sup>, possono essere riassunte come segue: (i) la verifica simultanea<sup>128</sup> è un accordo, tra due o più parti, per esaminare, in modo simultaneo appunto, ognuno nel proprio territorio, la situazione fiscale di uno o più contribuenti nel quale hanno un interesse comune o correlato, con l'intento di scambiare le informazioni così ottenute<sup>129</sup>; (ii) la verifica fiscale all'estero<sup>130</sup> permette di ottenere informazioni attraverso la presenza di rappresentanti dell'Autorità competente dello Stato contraente che le richieda. Nei limiti previsti dalle leggi interne, uno Stato contraente dovrebbe, quindi, permettere, ai rappresentanti autorizzati dell'altro Stato contraente, l'ingresso nel suo territorio per l'audizione di persone ovvero l'esame dei libri e dei registri di un

---

<sup>126</sup> Per maggiori dettagli, si deve fare riferimento a: Raccomandazione del Consiglio dell'Ocse C(81)39 del 5 maggio 1981, dal titolo Raccomandazione del Consiglio relativa ad una forma standardizzata per gli scambi automatici di informazioni nel quadro delle convenzioni fiscali internazionali, la Raccomandazione del Consiglio OCSE C(95)50 del 23 luglio 1992, intitolata Raccomandazione del Consiglio relativa ad un formato magnetico standardizzato per lo scambio automatico di informazioni fiscali, la Raccomandazione del Consiglio dell'Ocse sull'utilizzo di codici fiscali nel contesto internazionale C(97)29/FINAL datata 13 marzo 1997, la Raccomandazione del Consiglio dell'Ocse C(97)30/FINAL datata 10 luglio 1997, intitolata Raccomandazione del Consiglio dell'OCSE relativa all'uso di un formato magnetico standardizzato rivisto per lo scambio automatico di informazioni fiscali e la Raccomandazione del Consiglio OCSE sull'uso del Modello di Memorandum d'intesa sullo scambio automatico di informazioni a scopi fiscali C(2001)28/FINAL.

<sup>127</sup> Descritte nel Rapporto "Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices".

<sup>128</sup> Una sorta di commentario è rinvenibile nella Raccomandazione del Consiglio Ocse C(92)81 del 23 luglio 1992, concernente il "Modello di accordo OCSE per lo svolgimento di verifiche simultanee".

<sup>129</sup> Fino ad oggi l'Italia ha stipulato accordi della specie con dodici Paesi ed, in particolare, con Stati Uniti, Francia, Austria, Danimarca, Ungheria, Svezia, Belgio, Slovacchia, Finlandia, Norvegia, Polonia e Australia. Le verifiche simultanee vengono condotte soprattutto per individuare redditi non dichiarati, operazioni elusive di transfer pricing e di utilizzazione di paradisi fiscali, ma anche fenomeni di riciclaggio di denaro di provenienza illecita.

<sup>130</sup> Le leggi e le consuetudini interne differiscono in merito all'ampiezza dei diritti riconosciuti ai pubblici funzionari stranieri. Per esempio, vi sono Stati dove, al funzionario dell'amministrazione finanziaria estera, è preclusa ogni attiva partecipazione in un'investigazione ovvero esame nel territorio di un Paese; vi sono anche Stati dove tale partecipazione è possibile solo con il consenso del contribuente. A titolo esemplificativo, nel capitolo successivo è stata fatta una breve rassegna delle differenti impostazioni dei principali Paesi europei.

contribuente, ovvero di presenziare a tali audizioni od esami condotti dalle autorità fiscali del primo Stato contraente, nel rispetto delle procedure reciprocamente concordate dalle autorità competenti; (iii) lo scambio di informazioni in ambito industriale riguarda lo scambio di informazioni, comunque ai fini fiscali, riguardanti uno specifico settore economico (ad esempio, l'industria petrolifera o farmaceutica, il settore bancario, ecc.) e non dei contribuenti in particolare.

Prima della revisione intervenuta nel 2000, il primo paragrafo permetteva soltanto lo scambio di informazioni con riferimento ai soli tributi previsti dalla Convenzione, in base alle regole generali dell'art. 2 del Modello stesso.

Nella sua stesura originaria, la previsione convenzionale non obbligava lo Stato ricevente a soddisfare una richiesta di informazioni, qualora tale imposta non fosse stata coperta dalla Convenzione. Tale disposizione è stata però successivamente modificata, con lo scopo specifico di consentire lo scambio di informazioni, anche con riguardo ad ogni tributo imposto per conto di uno Stato contraente, e di permettere l'utilizzo delle informazioni scambiate.

Le informazioni ottenute in relazione all'art. 26 possono essere comunicate soltanto alle Autorità competenti all'accertamento od alla riscossione ed alle decisioni in merito ai ricorsi relativi alle imposte sulle quali possono essere scambiate le informazioni. Ciò significa, inoltre, che le informazioni possono essere divulgate ad Autorità, anche di natura giudiziaria, incaricate di valutare se le informazioni debbano essere comunicate anche al contribuente, ad un delegato ovvero al testimone in un procedimento tributario. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente possono poi essere utilizzate da tali Autorità solo per i fini indicati nel secondo paragrafo dell'art. 26 e, non dovrebbero essere divulgate a persone od Autorità non espressamente indicate, non rilevando a questo proposito le leggi interne, in primis quelle relative alla libertà d'informazione ed altre normative che permettano un più ampio accesso a documenti.

Per quanto concerne la divulgazione ad uno Stato terzo, le informazioni possono essere divulgate solo se vi sia un'espressa previsione, nel trattato bilaterale tra gli Stati contraenti, che autorizzi tale divulgazione<sup>131</sup>.

---

<sup>131</sup> Se invece le informazioni appaiono essere di utilità per lo Stato che le riceve, per scopi diversi da questi ultimi, quello Stato non può utilizzare le informazioni per questi ulteriori scopi ma dovrà avvalersi di altri

strumenti convenzionali designati per tali specifici scopi (ad esempio, in caso di un reato non tributario, ad un trattato riguardante la collaborazione giudiziaria); in merito vedasi: FIGGE C., *The european conventions on mutual assistance in criminal matters and on extradition and the Exchange of information in tax matters I*, in Intertax, 1980, p. 86 ss.

In ogni modo, non è escluso che gli Stati contraenti possano consentire Allo scambio di informazioni da parte delle Autorità fiscali con altre forze dell'ordine ed autorità giudiziarie su determinate materie di particolare sensibilità (per contrastare la corruzione, il riciclaggio, ecc.).

Il terzo paragrafo dell'art. 26 include alcune limitazioni alla regola generale in favore dello Stato al quale la richiesta è stata inoltrata.

In primo luogo, si precisa che lo Stato contraente, nel fornire informazioni all'altro Stato, non è tenuto a disattendere la propria legislazione o prassi amministrativa. Secondo l'interpretazione offerta dal Commentario, è importante segnalare che lo Stato, al quale è stata fatta la richiesta, non è tenuto ad adottare misure amministrative non consentite dalla legislazione o prassi dello Stato richiedente od a fornire le informazioni che non sarebbero ottenibili sulla base della legislazione o nel quadro della normale prassi amministrativa dell'altro Stato contraente<sup>132</sup>. Perciò, uno Stato può rifiutarsi di fornire informazioni quando allo Stato richiedente sarebbe precluso per legge ottenere o fornire le informazioni o dove la prassi amministrativa dello Stato richiedente conduca ad una carenza di reciprocità, in ossequio ad un generale principio<sup>133</sup> vigente nell'ordinamento internazionale.

Dal punto di vista operativo, i diversi Stati avranno necessariamente differenti meccanismi per l'ottenimento e la fornitura di informazioni. Per tale motivo, è stato stigmatizzato il fatto che le differenze nelle pratiche e nelle procedure non dovrebbero essere utilizzate quale motivo per respingere una richiesta, a meno che l'effetto di tali differenze limiti, in modo significativo, la capacità complessiva dello Stato richiedente ad ottenere e fornire le informazioni, qualora esso ricevesse una legittima richiesta dallo Stato ricevente.

Come già accennato, il quarto paragrafo è stato aggiunto nel 2005 al fine di disciplinare esplicitamente lo scambio di informazioni in situazioni nelle quali le informazioni non sono richieste per ragioni fiscali esclusivamente "interne". Prima dell'inserzione del quarto paragrafo, tale obbligo non era espressamente statuito all'interno dell'art. 26, ma era evidenziato in modo netto dalle prassi seguite dagli Stati membri dell'Ocse, le quali avevano dimostrato che, nella fase di raccolta delle informazioni richieste da una controparte convenzionale, gli Stati spesso utilizzavano gli strumenti di ispezione,

---

<sup>132</sup> La reciprocità dovrebbe essere interpretata in modo ampio. Nel paragrafo 15 del Commentario si afferma che un'applicazione troppo rigorosa del principio di reciprocità potrebbe ledere l'effettivo scambio d'informazioni.

<sup>133</sup> Questa previsione è infatti del tutto analoga a quella contenuta nel terzo comma dell'art. 8 della Direttiva n. 77/799/CEE.

ovvero di investigazione, previsti dalle proprie leggi anche se non necessitavano essi stessi delle informazioni per tali scopi.

Ai sensi del paragrafo in oggetto, gli Stati contraenti devono utilizzare i propri strumenti per la raccolta di informazioni, anche se ciò fosse richiesto soltanto per fornire informazioni all'altro Stato contraente. Il termine "misure per la raccolta d'informazioni" significa, come chiarito dal Commentario, procedure previste dalla legge o di natura amministrativa e giudiziaria che permettano allo Stato contraente di ottenere e fornire le informazioni richieste.

Nel prosieguo, il quarto paragrafo stesso chiarisce che l'obbligo di cooperazione, pur essendo soggetto ai limiti del precedente terzo paragrafo, prevede che tali limiti non siano però interpretati in modo da costituire il presupposto per negare la fornitura di informazioni quando le leggi o la prassi di un Paese includono un requisito di interesse fiscale nazionale. Perciò, mentre uno Stato, che ha ricevuto la richiesta, non può invocare il quarto paragrafo ed affermare che, in virtù della propria legge o prassi interna, fornisce solo informazioni che rivestano un interesse per propri scopi fiscali, invece potrebbe negare, per esempio, di fornire le informazioni<sup>134</sup> nella misura in cui la fornitura delle stesse svelasse un segreto commerciale.

Infine, il quinto paragrafo 5 è teso ad assicurare che i limiti del terzo paragrafo non siano utilizzati per prevenire lo scambio d'informazioni custodite da banche<sup>135</sup>, altre istituzioni finanziarie, delegati, agenti e fiduciari così come le informazioni relative alla "proprietà" in enti e persone giuridiche *latu sensu* intese<sup>136</sup>.

Il quinto paragrafo<sup>137</sup>, che è stato aggiunto nel 2005, rappresenta un cambiamento nella struttura dell'art. 26, ma ciò non dovrebbe, secondo il Commentario Ocse<sup>138</sup>, essere interpretato nel senso di suggerire che la precedente versione dell'art. 26 non

---

<sup>134</sup> Tale aspetto è affrontato anche nel Rapporto Ocse "Tax Co-operation - Towards a level playing field. 2006 Assessment".

<sup>135</sup> ANTONINI M., *Le novità apportate al Modello ed al Commentario Ocse in tema di imposte sul reddito e sul capitale*, cit., pag. 27 ss.

<sup>136</sup> Si tratta di una modifica di grande rilievo e di forte impatto in quanto l'accesso alle informazioni bancarie si rivela essenziale nella lotta all'evasione ed alla frode fiscale, sia a livello nazionale che internazionale. Si tratta, come ben si comprende, di materia delicata in quanto in diversi Paesi l'accesso alle informazioni in questione non è semplice, soprattutto in presenza di un forte segreto bancario, ed ancor più complesso appare, di conseguenza, l'accesso finalizzato a fornire informazioni ad un'Amministrazione fiscale estera che ne ha fatto richiesta.

<sup>137</sup> L'aggiunta di questo paragrafo riflette la sempre maggiore sensibilità verso i dati bancari, come riflessa nel modello di Accordo per lo Scambio di informazioni in materia fiscale (di cui al primo paragrafo del presente capitolo) e come descritta nel rapporto "Improving Access to Bank Information for Tax Purposes", secondo cui l'accesso ad informazioni custodite da banche od altre istituzioni finanziarie può avvenire in via diretta od indiretta, attraverso un processo amministrativo o giudiziario.

<sup>138</sup> A tal proposito si veda anche il Rapporto Ocse "Improving Access to Bank Information for Tax Purposes".

autorizzava lo scambio di questo tipo di informazioni. Questa interpretazione autentica della norma risulta di particolare importanza nella misura in cui le convenzioni stipulate da un Paese non possono essere aggiornate in tempi brevi<sup>139</sup>, e quindi è abbastanza frequente che le convenzioni ancora in essere contengano il testo del previgente art. 26.

Poiché il quinto paragrafo prevede che uno Stato contraente non neghi di fornire informazioni ad una controparte soltanto perché le informazioni sono custodite da una banca od un'altra istituzione finanziaria, viene quindi scavalcata la disposizione del terzo paragrafo in cui quest'ultimo permetterebbe, ad uno Stato che ha ricevuto la richiesta, di negare l'informazione facendo leva sul segreto bancario<sup>140</sup>.

Viene infatti superata anche la possibilità di negare informazioni perché custodite da soggetti che agiscono in qualità di agenti ovvero fiduciari<sup>141</sup>.

In conclusione, bisogna affermare che è altresì contenuto un richiamo alle norme esistenti in alcuni ordinamenti in materia di protezione della privacy; ove dette norme sussistano, gli Stati interessati dovrebbero farne menzione nelle proprie Convenzioni bilaterali.

Solamente nel 2003 è stata introdotta nel Modello convenzionale dell'OCSE una nuova disposizione, mediante l'art. 27.

Quest'articolo è relativo all'assistenza tra gli Stati contraenti nel recupero delle imposte previste da ciascuno degli ordinamenti tributari coinvolti.

L'assistenza alla riscossione, peraltro, si estende a tutte le imposte dovute allo Stato contraente da qualsiasi soggetto, sia esso residente o meno in uno degli Stati contraenti.

Gli Stati contraenti, comunque, hanno la facoltà di limitare l'ambito di applicazione dell'obbligo di assistenza reciproca.

---

<sup>139</sup> MELIS G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in Riv. dir. trib., 2004, I, p. 1083 ss.

<sup>140</sup> ANTONINI M., *Le novità apportate al Modello ed al Commentario Ocse in tema di imposte sul reddito e sul capitale*, cit., p. 29: "Il par. 5, dunque chiarisce l'ambito di applicazione del par. 3, specificando, in sostanza, che le disposizioni in tema di segreto bancario non rientrano nel concetto di 'legislazione o prassi amministrativa' indicato nelle lettere a) e b) del paragrafo 3, quali cause impeditive dello scambio di informazioni".

<sup>141</sup> A tal proposito vedasi il Rapporto "Improving Access to Bank Information for Tax Purposes". Inoltre, secondo il Commentario, un soggetto è considerato agente nella funzione di fiduciario quando gli affari che intraprende, ovvero il danaro e la proprietà che gestisce, non gli appartengono ovvero non sono gestiti per il proprio beneficio, ma per il beneficio di un altro soggetto, nei confronti del quale il fiduciario si pone in una relazione che implica confidenza e fiducia da una parte e buona fede dall'altra, come nel caso di un trustee. Il termine "agenzia" è molto ampio ed include tutte le forme di servizi per società (ad esempio, agenti per la costituzione di società, società fiduciarie, agenti registrati, avvocati).

Sempre secondo il Commentario, per esempio, un rappresentante legale che agisca per un cliente potrebbe agire nella funzione di agente ma per ogni informazione protetta, come comunicazione riservata tra avvocati, consulenti o altri rappresentanti legali autorizzati ed i propri clienti, il paragrafo 3 continua a fornire una possibile base per il diniego di informazioni.

Essi, infatti, possono recuperare i soli crediti relativi alle imposte dovute dai soggetti residenti di ciascuno degli Stati contraenti.

In ogni caso deve essere sempre garantita la riservatezza delle informazioni scambiate. Tale disposizione prevede che se il credito tributario di uno Stato è esecutivo secondo l'ordinamento di detto Stato ed è dovuto da un soggetto che, a quel momento, non può evitare la riscossione, esso è riconosciuto da parte dell'autorità competente dell'altro Stato contraente, ai fini del recupero dello stesso.

Tale credito dovrà essere riscosso dallo Stato contraente, in accordo con le disposizioni del proprio ordinamento interno applicabili all'imposizione e alla riscossione delle imposte dovute, come se il credito fosse proprio.

Infine, viene introdotto e specificato il principio secondo il quale i procedimenti relativi all'esistenza, validità o all'ammontare del credito fiscale di uno Stato contraente non devono essere portati dinanzi alle autorità giurisdizionali o amministrative dell'altro Stato contraente.

Non ci sono disposizioni che impediscano, poi, l'applicazione dell'art. 27 anche alle imposte precedenti all'entrata in vigore della convenzione, purché la procedura di assistenza nella riscossione delle imposte sia prevista dopo l'entrata in vigore del Trattato e le disposizioni dell'art. 27 siano divenute effettive.

I Paesi contraenti sono liberi di prevedere l'obbligo di reciproca assistenza in relazione a diversi fattori.

Fra essi giova citare, ad esempio, la garanzia di reciprocità dell'assistenza nella riscossione del credito fiscale, piuttosto che la presenza, negli ordinamenti degli Stati contraenti, di strumenti giuridici che possano garantire l'effettività dell'assistenza.

L'obiettivo della nuova disposizione dell'articolo in questione è quello di prevedere una procedura comprensiva, ossia un'assistenza nella riscossione onnicomprensiva.

Rimane salva, se opportuna, la possibilità d'individuare delle limitazioni.

L'art. 27 consente, su richiesta degli Stati contraenti, l'applicazione di misure cautelari sul patrimonio del debitore.

Esse sono finalizzate alla conservazione dei diritti di credito dello Stato richiedente.

Più in particolare, tale richiesta può avvenire qualora uno Stato contraente non possa presentare all'altro una richiesta d'assistenza, in quanto non può ancora essere preteso il pagamento dell'imposta od il contraente può ancora esercitare il diritto d'impedire il

prelievo, perché, ad esempio, sono ancora pendenti i termini per l'impugnazione dell'atto impositivo.

In ogni caso, lo Stato richiedente, nel formulare la richiesta d'applicazione delle misure cautelari, deve indicare la fase raggiunta nella procedura d'accertamento o di prelievo dell'imposta.

Il Paese richiesto, invece, dovrà verificare se, nel caso oggetto della richiesta, il suo ordinamento interno e la sua prassi amministrativa consentano l'adozione di misure di garanzia.

## 5. IL MODELLO CIAT

Un ulteriore modello di convenzione, che ha il medesimo fine degli altri, ossia di disciplinare la cooperazione internazionale in materia di accertamento delle imposte, è stato elaborato ed approvato dall'assemblea generale del Centro Interamericano delle Amministrazioni Tributarie (CIAT)<sup>142</sup>.

Questo modello mira a disciplinare in dettaglio gli istituti della cooperazione amministrativa internazionale nell'ambito dei Paesi membri.

Gli Stati contraenti assumono quindi l'obbligo di prestarsi mutua assistenza per facilitare lo scambio di informazioni al fine di assicurare la determinazione, l'accertamento e l'esazione delle imposte coperte dall'accordo<sup>143</sup>.

Già dalla lettura dei considerando, posti a premessa dell'articolato, si possono desumere le motivazioni ed i fini che sono alla base dell'adozione da parte del CIAT del modello di accordo.

Viene affermato, come si ha modo di riscontrare in tutti gli atti della specie promanati da altri organismi internazionali, prima fra tutti l'Unione europea, che la cooperazione in materia fiscale è elemento fondamentale nella lotta contro l'evasione, la frode e l'elusione<sup>144</sup> fiscali, nel quadro della stretta collaborazione richiesta dallo sviluppo delle relazioni economiche internazionali.

---

<sup>142</sup> Attualmente il CIAT, costituito nel 1967, annovera 34 Stati, di cui 29 sono Paesi americani e 5 Paesi europei, più 2 Paesi membro associati (la Repubblica Ceca ed il Sudafrica). I Paesi membri americani sono: Antille olandesi, Argentina, Aruba, Barbados, Bermuda, Bolivia, Brasile, Canada, Cile, Colombia, Costa Rica, Cuba, Ecuador, El Salvador, Giamaica, Guatemala, Haiti, Honduras, Messico, Nicaragua, Panama, Paraguay, Perù, Repubblica dominicana, Stati Uniti d'America, Suriname, Trinidad e Tobago R., Uruguay e Venezuela.

I Paesi europei sono: Italia, Paesi Bassi, Portogallo, Spagna e Francia.

Lo scopo del CIAT è quello di realizzare le condizioni più favorevoli per una reciproca cooperazione e di creare uno "spazio" che permetta uno scambio di esperienze tra i Paesi membri ed associati, per migliorare l'efficienza delle loro Amministrazioni fiscali.

Per questo fine, l'organizzazione indirizza la sua attività per: (i) promuovere l'assistenza reciproca tra i Paesi membri e Paesi associati; (ii) stimolare la cooperazione tra Paesi membri, al fine di incentivare l'adempimento volontario dei doveri fiscali e di combattere l'evasione fiscale e qualsiasi altra forma di mancato adempimento degli obblighi fiscali, nonché di incoraggiare lo studio dei problemi concernenti la doppia imposizione internazionale.

<sup>143</sup> PITA C., *El papel del Centro interamericano de administraciones tributarias (CIAT)*, in *Diritto tributario internazionale*, coordinato da Uckmar V., Padova, 2005, p. 1483 ss.

<sup>144</sup> A ben vedere l'esplicito riferimento all'elusione fiscale, nei considerando, è unico nel panorama internazionale, in quanto detto sostantivo è sempre aggiunto nei commenti e dalla dottrina.



Inoltre, si afferma espressamente che, il “fine dell’accordo” è connesso alla constatazione secondo cui “la cooperazione deve realizzare la comune volontà di evitare e controllare le pratiche di frode, evasione ed elusione fiscali, prestandosi mutua assistenza ed aiuto in osservanza dei principi elementari di equità, rispetto e mutuo beneficio per gli Stati contraenti”<sup>145</sup>.

Nel complesso il modello si compone di dieci articoli che disciplinano i seguenti argomenti: (i) oggetto ed ambito di applicazione (art. 1); (ii) imposte considerate (art. 2); (iii) definizioni generali (art. 3); (iv) scambio di informazioni (art. 4); (v) verifiche simultanee<sup>146</sup> (art. 5); (vi) verifiche all’estero (art. 6); (vii) procedura di mutuo accordo<sup>147</sup> (art. 7); (viii) spese sostenute per fornire assistenza (art. 8); (ix) clausole finali, ovvero entrata in vigore e denuncia dell’accordo (artt. 9 e 10).

Seguendo lo sviluppo dell’articolato, bisogna sicuramente iniziare ad affrontare la norma che definisce l’oggetto dello scambio e, poi, in successione, quelle relative alla divulgazione delle informazioni, alle sue diverse forme ed ai limiti posti alla trasmissione delle stesse.

Dalla lettura dell’art. 1 si nota che presenta la stessa struttura della norma contenuta nell’art. 26 del modello Ocse, con riferimento alla prima parte del primo paragrafo.

Pertanto, si può affermare che può ben mutuarsì quanto viene enunciato nel Commentario OCSE all’art. 26 con riferimento all’applicazione delle leggi interne degli Stati contraenti.

Se l’obbligo generale dello scambio di informazioni è in medesimo, una peculiarità del modello CIAT è costituita dall’esplicita menzione che lo scambio ha per oggetto informazioni inerenti: (i) la determinazione, l’accertamento ed l’esazione dei tributi coperti dall’accordo; (ii) la riscossione, anche coattiva, dei debiti d’imposta; (iii)

---

<sup>145</sup> Secondo considerando.

<sup>146</sup> Com’è noto, le verifiche simultanee non rappresentano una novità nella cooperazione internazionale in materia fiscale ed infatti esse sono previste anche dalle disposizioni concernenti lo scambio di informazioni previsto dalle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, ancorché non vi sia un riferimento specifico nella norma di base. Normalmente i Paesi aderenti ricorrono a specifici accordi allo scopo di regolamentare anche le modalità di esecuzione di dette verifiche.

<sup>147</sup> Procedura di mutuo accordo (art. 7). La procedura amichevole, analogamente a quanto disciplinato dal Modello Ocse e dal relativo Commentario, ha come scopo quello di permettere agli Stati contraenti di risolvere le incomprensioni che possono sorgere nell’interpretazione ed applicazione dell’accordo stesso. Tale procedura è un procedimento speciale mediante il quale le Autorità competenti possono anche concordare un significato comune ai termini contenuti nell’accordo. Per raggiungere detti fini, le Autorità competenti possono comunicare direttamente tra loro e, quindi, non sono obbligate a seguire i rispettivi canali diplomatici.

indagini o procedimenti giudiziari connessi a presunti reati fiscali e ad infrazioni delle leggi e dei regolamenti in materia tributaria.

Tale precisazione non è altro che il recepimento dell'esperienza maturata in sede Osce in materia<sup>148</sup>.

Bisogna però sottolineare che la cooperazione è limitata allo scambio di informazioni per far conoscere il contesto economico-finanziario del contribuente, ma non comporta un'assistenza alla riscossione del debito fiscale.

L'art. 4, che si compone di ben dieci paragrafi, rappresenta il massimo interesse nel contesto del presente lavoro.

In esso troviamo la disciplina dello scambio automatico, spontaneo ed a richiesta, senza che si riscontrino delle divergenze rispetto alla disciplina Ocse o comunitaria.

La norma contenente lo scambio automatico si limita ad affermare l'obbligo degli Stati contraenti di trasmettersi informazioni in modo automatico. Gli Stati contraenti devono concordare le categorie di redditi, ovvero ciò che deve formare oggetto di tale tipo di cooperazione.

Per quanto concerne lo scambio di informazioni attuato in modo spontaneo si deve ribadire che non si discosta affatto dalla disciplina comunemente affermata sul piano internazionale.

Infatti, la disposizione prevede che le Autorità degli Stati contraenti si trasmettano informazioni in modo spontaneo quando, nel corso della propria attività istruttoria, conoscono informazioni che possono essere rilevanti per i fini previsti dal modello<sup>149</sup>.

Anche per quanto concerne lo scambio di informazioni su richiesta, bisogna affermare che il modello in oggetto non apporta nessuna modifica strutturale rispetto al concetto già ampiamente elaborato ed utilizzato sul piano internazionale. Il modello CIAT si caratterizza invece per un maggiore dettaglio in merito agli obblighi che gravano sullo Stato richiesto ai fini di fornire informazioni, nonché sulle modalità che deve osservare.

Infatti, viene precisato che, ove l'Autorità competente dello Stato richiesto non abbia immediata disponibilità delle informazioni richieste, essa è comunque tenuta ad adottare tutti i provvedimenti consentiti dalla legislazione interna per soddisfare la richiesta.

---

<sup>148</sup> A tal proposito si rimanda al primo paragrafo del primo capitolo del presente lavoro.

<sup>149</sup> Le informazioni che sono oggetto di scambio spontaneo sono quelle che vengono rilevate durante il controllo delle dichiarazioni, nonché acquisite durante qualsiasi altra attività istruttoria, od inerente la riscossione, da parte di un'Amministrazione finanziaria ed inviate al collaterale organo di un Paese contraente.

Addirittura, giusto per sottolineare l'analiticità della norma in materia, sono direttamente elencate alcune esemplificazioni che, per completezza di trattazione, si riportano; ciascuno Stato contraente è dunque tenuto a: (i) esaminare libri, documenti, registri ed ogni altro tipo di elementi e supporti materiali ritenuti importanti ai fini delle indagini; (ii) procedere ad interrogare qualsiasi persona che sia a conoscenza dei fatti oggetto delle indagini o che possa disporre di elementi o informazioni che siano rilevanti ovvero essenziali per le indagini; (iii) obbligare le persone di cui al precedente punto a comparire nel luogo ed alla data stabilita per deporre anche sotto giuramento oppure a produrre registri, documenti ed altri elementi richiesti.

Inoltre, ove lo Stato richiedente le informazioni avanzasse apposita domanda, lo Stato richiesto, nel fornire le informazioni, dovrà rispettare precise modalità e procedure<sup>150</sup>.

Il modello CIAT enumera una serie di azioni che incombono allo Stato richiesto per fornire al meglio la cooperazione, ma, naturalmente, bisogna considerare che le procedure e le modalità indicate nel modello hanno natura essenzialmente esemplificativa.

Inoltre, si deve affermare che, come regola generale, lo scambio di informazioni, nelle sue diverse forme, si fonda sul principio della reciprocità, anche di fatto; questa è la prospettiva da cui inquadrare la cooperazione amministrativa internazionale.

A conclusione della disamina di questo articolo, si deve rammentare che tutti e tre i differenti metodi di scambio di informazioni non si pongono in alternativa fra loro, significando che uno Stato contraente che non riceve informazioni su base automatica, può comunque avvalersi della norma inerente lo scambio di informazioni a richiesta.

Le medesime disposizioni emanate dall'Unione europea in merito ai limiti alla trasmissione delle informazioni le si rinvencono nel settimo paragrafo dell'articolo in esame.

---

<sup>150</sup> In sostanza, lo Stato richiesto deve: (i) indicare la data ed il luogo per ricevere documenti, registri; (ii) far prestare giuramento alla persona che deve deporre o presentare libri, documenti, registri od altri beni personali; (iii) permettere la presenza di quelle persone che l'Autorità competente dello Stato richiedente segnalerà come interessate o coinvolte nella richiesta; (iv) offrire alle persone, alle quali si consente di essere presenti l'opportunità di interrogare la persona che fa la deposizione o presenta libri, documenti, registri; (v) acquisire gli originali di libri, documenti, registri ed altri beni personali; (vi) acquisire o presentare copie autentiche di documenti originali; (vii) garantire l'autenticità dei libri, documenti e registri; (viii) interrogare la persona che presenta libri, documenti, registri ed altri beni personali in relazione sia al motivo per il quale si presenta o si è conservato il materiale, sia al modo in cui si effettua o si è effettuata la conservazione dello stesso; (ix) permettere all'Autorità competente dello Stato richiedente di presentare domande per iscritto, cui dovrà rispondere la persona che fa la deposizione o presenta libri, documenti, registri e altri beni personali; (x) mettere in atto qualsiasi altra misura che non contravvenga alle leggi, né sia in disaccordo con le pratiche amministrative dello Stato richiesto; (xi) attestare che sono state seguite le procedure richieste dall'autorità competente dello Stato richiedente, oppure che non è stato possibile seguire le procedure richieste, spiegandone i motivi.

Infatti, si rinvencono quattro diversi limiti allo scambio di informazioni che sono quelli inerenti il non : (i) fornire informazioni la cui divulgazione sarebbe contraria all'ordine pubblico; (ii) adottare misure amministrative che siano in contrasto con i rispettivi regolamenti o le rispettive norme legislative, in conformità a quanto previsto dalla disposizione sulla divulgazione delle informazioni; (iii) fornire determinate informazioni che non si possono ottenere in base ai rispettivi regolamenti o alle rispettive leggi, in conformità a quanto previsto dalla disposizione sulla divulgazione delle informazioni; (iv) fornire informazioni richieste dallo Stato richiedente per applicare una disposizione fiscale di quest'ultimo Stato che operi una discriminazione nei confronti di un nazionale dello Stato richiesto<sup>151</sup>.

Di carattere distinto rispetto alla classica disciplina convenzionale, sia comunitaria che Ocse<sup>152</sup>, è l'eliminazione dei limiti allo scambio di informazioni relativi al segreto commerciale, industriale o professionale, ovvero a processi commerciali, e saranno dunque gli Stati contraenti, nell'ambito delle negoziazioni di convenzioni in aderenza a tale modello, a valutare quali limitazioni introdurre con riguardo alla propria legislazione interna, soprattutto quella inerente il segreto bancario.

Di conseguenza, anche le disposizioni riferite alla divulgazione delle informazioni Rappresentano una peculiarità in quanto statuiscono esplicitamente che la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato richiesto non deve ostacolare l'attività di ricerca informativa per ottenere informazioni: (i) da parte di istituzioni finanziarie, procuratori o persone che agiscono in qualità di agenti fiduciari; (ii) da azionisti o soci di una persona giuridica o di un ente; (iii) dalla stessa Amministrazione fiscale.

Proseguendo la disamina del modello, vi sono anche disposizioni di dettaglio, relative alla fornitura delle informazioni, in uno specifico paragrafo dell'art. 4.

La norma specifica che l'intero modello deve essere interpretato nel senso che viene imposto ad uno Stato contraente l'obbligo di utilizzare tutti i mezzi legali in suo possesso, nonché di compiere tutti gli sforzi possibili per dare sfogo ad una richiesta di informazioni. D'altro canto, come è stato in precedenza precisato, lo Stato richiesto è tenuto a svolgere la stessa azione che svolgerebbe se stesse accertando le proprie imposte.

---

<sup>151</sup> Si veda l'art. 24 del modello Ocse inerente la discriminazione fondata sulla nazionalità.

<sup>152</sup> Il relativo Commentario afferma però che non si dovrebbe attribuire un significato troppo ampio alla nozione di segreto, e che uno Stato contraente, prima di invocare la disposizione in esame, deve valutare attentamente se gli interessi del contribuente giustificano realmente l'applicazione di siffatta disposizione, riconoscendo che un'interpretazione troppo ampia della stessa comporta che la clausola dello scambio di informazioni diventi del tutto inefficace.

Inoltre, per evitare che trascorra un lungo periodo di tempo tra la richiesta e l'invio dell'informazione, che potrebbe provocarne l'inutilità, viene stabilito un termine da proporre allo Stato richiesto<sup>153</sup>.

Viene, altresì, precisato che nell'ipotesi in cui l'Autorità competente dello Stato richiesto non possa rispettare la scadenza prefissata, essa è tenuta ad informare tempestivamente la sua controparte, indicando, altresì, la data presumibile entro la quale ritiene di poter corrispondere alla richiesta e la natura degli ostacoli incontrati.

Parimenti, ove lo Stato richiesto ritenga di dover rifiutare la comunicazione delle informazioni, essa dovrà tempestivamente comunicare allo Stato richiedente la sua decisione di rifiutare di corrispondere alla richiesta di informazioni, corredandola con la descrizione dei motivi del rifiuto.

Anche la norma inerente l'uso delle informazioni è speculare a quanto contenuto nell'art. 26 del Modello di Convenzione Ocse. E' infatti previsto che le informazioni ricevute da uno Stato contraente devono essere tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alla legislazione interna di detto Stato, oppure conformemente alle disposizioni sulla riservatezza in vigore nello Stato che fornisce le informazioni, se tali disposizioni sono più restrittive.

Le predette informazioni devono essere comunicate soltanto alle Autorità, comprese l'Autorità giudiziaria e gli organi amministrativi, che siano competenti in materia di: (i) determinazione, accertamento, riscossione e gestione dei tributi previsti dal modello; (ii) riscossione dei crediti di imposta relativi ai predetti tributi; (iii) applicazione della legislazione fiscale; (iv) repressione dei reati fiscali; (v) risoluzione dei ricorsi inerenti i predetti tributi; (vi) supervisione delle attività testè citate.

Le citate Autorità possono utilizzare le informazioni ricevute soltanto a fini fiscali.

L'ultimo paragrafo, paragrafo dieci, dell'art. 4 del modello presenta elementi di novità rispetto ad altri accordi internazionali nella stessa materia.

Il paragrafo stabilisce infatti che, "fatta salva la prova contraria esibita dalla persona interessata, il semplice fatto che lo Stato richiedente riceva informazioni che siano state ottenute in base all'Accordo in commento, fa sì che dette informazioni costituiscano una prova legale".

---

<sup>153</sup> Nel modello non viene fissato un termine, lasciando agli Stati contraenti di stabilire, nel corso del negoziato, il numero dei giorni entro il quale lo Stato richiesto, che comunque dovrebbe agire con la massima sollecitudine, è tenuto a fornire l'informazione.

Il valore probatorio delle informazioni acquisite in applicazione di norme convenzionali è un tema delicato ed in ambito internazionale non si riscontra una norma che disciplini la cooperazione fiscale, la quale esplicitamente affronti la relativa problematica<sup>154</sup>.

Sicuramente le informazioni acquisite dall'Autorità competente di uno Stato Contraente, in base ad una Convenzione contro le doppie imposizioni, ovvero in relazione a disposizioni dell'Unione europea, abbiano lo stesso valore probatorio delle informazioni che la stessa Autorità competente potrebbe acquisire nel rispetto del proprio ordinamento interno<sup>155</sup>. Ma il problema si pone nella misura in cui è il Paese ricevente che ha l'onere di sostenere l'utilizzabilità dell'informazione che è stata però collezionata da un altro Stato che potrebbe non aver seguito analoghi criteri e regole; si crea una discrasia dovuta ad un'asimmetria tra chi formalizza l'informazione e chi la deve poi utilizzare.

La disposizione in oggetto sembra invece voler risolvere questo potenziale problema, in quanto l'inserimento di questa norma in un accordo che deve essere ratificato per legge comporta, dunque, il suo recepimento nell'ordinamento interno degli Stati contraenti, fugando ogni dubbio sul valore probatorio che è attribuibile alle informazioni acquisite in base all'accordo stesso.

Inoltre, a ben notare, per come è formulata la disposizione in commento, il valore probatorio delle informazioni potrà soggiacere soltanto dalla prova contraria esibita dal contribuente. In sostanza, nel caso di specie, si verifica l'inversione dell'onere della prova sul contribuente, onere che non incombe più sull'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne il nostro Paese, si deve affermare che, pur aderendo al CIAT, e non avendo ancora sottoscritto convenzioni con tale modello, risulta esposto alla problematica sopra citata.

Infatti, tali questioni sono già state affrontate dalla giurisprudenza, in relazione a documenti scambiati con norme convenzionali aderenti al modello Ocse.

Il problema sembrerebbe comunque risolto in virtù di una sentenza<sup>156</sup> della Corte di Cassazione che, dopo alcune pronunce dal carattere altalenante<sup>157</sup>, pare essere giunta ad una chiarificatrice conclusione.

---

<sup>154</sup> Nulla, infatti, dice l'art. 26 del Modello OCSE e, tantomeno, l'omologa disposizione del Modello ONU; parimenti, non si rinviene alcuna specifica disposizione comunitarie.

<sup>155</sup> GIULIANI F., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, cit., p. 131 ss.

<sup>156</sup> Corte di Cassazione, Sez. Trib., 24 novembre 1999-3 marzo 2000, n. 2390.

<sup>157</sup> Si vedano inoltre Cassazione 20 gennaio 1994, n. 522; Cassazione 11 ottobre 1996, n. 8881; Cassazione 6 marzo 1999, n. 1923; Cassazione 7 maggio 1999, n. 4567.

La Suprema Corte era infatti stata chiamata a pronunciarsi, tra l'altro, sull'idoneità di un'informazione fornita da un'Autorità estera da utilizzarsi nel corso di un accertamento fiscale, stabilendo dei principi importanti al riguardo<sup>158</sup>.

La Corte di Cassazione, accogliendo il ricorso dell'Amministrazione finanziaria, ha statuito che: "Il documento che costituisce base dell'accertamento nei confronti della società non può essere, infatti, considerato alla stregua di un'informazione anonima.

Costituisce principio ormai comunemente accettato che la documentazione dell'attività amministrativa, soprattutto quando la stessa consiste in certificazioni o accertamenti di fatto, o nella riproduzione del contenuto di altri atti, non richiede, ad substantiam, l'indicazione della persona fisica titolare dell'organo o addirittura la sottoscrizione della stessa, essendo sufficiente la sicura riconducibilità del documento (e quindi dell'atto di cui viene riprodotto il contenuto) all'amministrazione.

Nella specie non veniva neppure contestata la provenienza del documento dall'Amministrazione finanziaria federale USA, per cui sussisteva il dovere del giudice di merito di prendere in esame e valutare la natura ed il contenuto del documento stesso. Devesi, inoltre, osservare che, come ha esattamente rilevato la difesa erariale, i requisiti di validità formale del documento sono stabiliti dall'ordinamento di origine.

Pertanto, il rifiuto dei giudici di merito di valutare la natura e il contenuto del documento costituisce violazione di legge sotto i diversi profili denunciati dall'Amministrazione ricorrente"<sup>159</sup>.

---

<sup>158</sup> La questione era sorta a seguito della decisione di una Commissione tributaria di primo grado, confermata dalla Commissione tributaria regionale, che affermava l'inidoneità probatoria di una comunicazione del Dipartimento del Tesoro USA ai fini dell'accertamento effettuato dall'ufficio, in quanto detta comunicazione era priva di indicazioni circa l'attribuzione ad un funzionario responsabile. L'Amministrazione finanziaria ricorreva lamentando la violazione e la falsa applicazione dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/73, in relazione all'art. 26 della vigente Convenzione tra l'Italia e gli USA in materia di doppie imposizioni sui redditi (stipulata a Roma il 17 aprile 1984 e ratificata con legge 11 dicembre 1985, n. 763), aggiungendo che erroneamente era stata ritenuta l'inidoneità probatoria del documento proveniente dal Dipartimento del Tesoro statunitense, in quanto il richiamato art. 26 della Convenzione prevede che le autorità competenti dei due Stati si scambino le informazioni in materia di imposte sul reddito mantenendole segrete, ma con possibilità di comunicarle alle Autorità incaricate dell'accertamento, ovvero nel corso di giudizi. Ciononostante, l'Amministrazione ricorrente sosteneva che la legittima utilizzazione delle informazioni comportava che tali informazioni assumevano la funzione probatoria stabilita dall'art. 39, lettera c), del D.P.R. n. 600/73, che menziona genericamente gli "altri atti e documenti in possesso dell'ufficio". Si aggiungeva, altresì, che il documento in questione non poteva considerarsi anonimo in quanto incontestata ne era la provenienza e che, in relazione alla rilevata assenza di sottoscrizione, non è possibile ritenere che i documenti di provenienza estera abbiano gli stessi requisiti di quelli formati in Italia.

<sup>159</sup> La Suprema Corte in sostanza afferma: (i) la piena validità probatoria all'informazione pervenuta da un'autorità estera; (ii) il documento che contiene l'informazione non può considerarsi anonimo, ancorché sia privo di indicazioni circa la sua attribuzione ad un funzionario responsabile; (iii) i requisiti formali del documento sono stabiliti dall'ordinamento di origine e non possono essere valutati secondo parametri nazionali.

Proseguendo la disamina degli articoli di maggior interesse per il presente lavoro, ci si deve soffermare sulle disposizioni dell'art. 5, in tema di verifiche simultanee.

L'articolo provvede sia a definire l'oggetto delle verifiche simultanee, sia la procedura da seguire per effettuarle, dalle modalità per la selezione dei casi, del settore e del periodo da sottoporre a verifica, alle modalità di adesione ad una verifica simultanea ed a quelle di una sua interruzione<sup>160</sup>.

Come si è già avuto modo di notare nell'esposizione del capitolo terzo, questa forma di cooperazione è ben conosciuta a livello internazionale ed adottata da vari Paesi, in attuazione delle clausole sullo scambio di informazioni inserite nelle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni secondo il modello Ocse e dalle disposizioni comunitarie.

Infine, non bisogna dimenticare quanto contenuto nell'art. 6 del modello, che stabilisce che, su istanza dell'Autorità competente dello Stato richiedente, l'Autorità richiesta ha facoltà di consentire la presenza sul proprio territorio di rappresentanti dello Stato richiedente nel corso di una verifica<sup>161</sup>.

---

<sup>160</sup> Questo tipo di attività istruttoria risulta particolarmente utile nei casi in cui si voglia procedere alla corretta determinazione dei prezzi di trasferimento. Vantaggi ne possono trarre anche i contribuenti, avuto riguardo alla riduzione dei costi, nonché per la circostanza che evitano la duplicazione dei controlli stessi, che comunque impegnerebbero le Autorità fiscali in momenti diversi.

<sup>161</sup> A ben osservare le disposizioni sono molto dettagliate e si soffermano a disciplinare, in modo puntuale, che l'Autorità competente dello Stato richiesto deve tempestivamente comunicare all'Autorità competente dell'altro Stato l'ora ed il luogo della verifica, la qualifica e le generalità del funzionario incaricato, nonché le procedure e le condizioni necessarie per lo svolgimento delle indagini, di modo che il funzionario possa adeguarsi alla disciplina della materia vigente nello Stato richiesto.



## 6. GLI STRUMENTI MULTILATERALI: IL NORDIC TREATY E LA CONVENZIONE DI STRASBURGO

Il Nordic Treaty è un accordo di carattere procedurale sulla mutua assistenza in materia fiscale.

La sua finalità è quella di prevenire e combattere l'evasione, l'elusione e la frode in campo internazionale.

Tale convenzione multilaterale è stata sottoscritta nel 1982 fra gli Stati scandinavi.

Essa ha sostituito tutti i trattati bilaterali stipulati fra i medesimi Paesi nelle stesse materie<sup>162</sup>.

Danimarca, Finlandia, Islanda, Norvegia e Svezia, invero, hanno stipulato questa convenzione multilaterale sulla mutua assistenza in materia fiscale, composta da ventiquattro articoli ed entrata in vigore il primo gennaio 1983.

Il Nordic Treaty ha avuto un notevole successo, grazie all'appartenenza di tutti gli Stati membri alla medesima area geo-politica, per cui essi sono legati da stretti rapporti culturali, politici, commerciali, nonché dall'esperienza maturata a seguito dell'applicazione degli accordi bilaterali fra loro precedentemente in vigore<sup>163</sup>.

La Convenzione non ha previsto espressamente dei limiti di tipo soggettivo.

Circa la sua applicazione *ratione personarum*, il Trattato, invero, sembra adottare, anche se implicitamente, la soluzione normativa utilizzata nel modello OCSE del 1988.

Le autorità fiscali dei Paesi contraenti, pertanto, possono trasmettersi i dati concernenti tutti i contribuenti, indipendentemente dalla residenza o dalla nazionalità.

Il campo d'applicazione *ratione materie* è, anch'esso, piuttosto esteso.

Il Nordic Treaty, infatti, è volto a disciplinare l'assistenza internazionale in materia d'imposte dirette ed indirette, di tasse di successione, d'imposte sulle donazioni, nonché di contributi per l'assistenza sociale.

L'assistenza, peraltro, può essere diretta ad assicurare l'attuazione non solamente dell'accertamento, ma anche della notifica degli atti di natura fiscale e della riscossione

---

<sup>162</sup> WESTERBURGEN J.W.B., *Ways and Means to Improve European and Wider International Cooperation against Tax Evasion and Avoidance*, in Recommendation, 1980, p. 139 ss.

<sup>163</sup> MATTSON N., *Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? Comments whit Reflection to the Nordic Experience*, in Intertax, 2000, p. 212 ss.

dei crediti tributari di uno Stato membro nel territorio degli altri Stati membri, così da garantire una tutela effettiva delle reciproche pretese tributarie.

Un altro strumento multilaterale relativo alla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale è rappresentato dalla Convenzione di Strasburgo.

Essa è aperta alla firma da parte dei Paesi membri dell'OCSE e del Consiglio d'Europa che, insieme, hanno concorso all'elaborazione di tale convenzione.

La Convenzione di Strasburgo<sup>164</sup>, redatta il 25 gennaio 1988, è entrata in vigore nel 1995, a seguito della ratifica dei primi cinque Stati: Danimarca, Finlandia, Norvegia, Svezia e Stati Uniti.

Negli anni seguenti si sono aggiunti altri Paesi ed attualmente sono quattordici<sup>165</sup>.

Per quanto concerne il nostro Paese, bisogna affermare che solo recentemente<sup>166</sup> ha provveduto alla ratifica, intervenuta in data 10 febbraio 2005, con legge n. 19<sup>167</sup>.

Essa si caratterizza sia per il essere uno strumento multilaterale, sia per avere ad oggetto non solamente lo scambio d'informazioni in materia fiscale, con riguardo alle imposte sul reddito, sulle accise e con l'esclusione dei dazi doganali, ma anche il servizio di notificazione dei documenti nell'ambito degli Stati contraenti, nonché la mutua assistenza nella fase della riscossione.

Il Preambolo, invero, statuisce espressamente che l'obiettivo della convenzione è quello di favorire la cooperazione fra le Autorità fiscali degli Stati membri dell'OCSE e del Consiglio d'Europa, per assicurare un'efficace attuazione delle legislazioni fiscali

---

<sup>164</sup> Nota anche come Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, in dottrina, soprattutto internazionale, la si ritrova indicata con l'acronimo MAAT; a tal proposito si veda: WISSELINK A., *International Exchange of information between european and other countries*, in EC Tax Review, 1997, p. 108.

<sup>165</sup> I primi Paesi aderenti sono stati la Norvegia (13 giugno 1989), la Svezia (4 luglio 1990), gli Stati Uniti d'America (13 febbraio 1991), la Danimarca (16 luglio 1992) e la Finlandia (15 dicembre 1994). La Convenzione è stata successivamente firmata e ratificata anche dai Paesi Bassi (15 ottobre 1996), dalla Polonia (26 giugno 1997), dall'Islanda (22 luglio 1996) e dal Belgio (10 AGO R.sto 2000). Infine tra i Paesi non aderenti all'Ocse la Convenzione è stata firmata dall'Azerbaijan (il 26 marzo 2003 e ratificata il 3 giugno) e dall'Ucraina (firma il 30 dicembre 2004 e ratifica il 17 dicembre 2008), mentre in ordine cronologico seguono la Francia (firma il 17 settembre 2003 e ratifica il 25 maggio 2005) e l'Italia (firma e ratifica il 31 gennaio 2006).

Nel 2008 anche la Gran Bretagna ha ratificato la Convenzione, precisamente in data 24 gennaio 2008, rendendola esecutiva a partire dal 1° maggio.

<sup>166</sup> Invero, anche la Francia ha ratificato la convenzione in data 1 marzo 2005, mentre il Canada, pur avendo già sottoscritto la convenzione nel 2004, non l'ha ancora ratificata. Per giunta, il Canada si è impegnato a firmare la convenzione solo per la parte inerente lo scambio di informazioni di natura fiscale, con esclusione della parte riguardante la riscossione delle imposte, volendo privilegiare gli accordi sottoscritti su base bilaterale.

<sup>167</sup> Pubblicata nella G. U. n. 48 del 28 febbraio 2005 – S.O. n. 25, ed entrata in vigore il giorno successivo a quello di pubblicazione per espressa previsione normativa (art. 3, della legge di ratifica).

nazionali, ponendosi l'obiettivo di rappresentare uno strumento di cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie dei Paesi aderenti al fine di esercitare un' incisiva azione di contrasto all'evasione fiscale interna ed internazionale.

E pur vero che, seppur fin ad oggi si sia rivelato uno strumento di scarso impatto pratico, stante la sparuta adesione dei singoli Stati, di recente sembra che le sue potenzialità possano finalmente manifestarsi concretamente<sup>168</sup>.

Prima ancora di procedere ad una breve disamina del suo articolato, bisogna affermare che già in seguito alla presentazione della bozza di convenzione, non poche critiche sono state avanzate in merito a questo strumento di cooperazione.

Seppure sembrerebbe fin troppo marcata la critica circa il contenuto del secondo alinea del Preambolo, in cui si afferma che lo sviluppo di movimenti internazionali di persone, capitali, beni e servizi ha "aumentato le possibilità di evasione e di frode fiscale, necessitando in tal modo una crescente cooperazione fra le autorità fiscali", perchè compie un'ingiustificata identità tra integrazione dei mercati e fraudolenta sottrazione di base imponibile<sup>169</sup> che, invece, parrebbero proprio legati da un rapporto di causa effetto, si condividono le perplessità già da tempo espresse circa l'eccessiva presenza di strumenti internazionali aventi praticamente il medesimo fine e strutturati alla medesima maniera<sup>170</sup>.

Difatti, lo scarso sviluppo fino ad oggi avuto da questa convenzione potrebbe essere interpretato proprio come un sintomo di tale situazione di fatto creatasi nel corso dei decenni ad opera delle principali organizzazioni internazionali.

E' di tutta evidenza l'attuale concomitanza di strumenti quali l'art. 26 del Modello Ocse, lo specifico modello per lo scambio di informazioni elaborato dallo stesso Ocse nel 2002, nonché tutte le disposizioni emanate dall'Unione europea, che sicuramente rendono già attuabile la possibilità di cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie dei vari Paesi aderenti.

---

<sup>168</sup> CAPOSTAGNO R., *L'Italia e la Francia ratificano la convenzione congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa relative all'assistenza amministrativa reciproca in material fiscale*, in Riv. dir. trib. int., I, 2005, p. 196.

<sup>169</sup> CAPOSTAGNO R., *L'Italia e la Francia ratificano la convenzione congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa relative all'assistenza amministrativa reciproca in material fiscale*, cit., p. 196.

<sup>170</sup> SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni statali in material di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in Boll. Trib., p. 499.

Solo se quest'ulteriore strumento avesse delle forti peculiarità avrebbe una valida ragione per imporsi nello scenario internazionale ma, a quanto pare, ciò non sembra.

Riprova ne abbiamo entrando nel merito delle disposizioni di cui si è dotata la convenzione di Strasburgo.

La struttura è fortemente orientata a disciplinare lo scambio di informazioni in maniera assai dettagliata e del tutto simile al modello elaborato dall'Ocse nel 2002.

Lo scambio di informazioni è infatti previsto come forma privilegiata di assistenza e, come già disciplinato dalle disposizioni comunitarie e dai modelli Ocse, sono previsti i consueti tre modi: (i) scambio su richiesta (art. 5); (ii) scambio automatico (art. 6); (iii) scambio spontaneo (art. 7).

Importante è ricordare anche il contenuto dell'art. 4, che consente, o meglio impone, lo scambio di informazioni quando queste siano "prevedibilmente rilevanti"<sup>171</sup>.

Inoltre, senza aggiungere nuovi connotati, la Convenzione prevede l'esecuzione di controlli contestuali (art. 8), del tutto analoghi alle verifiche simultanee di cui alle disposizioni comunitarie, nonché i controlli fiscali all'estero (art. 9), anch'esse già previste dal modello di accordo Ocse del 2002 ma, lo si ricorda, escluse dalla previsione dell'art. 26 del modello di convenzione Ocse.

A tal proposito bisogna constatare che nell'anno in cui la Convenzione fu redatta, il 1988, tale ultima forma di cooperazione era sicuramente di carattere innovativo, non essendo stata a ancora prevista in nessun altro modello. All'epoca rappresentava dunque un'innovazione, rimasta solo teorica perché nella pratica è stata superata dal modello Ocse del 2002 che ha sicuramente avuto, per ora, maggiore portata applicativa.

Anche per quanto concerne i limiti agli obblighi d'assistenza, previste dalla Convenzione all'art. 20, non vi sono novità da segnalare.

E' previsto che uno Stato contraente, in caso di impossibilità a procedere alla cooperazione ne informi in modo tempestivo lo Stato richiesto, indicandone espressamente i motivi, è prevista la possibilità di non procedere laddove: (i) ci sia contrasto tra gli ordinamenti giuridici interni degli Stati oggetto di scambio di informazioni; (ii) vi siano esigenze di ordine pubblico; (iii) se le medesime informazioni potrebbero essere ottenute direttamente dallo Stato richiedente nel suo ordinamento interno; (iv) oppure non siano informazioni rilevanti da un punto di vista economico

---

<sup>171</sup> L'originaria versione francese riprende il "foreseeably relevant" già indicato nel modello di accordo elaborato dall'Ocse nel 2002.

oppure costituiscano un segreto rilevante ai fini nazionali; (v) nel caso in cui rappresentino fattispecie discriminatorie e tali da provocare disparità di trattamento tra residenti in differenti Stati contraenti.

Da questa breve disamina appare comunque evidente che la Convenzione di Strasburgo, come del resto tutti gli analoghi strumenti di cooperazione internazionale, sia pervasa da un immanente principio di reciprocità che si vuole infondere a tutti i rapporti intercorrenti tra gli Stati contraenti<sup>172</sup>.

Proprio in merito a quest'ultimo aspetto si deve aggiungere un'altra considerazione.

La disciplina inerente la qualifica di segretezza secondo la Convenzione in oggetto è sicuramente orientata nel senso di privilegiare il Paese richiedente le informazioni, essendo previsto, all'art. 22, che le informazioni devono essere trattate come segrete secondo quanto previsto dalla legislazione dello Stato richiedente.

All'epoca della stesura della bozza di Convenzione, questa disposizione si differenziava dalle altre di analogo oggetto, in quanto la formulazione dell'art. 26 del modello Ocse allora vigente, quella revisionata nel 1977, prevedeva l'assoluta reciprocità, dovendo lo Stato ricevente rispettare i vincoli imposti dall'ordinamento dello Stato richiesto.

Quando la Convenzione venne redatta, quindi, aveva un carattere divergente e, osservando quanto si è poi stabilito nelle altre sedi internazionali, anche innovativo, essendo le attuali previsioni del modello di accordo Ocse del 2002 analogo alla Convenzione di Strasburgo.

Anche le disposizioni comunitarie, con l'art. 7 della Direttiva n. 77/799/CEE, garantiscono lo Stato richiesto, qualora abbia norme di tutela del segreto più stringenti rispetto allo Stato richiedente.

Le disposizioni convenzionali vanno, peraltro, applicate nel rispetto dei diritti fondamentali dei contribuenti.

Gli Stati, infatti, debbono tutelare in maniera adeguata il carattere fondamentale delle informazioni oggetto di scambio e, più in generale, la privacy dei soggetti nei cui confronti è aperta una procedura di assistenza internazionale, fornendo le opportune

---

<sup>172</sup> In merito al principio di reciprocità si vedano: UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, cit., p. 428; SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., p. 209; SELICATO P., *Il modello convenzionale Ocse del 2002 in materia di scambio di informazioni: alla ricerca di reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, cit., p. 20 ss; BISCOTTINI G., *Diritto amministrativo internazionale*, Milano, 1966, Vol. I, p. 153, Vol. II, p. 433.

garanzie contro le discriminazioni fra i soggetti cittadini o residenti in Stati diversi e contro la doppia imposizione.

Nel complesso, la Convenzione di Strasburgo, seppur quando fu concepita avesse dei caratteri innovativi, si può dire che oggi, avendo altre istituzioni internazionali attuato le medesime disposizioni, essa rappresenta una sorta di duplicazione e la comunità internazionale non sembra voler privilegiare questo strumento, avendo ancora pochi Stati provveduto alla sua ratifica.

## CAPITOLO TERZO

### LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NELL'UNIONE EUROPEA

SOMMARIO: 1. Premesse e principi per una cooperazione. – 2. Breve rassegna dell'evoluzione normativa. – 3. Limiti all'assistenza ed utilizzabilità delle informazioni. – 4. Le differenti modalità con cui avviene la cooperazione. – 5. Il principale ambito in cui operano le norme inerenti lo scambio d'informazioni (imposte dirette ed indirette). – 6. I restanti ambiti in cui operano le medesime norme (la cooperazione doganale, in materia di accise e riscossione).

#### 1. PREMESSE E PRINCIPI PER UNA COOPERAZIONE

L'Unione europea costituisce oggi il risultato ancora parziale, seppur ormai alquanto strutturato, di quel processo volto alla realizzazione delle quattro libertà fondamentali.

Per il raggiungimento di questo fine è stato creato prima il mercato comune e poi, come elemento di maggiore aggregazione, il mercato interno.

In tale contesto, l'armonizzazione delle legislazioni nazionali è meramente strumentale al raggiungimento degli scopi sanciti dall'art. 2 del Trattato<sup>173</sup>.

---

<sup>173</sup> L'art. 2 del Trattato statuisce: *“La Comunità ha il compito di promuovere, nell'insieme della Comunità, mediante l'instaurazione di un mercato comune e di un'Unione economica e monetaria e mediante l'attuazione delle politiche e delle azioni comuni di cui agli artt. 3 e 4, uno sviluppo armonioso, equilibrato e sostenibile delle attività economiche, una crescita sostenibile e non inflazionistica, un elevato livello di protezione dell'ambiente e il miglioramento di quest'ultimo, un elevato livello di occupazione e di protezione sociale, il miglioramento del tenore e della qualità della vita, la coesione economica e sociale e la solidarietà tra gli Stati membri”*, in G.U.C.E. del 10 novembre 1997, C-340.

Nondimeno, anche l'armonizzazione degli ordinamenti fiscali dei vari Stati membri, che trova una formale legittimazione nell'art. 93<sup>174</sup> del Trattato di Roma ed, indirettamente, nell'art. 94 dovrebbe tendere ai medesimi scopi, onde assicurare il corretto funzionamento del mercato interno.

Ecco come, in estrema sintesi, emergano tutte le necessarie premesse alla nascita della normativa inerente lo scambio d'informazioni tra gli Stati membri dell'Unione europea. Alla base vi è prima di tutto il fondamento stesso dell'Unione, la realizzazione delle quattro libertà fondamentali, poi il suo principale strumento, la creazione di un mercato interno, attuato, ovviamente, mediante interventi normativi che, in materia tributaria, si sono inizialmente concentrati in ambito doganale e nel comparto delle imposte indirette, in particolare l'IVA.

Così facendo si sono però indirettamente alimentati comportamenti fraudolenti da parte dei contribuenti. Per contrastare tali fenomeni, l'Unione europea ha quindi avvertito la necessità di implementare sempre più la cooperazione<sup>175</sup> tra le Amministrazioni fiscali dei vari Stati membri, mediante l'emanazione di direttive e regolamenti che disciplinassero la specifica materia.

Ciò detto, appare ora doveroso esprimere con maggiore rigore i concetti testé accennati. Il Trattato non fornisce una definizione giuridica della nozione di mercato comune, sebbene ponga in evidenza il fatto che l'armonizzazione o il ravvicinamento delle legislazioni, anche fiscali, debba garantirne l'istituzione ed il funzionamento. Come è stato sostenuto<sup>176</sup>, il mercato comune ponendosi "come fulcro del ravvicinamento delle legislazioni, comprende tutte le misure previste dal Trattato che servono alla realizzazione degli obiettivi del Trattato stesso, affinché le economie degli Stati membri possano svilupparsi insieme, all'interno di uno spazio economico europeo fondato su

---

<sup>174</sup> L'art. 93 del Trattato riguarda in maniera specifica l'armonizzazione delle imposte indirette, mentre l'art. 94 fa un generico riferimento al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato comune, quindi anche quest'ultimo potrebbe interessare le normative impositive.

<sup>175</sup> Nel concetto di assistenza amministrativa rientrano tutte quelle attività poste in essere attraverso scambi di informazione tra le Amministrazioni fiscali di due o più Stati e che hanno quale finalità l'osservanza delle norme relative all'accertamento e al controllo, nonché l'assistenza in materia di recupero per perseguire l'effettiva riscossione delle imposte accertate. Lo Stato interpellato, a tale proposito, mette a disposizione tutti gli strumenti giuridici per aiutare un'Amministrazione estera ad espletare i propri compiti.

<sup>176</sup> BEUTLER-BIEBER-PIPKORN-STREIL, *L'Unione europea. Istituzioni, ordinamenti e politiche*, Bologna, 1998, pag. 492.



relazioni di mercato interno, in conformità a quanto statuito nel preambolo del Trattato CE”.

Tale esigenza, avvertita in conseguenza dell’instaurazione del mercato comune, ha assunto nel tempo nuove forme e manifestazioni, come per esempio è accaduto in conseguenza del decisivo passaggio dal mercato comune al mercato interno<sup>177</sup>.

Il passaggio si è realizzato con l’Atto Unico europeo, che ha modificato il Trattato di Roma, redatto nei giorni 17 e 28 febbraio del 1986 ed entrato in vigore il 1 luglio 1987<sup>178</sup>. In estrema sintesi, il mercato comune è uno spazio economico dove le merci, le persone, i servizi ed i capitali possono circolare liberamente in un regime concorrenziale unico.

Il suo fulcro era un’unione doganale, estesa al complesso degli scambi di merci, anche provenienti dai Paesi terzi, che si trovavano in libera pratica negli Stati membri. Invero, come è stato giustamente precisato da autorevole dottrina “il mercato comune (...) nonostante premesse giuridiche ben più elevate, di fatto si risolveva in poco più che una zona di libero scambio”, mentre il mercato interno è da intendersi come “un’area economica integrata, verso la prospettiva di una vera unione economico-monetaria”<sup>179</sup>.

Il mercato interno, invece, è definito dall’art. 14, comma secondo, del Trattato come “uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali secondo le disposizioni del (...) Trattato”.

Il concetto di mercato interno deve essere ricercato nei contenuti delle quattro libertà fondamentali (libera circolazione di merci, persone, servizi e capitali) che, rapportati ad uno spazio libero, assumono un significato ed un’interpretazione più ampia rispetto al passato, sia in senso oggettivo che soggettivo<sup>180</sup>.

---

<sup>177</sup> In conseguenza del fatto che “l’instaurazione del mercato interno (...) richiede modifiche della normativa relativa all’imposta sul valore aggiunto (...)”, come riportato nel terzo considerando del Regolamento (CEE) n. 218/92.

<sup>178</sup> Ratificato in Italia con la L. 23 dicembre 1986, n. 909.

<sup>179</sup> TREMONTI G., *Completamento del mercato interno europeo e sistema fiscale italiano*, in Riv. dir. fin., 1989, p. 419; SACCHETTO C., *L’armonizzazione nella Comunità europea*, in Dir. prat. trib., 1989, I, p. 564; CROXATTO G., *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in Le società, 1990, p. 105; RUSSO-CORDEIRO GUERRA, *L’armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in Rass. Trib., 1990, p. 629; UCKMAR V., *Progetti e possibili soluzioni dell’armonizzazione fiscale nell’Ue*, in Dir. prat. trib., 1995, I, p. 9; SACCHETTO C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Enc. giur., III, Roma, 1994, p. 1; ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in AA.VV., Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 1999, p. 663.

<sup>180</sup> BEUTLER-BIEBER-PIPKORN-STREIL *L’Unione europea. Istituzioni, ordinamenti e politiche*, cit., pag. 53. Gli Autori sostengono che “(...) la necessità di dar vita ad uno spazio economico in cui fosse garantita la libera circolazione di tutti i fattori produttivi in un regime concorrenziale unico, venne realizzato inizialmente attraverso il divieto posto agli Stati membri di applicare dazi doganali all’importazione e all’esportazione e tasse ad effetto equivalente, nonché attraverso l’introduzione di una tariffa doganale comune nei confronti dei Paesi terzi. A ciò si aggiunsero altre forme di limitazioni: le

L'Atto Unico europeo ha inciso profondamente sul processo di integrazione europea e sul ravvicinamento delle legislazioni fiscali, evidenziando la necessità di favorire i soggetti economici a meglio sfruttare le indicazioni del nuovo spazio economico senza più barriere e limiti protezionistici interni, per migliorare i processi di internazionalizzazione delle economie, senza più farli dipendere dal divario esistente tra le diverse normative nazionali, e per creare le premesse necessarie per la sostituzione del vecchio sistema di finanziamento della Comunità, fondato sui contributi degli Stati membri, con il nuovo sistema, fondato sulle cosiddette risorse proprie.

È indubbio che, con la realizzazione del mercato interno, quindi con la rimozione di ogni ostacolo alla libera circolazione dei fattori produttivi e la soppressione di ogni forma di controllo doganale all'interno del territorio comunitario, sia stata avvertita come necessaria anche l'estensione del regime dello scambio di informazioni<sup>181</sup>.

Inoltre, la normativa transitoria di regolamentazione dell'Iva, derivata dall'abolizione delle barriere doganali fra i Paesi dell'Unione europea se, da una parte, ha favorito lo sviluppo esponenziale del mercato, dall'altra, ha alimentato fenomeni di frode in materia di imposta sul valore aggiunto, con la conseguente contrazione del gettito e l'alterazione della libera concorrenza commerciale<sup>182</sup>. L'assistenza reciproca in materia di scambio di informazioni fra gli Stati membri e di accertamento degli obblighi fiscali, nasce quindi da una precisa esigenza comunitaria: la lotta contro la frode fiscale e l'evasione internazionale<sup>183</sup>.

---

restrizioni quantitative, le misure ad effetto equivalente, le imposizioni interne discriminatorie, le pratiche discriminatorie dei monopoli nazionali. Sul piano degli scambi commerciali, venne realizzata gradualmente una politica commerciale comune con i Paesi terzi fino all'entrata in vigore della tariffa doganale comune il primo luglio 1968. In ogni caso, la caduta delle frontiere interne e, soprattutto di quelle doganali, non impedì che in alcuni posti di confine venissero ancora svolte attività di controllo all'applicazione e all'accertamento delle imposte di consumo, non ancora unificate, e delle imposte sulla cifra d'affari. Il successivo passaggio all'armonizzazione delle imposte indirette e delle accise e alla soppressione dei controlli alle frontiere intracomunitarie era scontato, perché semplicemente necessario in quello stadio di integrazione raggiunto”.

<sup>181</sup> TINELLI G., *I principi fondamentali della fiscalità europea*, in AA.VV., *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, atti del Convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in diritto europeo, a cura di Celotto A., Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Roma Tre, 13 febbraio 2004, Torino, p. 103 ss.

<sup>182</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, a cura di V. Uckmar, Padova, 1999, p. 720.

<sup>183</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 893 ss; ID., *La cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, p. 717 ss; BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib. int., 1999, p. 90 ss; CARLI C., *Politica fiscale nella Comunità europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria*, in Leg. e giur. trib., 1081, p. 2006 ss; DEL GIUDICE, *La cooperazione internazionale per la lotta alla evasione ed alla frode fiscale in materia di imposte sui redditi*, in Nuova riv. trib., 1988, p. 10 ss; BAVILA A., *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib., 2002, p. 153 ss.

Le autorità competenti degli Stati membri si sono, così, dotate di strumenti di reciproca assistenza amministrativa<sup>184</sup> in tutte le procedure di controllo fiscale, volti a contrastare l'evasione anche nell'ambito della fiscalità diretta, quest'ultima, da sempre, sottoposta ad accertamento esclusivo dei singoli Stati sovrani.

Il mercato unico, altrimenti, verrebbe alterato nel suo funzionamento, risultandone sia colpiti i movimenti di capitali sia alterata la libera concorrenza<sup>185</sup>.

Nella relazione illustrativa alla proposta di direttiva 2003/93/CE e del Regolamento (CE) n. 1798/2003, viene posto in evidenza come nelle intenzioni della Commissione venga perseguito solo l'obiettivo di rafforzare la cooperazione tra Amministrazioni fiscali "fornendo un quadro giuridico più semplice ed efficace per combattere ad armi pari contro i frodatori (ed) adattare la cooperazione amministrativa alle sfide del mercato interno". La Commissione esclude che si voglia incidere sugli "obblighi dei soggetti passivi o sulle regole concernenti il campo d'applicazione dell'imposta"<sup>186</sup>.

Inoltre, dalla lettura dei considerando della direttiva 77/799/CEE, si deduce una precisa esigenza comunitaria, posta come causa giustificativa dei provvedimenti oggetto del presente lavoro: "la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza della giustizia fiscale e può provocare distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza, pregiudicando il funzionamento del mercato comune, (...) dato il carattere internazionale del problema, le misure nazionali sono insufficienti, in quanto i loro effetti non si estendono al di là dei confini di uno Stato e che anche la collaborazione fra Amministrazioni, in base ad accordi bilaterali, è inadeguata a far fronte alle nuove forme di frode e di evasione fiscale, che hanno sempre più un carattere multinazionale"<sup>187</sup>.

I continui richiami all'esigenza di contrastare l'evasione e la frode fiscale a livello comunitario<sup>188</sup>, induce a far ritenere che il corpus normativo disciplinante lo scambio di

---

<sup>184</sup> Si tenga presente che "la lotta contro la frode relativa all'imposta sul valore aggiunto (IVA) esige il rafforzamento della cooperazione tra le Amministrazioni tributarie all'interno della Comunità e tra queste e la Commissione", come richiamato espressamente nel primo considerando della Direttiva 2003/93/CE.

<sup>185</sup> Risoluzione del Consiglio del 10 febbraio 1985, relativa alle misure che la comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale, in G.U.C.E., 14 febbraio 1985, n. C. 35, pp. 1-2; UCKMAR V., *General report on Tax Avoidance-Tax Evasion*, in *Cahiers droit fiscal int.*, Volume LXVIIIa, *premier sujet*, XXXVII *Congres international de Droit Financier et Fiscal*, Venezia, 1983.

<sup>186</sup> Paragrafo "Conclusioni" della relazione (punto sei).

<sup>187</sup> Primi due "considerando" della Direttiva 77/799/CEE.

<sup>188</sup> SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, cit., p. 563. L'Autore sottolinea come "fin dall'inizio il problema dell'evasione fiscale

informazioni possa trovare il suo fondamento giuridico nell'art. 95 del Trattato, a cui ne conseguono una serie di implicazioni di natura teorica, ma anche di ordine procedurale. Difatti, la Commissione, nell'avanzare le sue proposte di intervento al Consiglio<sup>189</sup>, ha più volte sostenuto che la materia della cooperazione amministrativa, in tema di accertamento fiscale, debba essere ricondotta ad "esigenze di miglioramento del mercato interno" e non a quelle fiscali in senso proprio. Sulla base di tale giudizio essa è giunta ad individuarne il fondamento giuridico nell'art. 95 del Trattato, facendo ricorso alla procedura di codecisione ex art. 251, anziché negli artt. 93 o 94, così disponendo in favore dell'applicazione della maggioranza qualificata anziché dell'unanimità. Si ritiene che debba essere operata una distinzione tra diritto tributario sostanziale e diritto tributario formale, e che solo per il primo sussista il vincolo dell'unanimità ex artt. 93 e 94 del Trattato. In merito al secondo, nella forma della cooperazione amministrativa in materia di accertamento tributario, sostiene l'applicazione dell'art. 95, quindi la regola della maggioranza qualificata, in quanto tale diritto non incide direttamente sugli elementi essenziali del rapporto d'imposta, bensì con riguardo ad aspetti puramente procedurali<sup>190</sup>.

La Commissione ha spesso auspicato il passaggio al principio della maggioranza, ma gli Stati membri restano ancora fortemente contrari. La principale ragione di questa avversione si rinviene nella difficoltà degli Stati membri a rinunciare alla politica fiscale nazionale quale strumento di politica economica<sup>191</sup>. Difatti, con l'introduzione dell'euro la fiscalità resta oggi l'unico vero strumento di politica economica ancora a disposizione dei governi nazionali<sup>192</sup>.

---

internazionale ha attirato l'attenzione della Comunità europea, particolarmente vulnerabile da questo punto di vista, perché in essa, accanto alla libertà più larga di circolazione dei beni, delle persone, dei servizi e dei capitali, esiste il mantenimento di una fiscalità che, a parte l'adozione di qualche disposizione, resta largamente nazionale".

<sup>189</sup> A tal proposito si vedano: la proposta di Direttiva 2003/93/CE - COM(2001) 294 def.; la proposta di Regolamento 1798/2003 - COM(2001) 294 def.; la proposta di Direttiva 2004/56/CE - COM (2003) 446 def..

<sup>190</sup> Sebbene l'armonizzazione fiscale debba essere portata costantemente al passo con i diversi livelli di integrazione gradualmente raggiunti dagli Stati membri, è pur vero che, in senso generale, questo fenomeno ha evidenziato il limite del principio dell'unanimità, quale *quorum* deliberativo del Consiglio in materia di armonizzazione fiscale, dovendosi preferire ed auspicare quello più ragionevole della maggioranza qualificata.

<sup>191</sup> BORIA P., *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004, p. 27 ss.

<sup>192</sup> Inoltre, le misure unilaterali predisposte dai singoli Paesi, invero, risultano essere insufficienti, in quanto i loro effetti si producono solo all'interno dei confini nazionali. Inoltre esse talvolta contrastano con le norme comunitarie, qualora provochino restrizioni ingiustificate all'esercizio delle quattro libertà fondamentali, pilastro fondamentale del Trattato.

Questa impostazione è sicuramente contraria a quella seguita dal Consiglio, il quale individua nell'art. 93 il fondamento dell'armonizzazione dell'imposizione indiretta e nell'art. 94 quella dell'imposizione diretta.

La problematica non è assolutamente marginale, perchè dal punto di vista procedurale gli artt. 93 e 94 del Trattato prevedono l'unanimità, mentre l'art. 95 del Trattato contempla solo la codecisione, quindi la maggioranza qualificata. In particolare, le ragioni sostenute dalla Commissione sono state le seguenti: "l'art. 95 costituisce (...) la base giuridica per l'adozione di misure relative al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che hanno per oggetto l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno. Ai sensi del secondo paragrafo dell'art. 95, il primo paragrafo dell'art. 95 non si applica alle disposizioni fiscali, in quanto la base giuridica per l'armonizzazione della fiscalità indiretta è l'art. 93. Tuttavia, secondo la lettura che ne fa la Commissione, la deroga prevista al secondo paragrafo può escludere l'applicazione della regola generale fissata al primo paragrafo dell'art. 95,

soltanto quando le disposizioni fiscali costituiscono l'obiettivo principale della misura proposta, (ciò) non sussiste nel presente caso in cui il regolamento si limita a creare collegamenti tra le Amministrazioni fiscali".

Stessa posizione è stata sostenuta nel parere espresso, nell'ambito della procedura di codecisione, dal Parlamento europeo<sup>193</sup>.

Difatti, nella relazione<sup>194</sup> datata 20 dicembre 2001, tale organo aveva considerato favorevolmente la scelta della Commissione; tuttavia, il Consiglio aveva ugualmente insistito nel ricercare il fondamento giuridico negli artt. 93 e 94 del Trattato, senza peraltro fornire esplicitamente una motivazione al cambiamento, ed aveva chiesto il parere del Parlamento europeo.

La posizione del Parlamento è stata riconfermata e rafforzata<sup>195</sup>, anche in conseguenza del parere approvato in data 10 giugno 2003, dalla Commissione giuridica e per il mercato interno. Nel testo del parere si premette che la scelta della base giuridica deve avvenire fra l'art. 95 e gli artt. 93 e 94, poiché implicanti procedure legislative incompatibili. Difatti, in conformità alle pronunce della Corte di Giustizia, una duplice base giuridica non può essere una scelta opzionale.

---

<sup>193</sup> *Gazzetta Ufficiale* n. 284 E del 21 novembre 2001, pag. 121.

<sup>194</sup> Relazione A5-0466/2001 datata 20 dicembre 2001.

<sup>195</sup> Relazione A5-0262/2003, datata 10 luglio 2003, e progetto di Relazione 2003/0170 (COD) del 30 settembre 2003.

Nel parere si evidenzia, inoltre, la necessità di interpretare in maniera restrittiva la “non applicazione alle disposizioni fiscali” di cui all’art. 95, secondo paragrafo, limitandone l’applicazione alle questioni per le quali è giustificato il consenso di ogni Stato membro ai fini della tutela della propria sovranità fiscale. In conclusione, si considera la cooperazione amministrativa come materia non riconducibile alla legislazione fiscale in senso proprio, e le proposte avanzate dalla Commissione, in quanto relative a migliorare il funzionamento del mercato interno, fondate unicamente sull’art. 95 del Trattato.

Anche il Comitato economico e sociale europeo<sup>196</sup>, si è espresso favorevolmente per l’utilizzo dell’art. 95 del Trattato come fondamento giuridico della proposta in esame.

Il dibattito è stato riproposto anche in occasione della presentazione della proposta di Direttiva 2004/56/CE, che modifica la Direttiva 77/799/CEE. La Commissione ha riproposto come base giuridica del provvedimento l’art. 95 del Trattato. Il Parlamento europeo nella relazione<sup>197</sup> del 4 dicembre 2003 ha precisato che “la scelta di questa base giuridica è stata sempre appoggiata dal Parlamento, secondo il quale la cooperazione amministrativa non incide concretamente sul diritto fiscale, ma intende piuttosto garantire il buon funzionamento del mercato unico, ad esempio impedendo agli evasori fiscali di nascondersi in un altro Stato membro”.

Viene quindi ancora una volta proposto di promuovere l’armonizzazione fiscale attraverso la procedura di codecisione; sostenendone la necessità per il completamento del mercato interno, in tal modo escludendone, con un evidente artificio interpretativo, la natura propriamente tributaria. Ancora più interessante è il parere fornito sull’argomento dalla Commissione giuridica e per il mercato interno del 27 novembre 2003. Tale organo giustifica con varie argomentazioni questa scelta, giungendo a sostenere che “la proposta di direttiva verte essenzialmente su disposizioni procedurali relative a cooperazione, verifica e informazioni mutue e tali misure riguardano la fiscalità ma non armonizzano la legislazione in materia”. Inoltre, per sostenere la procedura di codecisione sostiene che “l’espressione disposizioni fiscali, di cui all’art. 95 del Trattato, include elementi centrali della fiscalità, quali le norme concernenti i soggetti d’imposta, le transazioni tassabili, la base imponibile, le aliquote e le esenzioni, ma non l’assistenza reciproca in materia fiscale”. Invero, le ragioni poste a fondamento delle scelte della Commissione non sembrano molto convincenti sul piano giuridico.

Il fondamento giuridico per promuovere l’armonizzazione fiscale comunitaria resta affidata agli artt. 93 e 94 del Trattato. D’altra parte, l’esclusione delle disposizioni

---

<sup>196</sup> *Gazzetta Ufficiale* C-80 del 3 aprile 2002, pag. 76.

<sup>197</sup> Relazione A5-0466/2003, datata 4 dicembre 2003.

fiscali dal campo di applicazione dell'art. 95 sembra interessare sia il diritto tributario sostanziale che quello formale, senza alcuna differenza; al contrario, qualora si dovesse attribuire all'armonizzazione fiscale un significato più vasto, facendovi rientrare pure quelle innovazioni che ampliano tale legislazione in funzione degli scopi comunitari, non sussisterebbero più dubbi circa la riconduzione in tale alveo anche della disciplina sullo scambio di informazioni.

Di fatto, quest'ultima rappresenta il primo passo verso l'armonizzazione della disciplina dell'accertamento tributario degli Stati membri. Di conseguenza, non dovrebbero esserci più molti dubbi circa il fondamento giuridico da riconoscere alle misure sulla cooperazione amministrativa.

In ogni caso, le proposte della Commissione sembrano giustificate dalla necessità di superare il principio dell'unanimità e di permettere la realizzazione di un'armonizzazione fiscale necessaria, cioè inevitabilmente imposta dal sistema.

Questo problema potrebbe essere risolto radicalmente solo attraverso un intervento del legislatore comunitario che ponga fine all'applicazione di tale principio. Ma tale soluzione appare alquanto improbabile.

Altrettanto dubbia è la proposta avanzata dalla Commissione di favorire un maggior ricorso alla cosiddetta cooperazione rafforzata tra sottogruppi di Stati<sup>198</sup>, così come previsto dal Trattato di Amsterdam e, successivamente, dal Trattato di Nizza<sup>199</sup>. Ma una tale cooperazione porterebbe alla formazione di gruppi di Stati accomunati da uguali interessi, spesso in contrapposizione con altri Stati membri. Ciò potrebbe determinare un mal funzionamento del mercato interno, costituire un ostacolo od una discriminazione, falsare la concorrenza, influire sui diritti e sugli obblighi degli Stati membri che non vi partecipano.

Da ultimo corre l'obbligo sottolineare che anche nell'ambito della proposta di Costituzione europea<sup>200</sup>, nel contesto delle disposizioni di natura fiscale<sup>201</sup>, contenute

---

<sup>198</sup> SAPONARO F., *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in Riv. dir. trib., 2002, p. 1039 ss.

<sup>199</sup> La Commissione aveva suggerito nella comunicazione su "La politica fiscale dell'Unione europea. Priorità per gli anni a venire", paragrafo "Strumenti e meccanismi decisionali", COM(2001) 260 def. datata 23 maggio 2001.

<sup>200</sup> MARONGIU G., *Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi*, in Riv. dir. trib., 2003, p. 114 ss; MAISTO G., *Progetto Costituzione europea. Appunti di lavoro*, in Riv. dir. trib., 2003, p. 124 ss; MASTRONARDI F., *La Convenzione sul futuro dell'Europa. Prove di Costituzione europea*, Napoli, 2003, pagg. 12 ss; LA ROSA S., *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo"*, in Riv. dir. trib., 2003, p. 112-113; TINELLI G., *I principi fondamentali della fiscalità europea*, cit., p. 103 ss.

<sup>201</sup> FANTOZZI A., *Un'occasione sfumata*, in Riv. dir. trib., 2003, p. 99; LUPI R., *L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione*, in Rass. Trib., 1999, p.1127 ss.

negli articoli da III-59 a III-63, collocate nella Sezione 6, Capo I - “Mercato interno”, Titolo III - “Politiche e azioni interne”, il legislatore comunitario aveva inteso abbandonare il criterio della maggioranza assoluta per lo specifico ambito inerente lo scambio di informazioni.

Infatti, l’art. III-62, secondo comma, prevedeva che “qualora il Consiglio dei ministri, che delibera all’unanimità su proposta della Commissione, constati che le misure di cui al paragrafo uno<sup>202</sup> riguardano la cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l’elusione fiscale illecita, delibera, in deroga al paragrafo uno, a maggioranza qualificata quando adotta la legge o la legge quadro europea che stabilisce tali misure”.

Inoltre, anche l’art. III-63 avrebbe stabilito che: “Qualora il Consiglio dei ministri, che delibera all’unanimità su proposta della Commissione, constati che misure relative all’imposta sul reddito delle società riguardano la cooperazione amministrativa o la lotta contro la frode fiscale e l’elusione fiscale illecita, adotta, a maggioranza qualificata, una legge od una legge quadro europea che stabilisce tali misure, sempre che esse siano necessarie per assicurare il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza. Questa legge o legge quadro è adottata previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale”.

Per quanto sopra espresso, risulta interessante notare come sia sempre più matura la consapevolezza delle istituzioni comunitarie verso un maggiore dinamismo decisionale nello specifico comparto delle disposizioni regolanti lo scambio di informazioni tra le varie Amministrazioni dei Paesi membri dell’Unione.

---

<sup>202</sup> Il comma uno stabiliva che: “Una legge od una legge quadro europea del Consiglio dei ministri stabilisce le misure riguardanti l’armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d’affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, sempre che detta armonizzazione sia necessaria per assicurare il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni della concorrenza. Il Consiglio dei ministri delibera all’unanimità, previa consultazione del Parlamento e del Comitato economico e sociale”.



## 2. BREVE RASSEGNA DELL'EVOLUZIONE NORMATIVA

Muovendo dalle premesse di cui sopra, si potrebbe affermare che l'evoluzione della disciplina abbia seguito un percorso ben definito<sup>203</sup> e si sia indirizzata verso l'utilizzo di strumenti sempre più incisivi<sup>204</sup>.

Essa, riguardante in origine solo il settore delle imposte dirette<sup>205</sup>, è stata subito dopo estesa all'imposta sul valore aggiunto<sup>206</sup> e, qualche anno più tardi, anche alle accise e ad altre imposte indirette, gravanti sul consumo di oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi lavorati<sup>207</sup>.

Il Consiglio delle Comunità europee in data 10 febbraio 1975 approntava una risoluzione volta a contrastare la lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionale; a tale documento si ispirava la Direttiva n. 77/799/CEE, avente quale finalità la mutua assistenza amministrativa tra i Paesi membri nel campo delle imposte dirette, che si concretava essenzialmente in scambi di informazioni.

La Direttiva 77/779 si inquadra nell'ambito di una cooperazione fra gli Stati della comunità, al fine di combattere i fenomeni dell'evasione e della frode<sup>208</sup>.

Essa, in particolare, affronta la problematica della reciproca assistenza fra Amministrazioni finanziarie in materia di imposte dirette, successivamente estesa anche all'IVA, grazie alla Direttiva 79/1070 CEE datata 6 dicembre 1979, nonché alle accise, a seguito delle modifiche apportate dalla Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992<sup>209</sup>.

La Direttiva 77/779 è stata oggetto di ulteriori rilevanti modifiche, in virtù della Direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004, riguardante la reciproca assistenza fra

---

<sup>203</sup> ADONNINO P., *La cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 720. Egli afferma che “la collaborazione tra Amministrazioni finanziarie incontra momenti di accelerazioni ovvero di rallentamento dei processi in ordine agli obiettivi che gli Stati si pongono ed alle conseguenti politiche fiscali con cui li intendono perseguire”.

<sup>204</sup> PAGAN J., *Expansion of the scope of Exchange of information and mutual assistance in fiscal matters*, in *European Taxation*, 1991, p. 52; SALOMONS C., *Exchange of information-New legislation*, in *European Taxation*, 1986, p. 262 ss; GALLI C., *Exchange of information within EU*, in *Tax Planning Int. Rev.*, 1997, p.3 e ss; SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche “incrociate” internazionali, parte II, la collaborazione fiscale nell'ambito della Comunità economica europea*, in *Boll. Trib.*, 1990, p. 563 ss.

<sup>205</sup> Direttiva n. 77/799/CE, datata 19 dicembre 1977, in *Gazzetta Ufficiale* n. L 336 del 27 dicembre 1977.

<sup>206</sup> Direttiva n. 78/1070/CEE, datata 6 dicembre 1979, in *Gazzetta Ufficiale* n. L 331 del 27 dicembre 1979.

<sup>207</sup> Direttiva 92/12/CEE datata 25 febbraio 1992, in *Gazzetta Ufficiale* n. L 076 del 23 marzo 1992.

<sup>208</sup> SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione*, cit., pag. 563; BARASSI M., *Lo scambio d'informazioni nella UE*, in *Riv. dir. trib. Int.*, 2001, p. 327 ss.

<sup>209</sup> ADONNINO P., *Lo scambio d'informazioni fra le Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 1156; BAKER-MCKENZIE, *Cross Border Exchange of Information in Tax Law*, in *European Taxation*, 1987, p. 145 ss.

Amministrazioni finanziarie in materia di imposte dirette, di alcune accise ed imposte sui premi assicurativi, in vigore dal 24 aprile 2004.

La Direttiva 77/779 CEE, adottata il 19 dicembre 1977, si caratterizza per essere la norma modello, sulla base della quale sono stati adottati tutti i successivi atti comunitari, riguardanti l'assistenza tributaria<sup>210</sup>.

Tale direttiva, peraltro, ha subito numerose modifiche nel corso degli anni.

Il quadro sociale, economico e politico, infatti, ha condotto ad una crescita esponenziale delle attività intracomunitarie e delle relative problematiche fiscali, anche in connessione alla creazione di un mercato interno dai connotati sempre più marcati.

A questo vanno aggiunte le dimensioni crescenti del numero di scambi tra i Paesi membri.

Ciò ha comportato un aumento del fenomeno della frode e dell'evasione fiscale.

Il che è stato possibile anche a causa delle carenze sia della normativa europea sia della carenza dei controlli nell'ambito degli Stati europei<sup>211</sup>.

La Direttiva 77/779 CEE regola tre diversi tipi di scambio d'informazioni.

Innanzitutto, lo scambio su richiesta, poi quello automatico, infine quello spontaneo.

Lo scambio su richiesta è la procedura d'assistenza tributaria, cui gli Stati comunitari ricorrono più frequentemente<sup>212</sup>.

Essa, infatti, consente di ottenere maggiori informazioni, idonee a permettere una corretta determinazione delle imposte oggetto della direttiva.

I dati trasmissibili fra le diverse Autorità statali sono di qualsiasi genere.

La direttiva, infatti, non precisa il tipo d'informazioni oggetto di scambio.

Le Autorità dei Paesi membri, pertanto, debbono inviare dai documenti alle attestazioni ufficiali e, in ogni caso, tutti i possibili dati utili ai fini delle indagini.

E' pur vero che, con riferimento a tutte le procedure esaminate, non viene mai offerta dal legislatore comunitario una definizione di informazione. Al riguardo bisogna riferirsi a quella parte della dottrina che, in assenza di specifiche previsioni di carattere negativo, interpreta detto concetto nell'accezione più ampia, comprendendo documenti,

---

<sup>210</sup> GANGEMI B., *General report on International mutual assistance through Exchange of information*, cit., p. 18 ss.

<sup>211</sup> TINELLI G., *I principi fondamentali della fiscalità europea*, cit., p. 103 ss. L'Autore sostiene che questa politica di intervento "non deve essere vista come il tentativo di armonizzare, se non unificare, il sistema di tassazione attualmente in vigore nei diversi Paesi dell'Unione. Lo scopo è, piuttosto, quello di non isolare gli interventi sul piano fiscale, che devono essere necessariamente coordinati con le esigenze avvertite, e con gli interventi proposti o realizzati, negli altri molteplici settori di intervento"; MISCALI M., *Euro, armonizzazione fiscale e finanza innovativa*, Milano, 1998, p. 74 ss.

<sup>212</sup> Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, redatta in data 16 aprile 2004, p. 13.

attestazioni ufficiali, esiti di indagini ed altri elementi necessari a meglio definire un caso concreto<sup>213</sup>.

Lo scambio d'informazioni su richiesta è coordinato secondo una specifica procedura.

Innanzitutto, l'Autorità competente di un Paese membro invia all'omologa Autorità competente, di un altro Stato membro, la richiesta di assistenza.

Secondariamente, la richiesta non deve avere contenuto generale, ma deve essere specifica.

Essa, infatti, non può avere contenuto generale, onde evitare che sia una c.d. fishing expedition<sup>214</sup>.

A questo punto, l'Autorità fiscale richiesta deve dare esecuzione alla domanda.

Qualora le informazioni non siano in suo possesso, deve eseguire le indagini per ottenerle.

Lo scambio d'informazioni spontaneo, invece, si caratterizza per il fatto che, in alcuni casi espressamente previsti dalla Direttiva, esiste il dovere di collaborazione.

Tutte le informazioni acquisite sono sottoposte allo stesso regime giuridico della segretezza, proprio delle informazioni acquisite in base al diritto interno<sup>215</sup>.

Più recentemente, in conseguenza del fatto che “l'instaurazione del mercato interno (...) richiede modifiche della normativa relativa all'imposta sul valore aggiunto (...)”<sup>216</sup>, la Direttiva 79/1070/CEE è stata completata dal Regolamento (CEE) n. 218/92 del 27 gennaio 1992<sup>217</sup>, inerente la cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA. Il Regolamento n. 218/92 è stato successivamente modificato dal Regolamento (CE) n. 792/2002, datato 7 maggio 2002<sup>218</sup>.

La disciplina si è caratterizzata per una certa dinamicità anche successivamente, in considerazione del fatto che, rivelandosi gli strumenti giuridici in vigore “efficaci ma (...) ormai insufficienti per far fronte alle nuove esigenze in materia di cooperazione amministrativa derivanti dall'integrazione sempre più stretta delle economie del mercato interno”<sup>219</sup>, il legislatore comunitario ha abrogato il Regolamento (CEE) n. 128/92 con il nuovo Regolamento (CE) n. 1798/2003 datato 7 ottobre 2003<sup>220</sup>, entrato in

---

<sup>213</sup> GRAU RUIZ M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, Kluwer Law Int., Londra, 2002, p. 81 ss.

<sup>214</sup> SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 563.

<sup>215</sup> TERRA WATTEL, *European Tax Law*, The Hague, 1996, p. 332.

<sup>216</sup> Primo “considerando” del regolamento (CEE) n. 218/92.

<sup>217</sup> *Gazzetta Ufficiale* n. L 024 del 1 febbraio 1992.

<sup>218</sup> *Gazzetta Ufficiale* n. L 128 del 15 maggio 2002.

<sup>219</sup> Nono “considerando” del regolamento (CE) n. 1798/2003.

<sup>220</sup> *Gazzetta Ufficiale* n. L 264 del 15 ottobre 2003.

vigore il primo gennaio 2004 ed adattato, in seguito all'allargamento dell'Unione europea, dal più recente Regolamento (CE) n. 885/2004 datato 26 aprile 2004<sup>221</sup>. Inoltre, considerando che “la lotta contro la frode relativa all'imposta sul valore aggiunto (Iva) esige il rafforzamento della cooperazione tra le Amministrazioni tributarie all'interno della Comunità e tra queste e la Commissione”<sup>222</sup>, è stata nuovamente modificata la Direttiva 77/799/CEE con le due recenti Direttive 2003/93/CE, datata 7 ottobre 2003<sup>223</sup>, e 2004/56/CE datata 21 aprile 2004<sup>224</sup>, estendendone l'ambito d'applicazione anche alle imposte sui premi assicurativi.

La Direttiva 2003/93 CE persegue lo scopo di rafforzare la cooperazione internazionale in materia di IVA, anche attraverso l'inclusione delle disposizioni della Direttiva 77/779 CE, oltre che attraverso l'implementazione del dispositivo giuridico del Regolamento CE 218 del 1992.

Quest'ultimo, infatti, è risultato scarsamente efficace nel contrasto alle frodi anche perché i dati scambiati non erano inizialmente disponibili in tempi brevi e, quindi, non essendo attuali, non costituivano uno strumento efficace al contrasto alle frodi<sup>225</sup>; solo con l'implementazione dei sistemi informatici, di cui si dirà in seguito, si sarebbero ottenuti maggiori risultati (sistema V.I.E.S. e V.I.E.S. II).

Un secondo limite generale al modello di cooperazione della Direttiva 77/779 CE, nella sua impostazione originaria, consiste nell'aver un'impostazione troppo centralizzata, poiché non ci sono sufficienti collegamenti diretti fra gli uffici locali e quelli nazionali antifrode, in quanto la comunicazione avviene esclusivamente fra gli Uffici centrali di collegamento.

Il Regolamento 1798/2003 realizza un quadro giuridico unico, che sostituisce, rafforza ed aggiorna i precedenti regolamenti.

In particolare, tale regolamento persegue l'obiettivo di definire regole chiare e vincolanti in materia di cooperazione fra Stati membri della Comunità.

Il tutto con lo scopo dell'ottenimento di contatti più diretti fra i servizi, così che la cooperazione abbia maggiore efficacia e notevole rapidità<sup>226</sup>.

---

<sup>221</sup> *Gazzetta Ufficiale* n. L 168 del primo maggio 2004.

<sup>222</sup> Primo “considerando” della Direttiva 2003/93/CE.

<sup>223</sup> *Gazzetta Ufficiale* n. L 264 del 15 ottobre 2003.

<sup>224</sup> *Gazzetta Ufficiale* n. L 127 del 29 aprile 2004.

<sup>225</sup> Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, redatta in data 16 aprile 2004, pag. 8 e seguenti.

<sup>226</sup> CASADO OLLERO G., *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in Trattato di diritto tributario, diretto da Amatucci, Padova, vol. I, tomo II, p. 825.

Ciò, soprattutto, per quanto riguarda lo scambio d'informazioni fra le Amministrazioni finanziarie competenti, oltre che tra queste e la Commissione<sup>227</sup>.

Da ultimo è bene ricordare anche altri ambiti in cui è stata applicata la disciplina dello scambio di informazioni, quali la tassazione del risparmio, delle pensioni e del transfer pricing<sup>228</sup>.

---

<sup>227</sup> DE MITA E., *Diritto tributario interno e norma internazionale*, in Boll. Trib., 1991, p. 325.

<sup>228</sup> FERNANDEZ MARÌN F., *Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, p. 895 ss e p. 903 ss.

### 3. LIMITI ALL'ASSISTENZA ED UTILIZZABILITÀ DELLE INFORMAZIONI

Ciascuno dei Paesi membri prevede, all'interno del proprio ordinamento, una serie di regole a tutela della privacy dei propri cittadini contribuenti, nonché dei soggetti terzi coinvolti in una procedura d'assistenza in materia tributaria.

Tali norme, in special modo, si applicano sia nell'ipotesi in cui le informazioni siano acquisite grazie ad una procedura interna, sia nel caso in cui siano ottenute in base ad una procedura di cooperazione fiscale fra più Stati membri<sup>229</sup>.

La Direttiva 77/779 CE, all'art. 7, prevede, in particolare, che le informazioni siano accessibili solamente alle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento e di controllo amministrativo dell'accertamento dell'imposta.

Inoltre, dispone che esse possano essere rivelate solamente nel caso di un procedimento giudiziario, di un procedimento penale o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative, ai fini od in relazione all'accertamento od il controllo dell'imposta.

Infine, prevede che le informazioni non debbano assolutamente essere utilizzate in alcuna ipotesi diversa da quella che aveva costituito il presupposto della richiesta o da un procedimento giudiziario, penale od amministrativo connesso con l'accertamento dell'imposta<sup>230</sup>.

Alla luce delle norme contenute nella Direttiva 77/779 CE, si possono individuare tutti i peculiari limiti specifici all'obbligo di procedere allo scambio di informazioni.

L'art. 8, infatti, prevede questi limiti, i quali, sostanzialmente, sono gli stessi di quelli disposti dall'art. 26, secondo comma, del Modello OCSE.

Volendo iniziare una disamina delle varie fattispecie costituenti i limiti all'effettivo scambio di informazioni<sup>231</sup>, è bene premettere che un primo limite, di natura implicita, era inizialmente costituito dall'assenza di termini per l'adesione alle richieste di

---

<sup>229</sup> BAKER P., *Taxation and the European convention on Human Rights*, in *European Taxation*, 2000, p. 298 ss.

<sup>230</sup> GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, p. 412 ss.

<sup>231</sup> GAFFURI A.M., *I limiti allo scambio delle informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fisc. inter.*, 2004, p. 413 ss.

informazioni. Infatti, si prevedeva<sup>232</sup> genericamente che l'Amministrazione competente interpellata dovesse rispondere "con la massima sollecitudine" e che, in caso di difficoltà o di rifiuto a fornire informazioni, la stessa Amministrazione avrebbe dovuto informare tempestivamente l'autorità richiedente, ponendo in evidenza ostacoli e ragioni del rifiuto<sup>233</sup>.

Con l'introduzione dell'art. 5 del Regolamento n. 218/92, invece, è stata prevista la possibilità di richiedere, per casi specifici, ulteriori informazioni (rispetto a quelle fornite a norma del precedente art. 4 ma risultate insufficienti), fissando per l'autorità interpellata un termine per la comunicazione delle informazioni di tre mesi, decorrente dalla data di ricevimento della richiesta.

Proseguendo, la normativa evidenzia in modo espresso dei limiti, che coincidono con la possibilità, da parte di uno Stato membro, di rifiutarsi di fornire le informazioni, in quanto non vi è alcun obbligo in tal senso<sup>234</sup>. Ciò si verifica nei seguenti casi: (i) quando la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato interpellato non autorizza l'autorità competente ad effettuare ricerche, a raccogliere od utilizzare dette informazioni per le necessità dell'altro Stato; (ii) quando ciò comporterebbe la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale, o l'originarsi di un contrasto con l'ordine pubblico; (iii) quando per motivi di fatto o di diritto, lo Stato richiedente non sia in grado di fornire, a sua volta, informazioni equipollenti<sup>235</sup>. Quest'ultimo limite si giustifica per il fatto che uno Stato membro non può avvalersi del sistema informativo di un altro Stato membro se quest'ultimo è più esteso del proprio. Tali limiti sussistono sia per la trasmissione di informazioni che per l'effettuazione di richieste<sup>236</sup>.

---

<sup>232</sup> Art. 2, Direttiva 77/799 CE.

<sup>233</sup> Di particolare interesse, in questo caso, è lo scambio di informazioni di natura bancaria, quando tali elementi non siano normalmente a disposizione dell'Autorità fiscale dello Stato in cui vengono inoltrate le richieste. Quest'ultima, dopo aver effettuato tutte le dovute ricerche, potrà normalmente scambiare tali informazioni a condizione che tra i due Stati interessati trovi applicazione il principio di reciprocità. A tal proposito si veda quanto enunciato nella circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso n. 33/E, datata 18 aprile 2002.

<sup>234</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., pag. 907 e seguenti.

<sup>235</sup> Art. 40, paragrafi 2, 3, 4 del Regolamento (CE) n. 1798/2003. In ogni caso, il rifiuto dovrebbe essere motivato (art. 40, paragrafo 5) e, in alcuni casi, ne dovrebbe essere data comunicazione alla Commissione (vd. sempre paragrafo 2).

<sup>236</sup> ILLIANO M., *L'imposizione sui redditi e la cooperazione internazionale fra Amministrazioni fiscali*, in Corr. trib., 2002, p. 2831 ss.

In merito al regime della segretezza, tutte le informazioni che uno Stato membro abbia ottenuto devono essere tenute segrete, alla stregua delle informazioni raccolte in applicazione della legislazione nazionale.

Tali informazioni possono essere accessibili solo a persone qualificate (individuate nelle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento o di controllo amministrativo inerente l'accertamento dell'imposta), devono essere rese note solo in determinate situazioni; in particolare, le informazioni devono essere rese note solo in occasione di un procedimento giudiziario, di un procedimento penale o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative, avviate ai fini od in relazione all'accertamento od il controllo dell'accertamento dell'imposta ed unicamente alle persone che intervengono direttamente in tali procedimenti. Inoltre, tali informazioni possono essere riferite nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze, solo quando l'Autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni non vi si opponga. In merito all'esercizio dell'opposizione da parte dello Stato membro interpellato, la Direttiva 2004/56/CE datata 21 aprile 2004, che ha modificato la Direttiva 77/799/CEE, ha previsto che lo stesso possa realizzarsi solo "al momento della (...) trasmissione iniziale" delle informazioni.

Tali informazioni non possono essere utilizzate per fini diversi da quelli espressamente previsti dalla direttiva<sup>237</sup>. Infine, è previsto che lo Stato richiedente possa utilizzare le informazioni ricevute per finalità extrafiscali. Ciò è possibile quando è consentito dalla propria legislazione interna, in applicazione del principio della cosiddetta parificazione giuridica delle prove, in base al quale gli atti amministrativi stranieri assumono efficacia analoga a quella degli atti degli Stati nazionali<sup>238</sup>.

Se la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato interpellato stabiliscono limiti più stringenti in merito alla segretezza (rispetto alle disposizioni previste dalla direttiva), esso non è obbligato a fornire alcuna informazione se, a sua volta, lo Stato richiedente

---

<sup>237</sup> Trattasi di finalità diverse da quelle fissate ai fini di un procedimento giudiziario o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta.

<sup>238</sup> Circa la possibilità di avvalersi di qualunque tipo di prova, purchè sia ovviamente acquisita con metodi legittimi, si veda: MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 148 ss.; MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, p. 214; MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, p. 52; GAFFURI A. M., *I limiti all'utilizzo dei dati acquisiti nello scambio di informazioni*, in Uckmar V. e Tundo F., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005, p. 711.



non si impegna a rispettare tale regime giuridico più severo. Infine, si ammette la possibilità, per l'autorità competente dello Stato richiedente, di trasmettere all'autorità competente di un terzo Stato membro le informazioni ricevute dallo Stato interpellato, ciò quando ritenga che l'informazione possa risultare utile per il terzo Stato membro ma, in ogni caso, è necessario l'accordo dell'autorità competente che ha fornito le informazioni<sup>239</sup>.

Un'unica base giuridica per tutte le richieste la si rinviene nel Capo II del Regolamento (CE) n. 1798/2003 che disciplina in maniera organica ed unitaria la materia dello scambio di informazioni su richiesta. La richiesta può essere avanzata da più soggetti qualificati (cosiddetta autorità richiedente), più precisamente dall'Ufficio Centrale di Collegamento (C.L.O.), da un servizio di collegamento o da qualsiasi funzionario competente di uno Stato membro, il quale formuli la richiesta di assistenza a nome dell'autorità competente<sup>240</sup>. Il contenuto motivato della richiesta può avere come oggetto sia un'informazione che un'indagine amministrativa<sup>241</sup>.

Sulle modalità di trasmissione della richiesta il regolamento prescrive che, per quanto possibile, ci si avvalga di un formulario tipo<sup>242</sup>. In seguito al sopraggiungere della richiesta, l'Autorità interpellata comunica le informazioni di cui dispone (anche in relazione ad uno o più casi specifici) oppure fa eseguire le indagini amministrative per procurarsi le informazioni richieste. Quando la richiesta ha come oggetto un'indagine amministrativa specifica, l'autorità interpellata potrebbe anche reputare tale indagine non necessaria, dandone comunicazione motivata all'autorità richiedente.

L'autorità interpellata (o l'autorità amministrativa alla quale essa si rivolge) nel procurarsi le informazioni o svolgere le indagini necessarie deve procedere come se agisse per proprio conto o su richiesta di un'altra autorità del suo stesso Stato<sup>243</sup>.

L'Autorità interpellata non è tenuta a fornire la collaborazione richiesta quando il numero ed il tipo di richiesta presentata impongano alla stessa un onere amministrativo eccessivo e, comunque, quando l'autorità richiedente non abbia ancora esaurito le forme

---

<sup>239</sup> Sui limiti all'operatività degli scambi ed ai problemi applicativi, si veda: FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 49 ss; GRAU RUIZ M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, cit., pag. 81 ss.

<sup>240</sup> Art. 5, primo paragrafo, ed art. 2, punto 5, del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

<sup>241</sup> Art. 5, primo e terzo paragrafo, del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

<sup>242</sup> Art. 6 del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

<sup>243</sup> Art. 5, quarto paragrafo, del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

di informazioni consuete<sup>244</sup>. Inoltre, l'Autorità interpellata non è tenuta a trasmettere informazioni o a far svolgere indagini se la propria legislazione o prassi amministrativa precludono la raccolta e l'utilizzo di tali informazioni o l'espletamento di indagini per le esigenze interne dello Stato membro di appartenenza. Essa potrebbe anche rifiutarsi di fornire informazioni se lo Stato membro interessato non fosse in grado di fornire dati equipollenti o se ciò comportasse la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale, di un procedimento commerciale o di un'informazione la cui divulgazione sia contraria all'ordine pubblico<sup>245</sup>. Quando tali cause ostative non sussistono, la risposta alla richiesta viene fornita dalla cosiddetta autorità interpellata, cioè da quegli stessi soggetti che sarebbero legittimati a formulare la richiesta nello Stato membro interpellato.

Le informazioni che sono state raccolte dall'Autorità interpellata vengono trasmesse sotto forma di relazioni, attestati ed altri documenti, o copie conformi o estratti degli stessi. Non è esclusa la trasmissione di documenti originali, sempreché ciò non sia vietato dallo Stato membro dell'autorità interpellata.

In relazione ai termini per la comunicazione delle informazioni, viene mantenuto il previgente termine trimestrale, sebbene ne venga introdotto un altro mensile per quelle informazioni già in possesso dell'autorità interpellata<sup>246</sup>. Il Regolamento prevede inoltre che le parti possano definire termini diversi per alcuni casi specifici e che, in ogni caso, nell'ipotesi di mancato rispetto della risposta entro i termini, l'Autorità richiedente deve essere avvisata per iscritto e motivatamente circa gli impedimenti riscontrati, oltre al nuovo termine entro il quale potrà ricevere una risposta<sup>247</sup>.

Un ulteriore limite, che si potrebbe definire di natura immanente, perché conseguenza della stessa norma, lo si riscontra nella scarsa incisività che il legislatore comunitario ha voluto dare al meccanismo dello scambio di informazioni senza preventiva richiesta, automatico e spontaneo.

La precisazione dovrebbe rappresentare un monito per gli Stati membri che, come osservato dalla Commissione, pur mostrandosi in passato teoricamente favorevoli a tale

---

<sup>244</sup> Ci si riferisce a quella tipologia di informazioni alle quali avrebbe potuto far ricorso per ottenere le informazioni volute, senza compromettere il raggiungimento del risultato perseguito.

<sup>245</sup> Art. 40, secondo, terzo e quarto paragrafo. In ogni caso, il rifiuto dovrebbe essere motivato (art. 40, quinto paragrafo) ed, in alcuni casi, ne dovrebbe essere data comunicazione alla Commissione (secondo paragrafo del medesimo art. 40).

<sup>246</sup> Art. 8 del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

<sup>247</sup> Artt. 9 e 10 del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

modalità di scambio, ne hanno fatto uno scarsissimo utilizzo nella pratica<sup>248</sup>. Il quadro legislativo preesistente non prevedeva alcun obbligo in materia di scambio automatico o spontaneo di informazioni, salvo che in pochissimi accordi bilaterali conclusi dagli Stati membri su tale base giuridica. Il nuovo regolamento, al di fuori dei casi sopra menzionati, rinvia alla procedura ex art. 44, secondo paragrafo, dello stesso per la definizione della categoria esatta d'informazioni da scambiare, della periodicità dello scambio, delle modalità pratiche di scambio. È lasciato al singolo Stato membro decidere se partecipare allo scambio di una particolare tipologia di informazioni in maniera automatica o strutturata<sup>249</sup>.

Un altro limite lo si rileva laddove uno Stato membro non possa essere costretto ad imporre nuovi obblighi ai propri contribuenti ai fini della raccolta di informazioni ed, in ogni caso, tale attuazione non deve comportare oneri amministrativi sproporzionati<sup>250</sup>.

Il capo V del Regolamento (CE) n. 1798/2003 ha riproposto, seppur con alcune aggiunte, le disposizioni dell'art. 6 del Regolamento n. 218/92 in materia di archiviazione e scambio di informazioni concernenti operazioni intracomunitarie. In particolare, è previsto un termine di archiviazione delle informazioni, nella banca dati elettronica di ogni Stato membro<sup>251</sup>, della durata di cinque anni a decorrere dalla fine dell'anno civile in cui si deve consentire l'accesso alle medesime<sup>252</sup>.

---

<sup>248</sup> Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di IVA, redatta il 16/04/2004, pag. 13.

<sup>249</sup> Art. 18 del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

<sup>250</sup> Art. 21 del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

<sup>251</sup> Ogni Stato membro deve tenere ed aggiornare, con completezza ed esattezza, una banca dati elettronica nella quale archivia ed elabora le informazioni raccolte ai sensi dell'art. 22, paragrafo 6, lettera b), nella versione dell'art. 28-*nonies*, della Direttiva 77/388/CEE.

<sup>252</sup> Art. 22 del Regolamento (CE) n. 1798/2003.

#### 4. LE DIFFERENTI MODALITA' CON CUI AVVIENE LA COOPERAZIONE

La cooperazione fra gli Stati, a livello tributario, avviene secondo diverse modalità.

In particolare, l'art. 4 della Direttiva n. 77/779 CE disciplina lo scambio spontaneo d'informazioni e ne sancisce l'obbligatorietà.

E' così prevista una deroga espressa all'ordinaria prassi in materia di assistenza tributaria internazionale, sviluppatasi in sede di applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Le Autorità fiscali di uno Stato contraente, alla luce di tali convenzioni, non hanno un dovere, bensì una mera facoltà di trasmettere le informazioni in loro possesso alle Autorità fiscali di ogni altro Paese contraente interessato<sup>253</sup>.

Il dovere di collaborazione, alla luce della Direttiva 77/779 CE, sussiste innanzitutto quando l'Autorità competente di un Paese membro abbia fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero d'imposta anormale nell'altro Stato membro<sup>254</sup>.

Tale dovere di collaborazione, secondariamente, si verifica nel caso in cui il contribuente ottenga una riduzione od un esonero d'imposta, che dovrebbe comportare un aumento d'imposta od un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato membro.

In terzo luogo, il dovere di cui sopra si ha qualora le relazioni d'affari fra contribuenti di Stati diversi, svolte per il tramite di una stabile organizzazione appartenente a detti contribuenti, o per il tramite di terzi, situati in uno o più Paesi, siano tali da comportare una diminuzione d'imposta nell'uno o nell'altro Stato membro od in entrambi.

Il quarto caso di obbligo di collaborazione è previsto laddove l'Autorità competente di uno Stato membro abbia fondati motivi di presumere che esista una riduzione d'imposta, risultante da trasferimenti fittizi di utili all'interno di gruppi di imprese.

Infine, l'ultimo caso di dovere di collaborazione si verifica, allorché uno Stato membro, a seguito delle informazioni ricevute da un altro Stato membro, abbia raccolto delle informazioni utili per l'accertamento dell'imposta in quest'altro Stato membro.

La Corte di Giustizia si è espressa in ordine all'interpretazione dell'art. 4 della Direttiva n. 77/779 CE<sup>255</sup>.

---

<sup>253</sup> GRAU RUIZ M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, cit., pag. 81 ss.

<sup>254</sup> GRUNINGER, H. *Cross border Exchange of information and administrative assistance in tax matter, in particular between Germany and Switzerland*, in *European Taxation*, 1987, p. 139 ss.

<sup>255</sup> Decisione della Corte di Giustizia delle Comunità europee del 13 aprile 2000, causa C-420/98, W.N. c. *Staatssecretaris van Financien*, in *Racc.*, 2000, p. I-2846, con nota di BAVILA, *Some Issues the Exchange of Information between Revenue Authorities*, p. 268.

La Corte, in particolare ha precisato, in ordine alla riduzione od all'esonero d'imposta, previsto al primo punto dell'art 4, che non occorre l'adozione di un apposito atto da parte delle Autorità fiscali dell'altro Stato membro.

Inoltre, la Corte ha puntualizzato che l'espressione "esonero" o "riduzioni anormali" non deve essere intesa nel senso di esonero o riduzione inusuali od eccessivi, bensì nel senso più ampio di ingiustificata riduzione di imposte in un altro Paese membro.

La Direttiva non soltanto mira a contrastare la frode e l'evasione fiscale, ma anche a permettere il corretto accertamento delle imposte.

Inoltre non è necessario che tale riduzione od esonero siano d'importo elevato.

Con riferimento ai termini entro i quali le Autorità competenti sono tenute a dare attuazione alle rispettive richieste di collaborazione, interviene l'art. 5 della Direttiva 77/779 CE.

Esso prevede espressamente che lo scambio d'informazioni avvenga in modo celere, nell'ottica di una semplificazione dei meccanismi comunitari di assistenza amministrativa e giudiziaria.

L'art. 5, infatti, dispone che ogni qual volta le Autorità fiscali di uno Stato membro debbano procedere allo scambio d'informazioni, esse dovranno agire con la massima sollecitudine.

Il Paese membro, che ha l'obbligo di procedere allo scambio d'informazioni e non le trasmette rapidamente, deve informare lo Stato interessato in relazione agli ostacoli incontrati oppure, eventualmente, in relazione alle ragioni che stanno alla base del rifiuto di procedere alla collaborazione.

Con riferimento, poi, alle verifiche simultanee, l'art. 8-ter della Direttiva disciplina la possibilità di eseguire controlli fiscali simultanei, ogni qual volta la posizione di uno o più soggetti d'imposta presenti un interesse comune a due o più Stati membri e laddove tali controlli appaiano più efficaci dei controlli singoli.

L'Autorità competente di uno Stato membro individua autonomamente i soggetti passivi nei cui confronti intenda proporre un controllo simultaneo.

Successivamente essa informa le rispettive Autorità competenti degli altri Paesi membri interessati circa i motivi inerenti l'opportunità di tali controlli, nonché dei tempi di attuazione.

L'Autorità competente comunica il proprio assenso od il proprio rifiuto motivato a questi controlli.

Nel primo caso, poi, nomina un rappresentante incaricato di dirigere e coordinare l'esecuzione del controllo.

I controlli simultanei presentano il notevole vantaggio di essere un metodo di collaborazione fra i più efficaci, almeno potenzialmente, per gli Stati membri.

Si verifica, infatti, una maggiore possibilità di riscontrare pratiche di frode o di evasione, grazie all'incrocio dei dati acquisiti nello stesso periodo dalle Autorità competenti dei diversi Paesi membri, in cui agiscono i soggetti passivi sottoposti ad un controllo.

L'art. 8-ter della Direttiva 77/779 CE ha come obiettivo quello di promuovere un maggiore utilizzo delle verifiche simultanee fra gli Stati membri, tra l'altro, con il precipuo scopo di riscontrare tutti gli eventuali usi fraudolenti dei prezzi di trasferimento, soprattutto in relazione alle operazioni intracomunitarie fra soggetti che svolgano la propria attività fra più Stati membri<sup>256</sup>.

Al fine di rendere efficace ed effettiva la collaborazione fra gli Stati membri, la Direttiva 77/779 CE permette alle Amministrazioni del Paese richiedente di partecipare a quelle indagini che si svolgono nello Stato richiesto, al fine di poter assistere all'acquisizione delle diverse informazioni.

A titolo esemplificativo si possono citare le ispezioni dei locali o dei libri del contribuente<sup>257</sup>.

Da ultimo appare altresì opportuno affermare che esiste un terzo genere di tipologia di controllo a livello comunitario: il cosiddetto controllo multilaterale.

La Decisione del Parlamento europeo e del Consiglio datata 30 marzo 1998, n. 888/98/CE<sup>258</sup>, recante l'adozione di un programma d'azione comunitario inteso a migliorare i sistemi di imposizione indiretta nel mercato interno, denominato programma Fiscalis, nel sostituire l'analogo provvedimento detto Mattheus Tax<sup>259</sup>, esauritosi nel 1997, ha previsto l'esecuzione di "controlli multilaterali", dovendosi intendere con questo termine quelle iniziative di collaborazione tra almeno tre Amministrazioni al fine di integrare e di coordinare i loro controlli su soggetti d'imposta indiretta negli Stati membri interessati, nell'ambito delle disposizioni comunitarie sulla cooperazione amministrativa<sup>260</sup>.

---

<sup>256</sup> SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in Rass. trib., 2005, p. 453 ss.

<sup>257</sup> BISCOTTINI G., *Diritto amministrativo internazionale*, in BALLADORE PALLIERI, MORELLI, QUADRI, Trattato di diritto internazionale, Quadri, Padova, 1996.

<sup>258</sup> G.U.C.E. n. 126 del 28 aprile 1998.

<sup>259</sup> G.U.C.E. n. 280 del 13 novembre 1993.

<sup>260</sup> In particolare, il Regolamento n. 218/92, concernente la mutua assistenza amministrativa in materia di Iva.

L'art. 5 del citato dispositivo, al terzo comma, stabilisce che la Commissione e gli Stati membri possono decidere, a fini sperimentali, di quali, tra i controlli multilaterali organizzati dagli Stati membri secondo le disposizioni comunitarie sulla cooperazione la Comunità si assume le spese. Gli Stati membri partecipanti fanno pervenire alla Commissione ed agli altri Paesi interessati le relazioni e le valutazioni in merito a detti controlli.

Successivamente a tale provvedimento, la Commissione, vista la decisione di cui sopra, ha emanato un successivo documento nel maggio 1998, recante disposizioni di applicazione della medesima. In particolare il Titolo IV, art. 9, riguarda i controlli multilaterali.

I controlli multilaterali proposti devono essere valutati sulla base delle seguenti informazioni date dallo Stato membro proponente e dagli altri Stati membri: (i) il settore industriale e il numero approssimativo dei soggetti passivi da controllare; (ii) la motivazione del controllo multilaterale; (iii) la giustificazione della necessità che la Comunità assuma a proprio carico parte delle spese, in relazione ai generali obiettivi del programma, come stabilito dall' art. 3 della Decisione n. 888/98/CE; (iv) qualsiasi altra informazione pertinente.

Nel momento in cui lo Stato proponente avvia la richiesta di parere alla Commissione, deve contemporaneamente informare dell'identità dei soggetti passivi da controllare tutti gli altri Stati membri in cui gli stessi possono avere obblighi fiscali. Viste le premesse normative, vediamo come si articola un controllo multilaterale. L'imposta interessata, come detto, è l'Iva che, per ovvi motivi legati al bilancio comunitario costituisce la risorsa principe, oltre ad essere quella comune a tutti i Paesi dell'Unione. Ciò non significa che le altre imposte, come quelle dirette, non siano presenti, ma la diversa applicazione delle forme di prelievo e il minore interesse che la Comunità rivolge ad esse fanno sì che le azioni a tutela di quest'ultimo tributo siano molto limitate. In effetti, a ben guardare, la Direttiva n. 77/799, oltre a stabilire la cooperazione tra gli Stati membri ai fini delle imposte indirette, originava la sua ragion d'essere con l'applicazione alle dirette. Ciò in quanto è spesso possibile che i due tributi non siano scindibili nell'esecuzione del controllo e che l'accertamento dell'uno non possa prescindere da quello dell'altro<sup>261</sup>. L'Amministrazione finanziaria proponente l'attività ispettiva individua il soggetto economico da sottoporre a controllo sulla base

---

<sup>261</sup> VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, p. 251 ss.

dell'applicazione di una matrice di elementi che fanno parte di un'applicazione di analisi di rischio. La base di partenza di questa griglia è data dagli elementi contenuti nel V.I.E.S. (V.A.T. Information Exchange System). Gli scostamenti tra quanto dichiarato nei modelli Intrastat dai soggetti di imposta residenti nei vari Paesi interessati è sicuramente il primo dato da acquisire. Una volta identificato il Paese che coordinerà l'intera attività ispettiva, generalmente corrispondente con il Paese di residenza del contribuente da sottoporre al controllo (per i gruppi d'impresе, ad esempio, si terrà conto della sede della holding o della capogruppo), questi proporrà alla Commissione l'esecuzione del programma di controllo. Successivamente all'approvazione vengono interessati, sempre ad opera del proponente, quei Paesi che, dall'esame di cui sopra, abbiano interesse a partecipare al controllo. I Paesi aderenti vengono invece invitati ad un primo incontro, in cui ogni delegazione dovrà esporre il proprio scenario interno. Va senz'altro evidenziato che l'attività di controllo riveste, per le Amministrazioni interessate, ed in linea con quanto auspicato dalla Commissione europea, un utile spunto per migliorare l'attività di cooperazione, al fine di migliorare le procedure di scambio di informazioni tra Paesi per la lotta contro l'elusione e l'evasione fiscale, al fine di proteggere gli interessi nazionali e dell'Unione. Tuttavia, le irregolarità formali e sostanziali rilevate saranno opportunamente oggetto di rilievo da parte degli organi accertatori, ognuno per la parte di competenza. Quest'ultima precisazione è propria in quanto, pur trattandosi di controllo multilaterale, questa attività viene svolta autonomamente da ogni Amministrazione nel proprio Paese.

Non si cada quindi nell'equivoco di interpretare la dizione controllo multilaterale come significativa di un'attività congiunta e contestuale.

Infatti esiste una fase assembleare solo nelle attività preparatorie al controllo. In questa fase il Paese proponente invita i rappresentanti dei Paesi coinvolti ad una prima riunione, nella quale vengono illustrati gli obiettivi.

Generalmente essi sono: (i) approfondire e migliorare la conoscenza della posizione del contribuente che si intende controllare; (ii) riscontrare i dati e le informazioni in proprio possesso; (iii) individuare, eventualmente, il sistema contabile utilizzato e le modalità di interfaccia con gli altri Paesi (nel caso di contribuenti tenuti alla redazione delle scritture contabili).



In base a tali indicazioni, ciascun Paese inizierà autonomamente il proprio controllo. In alcuni casi potrà verificarsi che si decida una data di intervento unica, ma ciò è rimesso alla volontà dei singoli rappresentanti delle Amministrazioni interessate e non costituisce un obbligo. Normalmente nella stessa prima riunione si decide quali periodi di imposta sottoporre a controllo. Ciò significa che lo stesso interesserà l'annualità o le annualità maggiormente significative se rapportate agli indici di rischio presi in considerazione per la selezione del soggetto. Da un punto di vista prettamente operativo, l'esecuzione del controllo multilaterale si estrinseca, nei rispettivi Paesi partecipanti, in una normale attività istruttoria, la quale si differenzia dalle altre solo per la fonte di innesco. Si può ragionevolmente parlare di controllo in quanto, secondo la definizione più ricorrente, esso si estrinseca nell'esame di una sola imposta (Iva) per un periodo di tempo limitato (anche un solo anno). Ciò a differenza della dizione di verifica, la quale si riferisce ad una attività ben più complessa, concernente tutti i tributi e per un periodo minimo di due annualità, da estendere a cinque nei casi previsti<sup>262</sup>.

Per quanto riguarda le procedure, esistono nelle diverse Amministrazioni differenti metodologie e tempistiche.

A scopo puramente esemplificativo si riporta una breve rassegna concernente le procedure e le modalità di controllo utilizzate nei principali Stati membri (in ordine alfabetico), limitatamente all'esecuzione dei controlli multilaterali: (i) Austria: le attività ispettive degli uffici finanziari possono riguardare solo l'Iva e le imposte dirette. Il periodo di imposta da prendere in considerazione è il triennio precedente alla fine del periodo di imposta. L'obbligo di conservazione delle scritture contabili è fissato nei sei anni e l'esecuzione dell'attività istruttoria non deve essere preventivamente notificata al contribuente. E' possibile che funzionari di altri Paesi membri possano presenziare al controllo presso il contribuente ma solo se accompagnati da funzionari locali. (ii) Belgio: anche in questo Paese le attività ispettive possono riguardare le imposte indirette e dirette. La documentazione contabile deve essere conservata dal contribuente per dieci anni ed il controllo non deve essere preceduto da alcuna notificazione. (iii) Finlandia: i controlli riguardano Iva e imposte dirette. Il termine di prescrizione dell'accertamento è di tre anni per l'Iva, mentre sale a cinque anni per le imposte dirette. La documentazione deve essere conservata dal contribuente per sei anni ed il

---

<sup>262</sup> Circolare n. 1/98 del Comando Generale del Corpo della Guardia di Finanza in tema di esecuzione dell'attività istruttoria nei confronti dei contribuenti.

controllo non viene preceduto da alcuna notificazione. (iv) Francia: i controlli hanno per oggetto l'Iva e le imposte dirette. Il termine di prescrizione è di tre anni. La documentazione contabile deve essere oltremodo conservata per sei anni. Contrariamente ai Paesi già illustrati, in Francia non è possibile che funzionari di altri Paesi prendano parte, come meri osservatori, alle attività ispettive. (v) Germania: i controlli interessano l'Iva e le imposte dirette. La prescrizione è pari a tre anni e non è consentita la presenza di funzionari di altri Paesi membri durante gli accessi. (vi) Grecia: la prescrizione è pari a sei anni. Vi è una particolarità da segnalare: l'esecuzione preventiva di un controllo presso il contribuente, cui successivamente seguirà l'attività ispettiva vera e propria. E' ammessa la presenza di funzionari di altri Paesi durante le attività di verifica, ma solo in

funzione di osservatori. (vii) Olanda: le attività ispettive hanno ad oggetto l'Iva e le imposte dirette. Il termine di prescrizione è pari a cinque anni. Come in Grecia, anche in Olanda è ammessa la presenza di funzionari di altri Paesi, ma solo in funzione di osservatori. (viii) Irlanda: contrariamente agli altri Paesi, l'attività ispettiva può riguardare tutte le imposte, inclusi quindi i diritti doganali e le accise. Il termine di prescrizione è di cinque anni, che in caso di frode diventa illimitato. La documentazione contabile deve essere conservata per sei anni. È prevista una notifica che preceda il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria. La presenza di funzionari di altre Amministrazioni durante il controllo è ammessa previo accordo con il contribuente interessato, oppure la partecipazione è prevista solo come osservatori. (ix) Svezia: il controllo ha ad oggetto l'Iva e le imposte dirette. Il termine di prescrizione è di sei anni o dieci in caso di frode e l'obbligo di conservazione delle scritture contabili è di dieci anni. Agli appartenenti delle Amministrazioni di altri Paesi è permessa la presenza presso il contribuente, solo congiuntamente ai funzionari locali.

Come si è avuto modo di notare, le varie procedure degli Stati membri sono tra loro differenti, soprattutto in relazione alla partecipazione al controllo di funzionari di altri Stati. Riassumendo, le possibilità possono essere: (i) presenza di funzionari esteri solo se accompagnati; (ii) presenza, previo accordo diretto con il contribuente; (iii) presenza, quali meri osservatori; (iv) controllo svolto da funzionari dello Stato richiesto per conto degli Stati richiedenti; (v) impossibilità a presenziare.

In nessun caso è comunque prevista l'attività ispettiva autonoma presso il contribuente da parte di funzionari di altri Stati membri, nemmeno in condizioni di reciprocità, come stabilito dall'art. 55 del D.L. n. 331/1993.

Secondo queste premesse, la problematica della contestuale presenza presso il contribuente di due o più funzionari appartenenti a Paesi differenti rispetto a quello del contribuente stesso, sembra restare irrisolta. Nell'economia generale dell'attività istruttoria, il controllo congiunto porterebbe sicuramente a migliori risultati non fosse altro per il contestuale riscontro delle complesse situazioni contabili da parte di coloro che ben conoscono la realtà su cui andrebbero ad operare. In realtà sarebbe opportuno comprendere perché gli Stati non hanno aderito in modo completo all'invito del legislatore comunitario.

Una risposta andrebbe ricercata proprio nella Direttiva del Consiglio n. 77/799, datata 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le Autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (questo primo provvedimento si interessa delle imposte dirette e solo con successiva Direttiva n. 79/1070, datata 6 dicembre 1979, le procedure sono state estese anche alle imposte indirette).

Lo scopo della Direttiva era quello di contrastare l'evasione fiscale e le frodi a livello transnazionale, posto che i provvedimenti dei singoli Stati sono sempre risultati insufficienti, anche perché non mossi da questo specifico scopo.

Infatti, tra i considerando della direttiva si enuncia espressamente "(...) considerato che è opportuno consentire la presenza di funzionari dell'amministrazione fiscale di uno Stato membro sul territorio di un altro Stato membro quando questi due Stati lo ritengano necessario (...)".

Fin da allora, si ipotizzava dunque un gruppo ispettivo misto, composto da funzionari di diversi Paesi per effettuare un controllo presso uno stesso contribuente residente in uno degli Stati membri. In effetti, all'art. 6 della citata Direttiva viene stabilito che l'Autorità competente dello Stato membro che fornisce le informazioni e l'Autorità competente dello Stato al quale le informazioni sono destinate, possono accordarsi per autorizzare la presenza, nel primo Stato, di funzionari dell'Amministrazione fiscale di altro Stato membro. Molto probabilmente con il termine "presenza" non si è voluto indicare necessariamente una presenza fisica, e quindi un'attività ispettiva di tipo attivo, ma più semplicemente anche un'attività d'osservazione.

Inoltre si tratta di un accordo tra le Amministrazioni interessate e, solo in quella sede, ad accordo raggiunto, viene stabilito quale valore procedurale assegnare al termine “presenza”.

Per quanto riguarda il nostro Paese, non vi sono accordi bilaterali che abbiano recepito tale indirizzo e la presenza viene intesa come possibilità di assistere alle operazioni ispettive, rimanendo esclusa la possibilità di svolgere qualsiasi autonoma attività nel corso di istruttorie che sono di esclusiva prerogativa dei funzionari nazionali.

Contrariamente alla Direttiva oggetto di questa breve digressione, il Regolamento n. 218/92 non ha affrontato questo specifico argomento.

Infatti, le operazioni di accesso, ispezione e verifica sono espressamente demandate agli Uffici finanziari (Agenzia delle Entrate e delle Dogane) ed al Corpo della Guardia di Finanza ed ogni altra presenza, non riconosciuta dall’ordinamento tributario nazionale, potrebbe dare seguito a contenziosi. Come noto, le procedure di accesso, ispezione e verifica sono caratterizzate da una serie di poteri riconosciuti in capo ai funzionari preposti. La loro capacità giuridica deriva da espliciti poteri conferiti loro da disposizioni normative interne. Di contro, il funzionario appartenente ad altro Stato membro ha i medesimi omologhi poteri, ma esplicanti la loro validità giuridica nel solo Stato di appartenenza e non certo anche in Italia. Né si può pensare ad investire in pectore il funzionario estero dei poteri riconosciuti ai suoi omologhi italiani, perché solo questi possono applicare la legge nazionale, mancando una procedura ispettiva comune a tutti gli Stati membri ed il riconoscimento di un “potere istruttorio comunitario” in capo ai singoli funzionari di ogni Amministrazione degli Stati membri.

Fatte queste debite premesse, e senza dimenticare il contenuto del già richiamato art. 55 del D.L. n. 331/1993, sembra opportuno affermare che la possibilità di svolgere verifiche nei confronti di un contribuente, con il supporto contestuale ed attivo di funzionari di altre Amministrazioni, anche quando si tratta di controlli multilaterali, è da escludersi, in quanto: (i) non esistono, a tutt’oggi, accordi bilaterali o multilaterali tra Stati dell’Unione in merito alla possibilità di far eseguire verifiche fiscali a gruppi ispettivi composti da appartenenti ad Amministrazioni fiscali diverse; (ii) la presenza di funzionari di altre Amministrazioni presso il contribuente nazionale non è giustificata da alcun potere.

Emerge dunque una duplice natura del controllo multilaterale: da un punto di vista teorico, esaudisce le aspettative della Commissione europea, la quale investe consistenti risorse per favorire la conoscenza delle diverse tecniche ispettive tra i funzionari dei Paesi membri, auspicando lo scambio di esperienze operative<sup>263</sup>.

Mentre da un secondo punto di vista, prettamente operativo, la verifica multilaterale si pone come esercitazione e confronto, ma non raggiunge ancora i livelli di coordinamento auspicati dalla Commissione europea nel lontano 1977. Gli impedimenti sono di origine legislativa. Non esiste ancora una normativa comune in materia di accessi, ispezioni e verifiche che consenta l'interscambiabilità dei funzionari. Inoltre, volendo ragionare astrattamente, anche qualora due Stati membri sottoscrivessero accordi bilaterali si verificherebbero effetti distorsivi in merito all'eguaglianza di trattamento dei contribuenti residenti nei Paesi esclusi e la conseguente discriminazione contrasterebbe con lo spirito comunitario. Sarebbe quindi necessaria una diretta azione comunitaria in materia.

---

<sup>263</sup> Si può pertanto affermare che le attività di controllo multilaterale costituiscono la base per la costruzione di una comune piattaforma, cui far poggiare le future formazioni professionali, rivolte sempre più ad una internazionalizzazione delle procedure.

## 5. IL PRINCIPALE AMBITO IN CUI OPERANO LE NORME INERENTI LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI (IMPOSTE DIRETTE ED INDIRETTE)

Come già in precedenza affermato, il primo atto intrapreso dal Consiglio al fine di combattere sia l'elusione che l'evasione fiscale internazionale, o meglio comunitaria, fu l'adozione della Direttiva 77/779/CE, riguardante la mutua assistenza amministrativa nel settore dell'imposizione diretta.

La Direttiva 77/779/CE fu adottata con riferimento ad un campo di applicazione piuttosto limitato<sup>264</sup>.

Esso era costituito esclusivamente dal settore delle imposte sul reddito e da quelle sul capitale.

Restavano, invece, escluse dalla Direttiva in parola tutte le imposte indirette.

Questa estensione avvenne, col passare degli anni, grazie a successivi interventi legislativi.

Difatti, la Direttiva 79/1070 CE datata 6 dicembre 1979, ma che entrò in vigore il primo gennaio del 1981, ha avuto il merito di estendere anche al campo dell'IVA la precedente Direttiva 77/779 CE che disciplinava lo scambio di informazioni fra le varie Amministrazioni finanziarie in materia di imposte indirette.

Questo provvedimento fu giustificato dal fatto che l'estensione della disciplina dello scambio di informazioni si presentava come un bisogno impellente per tale tributo.

Tutto questo, soprattutto, a causa del suo carattere di imposta generale sul consumo e della sua funzione primaria nel sistema delle risorse proprie dell'allora Comunità europea.

Da qui nacque lo scopo di assicurarne correttamente sia l'accertamento sia la riscossione<sup>265</sup>.

Infatti, l'IVA è un'imposta introdotta nella Comunità economica europea fin dal 1970, sostituendo tutte le imposte alla produzione ed al consumo che, fino a quell'anno, erano applicate da tutti i diversi Stati membri e che avevano, quale aspetto negativo, quello di creare l'effetto cumulativo delle imposte a cascata. A tal proposito appare opportuno

---

<sup>264</sup> CASADO OLLERO G., *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, cit., p. 347.

<sup>265</sup> Quarto considerando della Direttiva n. 79/1070/CEE.

ricordare che, fin dal 1967 la prima e la seconda direttiva del Consiglio<sup>266</sup>, in materia di armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, prevedevano l'eliminazione dei sistemi di imposta cumulativa a cascata ancora in vigore e l'adozione, da parte di tutti i Paesi membri, di un'imposta generale sul consumo, proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque fosse il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione.

La disciplina di cui alla Direttiva n. 79/1070 aveva come scopo peculiare quello di estendere l'ambito di applicazione dello scambio di informazioni anche in materia di imposta sul valore aggiunto, in un'ottica di attuazione del programma di politica fiscale della Comunità.

La norma, inoltre, consentiva una maggiore neutralità fiscale sia sul piano nazionale che internazionale della mutua assistenza amministrativa fra gli Stati membri ed i Paesi terzi.

Tale scelta, infine, permetteva il calcolo esatto dell'incidenza dell'imposta di ogni singolo prodotto in tutte le fasi della catena: dalla sua produzione, alla distribuzione, fino alla vendita al consumatore finale, vero soggetto passivo dell'imposta.

Sempre nel 1970 fu adottata la decisione di destinare al finanziamento del bilancio comunitario, come risorsa propria, una percentuale del gettito IVA, che era calcolato a partire da una base armonizzata.

Tali regole, così incisive ed efficaci in materia di IVA, erano previste dalla necessità di garantire un costante incremento delle risorse proprie<sup>267</sup>, necessario per il bilancio della Comunità e per la realizzazione delle politiche comuni<sup>268</sup>.

Non a caso il consolidamento del processo di ravvicinamento della fiscalità in materia di imposizione indiretta si è verificato alla fine degli anni Sessanta.

---

<sup>266</sup> Direttive n. 67/227/CEE e n. 67/228/CEE, entrambe datate 11 aprile 1967, in *Gazzetta Ufficiale* n. 71 del 14 aprile 1967, pag. 1301).

<sup>267</sup> Quinto considerando della Direttiva n. 79/1070/CEE.

<sup>268</sup> L'idea originaria era contenuta nel Rapporto *Neumark*, che prevedeva un programma di armonizzazione fiscale da attuarsi in diverse fasi: nella prima di esse era stata prevista la soppressione dell'imposta cumulativa sulla cifra d'affari lorda a cascata e l'introduzione di un'imposta sul valore aggiunto, mentre tra gli obiettivi previsti nella *terza fase* era stata prevista la "creazione di un servizio comunitario di informazioni con scopo di controllo fiscale". BURGIO M., *La politica fiscale*, in AA.VV., *Manuale di diritto comunitario*, a cura di Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo e Pugliesi, Torino, I, 1983, p. 501 ss.

In quegli anni, infatti, è stato definitivamente instaurato il mercato comune, a conclusione del periodo transitorio, durato dodici anni e terminato il 31 dicembre 1969<sup>269</sup>.

La Direttiva 2003/93 CE ha riformulato l'ambito applicativo della Direttiva 77/799 CE, la cui disciplina riguarda solo le imposte dirette e non più l'IVA.

Ciò in considerazione della completa riformulazione della materia della cooperazione in tema di IVA, avvenuta grazie al Regolamento comunitario 1798/2003<sup>270</sup>.

Un ulteriore progresso verso lo sviluppo normativo nello specifico comparto è avvenuto quando il Consiglio delle Comunità Europee ha adottato, in data 27 gennaio 1992, il Regolamento n. 218/92, concernente la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte indirette (IVA).

E' bene precisare subito che questo provvedimento, oggi comunque abrogato, non modificava la Direttiva 77/799 CE; infatti, aveva quale scopo quello di introdurre "un sistema di scambio particolare, conforme alle peculiari esigenze di controllo legate al nuovo regime IVA sulle transazioni intracomunitarie"<sup>271</sup>.

Nel 1993, invero, fu soppresso il regime dei controlli effettuati direttamente dagli Stati membri alle dogane, dovendosi così, introdurre un nuovo sistema di controlli, in grado di fornire migliori garanzie contro il rischio di frodi e di evasione fiscale internazionale. Per tali ragioni fu indispensabile aumentare in maniera significativa la cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni a livello internazionale, seguendo quel percorso logico secondo cui ogni qual volta la Comunità esenti da obblighi i propri cittadini, al fine di estendere le loro libertà, si debba rafforzare la disciplina dello scambio di informazioni, per mantenere costante l'efficacia dei controlli.

Tutto ciò si rifletteva sul contenuto innovativo del Regolamento 218/92, il quale ha il grande merito di aver introdotto un'interessante forma di cooperazione amministrativa

---

<sup>269</sup> Il Consiglio aveva deciso di passare ad un nuovo stadio di integrazione, cioè dal mercato comune all'unione economica e monetaria, con il Rapporto Werner del 1970. Il documento, che costituiva una sorta di piano pluriennale per la realizzazione di un'unione economica e monetaria, non poteva non porre come prioritaria l'esigenza di completare l'armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle accise. Già allora era fortemente radicata l'idea che l'unione economica e monetaria si sarebbe potuta realizzare solo attraverso il trasferimento, in favore della Comunità, di poteri tradizionalmente spettanti agli Stati membri, fu quindi auspicata una politica mirante a rafforzare e consolidare la cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie.

<sup>270</sup> FERNANDEZ MARIN F., *Lo scambio d'informazioni fra gli Stati membri*, Milano, 2006, p. 863.

<sup>271</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 896.



su base telematica che ha costituito una delle due variabili da cui dipendeva l'efficacia del sistema di cooperazione.

Le seconda variabile, invece, era costituita dall'istituzione di un organismo centrale, responsabile principale dei collegamenti tra gli Stati membri in materia di cooperazione amministrativa, conosciuto come C.L.O. (Central Liaison Office), istituito presso il Dipartimento per le Politiche Fiscali, Ufficio Relazioni Internazionali dell'odierno Ministero dell'Economia e delle Finanze<sup>272</sup>.

Queste sono le due grandi novità, ancora in essere, introdotte dal Regolamento n. 218/92.

Per la trasmissione delle informazioni, una volta raccolte, il Regolamento prevedeva tre diversi livelli di collaborazione, relativi: (i) ai codici di identificazione Iva attribuiti agli operatori intracomunitari ed al valore globale di tutte le forniture effettuate dai medesimi ai quali fossero interessati operatori di un altro Stato membro (I livello); (ii) all'elenco dei fornitori comunitari di ciascun operatore nazionale che avevano effettuato acquisti intracomunitari (II livello); (iii) ad accertamenti più approfonditi e dettagliati su precise transazioni (III livello).

I primi due livelli si sviluppavano sulla base del sistema informatico V.I.E.S. (VAT Information Exchange System), che, in maniera diretta e spontanea, esclusivamente per via telematica, permette lo scambio di informazioni sulla base di dati provenienti da listing (elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari che i soggetti passivi Iva dovevano compilare a decorrere dal primo gennaio 1993, ex art. 6 del D.L. 23 gennaio 1993, n. 16), che venivano periodicamente trasmessi alle autorità fiscali dagli operatori intracomunitari. Il sistema informativo di ogni Stato membro era collegato alla rete Infonet ed è interfacciato con i sistemi informativi degli altri Stati membri attraverso una linea di trasmissione dati crittografata.

Pertanto, l'autorità competente poteva accedere direttamente al database e poteva richiedere informazioni sul conto di un certo operatore, identificato sulla base di un codice personale.

Uno dei maggiori limiti riscontrati nel Regolamento n. 218/1992, derivava dal fatto che i dati scambiati sulla base del sistema informatico V.I.E.S. prendevano in esame solo le

---

<sup>272</sup> A sua volta il C.L.O. si avvale di tre servizi di collegamento: l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane ed il Corpo della Guardia di Finanza, che, per il tramite delle loro strutture centrali, sono i veri fautori dello scambio di informazioni.

transazioni intracomunitarie di beni e non anche quelle riguardanti le prestazioni di servizi<sup>273</sup>. Nel merito il Regolamento n. 218/92 era stato modificato successivamente dal Regolamento(CE) n. 792/2002 del 7 maggio 2002, prevedendo alcune misure aggiuntive<sup>274</sup> in materia di commercio elettronico e puntando, altresì, ad incrementare lo scambio d'informazioni relative all'Iva, per via telematica, anche con riferimento ai “servizi prestati tramite mezzi elettronici”, in conformità al regime particolare previsto dall'art. 26-quater della Direttiva n. 77/388/CEE”. Il terzo livello richiedeva invece l'inoltro di una richiesta da parte dell'Autorità competente, per il tramite del C.L.O., ad un altro Stato membro, al fine di ottenere informazioni più dettagliate su un caso specifico<sup>275</sup>.

Inoltre, il secondo livello di collaborazione poteva essere attivato solo in caso di sospetto di frode e consentiva di ampliare il quadro informativo ottenuto nell'ambito del primo livello. Il terzo livello, invece, poteva essere attivato solo qualora le informazioni ottenute nei primi due livelli non fossero state sufficienti e, comunque, fossero state vanamente esperite le tradizionali forme di indagine e le informazioni a disposizione dello Stato richiedente (per esempio, attraverso l'esercizio dei poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria)<sup>276</sup>, il quale avrebbe dovuto fornire, in caso di necessità, analoghe informazioni all'Autorità interpellata<sup>277</sup>.

Per quanto concerne la tempistica con cui le informazioni dovevano essere trasmesse, il Regolamento n. 218/1992 prevedeva, con riferimento ai primi due livelli di collaborazione, un termine di tre mesi, decorrente dalla fine del trimestre dell'anno civile al quale le informazioni si riferivano, con riferimento al III livello, sempre un termine trimestrale, però decorrente dalla data di ricevimento della richiesta.

Il Regolamento introduceva disposizioni nel regime della riservatezza delle informazioni trasmesse, prevedeva che esse fossero coperte dal segreto professionale e beneficiassero della stessa tutela riconosciuta ad informazioni analoghe dalla legislazione dello Stato richiedente e dalle norme corrispondenti applicabili agli organi comunitari. In particolare, tali informazioni sarebbero dovute essere accessibili solo a

---

<sup>273</sup> Tale considerazione era contenuta nella Relazione del Gruppo “Frode fiscale” al COREPER/Consiglio Ecofin, sulla lotta alla frode fiscale, documento 8668/00 (FISC 67), datato 22 maggio 2000.

<sup>274</sup> FERNANDEZ MARÌN F., *Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo*, cit., p. 899 ss.

<sup>275</sup> Mediante un formulario denominato “SCAC 93”.

<sup>276</sup> Circolare n. 1 datata 27 luglio 1994, Segreteria Generale del Ministero delle Finanze, Ufficio Relazioni Internazionali.

<sup>277</sup> Un limite era costituito dal fatto che l'informazione richiesta non doveva comportare per lo Stato interpellato un gravoso onere amministrativo.

quelle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento e riscossione dell'imposta, nonché a quei soggetti che, all'interno delle istituzioni comunitarie, dovevano potervi accedere per motivi professionali. Inoltre, potevano essere utilizzati solo in occasione di procedimenti giudiziari o amministrativi, avviati a seguito di mancata osservanza della normativa fiscale, che comportavano l'applicazione di sanzioni. L'art. 9, primo paragrafo, del Regolamento n. 218/92 precisava infatti che, derogando a tali limiti, l'autorità competente dello Stato che forniva l'informazione avrebbe potuto permetterne l'uso per scopi diversi da parte dello Stato richiedente, a condizione che la legislazione dello Stato in questione ne avesse permesso l'uso per scopi simili (art. 9, secondo paragrafo).

Inoltre, l'Autorità richiedente poteva trasmettere le informazioni ricevute all'autorità competente di un terzo Stato membro, se tali informazioni fossero risultati utili, ma in tal caso era necessario il consenso dell'autorità interpellata (art. 9, terzo paragrafo). Nella sola ipotesi di scambio di informazioni di III livello, se la legislazione di uno Stato prevedeva la notifica dello scambio alla persona direttamente interessata, tale disposizione poteva continuare ad applicarsi a condizione che l'adozione non pregiudicasse l'indagine sulla frode fiscale in un altro Stato membro. In quest'ultima ipotesi, lo Stato interpellato si asteneva, su richiesta, dall'effettuare la notifica<sup>278</sup>.

Infine, è importante notare come il Regolamento n. 218/92 avesse introdotto delle interessanti procedure di consultazione e coordinamento, che permettevano un monitoraggio costante sull'applicazione della disciplina dello scambio di informazioni, sul funzionamento dei meccanismi di cooperazione amministrativa, e che favorissero anche un miglioramento del loro funzionamento sulla base dell'esperienza degli Stati membri, costantemente oggetto di valutazione da parte della Commissione. Inoltre, era stata prevista anche l'istituzione di un "comitato permanente per la cooperazione amministrativa nel campo delle imposte indirette", con funzioni di assistenza in favore della Commissione, presieduto da un rappresentante della stessa Commissione e composto da rappresentanti degli Stati membri.

I due pilastri giuridici, su cui ha poggiato la cooperazione amministrativa fra le competenti Autorità degli Stati membri nel settore delle imposte indirette, sono stati, per decenni, sia la Direttiva del Consiglio n. 77/799 CEE sia il Regolamento n. 218/92.

Questo è accaduto fino al primo gennaio 2004, data di entrata in vigore del Regolamento 1798/2003/CE.

---

<sup>278</sup> TOSI L., *L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell'Iva)*, in Riv. dir. trib., 1996, p. 634 ss.

I due strumenti di cui sopra, infatti, si rivelarono, nel corso degli anni, insufficienti a far fronte alle nuove esigenze di cooperazione amministrativa, derivanti dall'integrazione sempre più stretta fra le economie del mercato interno.

Per tale motivo, si è avvertita l'esigenza di creare un quadro giuridico unico.

Ciò al fine di creare un sistema di cooperazione fiscale, basato su disposizioni chiare e precise<sup>279</sup>.

Le norme sulla cooperazione amministrativa in materia di IVA sono state accorpate in un nuovo unico strumento normativo: il Regolamento 1798/2003/CE.

Esso riguarda la cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto, che abroga il Regolamento 218/92/CEE, non più in vigore dal primo gennaio 2004, con lo specifico fine di eliminare le frontiere fra le Amministrazioni fiscali e far collaborare i loro funzionari come se essi appartenessero ad una stessa amministrazione<sup>280</sup>.

Dunque il Regolamento del 2003 ha una portata più vasta di quello del 1992, essendo diretto a disciplinare le condizioni secondo cui le Autorità amministrative degli Stati membri, preposte all'applicazione della legislazione relativa all'imposta sul valore aggiunto, debbono collaborare fra loro e con la Commissione<sup>281</sup>.

Oltre allo scambio di informazioni, il Regolamento del 2003 prevedeva regole atte a disciplinare la presenza di funzionari debitamente autorizzati dell'Autorità richiedente negli uffici amministrativi dello Stato richiesto e la loro partecipazione alle indagini amministrative, nei casi che presentino indizi di consistenti irregolarità o frodi transfrontaliere, nonché nei casi prossimi a prescrizione.

Altra importante novità consiste nell'aver introdotto diverse norme riguardanti i controlli fiscali simultanei; questo secondo il principio, introdotto dal Regolamento del 2003, in base al quale gli Stati membri debbono eseguire tali controlli, laddove appaiano più efficaci dei controlli nazionali.

Di particolare interesse sono anche le norme sullo scambio d'informazioni senza preventiva richiesta.

Esse sono volte a favorire l'individuazione e la prevenzione delle frodi negli scambi intracomunitari, affinché i Paesi membri scambino anche altre informazioni.

---

<sup>279</sup> NUSSI M., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in MARINO G., *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi e delle società*, Milano, 2004, p. 99 ss.

<sup>280</sup> GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, cit., 1999, p. 123.

<sup>281</sup> CARMINI S. e MAINARDI A., *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 234.

Il Regolamento precisa, in ogni caso, che nulla osta all'esecuzione di obblighi più ampi in materia di assistenza reciproca risultanti da altri atti giuridici, compresi eventuali accordi bilaterali o multilaterali.

In questo caso, qualora gli Stati membri raggiungano un accordo nei settori oggetto del Regolamento, ne informano la Commissione il più presto possibile<sup>282</sup> e quest'ultima è poi tenuta a darne comunicazione a tutti gli altri Paesi membri<sup>283</sup>.

Nel comparto delle imposte dirette si deve inoltre ascrivere un altro intervento legislativo dell'Unione europea che prevede al suo interno una procedura inerente lo scambio di informazioni.

Ci si riferisce alle disposizioni in materia di tassazione dei redditi da risparmio, sotto forma di interessi corrisposti in uno Stato membro a beneficiari effettivi che siano persone fisiche residenti in altro Stato comunitario<sup>284</sup>.

La Direttiva<sup>285</sup> ha quale scopo quello di rendere imponibile la tassazione degli interessi nel Paese di residenza del beneficiario effettivo<sup>286</sup>, inteso come colui che percepisce, o a

---

<sup>282</sup> LUPI R., *Diritto tributario*, Padova, 2001, p. 189.

<sup>283</sup> LICCARDI E., *Collaborazione fra Amministrazioni comunitarie ed extracomunitarie*, Milano, 2002, p. 123.

<sup>284</sup> Direttiva del Consiglio 3 giugno 2003, n. 2003/48/CE, in vigore dal primo luglio 2005, cosiddetta "Direttiva sul risparmio".

<sup>285</sup> La prima proposta di direttiva in materia risale al 1989, comunemente denominata Proposta Scrivener. Essa prevedeva l'applicazione di una ritenuta alla fonte minima e su base comune (detta anche "armonizzata"), con aliquota al 15 per cento, che poteva essere considerata da ciascuno Stato membro a titolo definitivo o d'acconto; in tal modo veniva garantito il rispetto delle norme nazionali sul segreto bancario e, di fatto, veniva previsto solo il rafforzamento della cooperazione amministrativa.

Nel 1998 fu presentata una seconda proposta rientrando tra il cosiddetto "Pacchetto Monti", essendo ormai maturata la convinzione delle conseguenze negative, in termini di efficienza e di gettito, della competizione fiscale negativa in cui si andava affermando il modello di tassazione sostitutiva alla fonte dei redditi di capitale, con il conseguente abbandono del dogma della tassazione legata al principio della residenza, ritenuto non più adeguato ad un contesto dinamico quale quello che caratterizza l'attuale scenario economico. La proposta prevedeva, tra l'altro, uno specifico modello impositivo per i redditi da risparmio percepiti da persone fisiche non residenti, finalizzato a rendere tali tipologie di ricchezza imponibili esclusivamente nello Stato di residenza del beneficiario effettivo. Con tale proposta si abbandonava l'ambizioso obiettivo della completa armonizzazione della tassazione dei residenti e dei non residenti, per abbracciare un modello definito della coesistenza tra il cosiddetto "regime dell'informazione" ed il "regime della ritenuta fiscale" (come descritto nel documento finale costituente il "Pacchetto Monti"), avente un ruolo residuale rispetto al primo: si prevedeva un coordinamento dei sistemi fiscali per la sola tassazione degli interessi transfrontalieri.

<sup>286</sup> Mentre nei Paesi di common law l'espressione "beneficiario effettivo" ha una precisa definizione, nei Paesi di civil law tale termine risulta sconosciuto e senza alcuna correlazione con l'ordinamento giuridico. La mancanza di una precisa definizione è evidente anche nel modello OCSE di Convenzione sulle imposte sui redditi o sui capitali. Sul concetto di "beneficiario effettivo" quale espressione convenzionale, si veda: PERRONE C., *Brevi note sul significato convenzionale del concetto di beneficiario effettivo*, in *Rass trib*, 2003, p. 151 ss; MONTESANO P., *Brevi note sulla qualifica del soggetto quale "beneficiario effettivo"*, prevista dal Modello di convenzione Ocse, in *Boll. trib.*, III, 2008, p. 190 ss; FAVI L., *Una nuova lettura della clausola del "beneficiario effettivo"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, p. 155 ss.

Nello specifico ambito, si veda invece: BIGNARDI B., *Il concetto di beneficiario effettivo nella Direttiva sulla tassazione del risparmio*, *Dir. prat. trib. int.*, I, 2003, p. 185 ss. L'autore propone un raffronto tra la

cui viene attribuito in modo definitivo un pagamento di interessi in qualità di destinatario finale, esclusivamente nello Stato di residenza di quest'ultimo.

Tutto ciò è stato garantito da una cooperazione tra le Autorità competenti dei diversi Stati membri, mediante la progressiva introduzione di un meccanismo di scambio di informazioni che riguardi non solo tutti gli Stati comunitari, ma anche alcuni Stati non appartenenti all'Unione ma considerati di particolare rilievo<sup>287</sup>.

La ratio della norma è quella di evitare che l'elemento discriminante per la localizzazione delle attività finanziarie diventi la pura ricerca di un risparmio fiscale. Il principio che sottende la Direttiva, quindi, è che tutti i cittadini residenti nell'Unione debbano pagare le imposte dovute sui redditi da risparmio secondo il regime fiscale dello Stato di residenza a prescindere dal relativo luogo di detenzione<sup>288</sup>.

Come anticipato, l'ambito soggettivo della Direttiva<sup>289</sup> ricomprende unicamente le persone fisiche residenti nell'Unione europea che percepiscono redditi sotto forma di interessi.

L'ambito oggettivo, invece, ricomprende tutti i pagamenti di interessi su crediti effettuati in uno Stato membro, a prescindere dal luogo di stabilimento del debitore, ovvero, dal luogo di impiego dei capitali.

In altri termini, ciò che rileva è esclusivamente lo Stato nel quale gli interessi vengono pagati, che potrebbe anche non coincidere con lo Stato della fonte reddituale o con lo Stato di residenza del beneficiario effettivo. Pertanto, ai fini dell'applicazione della procedura per lo scambio di informazioni tra lo Stato che paga gli interessi e lo Stato del beneficiario, rileva esclusivamente il luogo in cui gli interessi vengono pagati.

Oggetto dello scambio di informazioni sono dunque gli interessi ed il nostro Paese ha inteso limitare le informazioni da comunicare, prevedendo la trasmissione unicamente dell'intero importo degli interessi o proventi della cessione, del riscatto o del rimborso, senza specificare a quale delle categorie di interessi previste dalla Direttiva essi appartengano.

---

definizione di beneficiario effettivo come ricavata dal diritto internazionale e la definizione presente nella Direttiva comunitaria per la tassazione del risparmio, esaminando le possibili conseguenze dell'adozione di tale Direttiva in quei Paesi, come l'Italia, che non hanno una definizione di beneficiario effettivo.

<sup>287</sup> MIGNARRI E., *La proposta di direttiva sulla fiscalità del risparmio: i riflessi operativi in Italia*, in *Bancaria*, 2002, p. 49 ss; PROCOPIO M., *Tassazione degli interessi nella direttiva UE sul risparmio*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 3356 ss.

<sup>288</sup> Quanto stabilito dall'art. 1 della Direttiva n. 2003/48/CE.

<sup>289</sup> Attuata in Italia con il D.Lgs. datato 18 aprile 2005, n. 84, che stabilisce l'entrata in vigore delle disposizioni a decorrere dal primo luglio 2005.

Lo scambio di informazioni avviene in modo automatico con riferimento alle seguenti categorie di reddito<sup>290</sup>: (i) interessi pagati od accreditati su un conto bancario, relativi a crediti di qualsivoglia natura ed, in particolare, redditi dei titoli del debito pubblico e delle obbligazioni, compresi i premi ad essi connessi<sup>291</sup>; (ii) interessi maturati o capitalizzati alla cessione, al rimborso od al riscatto dei crediti descritti al precedente punto; (iii) redditi derivanti da pagamenti di interessi, direttamente o tramite determinate entità cosiddette residuali, distribuiti da organismi di investimento collettivo in valori mobiliari (Oicvm) autorizzati ai sensi della Direttiva n. 85/611/CE, ovvero da entità residuali che beneficiano dell'opzione per essere trattate come un Oicvm autorizzato od Oicvm stabiliti al di fuori del territorio in cui si applica il Trattato; (iv) redditi realizzati alla cessione, al rimborso o al riscatto di partecipazioni o quote negli Oicvm, qualora questi investano, direttamente od indirettamente, tramite altri organismi di investimento collettivo od altre entità, più del 40 per cento del loro attivo. E' bene sottolineare che gli interessi moratori non costituiscono pagamenti di interessi ai sensi della Direttiva.

Per quanto concerne le modalità con cui in concreto viene effettuato l'automatico scambio di informazioni, bisogna dire che la procedura è suddivisa in due fasi: inizialmente l'agente pagatore, ovvero l'operatore economico che paga od attribuisce interessi alla persona fisica non residente, comunica le informazioni all'Autorità competente del proprio Stato di residenza che, a sua volta, provvede alla comunicazione allo Stato di residenza del beneficiario effettivo. Quest'ultima comunicazione dovrebbe avvenire entro sei mesi dal termine del periodo d'imposta dell'agente pagatore, al fine di consentire a quest'ultimo le conseguenti attività di accertamento.

In altri termini, le informazioni relative a tali pagamenti di interessi effettuati durante l'anno devono essere trasmesse allo Stato di residenza almeno una volta all'anno, entro

---

<sup>290</sup> Secondo quanto stabilito dall'art. 2 del D.Lgs. 84/2005.

<sup>291</sup> Specificamente, costituiscono oggetto di comunicazione "gli interessi pagati o accreditati su un conto, relativi a crediti di qualsivoglia natura, assistiti o meno da garanzie ipotecarie e corredati o meno di una clausola di partecipazione agli utili del debitore, in particolare quelli derivanti da titoli di debito pubblico e quelli prodotti da obbligazioni, compresi gli altri proventi derivanti dai suddetti titoli od obbligazioni. Si tratta delle cosiddette obbligazioni partecipative, ovvero di quei titoli di debito assimilati alle azioni in quanto attribuiscono al possessore la partecipazione diretta ai risultati economici dell'impresa emittente. La relazione al decreto legislativo chiarisce che tali crediti originano interessi e non dividendi, alla condizione che il titolare non partecipi effettivamente ai rischi di impresa, ovvero alla gestione dell'attività economica.

sei mesi dalla chiusura dell'anno fiscale dello Stato membro dell'agente pagatore al quale si riferiscono.

Colui che è obbligato ad effettuare la comunicazione è l'intermediario finanziario residente in uno Stato membro<sup>292</sup>, che paga gli interessi ad un beneficiario effettivo/persona fisica residente in un Paese dell'Unione.

In particolare, in caso di pagamento di interessi a beneficiari effettivi fiscalmente residenti in altri Stati membri, l'agente pagatore ha l'obbligo di fornire<sup>293</sup>: (i) l'identità e la residenza del beneficiario effettivo; (ii) la denominazione ed indirizzo dell'agente pagatore; (iii) il numero di conto del beneficiario o, in assenza di tale informazione, l'identificazione del credito che produce gli interessi, comunicando queste informazioni alle autorità competenti del suo Stato.

Le modalità relative alla trasmissione telematica delle informazioni sono stabilite dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate datato 8 luglio 2005.

---

<sup>292</sup> Ai sensi dell'art. 1 del D.Lgs. n. 84/2005, gli intermediari legittimati ad effettuare la comunicazione sono le banche, le società di intermediazione mobiliare (Sim), le Poste italiane S.p.a., le società di gestione del risparmio (SGR) e le società fiduciarie residenti nel territorio dello Stato, nonché ogni altro soggetto, anche persona fisica, residente nel territorio dello Stato, che per ragioni professionali o commerciali paga o attribuisce il pagamento di interessi alle persone fisiche che rientrano nell'ambito di applicazione della normativa (in qualità, quindi, di beneficiari effettivi).

<sup>293</sup> Sono le informazioni considerate essenziali dall'art. 5 del decreto attuativo.



## **6. I RESTANTI AMBITI IN CUI OPERANO LE MEDESIME NORME (LA COOPERAZIONE DOGANALE, IN MATERIA DI ACCISE E RISCOSSIONE)**

In materia doganale, tra l'Autorità amministrativa nazionale ed il corrispondente organismo di uno Stato terzo, non esiste un vero e proprio strumento multilaterale di riferimento per quanto riguarda i rapporti di cooperazione in materia doganale.

La collaborazione amministrativa in materia doganale, pertanto, si realizza con altre modalità<sup>294</sup>.

Innanzitutto, grazie alla Raccomandazione sulla reciproca assistenza amministrativa dell'Organizzazione Mondiale delle Dogane (O.M.D.) del 5 dicembre 1953.

Tale atto ha lo scopo di incrementare la collaborazione internazionale, al fine di contrastare ogni forma di trasgressione alle leggi doganali, che sia lesiva degli interessi economico-finanziari degli Stati aderenti.

Peraltro, le notizie acquisite sulla base della Raccomandazione del 1953 rivestono carattere riservato e non possono essere utilizzate quale mezzo o fonte di prova.

Gli elementi ed i dati acquisiti possono, infatti, costituire solamente spunto per l'avvio di una successiva indagine od offrire la possibilità di meglio orientare un'attività investigativa in corso od essere un valido supporto investigativo in relazione ad una rogatoria internazionale.

In ogni caso, tali elementi non possono essere utilizzati nell'ambito di un procedimento sia esso di natura amministrativa oppure penale.

Quindi la collaborazione amministrativa in materia doganale dove si realizza in un secondo modo, vale a dire tramite accordi bilaterali specificatamente inerenti la mutua assistenza amministrativa in materia doganale conclusi dal nostro Paese.

Essi perseguono l'obiettivo di realizzare rapporti diretti fra le rispettive Amministrazioni doganali, con lo scopo di facilitare, tramite lo scambio d'informazioni, la prevenzione, la ricerca e la repressione delle violazioni doganali.

L'interscambio informativo tra i rispettivi Servizi di Ricerca Doganale può realizzarsi su base spontanea o a richiesta di una delle due parti contraenti.

---

<sup>294</sup> SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, cit., p. 568 ss.

L'Amministrazione adita, in particolare, fornisce, a richiesta, tutte le informazioni sulla legislazione e sulle procedure doganali, in relazione alle indagini in corso da parte dell'Autorità richiedente, aventi ad oggetto un'infrazione doganale.

Il ventaglio delle attività attraverso le quali può realizzarsi la cooperazione è decisamente ampio.

Fra le diverse forme di collaborazione è opportuno citare la trasmissione di rapporti, processi verbali o copie conformi di documenti.

L'utilizzo dei documenti, in particolare, può avvenire nei procedimenti civili, penali ed amministrativi, ma solamente per gli scopi previsti dalla convenzione.

Tali documenti, inoltre, possono essere comunicati ad organi diversi soltanto se l'Amministrazione doganale che li ha forniti vi acconsenta espressamente.

Il tutto sempre che la legislazione propria dell'Amministrazione doganale che li ha ricevuti non vieti tale comunicazione.

Tutte le convenzioni contengono una clausola di segretezza; ai documenti scambiati, infatti, deve essere garantito un livello di protezione perlomeno equivalente a quello che la legge nazionale riconosce ai documenti di carattere interno ed alle informazioni aventi la stessa natura.

Un limite alla cooperazione doganale è costituito dal principio di reciprocità.

L'Amministrazione doganale richiesta non è tenuta ad adempiere quando quella richiedente non sarebbe in grado di soddisfare una richiesta di natura analoga, la quale potrebbe essere inoltrata dall'Amministrazione adita.

Le convenzioni, invero, prevedono che l'Amministrazione adita, in assenza del principio di reciprocità, non sia in alcun modo obbligata a rispondere.

L'esecuzione della richiesta, in ogni caso, rimane comunque nella sua discrezionalità.

La collaborazione amministrativa in materia doganale si realizza, infine, anche con una terza modalità.

Si tratta degli Accordi europei conclusi tra la Comunità, i suoi Stati membri ed i Paesi terzi<sup>295</sup>.

Tali Accordi, di regola, istituiscono un'associazione fra le parti, volta, innanzitutto, a facilitare l'integrazione fra i rispettivi spazi economici, quali, a titolo esemplificativo, la concessione di agevolazioni di carattere doganale.

---

<sup>295</sup> BARASSI M., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in Diz. dir. pubbl., diretto da CASSESE S., II, 2006, Milano, p. 1529 ss.

In secondo luogo, gli Accordi di cui sopra creano un'associazione che mira, attraverso l'adozione di specifici protocolli d'intesa, ad introdurre analoghe misure di assistenza reciproca fra le Amministrazioni doganali interessate.

Rispetto alla cooperazione tributaria, nell'ambito doganale l'assistenza si riferisce esclusivamente allo scambio di informazioni fra Stati membri.

La materia doganale, peraltro, non è stata e non è di esclusiva competenza né della Comunità né degli Stati membri.

Il contenuto ampio e complesso degli accordi di cooperazione doganale, infatti, è dovuto alla concorrenza di interessi diversi ed alla regolamentazione congiunta di diverse materie, di cui possono essere competenti sia la comunità sia i suoi Stati membri.

Con la realizzazione del mercato interno, e quindi con la rimozione di ogni ostacolo alla libera circolazione dei fattori produttivi e la soppressione di ogni forma di controllo doganale all'interno del territorio comunitario, è stata avvertita come necessaria anche l'estensione del regime dello scambio di informazioni in materia di accise.

In data 13 novembre 1989, il Consiglio dei Ministri finanziari (Ecofin) aveva auspicato l'adozione di un dispositivo di controllo permanente sia degli scambi intracomunitari che degli operatori commerciali, tale da "prevenire efficacemente i rischi di frode" e completare le procedure di reciproca assistenza già esistenti, stando però attenti a non gravare sul bilancio delle imprese e delle Amministrazioni finanziarie nazionali. La necessità di ripristinare, con altre forme, le garanzie precedentemente assicurate dai controlli doganali alle frontiere, doveva basarsi "in modo particolare sullo sfruttamento delle dichiarazioni delle imprese da parte delle Amministrazioni nazionali, sullo scambio regolare delle informazioni e sulla comunicazione di documenti giustificativi elaborati dall'Amministrazione".

L'accisa è il tributo che ha soppiantato le vecchie imposte di fabbricazione e grava sul prezzo di commercializzazione di determinati prodotti.

Un esempio sono gli oli minerali, l'alcole, le bevande alcoliche ed i tabacchi lavorati.

La disciplina si basa sul principio dell'imposizione nel Paese di consumo. In altre parole, le accise sono assolate all'atto dell'immissione al consumo del prodotto secondo l'aliquota vigente nello Stato del consumo, mentre i prodotti in sospensione d'accisa circolano all'interno degli Stati membri attraverso i depositi fiscali e con un documento amministrativo d'accompagnamento. Tale disciplina rappresenta uno dei principali elementi della strategia globale di ravvicinamento dell'imposizione indiretta. Essa, oltre al necessario ravvicinamento delle aliquote, richiede un'armonizzazione minima delle

strutture e una migliore collaborazione tra le Amministrazioni finanziarie per giungere all'effettiva abolizione delle frontiere fiscali.

La Direttiva n. 92/12/CE del Consiglio, datata 25 febbraio 1992, ha fissato il regime generale della detenzione, della circolazione e dei controlli dei prodotti sottoposti ad accisa.

La Direttiva, dopo aver definito i principali istituti che regolano questo particolare settore impositivo, determina tutti gli obblighi di controllo a cui debbono sottostare tutti gli operatori europei che ne siano interessati.

Dopo l'entrata in vigore di queste disposizioni, sono state a più riprese espresse preoccupazioni sulla vulnerabilità del sistema utilizzato per lo scambio di informazioni tra i Paesi membri (sistema puramente cartaceo) soprattutto in relazione ai controlli dei movimenti in sospensione dei diritti e sulla frode al di fuori del regime sospensivo, che sfruttava (ma ancora tuttora sfrutta) le differenze dei tassi tra i vari Stati membri.

Queste sono state le premesse per una rivisitazione delle norme il cui processo è terminato con l'emanazione di una seconda specifica direttiva in materia, la Direttiva n. 2004/06/CE, a cui si è aggiunto il Regolamento n. 2073/2004, con la finalità di semplificare, decentralizzare e rafforzare i meccanismi della cooperazione amministrativa contenuti nelle Direttive nn. 77/799/CE e 92/12/CE.

Il Regolamento disciplina un chiaro quadro giuridico, al fine di una cooperazione decentrata.

Esso, peraltro, assicura contemporaneamente una funzione basilare agli Uffici centrali di collegamento, di cui ufficializza la creazione nel settore delle accise.

Lo scambio di informazioni può avvenire sia su specifica richiesta sia in via spontanea, quindi senza preventiva attivazione.

Gli Stati membri, inoltre, sono tenuti ad introdurre un sistema elettronico di informazione preventiva, che consenta all'Ufficio Centrale di Collegamento od ad un Servizio di Collegamento del Paese membro di provenienza dei prodotti soggetti ad accisa di trasmettere un messaggio di informazione od allarme all'Ufficio di collegamento dello Stato membro di destinazione, non appena tale Ufficio centrale sia in possesso delle informazioni circa il documento di accompagnamento e, al più tardi, della data di avvenuta partenza dei prodotti.

L'informatizzazione del sistema di controllo dei movimenti dei prodotti soggetti ad accise in sospensione di tassazione, costituisce una tappa fondamentale per la sicurezza del sistema. A tale riguardo, la Decisione del Parlamento europeo e del Consiglio del 16

giugno 2003, n. 1152/2003/CE, prevede la creazione di un sistema informatizzato nell'arco di sei anni.

La progressiva entrata in vigore di norme finalizzate a favorire la creazione di un Mercato Unico ha richiesto la predisposizione di misure idonee a garantire anche la tutela dei crediti di natura tributaria sorti all'interno degli Stati membri nei confronti di soggetti residenti in altri Paesi dell'Unione<sup>296</sup>.

Il primo intervento normativo che disciplinava la cooperazione in materia di riscossione è stato attuato con l'emanazione della Direttiva n. 76/308/CE, datata 15 marzo 1976.

Essa fissa le norme che debbono essere contenute nelle disposizioni legislative, regolamentari, ed amministrative degli Stati membri, per garantire il recupero, in ogni Stato membro di taluni ben specifici crediti sorti in un altro Stato membro<sup>297</sup>.

Successivamente, la Direttiva n. 2001/44/CE, datata 15 giugno 2001, ha successivamente riformulato la materia, apportando significative modifiche alla Direttiva n. 76/308/CE.

La Direttiva n. 2002/94/CE ha completato il quadro normativo sopra esposto<sup>298</sup>.

Giova, innanzitutto, precisare che l'Unione, in ogni caso, non può esercitare un potere di riscossione direttamente nei confronti del singolo contribuente.

L'Unione, infatti, non è un soggetto legittimato ad agire coattivamente nei confronti di coloro che non abbiano adempiuto l'obbligo fiscale od abbiano percepito indebitamente delle risorse provenienti dalla Comunità.

L'esercizio di tutte queste funzioni rimane una prerogativa dei singoli Stati membri.

Essi, infatti, rimangono gli unici soggetti competenti ad esercitare le azioni giurisdizionali ed a compiere ogni atto utile per la gestione dei prelievi e delle restituzioni, e continuano ad intervenire a tal fine nei confronti dei singoli<sup>299</sup>.

Il potere di riscossione, naturalmente, trova il proprio ambito spaziale di esercizio nel territorio del singolo Stato.

Tale potestà, infatti, è espressione di un potere autoritativo che promana da ciascun Paese.

E' evidente che si è venuta a creare, in questo modo, una palese asimmetria.

---

<sup>296</sup> SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, cit., p. 224 ss.

<sup>297</sup> POGGIOLI M., *La reciproca assistenza amministrativa finalizzata alla riscossione dei tributi in ambito comunitario*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003, p. 928 ss.

<sup>298</sup> GRAU RUIZ M.A., *Mutual assistance for the recovery of tax claims*, cit., p. 241 ss.

<sup>299</sup> POGGIOLI M., *La reciproca assistenza amministrativa finalizzata alla riscossione dei tributi in ambito comunitario*, cit., p. 930 ss.

Da una parte, i poteri di riscossione di ciascun Stato non possono essere esercitati al di là del proprio territorio nazionale.

Dall'altro, persone, beni, servizi e capitali circolano liberamente nell'area spaziale del mercato unico.

Tale discrasia facilita l'attuazione di operazioni fraudolente e rappresenta un'opportunità per chi voglia effettivamente sottrarsi agli obblighi fiscali.

Il legislatore comunitario ha elaborato un meccanismo giuridico atto a consentire che le procedure di riscossione interne ad ogni singolo Stato possano "varcare" i confini nazionali e circolare liberamente all'interno del territorio dell'Unione europea.

L'attivazione della procedura di assistenza, comunque, è condizionata alla circostanza che lo Stato richiedente abbia, perlomeno, avviato le adeguate procedure interne di recupero.

Nello specifico ambito della riscossione dei crediti tributari vantati all'estero, lo scambio d'informazioni previsto dalla Direttiva è solamente quello attivabile previa richiesta.

Non è pertanto possibile né lo scambio automatico né quello spontaneo.

Una motivazione a questa peculiarità, che costituisce una teorica e potenziale limitazione, deriva probabilmente dal fatto che in questo caso la cooperazione tra Stati ha per oggetto proprio un credito tributario.

Quest'ultimo, infatti, in quanto concreta e diretta manifestazione del potere impositivo dello Stato, patisce ancora la ritrosia dei singoli Stati verso un reciproco riconoscimento del potere impositivo stesso. Mentre riconoscere la possibilità di uno scambio automatico equivarrebbe ad annullare queste barriere, e lo scambio spontaneo ad elevarle maggiormente, la strada scelta (dello scambio a richiesta) sembra essere quella mediana e più adeguata all'attuale stato di coesione esistente tra gli Paesi membri dell'Unione europea.

Tre sono i momenti in base ai quali si articola il modello relativo alla modalità di funzionamento dell'assistenza che abbia per oggetto un credito tributario<sup>300</sup>.

Tali fasi sono distinte, ma strettamente connesse fra di loro da un punto di vista funzionale.

Il primo momento è quello relativo alla comunicazione delle informazioni utili al recupero.

---

<sup>300</sup> SOZZI C., *Spazio giuridico europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, in Riv. dir. trib., 2006, p. 225 ss.

La Direttiva, infatti, prevede che l'Autorità adita fornisce all'Autorità richiedente, su sua richiesta, tutte le informazioni utili per il recupero di un credito.

A volte, è necessaria un'attività istruttoria, al fine dell'acquisizione delle informazioni richieste<sup>301</sup>.

L'Autorità adita, in tale caso, può esercitare i poteri previsti dalle disposizioni legislative, regolamentari o amministrative applicabili per il recupero di crediti analoghi sorti nello Stato membro in cui ha sede.

Il secondo momento è, invece, relativo alla seconda fase, che concerne la trasmissione delle informazioni.

Le informazioni che possono essere trasmesse sono solamente quelle utili per il recupero del credito.

Non è possibile, invece, che siano trasmessi altri tipi di informazioni, quali, ad esempio, quelle che permetterebbero di rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale, oppure quelle la cui comunicazione sarebbe in grado di pregiudicare la sicurezza o l'ordine pubblico di uno Stato ed infine solo a condizione che in Italia sia prevista eguale tutela per le medesime tipologie di credito sorte sul territorio nazionale (condizione di reciprocità).

Tali limitazioni, lo si ricorda, sono in sostanza le medesime che si ritrovano in tutte le disposizioni normative comunitarie in materia di scambio di informazioni<sup>302</sup>.

Il terzo momento, infine, riguarda l'attività di assistenza alla riscossione.

L'Autorità adita in proposito, su domanda della richiedente, procede al recupero dei crediti oggetto di un titolo che ne permetta l'esecuzione.

Circa, invece, i limiti dell'assistenza, la Direttiva prevede che la domanda di assistenza possa essere presentata solamente se l'importo complessivo del credito o dei crediti sia di almeno millecinquecento euro; detto limite è stato posto per un intuibile criterio di economicità dell'azione amministrativa.

L'Autorità adita non è tenuta ad accordare l'assistenza dello scambio d'informazione, qualora la domanda si riferisca a crediti di più di cinque anni<sup>303</sup>.

Non è, invece, previsto il principio di reciprocità come limite all'assistenza.

---

<sup>301</sup> POGGIOLI M., *La reciproca assistenza amministrativa finalizzata alla riscossione dei tributi in ambito comunitario*, cit., p. 945 ss.

<sup>302</sup> GENTILI G., *Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 515 ss.

<sup>303</sup> In questi casi, entro tre mesi dalla ricezione della domanda, l'Autorità adita comunica il diniego all'Organo estero richiedente (art. 8).

In base al principio di specialità, infine, l'informazione fornita può utilizzarsi solamente in occasione di procedimenti giudiziari od amministrativi che siano stati avviati al fine di recuperare imposte, dazi, tasse<sup>304</sup>.

La Direttiva prevede, inoltre, che su domanda motivata dell'Autorità richiedente, l'Autorità adita procede all'adozione dei provvedimenti cautelari per garantire il recupero di un credito, se le disposizioni legislative o regolamentari in vigore nello Stato membro in cui essa ha sede lo consentono.

La possibilità di ricorrere allo strumento cautelare è subordinata al presupposto che la domanda sia motivata<sup>305</sup>.

Tale motivazione, in assenza di alcuna specificazione normativa in merito, si ritiene che debba racchiudere le argomentazioni che si riferiscono ai presupposti che le disposizioni legislative e regolamentari in vigore nello Stato adito richiedono, al fine dell'ottenimento dei provvedimenti cautelari<sup>306</sup>.

Per quanto concerne il recepimento interno delle disposizioni sopra descritte, è opportuno sottolineare che, in seguito all'emanazione della Direttiva 2001/44/CE, il legislatore nazionale ha provveduto, con il D.Lgs. datato 9 aprile 2003, n. 69, a recepire integralmente nell'ordinamento interno le disposizioni relative all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi alle imposte sui redditi, all'Iva, ai dazi doganali, al sistema di finanziamento del Feoga, ai prelievi agricoli ed a talune accise. Successivamente, con il D.M. datato 22 luglio 2005, n. 179, in vigore dal 23 settembre 2005, sono state definite le norme di attuazione del decreto delegato, fornendo maggiori precisazioni sulle procedure che dovranno essere adottate dalle Autorità nazionali per fornire l'assistenza richiesta dagli organi collaterali europei e per ottenere, a loro volta, l'intervento necessario per il recupero di crediti sorti in Italia nei confronti di soggetti esteri.

L'ambito di applicazione delle citate disposizioni è esteso ai crediti riconnessi: (i) al sistema di finanziamento integrale o parziale del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia; (ii) alle imposte sul reddito e sul capitale; (iii) all'imposta sul valore aggiunto; (iv) ai dazi all'importazione ed all'esportazione; (v) alle accise sui tabacchi lavorati, sull'alcole e bevande alcoliche e sugli oli minerali; (vi) alle imposte

---

<sup>304</sup> POGGIOLI M., *La reciproca assistenza amministrativa finalizzata alla riscossione dei tributi in ambito comunitario*, cit., p. 928 ss.

<sup>305</sup> GRAU RUIZ M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, cit., p. 186 ss.

<sup>306</sup> POGGIOLI M., *La reciproca assistenza amministrativa finalizzata alla riscossione dei tributi in ambito comunitario*, cit., p. 933.



sui premi assicurativi; (vii) ai contributi ed agli altri dazi previsti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero.

Infine, come espressamente indicato nell'art. 1, secondo comma, lettera i), del decreto delegato, l'assistenza tra gli Stati membri è estesa agli interessi, alle penali, alle sanzioni amministrative ed alle spese relative ai crediti, con l'esclusione delle sole sanzioni pecuniarie di natura penale previste dall'ordinamento nazionale dello Stato membro in cui ha sede l'Autorità adita.

Pertanto, il legislatore comunitario ha aprioristicamente escluso la tutela in ambito europeo dei crediti derivanti dall'irrogazione di pene pecuniarie di carattere penale, precludendo, ad esempio, il recupero delle sanzioni irrogate in sede giudiziale per i delitti di contrabbando contemplati nel D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, il testo unico delle leggi doganali, e per i delitti previsti dagli artt. 40 e seguenti del D.Lgs. del 26 ottobre 1995, n. 504 in materia di accise, consumati nel territorio dello Stato. Per le funzioni derivanti dall'attuazione di tali disposizioni, il Ministero dell'Economia e delle Finanze si avvale dell'Agenzia delle Dogane<sup>307</sup> e dell'Agenzia delle Entrate<sup>308</sup>, per le quali sono state definite procedure specifiche nelle materie disciplinate dalla normativa vigente, finalizzata a garantire: (i) lo scambio di informazioni tra le Autorità comunitarie abilitate; (ii) la notifica di atti o decisioni; (iii) il recupero dei crediti sulla base di titoli esecutivi emessi nello Stato dell'Autorità richiedente.

L'Autorità estera richiedente può trasmettere la richiesta di assistenza tramite un canale telematico appositamente predisposto o per iscritto<sup>309</sup>, per assumere informazioni relative al debitore od a soggetti terzi tenuti al pagamento del credito, secondo le norme vigenti nello Stato membro in cui ha sede l'Autorità richiedente, o che detengano beni ad essi appartenenti<sup>310</sup>.

---

<sup>307</sup> Ai sensi dell'art. 2 del D.M. 179/2005, "L'Agenzia delle Dogane funge da punto di contatto con gli organismi designati dagli altri Stati membri per il recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e garanzia, dai prelievi agricoli, dai dazi doganali e dalle accise, ivi compresi gli interessi, le penali, le sanzioni amministrative e le spese relative a tali crediti (...)".

<sup>308</sup> L'Agenzia delle Entrate è competente per le domande di assistenza in materia di imposta sul valore aggiunto, imposte sul reddito e sul capitale e imposte sui premi assicurativi.

<sup>309</sup> In forza dell'art. 3, primo comma, del citato decreto ministeriale, le richieste non inviate per via elettronica devono recare il timbro ufficiale dell'Autorità richiedente e devono essere firmate da un funzionario debitamente autorizzato a presentare tali richieste.

<sup>310</sup> Al fine di consentire all'autorità adita di esercitare i propri poteri e fornire le informazioni richieste con un sufficiente grado di certezza, il legislatore si è preoccupato di indicare i dati obbligatori che l'autorità richiedente deve indicare nel modello di richiesta. È infatti necessaria l'indicazione del nome, dell'indirizzo e qualsiasi altro dato utile ai fini dell'identificazione della persona sul conto della quale debbono essere fornite le informazioni, nonché la natura e l'importo del credito.

Nei casi di diniego della richiesta di informazioni, tuttavia, per ovvie esigenze di efficienza e trasparenza, l'Autorità nazionale sarà chiamata ad indicare i motivi della decisione all'Autorità richiedente<sup>311</sup>, motivando adeguatamente anche le ipotesi in cui, pur avendo attivato le procedure prescritte, non siano state reperite le informazioni richieste. Le disposizioni previste per l'evasione delle richieste effettuate dalle Autorità estere sono valide anche per le domande di assistenza esperite dall'Autorità nazionale per l'ottenimento di informazioni su soggetti residenti in altri Stati membri.

La disciplina relativa al recupero dei crediti rappresenta certamente l'aspetto più innovativo contenuto nelle disposizioni in esame; le procedure garantiscono in astratto un sistema di tutela indispensabile per il gettito degli Stati membri, in seguito all'integrazione dei mercati, all'internazionalizzazione dei soggetti economici, alle agevolazioni fiscali e burocratiche su cui si fonda l'implementazione del mercato unico europeo.

Il recupero del credito è subordinato al rispetto di due condizioni: (i) il credito od il titolo che ne permette l'esecuzione non devono risultare contestati nello Stato membro in cui ha sede l'Autorità richiedente, salvo che tale evenienza risulti espressamente indicata; (ii) l'Autorità richiedente deve aver avviato nello Stato membro in cui ha sede le procedure di recupero ma le misure adottate non porteranno al totale soddisfacimento del credito.

Alla domanda di recupero del credito estero deve essere allegato l'originale o una copia conforme del titolo esecutivo emesso nell'altro Stato membro che richiede assistenza, nonché tutta la documentazione ritenuta necessaria ai fini del recupero del credito. Inoltre, per le richieste all'Autorità nazionale, è richiesta una traduzione integrale in lingua italiana<sup>312</sup>.

---

<sup>311</sup> In questi casi, l'art 4, sesto comma, del decreto ministeriale n. 179 del 2005 impone alle Agenzie di comunicare "all'Autorità richiedente, entro tre mesi dalla data di ricezione della domanda, i motivi che si oppongono al soddisfacimento della domanda, facendo espresso riferimento alle disposizioni dell'art. 4 della Direttiva 76/308/CEE del Consiglio, del 15 marzo 1976".

<sup>312</sup> L'art. 5, terzo comma, del D.Lgs. n. 69/2003 specifica che la domanda di recupero deve contenere: "a) il nome, la denominazione o ragione sociale, l'indirizzo o la sede e qualsiasi altro dato utile ai fini dell'identificazione delle persone fisiche, delle persone giuridiche o di terzi debitori che detengono beni patrimoniali; b) il nome, l'indirizzo e qualsiasi altro dato utile ai fini dell'identificazione dell'autorità richiedente; c) il titolo esecutivo in base al quale si richiede il recupero, emesso nello Stato membro in cui ha sede l'autorità richiedente; d) la natura e l'importo del credito, specificando la somma dovuta a titolo di capitale, interessi, eventuali penali, ammende e spese, nelle monete degli Stati membri in cui hanno sede l'autorità richiedente e quella adita; e) la data di notificazione del titolo esecutivo all'interessato da parte dell'autorità richiedente o dell'autorità adita; f) l'indicazione della data a decorrere dalla quale e il periodo durante il quale è possibile, secondo le disposizioni vigenti nello Stato membro richiedente, procedere al recupero; g) la dichiarazione che il credito ed il titolo esecutivo non sono contestati nello Stato richiedente ovvero l'espressa volontà, in presenza di contestazione, di recuperare comunque il

In caso di successiva contestazione del credito di cui si richiede il recupero<sup>313</sup>, l'Autorità adita è chiamata a sospendere l'esecuzione del titolo esecutivo estero, salvo istanza contraria formulata dalla stessa Autorità richiedente, in forza dell'art. 6 del decreto delegato. In quest'ultimo caso, laddove l'esito della contestazione risulti favorevole al debitore, l'Autorità richiedente è tenuta alla restituzione dell'importo recuperato, unitamente ad ogni ulteriore somma dovuta, nel rispetto della legislazione del Paese in cui ha sede l'Autorità adita. Il legislatore delegato si è preoccupato di chiarire che i crediti esteri di cui si chiede il recupero non godono di alcuna prelazione rispetto a quelli maturati dall'Erario nazionale.

Le spese sostenute dall'Autorità adita per il recupero del credito vengono trattenute dalla somma recuperata; qualora il recupero dei crediti risulti particolarmente oneroso o l'attività rientri nell'ambito della lotta contro la criminalità organizzata, l'Autorità richiedente ed adita possono accordarsi sulle modalità di rimborso, valutando lo specifico caso<sup>314</sup>.

Inoltre, qualora le azioni intraprese risultino infondate, in relazione alla sussistenza del credito od alla validità del titolo esecutivo, lo Stato membro in cui ha sede l'Autorità richiedente rimane responsabile nei confronti dello Stato membro in cui ha sede l'Autorità adita.

In ogni caso, entro sei mesi dalla data di ricezione della domanda, l'Autorità adita è chiamata ad informare l'organismo collaterale estero, circa lo stato del procedimento avviato per il recupero o per l'adozione di provvedimenti cautelari o l'esito del medesimo.

Il legislatore comunitario si è preoccupato di garantire l'esecutività dei titoli inviati dalle Autorità estere competenti, consentendo il recupero dei crediti sorti negli Stati membri utilizzando gli strumenti previsti dalla normativa nazionale vigente e non escludendo

---

credito. In ogni caso la richiesta deve contenere la dichiarazione che la procedura di recupero è stata avviata nello Stato membro richiedente e che non porterà al pagamento integrale del credito; *h*) ogni altra informazione utile.”.

<sup>313</sup> Il debitore che intende contestare i presupposti del titolo esecutivo deve rivolgersi agli organi giurisdizionali del Paese membro in cui ha sede l'autorità richiedente; di converso, l'interessato che intende contestare gli atti della procedura esecutiva deve adire l'organo competente nel Paese dell'autorità adita, che procede al recupero.

<sup>314</sup> L'art. 14, commi 2 e seguenti, del D.M. n. 179/2005 ha esplicitato le procedure da seguire per il raggiungimento di un'intesa sulle procedure di rimborso, prevedendo che “Se le (...) Agenzie (delle Entrate e delle Dogane) decidono di chiedere un'intesa di rimborso, esse comunicano per iscritto all'autorità richiedente le ragioni che le inducono a ritenere che il recupero presenti difficoltà particolari, comporti costi ingenti o sia collegato alla lotta contro la criminalità organizzata. In questo caso le Agenzie stesse forniscono una stima dettagliata dei costi per i quali chiedono il rimborso all'autorità richiedente. Se non è concordata un'intesa di rimborso, le citate Agenzie proseguono l'azione di recupero secondo la normale procedura”.

l'applicabilità delle misure cautelari<sup>315</sup>; pertanto, in seguito all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 69/2003 di recepimento della Direttiva comunitaria n. 2001/44/CE e delle disposizioni di attuazione contenute nel D.M. n. 179/2005, per tali titoli si applicano le disposizioni contenute nel decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602 e nel D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46. Il D.P.R. n. 602/1973 disciplina la riscossione delle imposte sul reddito; all'art.1, infatti, si dispone che tale tributo viene riscosso mediante ritenuta diretta, versamenti diretti del contribuente al concessionario e alle sezioni di tesoreria provinciale dello Stato e tramite iscrizione nei ruoli. Il ruolo è definito dall'art. 10 come l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione; vi vengono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi e sono distinti in ruoli ordinari e straordinari. Questi ultimi sono formati quando vi è un fondato pericolo per la riscossione. Pertanto nei ruoli straordinari le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo, mentre per quanto riguarda i ruoli ordinari le imposte, i contributi ed i premi corrispondenti agli imponibili accertati dall'ufficio ma non ancora definitivi, nonché i relativi interessi, sono iscritti a titolo provvisorio, dopo la notifica dell'atto di accertamento, per la metà degli ammontari corrispondenti agli imponibili od ai maggiori imponibili accertati. Con il D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 46<sup>316</sup>, si è proceduto al riordino della disciplina relativa alla riscossione mediante ruolo, a norma dell'art. 1 della Legge 28 settembre 1998, n. 337. Si dispone, infatti, che si effettua mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate dello Stato, anche diverse dalle imposte sui redditi, e di quelle degli altri Enti pubblici, anche previdenziali, esclusi quelli economici<sup>317</sup>.

---

<sup>315</sup> Si rimanda al contenuto dell'art. 7 del D.Lgs. n. 69/2003. Si dispone, infatti, che "Il Ministero dell'economia e delle finanze procede all'adozione delle misure cautelari per garantire il recupero di un credito, secondo le disposizioni vigenti, su domanda motivata dell'autorità richiedente o quando lo ritenga necessario nel caso in cui l'interessato abbia provveduto a contestare il credito o il titolo esecutivo emesso nello Stato membro richiedente.

<sup>316</sup> In *Gazzetta Ufficiale*, 5 marzo, n. 53.

<sup>317</sup> Può essere effettuata mediante ruolo la riscossione coattiva delle entrate delle Regioni, delle Province, anche autonome, dei Comuni e degli altri Enti locali.

## CAPITOLO QUARTO

### LA POSIZIONE GIURIDICA DEL CONTRIBUENTE

SOMMARIO: 1. La posizione giuridica del contribuente nel diritto internazionale ed europeo. – 2. La posizione del contribuente nell'ordinamento nazionale. – 3. La tutela del contribuente quale emerge dalle norme sullo scambio di informazioni nell'Unione europea e sua interazione con la disciplina nazionale.

#### 1. LA POSIZIONE GIURIDICA DEL CONTRIBUENTE NEL DIRITTO INTERNAZIONALE ED EUROPEO

Come si è già avuto modo di constatare, l'attuale situazione economica mondiale, caratterizzata da un elevato volume dei commerci internazionali e da un notevole dinamismo delle persone, ha evidenziato l'inadeguatezza dei mezzi di indagine di cui dispongono le Amministrazioni finanziarie dei singoli Stati<sup>318</sup>.

Oggi, infatti, la facilità con cui è possibile localizzare i fattori produttivi, in cui rientra sicuramente anche l'uomo, nei diversi Paesi, rende difficile, se non addirittura impossibile, esercitare dei controlli efficaci, senza poter utilizzare lo strumento della cooperazione internazionale<sup>319</sup>.

Da queste premesse, si nota come lo scambio di informazioni sia un elemento fondamentale della cooperazione internazionale tra Stati, non solo nell'ambito della

---

<sup>318</sup> BURGESS P., *Globalization comes to tax collection*, in Tax notes intern., 2004, p. 645.

<sup>319</sup> UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, cit., p. 8.

lotta alla frode, ma anche per assicurare il semplice e corretto adempimento degli obblighi fiscali da parte del contribuente<sup>320</sup>.

Sono questi i due odierni scopi della cooperazione internazionale tra Amministrazioni finanziarie.

Questa cooperazione, “riguardando rapporti tra Amministrazioni di Stati diversi (e data l’insufficienza sul punto di eventuali norme interne che prevedono lo scambio di informazioni), ha trovato la regolamentazione in norme di diritto internazionale, e cioè in trattati internazionali (bilaterali o multilaterali) o in fonti comunitarie (direttive o regolamenti)”<sup>321</sup>.

Tale tendenza deriva probabilmente dalla necessità degli ordinamenti dei singoli Stati di adattarsi alla funzione svolta dall’Unione europea in tema di armonizzazione e ravvicinamento delle legislazioni fiscali (per quanto concerne i Paesi membri), ma anche dalla generale esigenza degli Stati di creare un tessuto di relazioni, specialmente attraverso l’uso delle Convenzioni, che permetta loro di rispondere in modo adeguato alla forte mobilità delle persone, dei mercati e delle imprese, sempre meno collegate ad uno specifico territorio<sup>322</sup>.

In questo contesto, anche l’incremento dei rapporti di collaborazione tra gli Stati, ai fini della corretta ricostruzione dei rapporti tributari e delle basi imponibili, ha infatti risentito di questi cambiamenti.

Sotto questa prospettiva, la disciplina dello scambio di informazioni deve allora compenetrare una duplicità di fini: quello degli Stati, in considerazione di un sotteso panorama assai differente rispetto al passato, in cui la ricostruzione della corretta base imponibile di un contribuente, avente interessi soprannazionali, necessariamente richiede lo strumento della cooperazione internazionale, e, secondariamente, quello di non gravare sul contribuente stesso, andando a comprimere i diritti di quest’ultimo<sup>323</sup>.

A ben osservare, la tutela del contribuente sembra essere stata proprio la prima motivazione che ha spinto gli Stati e le organizzazioni internazionali a stipulare i primi

---

<sup>320</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 1125.

<sup>321</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 1126.

<sup>322</sup> BARBARA G., *Guida pratica al diritto tributario internazionale*, Torino, 2005, p. 4 ss.

<sup>323</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 1156.

trattati che, lo si ricorda, erano proprio finalizzati ad eliminare la doppia imposizione che ovviamente non gravava sugli Stati, ma esclusivamente sui contribuenti<sup>324</sup>.

A tal proposito bisogna infatti sottolineare che il diritto tributario internazionale si compone di una serie di regole volte a perseguire un duplice scopo: da una parte una tassazione equa di ciascun soggetto residente mediante la sua più ampia conoscibilità (anche qualora si manifesti non solo in un contesto puramente connesso allo Stato di residenza), dall'altra l'eliminazione delle distorsioni fiscali nella tassazione delle attività internazionali.

L'equità nella tassazione delle attività economiche è perseguita in ottemperanza del principio di capacità contributiva<sup>325</sup>, ben noto in tutti gli ordinamenti, che intende mirare ad una distribuzione equa del carico fiscale fra i contribuenti, e del principio

---

<sup>324</sup> CORASANITI G., *L'eliminazione della doppia imposizione nell'ordinamento italiano e nell'ordinamento federale tedesco*, in Dir. Prat. Trib., 1997, III, p. 433.

<sup>325</sup> Come noto, nel nostro ordinamento viene sancito dall'art 53 della Costituzione. Storicamente il primo comma dell'art. 53 trova le sue origini nell'art. 25 dello Statuto Albertino, con il quale si prevedeva che i "regnicoli" dovessero contribuire indistintamente "nella proporzione dei loro averi" ai carichi dello Stato. La regola del concorso di tutti alle spese pubbliche si ricava, inoltre, dal *Rapporto della Commissione Economica all'Assemblea Costituente*, dal quale risulta chiaramente che la formula aveva lo scopo di contrastare il principio della controprestazione e del beneficio. Con tale regola si abbandona la giustificazione del tributo come corrispettivo del godimento di pubblici servizi, giustificandolo invece con la necessità del concorso di tutti all'esistenza stessa dello Stato come collettività organizzata.

Il dovere di mettere a disposizione della collettività le proprie attitudini trova riscontro anche in altre norme della Costituzione italiana, come l'art. 4 e l'art. 2, che, da un lato, riconoscono i diritti inviolabili della persona e, dall'altro, richiedono l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale. Quindi, anche il dovere di "tutti" di "concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva" è espressione di tale dovere di solidarietà in campo prettamente economico e sociale. L'art. 53, quindi, letto anche alla luce di altri principi costituzionali (soprattutto dell'art. 2), ha individuato la ragione sostanziale della prestazione tributaria nel dovere di solidarietà, che vincola al bene comune le potenzialità di ogni soggetto che sia parte di una comunità. L'art. 53 Cost., primo comma, rappresenta non solo un criterio di misurazione del prelievo della ricchezza, ma anche il presupposto di legittimità dell'imposizione e si collega strettamente al principio di uguaglianza sancito nell'art. 3 della Costituzione. Infatti, da esso si desume che le prestazioni tributarie devono gravare in modo uniforme su soggetti che manifestano la stessa capacità contributiva, ed in modo differente, secondo il criterio della progressività, su soggetti che hanno differenti manifestazioni di ricchezza.

Inoltre, la più recente giurisprudenza della Corte Costituzionale (sent. 21 maggio 2001, n. 156, in *GT - Riv. giur. trib. n. 8/2001*, p. 985) ha, però, ricollegato l'art. 53 ad altre norme costituzionali, in particolare gli artt. 41 e 42, e ne ha ricavato una nozione non più limitata alla sola rilevanza patrimoniale del presupposto, ma riferita "ad una più ampia rilevanza economica" costituita dalla possibilità di operare economicamente sul mercato grazie al "potere di comando sui beni e servizi" o al «dominio dei fattori della produzione». In dottrina si veda in particolare: GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961, cap. IV; MOSCHETTI F., *Capacità contributiva (profili generali)*, in AA.VV., *La capacità contributiva Profili generali*, Padova, 1993, p. 5; MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, secondo cui la capacità contributiva è una manifestazione di capacità economica, ma "qualificata dall'essere manifestazione di godimento di servizi pubblici"; DE MITA E., *Il principio di capacità contributiva*, in *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991, p. 34 ss; GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 63 ss.

dell'uguaglianza, vale a dire l'applicazione dello stesso trattamento fiscale al verificarsi delle medesime condizioni che ne costituiscono i presupposti<sup>326</sup>.

Sono esempi di una tassazione internazionale non equa la discriminazione fiscale basata sulla residenza o sulla nazionalità, che spesso generano doppia tassazione.

La doppia imposizione può essere di tipo economico, in base alla natura del reddito, o giuridica. La doppia imposizione economica, in genere, si manifesta attraverso un conflitto con riferimento all'oggetto della tassazione, mentre la doppia imposizione giuridica in genere colpisce il soggetto tassato.

Con riferimento al diritto tributario internazionale, la posizione giuridica del contribuente viene in rilievo rispetto ad alcune specifiche aree.

Un primo ambito di applicazione è relativo alla tassazione dei residenti di uno specifico Stato, relativamente a redditi di fonte estera, ed alla tassazione in uno specifico Stato di soggetti non residenti, per redditi che derivano da questo Stato. Le norme che regolano questi casi sono in genere incluse negli ordinamenti interni dei singoli Stati. Per evitare che specifiche categorie di reddito siano tassate nello Stato della fonte e nello Stato di residenza del percipiente, vi sono norme contenute soprattutto nei trattati contro le doppie imposizioni che allocano il diritto di tassazione relativamente a una specifica categoria di reddito ad uno o a più Stati, anche se in quest'ultimo caso il diritto impositivo viene in genere limitato.

La posizione giuridica del contribuente e l'eventuale azione di tutela riguarda, quindi, in ambito internazionale, le norme dirette a ridurre od eliminare la doppia imposizione. Quest'ultima deriva dalla situazione di conflitto dovuta al fatto che gli Stati, in genere, applicano la tassazione a livello mondiale sul reddito prodotto da parte dei propri residenti, ma anche su determinati redditi di fonte interna percepiti dai soggetti non residenti<sup>327</sup>. Questa forma di doppia imposizione è denominata "doppia imposizione

---

<sup>326</sup> A tal proposito appare opportuno sottolineare come autorevole dottrina abbia auspicato una rivisitazione del concetto di fiscalità, ipotizzando che i principi costituzionali in materia tributaria esplichino la loro funzionalità anche oltre le relative singole comunità statali: FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, cit., 49 ss; ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 1129.

Come conseguenza, parrebbe dunque prevedibile l'elaborazione di un principio di capacità contributiva a livello internazionale, la cui sede più probabile potrebbe essere la futura Costituzione europea.

<sup>327</sup> Si pensi, a solo titolo esemplificativo, ai redditi fondiari.



giuridica internazionale”: un soggetto è tassato due volte in diversi Stati per lo stesso reddito<sup>328</sup>.

Le regole per l’eliminazione o la riduzione della doppia imposizione giuridica possono essere definite dalle norme proprie di uno Stato, ma le norme che effettivamente ripartono la competenza alla tassazione sono contenute nei trattati contro la doppia imposizione, con riferimento alle imposte sui redditi. La maggior parte di questi trattati sono bilaterali; solo una parte di essi ha natura multilaterale<sup>329</sup>.

Un secondo ambito internazionale in cui assume rilievo la posizione giuridica del contribuente è quello delle norme che limitano gli effetti di un altro tipo di doppia imposizione, cioè la doppia imposizione economica. Essa si verifica quando lo stesso reddito (in genere di partecipazione) viene tassato sia in capo alla società che in capo al socio. La doppia imposizione economica si realizza a livello internazionale quando la società e il socio sono residenti in due Stati diversi. Le norme interne di numerosi Stati e un rilevante numero di trattati fiscali, contengono regole per eliminare e ridurre la doppia imposizione economica.

Rispetto al diritto tributario internazionale un’incidenza ben maggiore sulla posizione giuridica del contribuente assume il diritto comunitario. L’adesione dell’Italia all’Unione europea ha comportato, infatti, con particolare riferimento alla materia tributaria, alcune conseguenze di rilievo.

Avendo riconosciuto al legislatore comunitario il potere di intervenire, attraverso l’emanazione di regolamenti e di direttive, anche in ambito tributario, si è così determinato l’affiancarsi di nuove fonti, oltre a quella originariamente prevista dall’art. 23 della Costituzione<sup>330</sup>.

Difatti, in accordo con la sentenza della Corte costituzionale n. 183 del 1973, le fonti comunitarie sono efficaci nell’ordinamento italiano sulla base del principio previsto all’art. 11 Cost., secondo cui il nostro Paese consente, in condizioni di parità con altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie alla creazione di ordinamenti che assicurino “la pace e la giustizia fra le Nazioni”.

---

<sup>328</sup> UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, cit., p. 10.

<sup>329</sup> Come più nel dettaglio espresso nel secondo capitolo del presente lavoro.

<sup>330</sup> Il legislatore europeo ha utilizzato il potere di dettare norme di contenuto tributario in primo luogo in materia doganale ed agricola, settori nei quali dispone di competenza esclusiva sin dalla nascita della Comunità, attraverso l’emanazione di regolamenti come il Codice doganale comunitario, istituito con il Regolamento CEE n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992. ed i regolamenti in materia di prelievi agricoli Regolamenti 4 aprile 1962, n. 19 e 13 giugno 1967, n. 120.

L'adesione dell'Italia al Trattato istitutivo della Comunità ha comportato, in secondo luogo, l'applicabilità diretta di alcuni principi fondamentali dell'ordinamento comunitario, stabiliti dallo stesso Trattato, che incidono a beneficio della tutela del contribuente<sup>331</sup>.

Aderendo al Trattato, ciascuno Stato membro ha sostanzialmente accettato una definitiva limitazione della propria sovranità, che, in specifici settori, ha determinato la devoluzione alle istituzioni comunitarie di competenze più o meno ampie. La limitazione di sovranità, inoltre, ha comportato l'obbligo di esercitare le competenze mantenute dai legislatori statali nel rispetto delle norme del Trattato, anche di quelle che attribuiscono ai singoli precisi diritti di fronte alle autorità nazionali<sup>332</sup>.

Un'importante azione, a livello comunitario, è da sempre svolta dai suoi organi giurisdizionali: la Corte di giustizia ed il Tribunale di primo grado.

Per quanto concerne la Corte, essa agisce quale "interprete" delle norme di diritto comunitario<sup>333</sup>, in modo tale da permettere ad esse di produrre i propri effetti nel modo più compiuto possibile. Ciò significa che, se una disposizione comunitaria attribuisce ai singoli un certo diritto, la tutela della Corte "non si arresta di fronte alla mera circostanza che, in un determinato settore, la competenza a legiferare appartiene esclusivamente al legislatore nazionale"<sup>334</sup>. Quindi, seppur gli Stati membri siano liberi, in via di principio, di configurare i propri sistemi fiscali nel modo che ritengono più opportuno, tuttavia devono soggiacere al rispetto dei principi stabiliti dal Trattato istitutivo dell'Unione europea.

Per quanto concerne la tutela del contribuente o, più in generale, la sua posizione soggettiva nell'ambito dell'ordinamento comunitario, bisogna fare rinvio ad alcuni principi fondamentali, che costituiscono i tasselli fondanti l'ordinamento

---

<sup>331</sup> L'applicabilità diretta è stata per la prima volta affermata esplicitamente dalla Corte di Giustizia europea nella sentenza Schumacker, del 14 febbraio 1995, in cui si legge che "benché la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nella competenza della Comunità, l'esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal rispetto del diritto comunitario". Il fondamento di questo principio del primato del diritto comunitario sulle legislazioni dei singoli Stati membri va individuato nel c.d. "principio di effetto utile", che, secondo la Corte di Giustizia, costituisce uno dei fondamenti dell'ordinamento comunitario.

<sup>332</sup> CARPENTIERI-LUPI-STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, cit., p. 13.

<sup>333</sup> Secondo quanto previsto dagli artt. 220 e 234 del Trattato.

<sup>334</sup> MICELI-MELIS, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull'imposta sui conferimenti e sull'Iva*, in Riv. dir. trib., 2003, I, p. 111.

giuridico dell'Unione europea stessa. La Corte di giustizia ne ha ampliato i contenuti e gli ambiti, trasformandoli in "principi generali comuni ai diritti degli Stati membri"<sup>335</sup>.

In sintesi, la Corte di giustizia svolge un ruolo centrale in materia tributaria, sotto due profili; da un lato, concorre all'evoluzione dell'ordinamento giuridico, emettendo sentenze interpretative del diritto comunitario<sup>336</sup> ed il giudice nazionale è tenuto ad applicare la norma comunitaria come è stata interpretata dal giudice europeo; all'altro lato, la Corte svolge un ruolo processuale in materia tributaria, come organo giurisdizionale di tutela del contribuente, per mezzo del rinvio pregiudiziale ex art. 234 del Trattato per cui è possibile rimettere alla Corte questioni interpretative che siano sorte nel corso del processo tributario o del giudizio presso la Corte di Cassazione<sup>337</sup>.

Adirittura, si ritiene necessario che il giudice tributario nazionale applichi d'ufficio il diritto comunitario. Il giudice, infatti, è autorizzato dal principio *jura novit curia* a risolvere una questione di diritto individuando ed applicando quella norma che egli ritiene adattabile alla fattispecie concreta.

Come osserva Gallo, la circostanza che il processo tributario abbia per oggetto l'accertamento del rapporto obbligatorio d'imposta, e non l'annullamento dell'atto, "consente di ritenere che l'ambito della pronuncia del giudice non si limita nel giudizio tributario ai soli vizi dell'atto denunciati dal singolo, ma ricomprende, insieme all'esame del fatto e delle questioni di diritto poste dalle parti, anche la ricerca libera delle norme di diritto applicabili per la soluzione delle questioni stesse secondo giustizia"<sup>338</sup>.

---

<sup>335</sup> CAPOTORTI F., *Il diritto comunitario non scritto*, in Riv. dir. com. sc. intern., 1983, p. 414.

<sup>336</sup> MELIS G., *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in Rass. trib., 2005, p. 405.

<sup>337</sup> La dottrina concorda sul fatto che il rinvio sia facoltativo quando la questione sorge davanti alle Commissioni tributarie provinciali o regionali, trattandosi di organi giurisdizionali contro le cui decisioni sono utilizzabili i mezzi d'impugnazione stabiliti dall'art. 50 del D.Lgs. n. 546 del 1992. Invece, il rinvio è obbligatorio nel caso in cui la questione sia sorta nel corso del giudizio presso la Corte di Cassazione, organo di ultima istanza; a tal proposito si veda FORTUNA E., *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 2003, I, p. 26.

<sup>338</sup> GALLO F., *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, in Rass. Trib., 2003, p. 314. La tesi dell'applicabilità d'ufficio del diritto comunitario deve tenere conto anche della giurisprudenza della Corte di giustizia, espressasi favorevolmente nel caso Peterbroeck (Corte eur. Giust., 14 dicembre 1995, C-312/93, Peterbroeck v. Governo belga, in Racc., 1995, p. 4599), in cui era stato presentato ricorso da parte del rappresentante fiscale in Belgio di una società olandese. Costui aveva impugnato un atto impositivo dell'Amministrazione finanziaria belga davanti al Direttore regionale delle imposte dirette, facendo riferimento all'aliquota prevista per i non residenti, anziché a quella stabilita per le società con sede belga. Il Direttore regionale aveva respinto il ricorso, così che la società aveva lamentato, dinanzi alla Corte d'appello, la trasgressione dell'art. 52 del Trattato sulla libertà di stabilimento, per la violazione delle

Con particolare riferimento all'elaborazione giurisprudenziale della Corte in merito alla tutela delle posizioni soggettive dei contribuenti, si deve notare che l'azione della Corte si è inizialmente orientata verso le norme relative alle libertà fondamentali, rafforzando il principio di non discriminazione in base alla nazionalità, contenuto nell'art. 12 del Trattato. In questa prospettiva, per quel che riguarda la materia tributaria, il vincolo imposto al legislatore nazionale consisteva nel divieto di differenziare il trattamento dei contribuenti a seconda della loro cittadinanza<sup>339</sup>.

Successivamente, la Corte ha ampliato il contenuto di questo vincolo, infatti le norme relative alle libertà fondamentali garantiscono ai cittadini degli Stati membri "la facoltà di muoversi, soggiornare, investire, esercitare un'attività lavorativa, professionale o commerciale, prestare e ricevere servizi, acquistare e cedere beni, disporre e incassare pagamenti, nell'ambito del territorio comunitario, senza subire ingiustificate disparità di trattamento fondate sull'origine nazionale o, in taluni casi, sulla residenza, propria o dei soggetti con i quali si relazionano, il luogo di investimento dei propri capitali, la provenienza o la destinazione dei predetti beni e servizi, e dei pagamenti ricevuti o effettuati",<sup>340</sup>.

In particolare, nella sentenza Solange II del 22 ottobre 1986, la Corte ha affermato che la tutela dei diritti fondamentali costituisce parte integrante dei principi giuridici generali di cui la Corte di Giustizia garantisce l'osservanza. La salvaguardia di questi diritti, pur essendo informata alle tradizioni costituzionali comuni agli stati membri, va garantita entro l'ambito della struttura e delle finalità della Comunità<sup>341</sup>. Questa affermazione è rimasta un punto fermo in tutta la successiva giurisprudenza della Corte,

---

disposizioni processuali belghe. Secondo il sistema di tutela belga, i motivi non svolti in sede di ricorso amministrativo e non esaminati d'ufficio possono essere spesi solamente prima della decorrenza del termine di sessanta giorni dal deposito in giudizio, da parte dell'Amministrazione, del provvedimento impugnato e del fascicolo processuale.

La violazione del diritto comunitario era stata eccepita in una fase avanzata del processo, in contrasto con le norme nazionali. Il giudice si era quindi rivolto alla Corte di Giustizia per sapere se queste norme processuali fossero compatibili con l'ordinamento comunitario. La Corte ha deciso nel senso che una norma processuale nazionale che impedisce al giudice nazionale di valutare ex officio la compatibilità di una disposizione interna con una comunitaria è contraria all'ordinamento europeo, se la disposizione comunitaria non è stata invocata dalla parte entro un certo termine.

<sup>339</sup> A tal proposito si veda: BIZIOLI G., *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso Imperial Chemical Industries*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, II, p. 313.

<sup>340</sup> MELIS G., *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria*, cit., p. 453.

<sup>341</sup> Corte eur. Giust., sentenza 22 ottobre 1986, Solange II, in *Racc.*, 1986, p. 1206.

che così ha voluto rispondere alle osservazioni espresse dalle Corti costituzionali italiana e tedesca<sup>342</sup>.

Molto più di recente la Corte, nel caso Kadi<sup>343</sup>, è arrivata ad assegnare un valore assoluto ai diritti fondamentali, annullando il Regolamento (CE) del Consiglio 27 maggio 2002, n. 881<sup>344</sup>, che limitava la circolazione di una categoria di persone ai fini di tutela di ordine pubblico.

Inoltre, l'elemento di rilievo della citata sentenza che in questa sede occorre evidenziare è senza dubbio la considerazione espressa, da parte dei giudici della Corte, in merito al rapporto esistente tra il diritto internazionale e quello comunitario.

Seppur si affermi che “sarebbe errato concludere che, laddove la Comunità sia vincolata da una regola di diritto internazionale, la Corte di giustizia debba inchinarsi alla stessa con piena acquiescenza ed applicarla incondizionatamente”, si afferma che il diritto internazionale possa pervadere quello comunitario ma “nel rispetto delle condizioni poste dai principi costituzionali della Comunità”.

Dopo questa brevissima digressione, si può quindi affermare che il diritto comunitario tutela i soggetti che si avvalgono delle facoltà previste dal Trattato e vieta agli Stati membri di scoraggiare ogni limitazione all'esercizio delle libertà fondamentali mediante l'adozione di norme meno favorevoli di quelle di cui godono i cittadini di altri Stati. Le norme relative alle libertà comunitarie finiscono, quindi, per imporre un vincolo di non discriminazione. Detto vincolo si estende a tutte le differenze di disciplina fiscale, che, senza nessuna giustificazione, “penalizzino la fattispecie di rilievo transnazionale rispetto a quella di natura puramente interna, ad esempio attraverso la previsione di un trattamento tributario maggiormente oneroso (cioè meno favorevole), se questa differenza di trattamento non è giustificata”<sup>345</sup>.

Tra le giustificazioni che ammettono una disparità di trattamento, la Corte di Giustizia non fa rientrare l'esigenza di preservare il gettito tributario, mentre vi comprende le disparità di trattamento fondate sulla necessità di contrastare possibili fenomeni di elusione o

---

<sup>342</sup> BALLARINO T., *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2001, p. 229.

<sup>343</sup> Corte eur. giust., sentenza 21 settembre 2005 Yassin Adullah Kadi c. Consiglio dell'Unione europea e Commissione delle Comunità europee, T-315/01, in Racc., 2005, pp. II-3649 ss.

<sup>344</sup> Il Regolamento imponeva specifiche misure restrittive nei confronti di determinate persone ed entità associate a Osama Bin Laden, alla rete Al-Qaeda ed ai talebani. Nello specifico si veda: SANDULLI A., *I rapporti tra diritto europeo ed internazionale. Il caso Kadi: un nuovo caso Solange?*, in Gior. Dir. Amm., 2008, n. 5, p. 513 ss.

<sup>345</sup> MICELI-MELIS, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario*, cit., p. 113.

evasione fiscale, sempre che le misure rispettino il principio di proporzionalità<sup>346</sup>. Questo orientamento della Corte si comprende alla luce del contenuto delle norme che il giudice europeo si trova ad applicare e della sostanziale assenza, nelle fonti comunitarie, di un riferimento a principi come la solidarietà sociale, la capacità contributiva e l'uguaglianza sostanziale, presenti negli ordinamenti della maggior parte degli Stati membri.

L'esame dei principi generali del diritto comunitario che possono influenzare la tutela del contribuente, seppur ancora una volta in ambito processuale, deve pendere in considerazione, inoltre, il principio di effettività della tutela stessa<sup>347</sup>.

In proposito, è importante ricordare che l'Unione europea<sup>348</sup> non ha propri organi di esecuzione coattiva, se si esclude il settore della concorrenza; quindi, l'effettività del diritto comunitario dipende dalla collaborazione prestata dagli organi statali interni<sup>349</sup>. Per tutelare le situazioni giuridiche soggettive garantite dal diritto europeo, le autorità

---

<sup>346</sup> Tale principio trova fondamento nell'art. 5 del Trattato CE, laddove si statuisce che "L'azione della comunità non va al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi del presente trattato". Scopo di detto principio è quello di consentire il giudizio di congruità sugli strumenti adottati dagli Stati per il raggiungimento degli obiettivi comunitari; il principio di proporzionalità è stato poi esteso all'identificazione dell'equilibrio tra esigenze nazionali e restrizioni imposte agli individui rispetto alle libertà garantite dal Trattato. A tal proposito si veda CANNIZZARO E., *Il principio di proporzionalità nell'ordinamento internazionale*, Milano, 2000; CICIRIELLO M., *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999; GALETTA D., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998.

Circa le pronunce della Corte di Giustizia, in cui si afferma che il principio di proporzionalità, oltre ad appartenere ai principi costituzionali comuni, è riconosciuto come principio generale del diritto comunitario, si vedano: C-46/87, del 21/09/1989, Hoechst/Commissione (Racc. 1989, p. 2859); C-85/87, del 17/10/1989, Dow Benelux/Commissione (Racc. 199, p. 3137; C-97/87, del 17/10/1989, Dow Chemical Ibérica e altri/Commissione (Racc. 1989, p. 3165).

Sul principio secondo il quale l'azione pubblica deve essere necessaria, idonea e proporzionata allo scopo, si vedano: C-331/88 del 13/11/1990, The Queen/Ministry of Agriculture, Fisheries and Food, ex parte FEDESA and others (Racc. 1990, p. I-4023). Su alcune recenti applicazioni del principio in materia fiscale: C-55/94, del 30 novembre 1995, Gebhard, Racc. p. I-4165; C-67/98, del 21 ottobre 1999 Zenatti, Racc. p. I-7289; C-451/99, del 21/03/2002, Cura Anlagen GmbH e Auto Service Leasing GmbH (ASL); C-262/99, del 16/11/2000, Paraskevàs Louloudàkis/Repubblica ellenica (Racc. 2001 p. I-05547).

<sup>347</sup> Il principio comunitario di effettività è alla base di una vicenda giurisprudenziale che è approdata alla Corte di giustizia nel 2007. Con l'ordinanza del 7 marzo 2006, n. 4808 (pubblicata in GT Riv. giur. trib., 2006, p. 661) le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno rimesso alla Corte di giustizia la questione relativa alla "compatibilità" comunitaria del sistema italiano relativo alla legittimazione a proporre domanda di rimborso inerente l'Iva indebitamente assolta. Infatti, secondo l'orientamento giurisprudenziale maggioritario, la legittimazione spetta al cedente o prestatore d'opera, trattandosi, nel sistema impositivo Iva, del soggetto passivo dell'imposta. Il cessionario o committente sarebbe invece privo di legittimazione a proporre domanda di rimborso all'erario, essendo estraneo a qualsiasi rapporto con quest'ultimo e potendo, invece, far valere il rapporto di rivalsa mediante un'ordinaria azione civile. A tal proposito si veda: ZILLI S., *In tema di rimborsi Iva: il consumatore finale può richiedere allo Stato quanto indebitamente pagato, rivolgendosi al giudice ordinario*, in Rass. trib., 2002, p. 1067.

<sup>348</sup> Il principio di effettività della tutela è enunciato anche nell'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'art. II-107 del Trattato costituzionale europeo.

<sup>349</sup> RODRIGUEZ IGLESIAS G.C., *Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2001, p. 5.

giurisdizionali nazionali si avvalgono, quindi, delle norme processuali nazionali. In questo senso, si parla di “autonomia processuale” degli Stati membri. L’obbligo di questi ultimi di garantire una protezione adeguata delle situazioni giuridiche soggettive è, del resto, un aspetto del loro obbligo generale di assicurare la conformità degli ordinamenti domestici al diritto comunitario<sup>350</sup>.

Con riferimento alla disciplina dello scambio di informazioni, questo principio comunitario appare coerente con la possibilità, da parte del contribuente di far vale i propri diritti direttamente mediante strumenti processuali nazionali, senza dover ricorrere ad organi giurisdizionali comunitari.

Secondo la Corte di giustizia, l’obbligo di assicurare l’effettività della tutela giurisdizionale non implica soltanto il diritto di accesso alla giustizia, ma comporta che debbano essere rispettati certi requisiti di tutela<sup>351</sup>.

La giurisprudenza della Corte di giustizia ha individuato due corollari di questo principio: il principio di equivalenza ed il principio di effettività in senso stretto.

Il prova di equivalenza serve per valutare se il diritto processuale nazionale è conforme al diritto comunitario, nella prospettiva di tutelare le situazioni giuridiche soggettive create da quest’ultimo. Esso afferma che “le condizioni (...) stabilite dalle legislazioni nazionali (...) non possono essere meno favorevoli di quelle che riguardano reclami analoghi di natura interna”<sup>352</sup>.

Il principio di equivalenza non si traduce, però, nell’estendere le regole processuali nazionali più favorevoli alle azioni fondate sul diritto comunitario. In materia tributaria, ad esempio, la Corte di giustizia ha precisato che uno Stato membro non è obbligato ad applicare alle azioni di ripetizione di tributi incompatibili con il diritto comunitario la disciplina più favorevole stabilita dal diritto nazionale per l’azione di ripetizione in generale<sup>353</sup>.

Il principio di effettività in senso stretto è un ulteriore criterio per valutare la conformità delle norme processuali nazionali rispetto all’ordinamento europeo. Esso stabilisce che le regole processuali interne non possono rendere praticamente impossibile o

---

<sup>350</sup> ADINOLFI A., *La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario*, in Riv. Un. eur, 2001, p. 42.

<sup>351</sup> Corte giust, 15 maggio 1986, C-222/84, Johnston, in Racc., 1984, p. 1676.

<sup>352</sup> Corte giust, 10 luglio 1997, C-261/95, Palmisani, in Racc., 1997, p. 4307.

<sup>353</sup> Corte giust., 15 settembre 1998, C-261/95, Edis, in Racc., 1998, p. 4397.

eccessivamente difficile la tutela delle situazioni giuridiche soggettive generate dal diritto comunitario.

La giurisprudenza europea ha sottolineato come i principi di equivalenza e di effettività siano cumulativi, nel senso che la conformità al principio di equivalenza può non bastare per rendere una norma processuale compatibile con l'ordinamento comunitario<sup>354</sup>. La materia tributaria è quella che, più di tutte le altre, ha offerto alla Corte di giustizia l'occasione per elaborare il principio di effettività in senso stretto. La Corte, infatti, ha stabilito che certe presunzioni che impongono al contribuente l'onere di dimostrare che i tributi indebitamente assolti non siano stati traslati sui terzi possono rendere la tutela eccessivamente difficile<sup>355</sup>.

Come già accennato, vi è un'altra istituzione comunitaria che può rappresentare, accanto alla Corte di Giustizia, un altro strumento di tutela del contribuente ed è rappresentato dall'attività del Tribunale di primo grado delle Comunità europee. Questo organo ha giurisdizione, infatti, sulle azioni promosse da persone fisiche o giuridiche contro atti delle istituzioni comunitarie che possono essere impugnati ai sensi dell'art. 230 del Trattato, oppure contro l'inerzia delle istituzioni, secondo l'art. 232 del Trattato, od infine in materia di risarcimento dei danni causati da atti dell'Unione, ai sensi dell'art. 288 del Trattato. Nel caso in cui l'Unione adotti una misura fiscale od esprima una certa posizione rispetto ad una misura tributaria nazionale, è possibile rivolgersi al Tribunale di primo grado per chiedere l'annullamento dell'atto comunitario, ai sensi dell'art. 230 del Trattato, se il ricorrente è il destinatario della misura contestata se, quindi, è "direttamente ed individualmente interessato dalla misura"<sup>356</sup>.

Di solito, però, i provvedimenti aventi natura fiscale adottati dall'Unione non sono rivolti a destinatari specifici, ma sono di applicazione generale, per cui il ricorrente è difficilmente in grado di dimostrare la propria legittimazione ad agire.

Vi è però almeno un caso in cui il contribuente ha ottenuto accesso a quest'organo di giustizia, noto come caso Opel Austria<sup>357</sup>. In questa circostanza il Consiglio aveva

---

<sup>354</sup> Corte giust., 9 novembre 1983, C-188/82, San Giorgio, in Racc., 1983, p. 3608; Id., 15 settembre 1998, C-231/96, Edis, in Rass. Avv. Stato, 1998, I, p. 366.

<sup>355</sup> Corte giust., 19 giugno 1990, C-213/89, Factortame, in Dir. Proc. Amm., 1991, p. 255.

<sup>356</sup> MICELI-MELIS, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario*, cit., p. 116.

<sup>357</sup> Trib. Primo Grado, 22 gennaio 1997, T-1 15/94, Opel Austria v. Council, in Racc., 1997, 11-39. In particolare, la società Opel Austria aveva chiesto l'annullamento del Regolamento del Consiglio, datato 20 dicembre 1993, n. 3697, relativo alla revoca di concessioni tariffarie ai sensi dell'art. 23, par. 2, e



adottato un provvedimento che presentava un'applicabilità generale solo apparente, in quanto imponeva un diritto doganale all'importazione di parti meccaniche prodotti dalla General Motors, ma acquistati, in sostanza, soltanto dalla società Opel Austria. Quest'ultima, quindi, era individualmente interessata dal Regolamento e la sua azione di annullamento è stata giudicata ammissibile dinanzi al Tribunale di primo grado.

Inoltre, seppur non appartenente al sistema giurisdizionale comunitario, bisogna citare anche la Corte europea dei diritti dell'uomo che, da un punto di vista teorico-sistematico, deve comunque essere ricompresa tra i potenziali strumenti di tutela del contribuente<sup>358</sup>, anche se, come si avrà modo di notare, non si rinvengono elementi inerenti il contesto del presente lavoro, non essendosi la Corte ancora mai pronunciata in casi aventi per oggetto l'utilizzo di norme inerenti la disciplina dello scambio di informazioni.

Ciononostante, appare doveroso enunciare gli interventi in campo fiscale, onde sottolineare la potenzialità che questo strumento, anche ai fini che qui maggiormente interessano, possa in futuro esprimersi con riguardo alla disciplina in analisi.

La Corte, lo si ricorda, è un organo giurisdizionale di diritto internazionale, essendo stata istituita dai Paesi firmatari della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il cui fine è quello di tutelare i diritti stabiliti nella Convenzione stessa i quali, data la loro grande portata, possono anche avere valenza tributaria.

Con riferimento all'ambito tributario assume rilievo, in primo luogo, il principio generale del giusto processo, in quanto strumento di tutela giurisdizionale del contribuente. L'art. 6, primo paragrafo, della Convenzione europea dei diritti dell'uomo stabilisce, infatti, che nella controversia riguardante diritti e obbligazioni civili, nonché accuse di carattere penale, ognuno ha diritto affinché la sua causa sia esaminata da un Tribunale, in un periodo di tempo ragionevole.

---

dell'art. 27, par. 3, lett. a), dell'accordo di libero scambio tra la Comunità e la Repubblica d'Austria (General Motors Austria). L'art. 1 del Regolamento ripristinava un dazio del 4,9% nei confronti dei cambi di velocità mod. F15 per automobili prodotti dalla General Motors Austria. Il Tribunale ha accolto il ricorso dell'Opel Austria ed ha condannato il Consiglio a sopportare le spese processuali.

<sup>358</sup> GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, cit., p. 412 ss.

Il leading case è rappresentato dalla sentenza Ferrazzini<sup>359</sup>, nella quale la Corte ha preso in esame la questione se si possa estendere al diritto tributario la protezione relativa alla ragionevole durata del processo<sup>360</sup>. Secondo la Corte di Strasburgo l'art. 6 non si applica per i processi relativi ad un rapporto giuridico in cui vi sia un potere discrezionale assoluto della pubblica amministrazione o quando siano chiamate in causa le prerogative tipiche dell'imperium pubblico. La materia fiscale, secondo la Corte, "fa parte ancora del nucleo duro delle prerogative della potestà pubblica, poiché la natura pubblica del rapporto tra il contribuente e la collettività resta predominante".

Nelle opinioni conclusive difformi, redatte dal giudice Lorenzen, alle quali hanno aderito altri cinque giudici (sui diciassette votanti), si è sottolineato, invece, che né dal testo dell'art. 6, né dai lavori preparatori e neppure dalla giurisprudenza della Corte si evidenzia una nozione di "controversie sui suoi diritti ed obblighi di carattere civile" possa escludere l'applicabilità dell'art. 6 alle liti tra Amministrazione finanziaria e contribuente<sup>361</sup>. Inoltre, secondo i redattori di minoranza, l'evoluzione del diritto pubblico nei Paesi europei dimostra che il rapporto tra i contribuenti e l'amministrazione fiscale è governato oggi da poteri pubblicistici vincolati, che lasciano limitati spazi alla discrezionalità amministrativa. Infine, i giudici di minoranza hanno focalizzato l'attenzione sul carattere patrimoniale del diritto o dell'obbligazione del contribuente.

La posizione della Corte europea è stata criticata perché non avrebbe tenuto conto di quanto contenuto nei lavori preparatori della Cedu. Da essi emergerebbe, infatti, la volontà dei Paesi firmatari di approntare una garanzia processuale applicabile ad ogni processo, "indipendentemente dalla natura delle situazioni giuridiche soggettive che

---

<sup>359</sup> Corte eur. dir. uomo, 12 luglio 2001, Ferrazzini v. Repubblica italiana, in *Dir. prat trib.*, 2002, II, p. 211.

<sup>360</sup> Il caso aveva ad oggetto un ricorso presentato da un cittadino italiano alla Corte di Strasburgo per ottenere la condanna dell'Italia per la presunta violazione del diritto ad ottenere una decisione giurisdizionale entro tempi ragionevoli, lamentando l'eccessiva durata del giudizio che lo vedeva coinvolto. Egli, difatti, aveva proposto ricorso alla Commissione tributaria di I grado nel 1988 avverso degli avvisi d'accertamento emessi dall'Amministrazione finanziaria nei suoi riguardi, in materia di imposta sull'incremento di valore degli immobili. Il primo grado di giudizio si era concluso il 4 aprile 1998, dopo oltre dieci anni.

<sup>361</sup> La giurisprudenza della Corte ha riconosciuto, ad esempio, l'operatività dell'art. 6 nelle controversie tra cittadini ed amministrazione pubblica in materia di contribuzione obbligatoria e di regime previdenziale, nelle cause di risarcimento danni nei confronti dell'amministrazione pubblica e nelle controversie nelle quali non si discuteva intorno al puro potere discrezionale dell'imperium pubblico.

sono oggetto di contenzioso”<sup>362</sup>. Secondo la dottrina, i giudici europei trascurano che nei Paesi europei “il fondamento del concorso alle pubbliche spese è individuabile non più nella situazione e sottomissione al potere sovrano, ma nel dovere di contribuzione, riconducibile a sua volta ai doveri di solidarietà e di cooperazione”. A fronte di questi doveri, “v’è un potere vincolato, non discrezionale, dell’Amministrazione finanziaria, e, in sede contenziosa, un diritto soggettivo del privato negatorio della pretesa tributaria”<sup>363</sup>.

In sostanza, nella sentenza Ferrazzini la Corte di Strasburgo avrebbe trascurato che l’oggetto del processo tributario è la tutela di un “diritto soggettivo pieno del privato-contribuente, sia che esso sia inteso come vero e proprio diritto assoluto alla tutela dell’integrità del proprio patrimonio”, sia che venga inteso come “diritto all’imposizione legittima realizzato attraverso la demolizione e la riforma dell’atto”, sia che esso “si trasfonda in una posizione meramente processuale di contestazione del potere di imposizione avente struttura e funzione inibitoria del potere stesso”<sup>364</sup>.

Comunque, a ben osservare, la questione del giusto processo assume rilievo anche in ambito comunitario dal momento che l’art. II-107, par. 2, del Trattato costituzionale europeo stabilisce che “ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge”.

In materia tributaria, la Corte dei diritti umani, in due distinte occasioni, ha anche accertato la violazione del Trattato di Roma<sup>365</sup> causata dalla scorretta interpretazione da parte della Francia, della Direttiva europea n. 77/388, in materia di imposta sul valore aggiunto<sup>366</sup>.

Entrambi i casi concernevano alcune sociétés anonymes che avevano presentato ricorso ai giudici dei diritti umani, lamentando di avere indebitamente corrisposto l’Iva sulle operazioni assicurative da loro prestate, mentre la direttiva comunitaria prevedeva un regime di esenzione dall’imposta. Dal momento che le corti di merito francesi e il

---

<sup>362</sup> GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio*, in Riv. dir. trib., 2002, I, p. 535.

<sup>363</sup> GALLO F., *Verso un “giusto processo” tributario*, in Rass. Trib., 2003, p. 13.

<sup>364</sup> Ivi, p. 14.

<sup>365</sup> In questo caso la Corte sembra svolgere un ruolo analogo a quello della Corte di Giustizia, entrando nel merito di questioni puramente attinenti il diritto comunitario, facendo emergere una sovrapposizione di attribuzioni.

<sup>366</sup> Corte eur. dir. um., 22 luglio 2003, SA. Cabinet Diot et SA. Gras Savoye v. Francia.

Conseil d'Etat avevano respinto le domande di rimborso, la Corte di Strasburgo è stata adita per verificare se il comportamento della Francia potesse integrare una violazione dei diritti umani. La Corte europea dei diritti dell'uomo ha affermato, in primo luogo, che le disposizioni europee sono dotate di effetto diretto e che quindi esse hanno attribuito ai singoli dei diritti pienamente azionabili dinanzi al giudice nazionale. In secondo luogo, la Corte ha dato un'interpretazione estensiva della nozione di "bene", tutelato dalla Convenzione sui diritti dell'uomo, riconoscendo la tutela anche dei diritti economico-sociali. Secondo la Corte, la nozione di "bene" comprende, oltre alle ipotesi di indennizzo per pregiudizi patiti dai singoli nel loro diritto di proprietà, anche i diritti di credito contro l'Amministrazione finanziaria.

Il principio più importante affermato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo, in vista della tutela del contribuente, è quindi che il diritto al rimborso dei tributi incompatibili con il diritto comunitario, vantato verso l'Amministrazione finanziaria, è un diritto fondamentale dell'uomo. Si tratta, cioè, di un "bene" meritevole di tutela, per la cui protezione può essere attivata anche la Corte di Strasburgo.

Questa sentenza è particolarmente rilevante in quanto il diritto comunitario non prevede il ricorso diretto alla Corte di giustizia delle Comunità europee, esperibile dal cittadino. La tutela del cittadino-contribuente europeo dipende, quindi, dall'attivazione del giudice nazionale e dalla collaborazione tra questi ed il giudice comunitario. La Corte di Strasburgo può rivestire, quindi, un ruolo importante nella tutela dei diritti di derivazione comunitaria, "offrendo la possibilità del ricorso giurisdizionale diretto, ovviando così a quei casi nei quali la mancanza di cooperazione tra giudici domestici e giudici comunitari susciterebbe una situazione di impasse".

L'art. 34 della Cedu stabilisce che "la Corte può essere investita di una domanda fatta pervenire da ogni persona fisica, ogni organizzazione non governativa o gruppo di privati che pretenda d'essere vittima di una violazione da parte di una delle Alte Parti contraenti dei diritti riconosciuti nella Convenzione o nei suoi protocolli. Le Alte Parti contraenti si impegnano a non ostacolare con alcuna misura l'effettivo esercizio di tale diritto". Va ricordato che la Corte, una volta constatata la violazione della Convenzione da parte di uno Stato contraente, e se il diritto di uno Stato, parte in causa, non permette di eliminarne le conseguenze, può concedere all'altra parte, lesa, un equo indennizzo in denaro.

## 2. LA POSIZIONE DEL CONTRIBUENTE NELL'ORDINAMENTO NAZIONALE

Volendo giungere a valutare se la disciplina comunitaria in tema di scambio di informazioni abbia dei riverberi negativi sulla tutela del contribuente in riferimento all'ordinamento nazionale, bisogna inizialmente considerare la posizione di quest'ultimo proprio nel richiamato contesto.

Ciò lo si può fare solo se si confronta la posizione del contribuente in uno scenario che abbia quale ambito d'azione il solo contesto nazionale, ed uno in cui si estenda l'ambito anche ad una prospettiva internazionale.

Il ricorso alla cooperazione internazionale si verifica quando le Amministrazioni finanziarie di ciascuno Stato pongono in essere, ognuna secondo le peculiarità della propria legislazione di riferimento, un'attività istruttoria tesa a raccogliere quell'insieme di elementi, anche di natura puramente fattuale, che permettono una corretta quantificazione del debito tributario.

Per quanto qui interessa, bisogna quindi soffermarsi su questo particolare momento del procedimento tributario.

Il termine procedimento tributario è da intendersi come la fase istruttoria finalizzata alla formazione di un atto di accertamento fiscale.

Anche i principi costituzionali, che solitamente si pongono alla base degli ordinamenti, vincolano rigorosamente la disciplina del procedimento e tra questi, assume rilievo il principio di legalità, in virtù del quale tale disciplina deve garantire che l'Amministrazione finanziaria accerti la corrispondenza piena della fattispecie legislativa alla situazione di fatto e, nel rispetto dei criteri fissati dalla legge, la trasformi in base imponibile, pervenendo alla determinazione del tributo da imporre e riscuotere<sup>367</sup>.

Inoltre, il principio di legalità rende rigorosa la fase del procedimento, relativa alla conoscenza del fatto, infatti sarebbe vanificato il corretto processo interpretativo della

---

<sup>367</sup> Ne consegue che l'interpretazione consiste in un'indagine preliminare al procedimento. Infatti, la ricostruzione della fattispecie astratta da comparare con il fatto attraverso il processo di qualificazione risulta essere maggiormente complessa, rispetto all'individuazione dei criteri legislativi di determinazione della base imponibile.

fattispecie legislativa, se l'Amministrazione finanziaria dovesse necessariamente identificarla in un fatto diverso dal reale.

Il principio di legalità investe pertanto anche la disciplina del procedimento, cioè il diritto formale tributario, al fine di tutelare la piena operatività del diritto sostanziale. La stessa fonte è in grado di garantire maggiormente che attraverso il diritto formale si pervenga all'applicazione fedele del diritto sostanziale.

È compito dell'Amministrazione finanziaria procedere alla conoscenza del fatto concreto in funzione di esso attraverso i metodi di accertamento legislativamente delineati, ma contestualmente deve rispettare i limiti ed i vincoli in virtù di un altro principio: quello di proporzionalità.

La legge disciplina il procedimento in modo da delimitarne le modalità di svolgimento e l'oggetto, ma nel contempo attribuisce un certo grado di discrezionalità per garantire la conoscenza del fatto e la tutela degli interessi così come mediati dal legislatore stesso.

La legge deve perciò attribuire all'Amministrazione finanziaria tale discrezionalità, perché possa operare per la conoscenza del fatto, il quale limita e condiziona il procedimento.

A ben vedere, anche il principio di capacità contributiva impone alla disciplina del procedimento tributario di garantire la conoscenza della situazione economica effettiva del contribuente.

La legge deve consentire all'Amministrazione finanziaria di conoscere le condizioni personali del soggetto passivo d'imposta, nel rispetto della tutela dei suoi diritti fondamentali.

Infatti, le disposizioni che regolano il procedimento sono vincolate anche ai principi di necessità e di ragionevolezza, quindi di proporzionalità, secondo cui all'Amministrazione finanziaria è consentito incidere sul contribuente in misura strettamente necessaria, al solo fine di conoscere il fatto costituente il presupposto impositivo.

Entrando più nel merito, bisogna affermare che l'accertamento tributario<sup>368</sup> costituisce un procedimento amministrativo<sup>369</sup>, finalizzato all'emissione di un atto impositivo.

---

<sup>368</sup> In dottrina si sottolinea univocamente come la nozione di accertamento desumibile dalle disposizioni in materia di imposte dirette ed Iva sia contraddistinta da una pluralità di significati. In proposito, si veda MAGNANI C., *Accertamento tributario e codificazione*, in AA.VV., "L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano" (Atti del Convegno "I settanta anni di 'diritto e pratica tributaria'": Genova, 2-3 luglio 1999 - coordinati da V. Uckmar), Padova, 2000, secondo il quale: "(...) Il quadro delle fonti della

Quindi, la particolarità del diritto tributario rispetto al diritto amministrativo, consisterebbe essenzialmente nella mancanza di discrezionalità dell'atto tipico in quanto l'avviso di accertamento è un atto vincolato in assenza di un contemperamento di interessi e di scelte di opportunità e convenienza, che vengono effettuate invece in altri ambiti<sup>370</sup>.

In realtà, vi è una spiegazione nell'impossibilità di considerare l'accertamento tributario alla stregua di un procedimento amministrativo in senso proprio<sup>371</sup>. Difatti, è da tempo che si è giunti alla conclusione<sup>372</sup> che la nozione di procedimento tributario è

---

disciplina dell'accertamento tributario mostra una carenza di unità formale così accentuata da rendere problematica se non quasi impossibile la ricostruzione teorica di codesto fenomeno del quale nel disegno legislativo, ammesso che esista, sono addirittura incerti la nozione e, quindi, i confini. Basti ricordare da questo punto di vista, il D.P.R. n. 600/1973 nell'ambito del quale il lemma accertamento assume una pluralità di significati: a) quello emergente dal titolo di estrema latitudine siccome ricomprendente anche gli obblighi formali dei contribuenti tra cui quello della dichiarazione; b) quello, meno ampio, genericamente riconducibile all'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria e, quindi, all'esercizio dei correlativi poteri; c) quello ristretto di atto (avviso di accertamento)". Si vedano altresì: TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 155 ss; PERRONE C., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1982, I, p. 79 ss; FANTOZZI A., *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984, I, p. 216 ss; GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in Dir. e prat. trib., 1989, I, p. 50 ss.

<sup>369</sup> In proposito si veda SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, p. 44, secondo la quale "(...) si è reso necessario, perciò, aggiungere una configurazione esauriente del profilo dinamico, configurazione che è stata data in termini di procedimento. Sia la dottrina che ricollega la nascita dell'obbligazione tributaria al verificarsi del presupposto dell'imposta, sia quella che la ricollega ad un successivo atto di imposizione dell'A.F., hanno ritenuto di dovere inquadrare nello schema procedimentale lo svolgersi, rispettivamente, del rapporto d'imposta o del procedimento di imposizione".

<sup>370</sup> Quale, ad esempio, l'istruttoria, la gestione delle liti, la sospensione, la riscossione e l'autotutela.

<sup>371</sup> Sulla nozione di procedimento amministrativo si veda SANDULLI A., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989, p. 642, il quale espone il concetto nel senso che "nel campo del diritto amministrativo, al conseguimento degli effetti che di volta in volta si tratta di realizzare, si perviene a conclusione di una serie di atti (istanze, accertamenti, pareri, proposte, designazioni, deliberazioni preliminari, eccetera) posti in essere da un unico o da diversi agenti, solitamente culminanti in un provvedimento, e strutturalmente e funzionalmente collegati dall'obiettivo avuto di mira, e perciò appunto coordinati in procedimento".

<sup>372</sup> Consiglio di Stato, Sez. IV, sentenza n. 982 del 5 dicembre 1995, secondo la quale: "(...) Appare quindi evidente che tutta l'attività di accesso, ispezione e verifica è strettamente finalizzata all'emanazione del provvedimento finale e cioè dell'avviso di accertamento così come definito e descritto nell'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973. Non è chi non scorga come l'acquisizione di dati e notizie nel corso di una verifica fiscale di per sé ancora non modifica la posizione giuridica del contribuente verso il Fisco. Questa sarà modificata soltanto con l'avviso di accertamento in cui si concreta il potere di imposizione e da cui scaturisce il dovere di assolvere l'obbligazione tributaria. Prima di questo momento l'attività di verifica è fiscalmente neutra, non fa sorgere alcun obbligo del contribuente, né pregiudica alcun suo diritto o interesse relativo all'esercizio del potere impositivo. Se, infatti, nell'esercizio del potere di verifica l'Amministrazione avrà commesso delle irregolarità, il contribuente potrà dedurre e far valere i vizi degli atti preparatori impugnando l'atto conclusivo del procedimento e facendolo cadere per invalidità derivata secondo i consueti principi generali (...). In conclusione, quindi, l'attività di verifica di cui agli artt. 32 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973 costituisce ontologicamente attività preparatoria del futuro provvedimento definitivo (...) di conseguenza, difettando di autonomia funzionale, non può

caratterizzata da alcune sensibili differenze rispetto a quello amministrativo in quanto, mentre in quest'ultimo vi è un nesso causale assai stretto tra i vari atti, ognuno dei quali posto come strumentale e strettamente consequenziale rispetto all'emanazione del provvedimento finale, un analogo legame tra gli atti del procedimento accertativo tributario non è ravvisabile.

Questo significa che sarebbe lecito parlare di procedimento tributario, ma in senso improprio, in quanto gli atti dell'accertamento non sono legati tra loro da una relazione procedimentale vera e propria<sup>373</sup>.

D'altronde, sotto il diverso, ma ugualmente significativo profilo funzionale, viene fatto rilevare che il procedimento accertativo non richiede, a differenza di quello amministrativo, l'acquisizione e la conseguente ponderazione dei diversi interessi coinvolti nello stesso, tipico dell'agire discrezionale della Pubblica Amministrazione<sup>374</sup>. Appare chiaro tuttavia che, se si considera l'accertamento tributario un procedimento amministrativo atipico, il nesso sequenziale fra le differenti fasi del procedimento è meno pregnante di quanto avviene nel contesto amministrativo, ed è quindi logico desumere che, anche in presenza di un atto procedimentale viziato, non necessariamente

---

ritenersi che l'attività di verifica costituisca procedimento autonomo a nulla rilevando che la predetta attività si concluda con un atto formale quale, ad esempio, il verbale previsto dall'art. 52, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972".

<sup>373</sup> FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, p. 359, secondo il quale "(...) a differenza del procedimento amministrativo in senso stretto, l'atto finale della sequenza non è subordinato in senso procedimentale ad alcun atto precedente"; in senso analogo, MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., p. 217, il quale afferma che "(...) è da dubitare, infatti, che le regole operanti per i procedimenti amministrativi possano estendersi tout court anche al cosiddetto procedimento tributario di accertamento (o procedimento di imposizione), essendo assai discutibile che quest'ultimo possa propriamente qualificarsi come procedimento. Si tratta, in realtà, di una espressione di comodo, diretta a sottolineare il nesso teleologico che accomuna i vari atti in cui si concreta l'attività accertatrice, più che non l'esistenza di quel rapporto di necessaria correlazione che lega fra di loro i vari momenti dell'iter tipicamente procedimentale". Si veda anche MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, in *Dir. e prat. trib.*, 1983, I, p. 1918 ss; FANTOZZI A., *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, 1988. Vi sono poi Autori che, proprio valorizzando la natura solo formalmente procedimentale dell'accertamento, criticano la traslazione in ambito tributario di questo istituto proprio del diritto amministrativo, finendo per negare la ricostruzione procedimentale delle relazioni fra fase ispettiva e provvedimento tributario. Nel senso che l'accertamento tributario non rappresenterebbe un procedimento in quanto, non solo, l'atto impositivo non è subordinato ad alcun altro atto pregresso e non esiste, altresì, un ordine necessario di atti istruttori che debbano precedere il provvedimento impositivo, come afferma POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 70 ss.

<sup>374</sup> Si dovrebbe a questo punto affrontare il tema relativo alla presenza di aspetti di discrezionalità amministrativa nell'ambito dell'accertamento tributario, ma ci si allontanerebbe troppo dalle finalità del presente lavoro. A tal proposito, si veda GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, p. 665 ss.



il provvedimento conclusivo dell'intero procedimento accertativo si deve ritenere invalido<sup>375</sup>.

Ciò perché gli effetti dell'atto istruttorio viziato finirebbero per non riverberarsi completamente su quello finale ma acquisirebbero rilievo concreto solo nel caso in cui quest'ultimo si dovesse basare unicamente sul primo<sup>376</sup>.

Avendo gli atti istruttori natura endoprocedimentale rispetto al più ampio e complesso accertamento tributario, solo al momento dell'instaurazione del contenzioso possono essere fatti valere eventuali vizi dell'attività istruttoria<sup>377</sup>.

Giunti a questo punto, appare chiaro come il contribuente non abbia nessuna possibilità di tutela nella specifica fase del procedimento tributario che coincide con l'attività istruttoria.

Infatti, nel nostro ordinamento mancano disposizioni normative, o strumenti giurisdizionali, che permettano al contribuente di far valere vizi dell'attività istruttoria.

Ulteriore circostanza, a conforto di detta considerazione, la si rinviene nel valutare la natura del processo tributario.

Quest'ultimo è un processo di annullamento perché l'atto introduttivo è l'impugnazione<sup>378</sup>.

Il processo tributario, dunque, nascente da un ricorso avverso un atto di imposizione, è sempre un processo di impugnazione, sia nel caso in cui vengano dedotti vizi formali, sia nel caso in cui vengano dedotti vizi di contenuto dell'atto di imposizione.

---

<sup>375</sup> Corte di Cassazione, Sezione tributaria, sentenza n. 10269 del 16 maggio 2005.

Nel caso di specie il contribuente aveva presentato ricorso perché, all'atto dell'apertura di una verifica fiscale nei propri confronti, l'accesso presso la propria abitazione sarebbe stato eseguito dalla polizia tributaria sulla base di un'autorizzazione priva della necessaria firma del pubblico ministero e, quindi, insanabilmente nulla. La Suprema Corte, nel respingere il gravame, ha preliminarmente rilevato come, già nell'ambito del giudizio di merito, fosse emerso che l'autorizzazione rilasciata dall'Autorità giudiziaria (e ritenuta inesistente da parte del ricorrente in quanto asseritamente non sottoscritta) era, in realtà, stata regolarmente firmata nell'originale e, pertanto, l'accesso presso l'abitazione del contribuente doveva considerarsi eseguito in maniera pienamente legittima.

<sup>376</sup> CORDERO F., *Procedura penale*, Milano, 2003, con le sue riflessioni sulla cosiddetta teoria dei frutti dell'albero avvelenato di derivazione anglosassone (*poisonous tree*) che ha negato la possibilità di ipotizzare l'invalidità delle risultanze complessive del procedimento per effetto della illegittimità di uno solo degli atti dello stesso.

<sup>377</sup> In talune ipotesi, è altresì ipotizzabile l'esperibilità di un'azione giudiziaria amministrativa a tutela di interessi legittimi, come in Tar Campania, sede di Napoli, Sez. I, del 9 marzo 2004, n. 2806.

<sup>378</sup> La cognizione del cosiddetto merito del rapporto non è altro, se non il contenuto sostanziale dell'atto di imposizione. Il giudice tributario, quando valuta il cosiddetto merito del rapporto, giudica in realtà il contenuto sostanziale dell'atto impugnato, come osservato da TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006, p. 265.

La natura di processo d'impugnazione, emergente sia dall'art. 16 del D.P.R. n. 636 del 1972, sia dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, comporta che i vizi dell'atto di accertamento dell'imposta, non fatti valere dal contribuente con tempestivo ricorso, rendono definitivo l'atto impositivo e, pertanto, non si trasmettono agli atti successivamente adottati, che restano impugnabili esclusivamente per vizi propri<sup>379</sup>.

Poiché il processo tributario è un processo di impugnazione di atti individuali, la legittimazione a ricorrere spetta soltanto a chi è destinatario diretto di uno specifico atto amministrativo secondo la tipologia elencata nell'art. 19. Pertanto, le sole parti possibili del processo tributario sono l'ente impositore ed il contribuente che propone ricorso; e "non vi è qui spazio per l'intervento di enti esponenziali che si ergano a tutela di una generica ed indefinita categoria di contribuenti; e ciò - in primo luogo - per il motivo che non vi è spazio per la impugnazione diretta di atti che possano coinvolgere un numero indeterminato di soggetti"<sup>380</sup>.

Connessa alla natura impugnatoria del processo tributario è la rilevanza, quali motivi di annullamento degli atti impugnati, dei vizi formali e sostanziali degli atti.

Invero, quelli di natura puramente formale sarebbero privi di rilievo, se il giudizio tributario avesse per oggetto l'accertamento del rapporto d'imposta.

Non ogni vizio dell'atto di imposizione è però rilevante e ne giustifica l'annullamento<sup>381</sup>.

Resta comunque fermo il principio che "Il giudizio davanti alle Commissioni tributarie ha un oggetto necessariamente circoscritto al controllo della legittimità, formale e sostanziale, di uno degli specifici atti impositivi elencati nell'art. 19 del D.Lgs. 31

---

<sup>379</sup> In applicazione di tale principio, la Corte di Cassazione, decidendo nel merito, ha dichiarato infondato il ricorso introduttivo proposto dal contribuente contro una cartella esattoriale basata su un accertamento divenuto definitivo (Cass., 24 aprile 2002, n. 6029). Successivamente, la stessa Corte di Cassazione ha confermato tale orientamento dichiarando inammissibili vari motivi di impugnazione dell'avviso di accertamento dedotti per la prima volta dal contribuente nel giudizio d'appello, affermando che il processo tributario appare caratterizzato "da un meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio" e "da un oggetto del giudizio rigidamente delimitato dai motivi specificamente dedotti dal contribuente nel ricorso introduttivo in primo grado", essendo la materia del contendere circoscritta "alla pretesa effettivamente avanzata con l'atto impugnato alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in esso indicati, ma entro i limiti delle contestazioni mosse dal contribuente". (Cass. 18 giugno 2003, n. 9754). La Corte già in passato aveva elaborato questa impostazione: Cass., 3 dicembre 2001, n.15234; Id., 7 marzo 2002, n. 3345.

<sup>380</sup> Cass., 9 gennaio 2004, n. 139.

<sup>381</sup> Per esempio, per quanto concerne l'omessa indicazione della Commissione tributaria competente a decidere il ricorso, in violazione dell'art. 16 del D.P.R. n. 636/1972, non rende invalido l'atto (Cass., 6 ottobre 2003, n. 14482), ma in un caso la Corte ha ammesso che il vizio potrebbe rendere invalido l'atto se fosse tale da determinare una giustificata incertezza sugli strumenti di tutela utilizzabili dal contribuente (Cass., 15 maggio 2003, n. 7558).

dicembre 1992, n. 546 (e, prima, nell'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636)", per cui "il contribuente, in sede di impugnazione di avviso di accertamento di maggior valore ai fini dell'Invim, non può, per ciò solo, pretendere anche la restituzione di quanto indebitamente già versato, essendo a tal fine necessario un provvedimento impugnabile, consistente nel diniego - anche reso nella forma tacita - su una istanza di rimborso appositamente inoltrata"<sup>382</sup>.

---

<sup>382</sup> Cass., 26 marzo 2002, n. 4334.

### **3. LA TUTELA DEL CONTRIBUENTE QUALE EMERGE DALLE NORME SULLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI NELL'UNIONE EUROPEA E SUA INTERAZIONE CON LA DISCIPLINA NAZIONALE**

In virtù di quanto espresso nei precedenti capitoli e paragrafi, è ora possibile fare alcune considerazioni con particolare riferimento alla figura del contribuente, in quanto destinatario dell'attività istruttoria in cui può innestarsi la disciplina dello scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione europea.

In altri termini, si vuole constatare se la disciplina comunitaria in tema di scambio di informazioni sia suscettibile di comprimere la posizione del contribuente, limitandone i diritti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria o se introduca norme che abbiano l'effetto di modificare il suo rapporto con l'organo accertatore, per il solo fatto che quest'ultimo si sia avvalso delle procedure di cooperazione internazionale.

Per fare questo, bisogna dunque non solo analizzare le norme che disciplinano la cooperazione tra gli Stati membri, ma anche verificare se l'applicazione di queste ultime crei dei pregiudizi alla tutela del contribuente, rispetto all'esercizio dell'attività istruttoria svolta in assenza di strumenti di cooperazione internazionale.

Il motivo per cui ci si sofferma e limita all'ambito comunitario è dettato dalla considerazione che la disciplina sullo scambio di informazioni delineata in quella sede rappresenta la forma più strutturata ed evoluta presente oggi nel panorama internazionale.

Una prima caratteristica peculiare della disciplina dello scambio di informazioni consiste nel fatto che l'Autorità che trasmette le informazioni non coincide con quella che emetterà l'avviso di accertamento, venendosi a creare una situazione per cui le risultanze, parziali o totali, dell'attività istruttoria svolta in base a norme inerenti il procedimento amministrativo di un determinato Paese, vengano poi utilizzate a fondamento dell'accertamento tributario di un Paese che non è quello sulla base delle cui norme l'attività d'indagine è stata precedentemente condotta.

Non è pertanto escluso che l'avviso di accertamento sia emesso sulla base di dati e notizie illegittimamente acquisite, della qual cosa l'Amministrazione finanziaria non è a conoscenza, né è tenuta ad averne, non potendo effettuare alcun controllo in tal senso.

Essa infatti si limita a recepire le informazioni che le vengono spontaneamente, oppure automaticamente, trasmesse (o che essa stessa abbia richiesto), senza aver alcuna percezione circa le modalità attraverso cui l'acquisizione, mediante un'attività istruttoria più o meno articolata, si sia svolta. Se la trasmissione delle informazioni avviene attraverso le Autorità designate<sup>383</sup>, l'informazione si considera come validamente acquisita per lo Stato che la riceve, ed è pertanto utilizzabile per l'emissione dell'avviso d'accertamento.

La norma comunitaria, nello specifico l'art. 1 e 2 rispettivamente della Direttiva n. 77/799/CEE e del Regolamento n. 1798/2003 CE, non si sofferma a disciplinare altre forme di invalidazione, sottolineando unicamente il requisito della "competenza" delle Autorità coinvolte nello scambio di informazioni.

Ciò è motivato sia perché, in virtù del principio di legittimo affidamento, la norma comunitaria lascia giustamente sottintendere che si debba correttamente seguire la procedura prevista in ogni ordinamento interno di ciascuno Stato, sia perché, nella pratica, data la non coincidenza tra funzionari che acquisiscono l'informazione e funzionari che emanano l'avviso di accertamento, è praticamente impossibile, effettuare tale valutazione.

Non solo, ma l'aspetto più problematico è forse connesso al fatto che anche l'organo giurisdizionale, che sarà eventualmente chiamato a decidere sulla legittimità dell'avviso di accertamento, considerando che è il giudice a cui spetta, in ultima istanza, la verifica della regolarità dell'acquisizione della prova, non sarà in grado di esprimere una valutazione in merito.

L'unico vizio che sembra rilevare è dunque quello di incompetenza e ciò dimostra che il criterio operante è quello dell'esigenza di rispettare il più possibile il principio di sovranità dei singoli Stati. La trasmissione di informazioni attraverso soggetti diversi da quelli individuati dalle disposizioni comunitarie, infatti, potrebbe non garantire che uno

---

<sup>383</sup> Nella Relazione della Commissione, datata 18 giugno 2001 n. COM(2001) 294 def. 2001/0133 (COD) 2001/0134 (COD), inerente le due proposte di modifica dei principali strumenti di cooperazione tra Stati membri ("Proposta di modifica del Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e sulla proposta di direttiva del Consiglio" e "Proposta del Parlamento europeo che modifica la Direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette"), si afferma che, ai sensi delle disposizioni contenute in tali fonti, gli scambi di informazioni devono avvenire tramite le autorità competenti, indicate rispettivamente all'art. 1 della Direttiva 77/799 e all'art. 2 del Regolamento 218/92; "se questa procedura non viene seguita, l'informazione fornita viene considerata non valida e non può essere utilizzata".

Stato abbia prestato il proprio consenso, non promanando, l'informazione, da un organo dello Stato-apparato appositamente legittimato.

Il fatto che la procedura abbia luogo tramite Autorità competenti, pone il problema di verificare cosa comporta l'applicazione di questa regola alla disciplina dello scambio di informazioni.

Bisogna quindi considerare l'ipotesi in cui, pur essendo l'informazione legittimamente acquisita, perché ottenuta nel rispetto delle norme dettate in materia dalle singole leggi d'imposta vigenti nello Stato richiesto, o delle disposizioni che regolano l'attività amministrativa, non sarebbe tuttavia utilizzabile nell'atto di accertamento, solo per il fatto che la trasmissione delle informazioni non sia avvenuta tramite le Autorità competenti, che sono identificate nelle più alte cariche dei rispettivi competenti Ministeri, e non, ad esempio, direttamente tra i funzionari preposti all'applicazione delle imposte<sup>384</sup>. Inoltre, tale ipotesi deve essere confrontata con il caso inverso, in cui, ancorché illegittimamente acquisita, l'informazione venga scambiata tra competenti Autorità.

Ciò posto, sembrerebbe che il sistema di cooperazione delineato dalle norme comunitarie permetta che siano utilizzabili informazioni illegittimamente acquisite, ma legittimamente trasmesse.

---

<sup>384</sup> Il Parere del Comitato economico e sociale in merito alla Proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto, ed alla Proposta di direttiva del Consiglio e del Parlamento europeo che modifica la Direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette (in Gazzetta ufficiale n. C 080 del 03/04/2002 pag. 0076 – 0080) aveva evidenziato una certa rigidità della procedura di scambio di informazioni. È infatti oggi previsto che l'Autorità competente di ciascuno Stato membro possa designare funzionari che possono scambiare direttamente informazioni (art. 3, quarto comma, del Regolamento 1978/2003 CE). In effetti, qualora lo scambio di informazioni avvenga tra funzionari non abilitati, anziché attraverso le modalità previste dalle norme comunitarie, non si può affermare che l'atto sia stato emanato da un organo privo in modo assoluto di potestà, ma si tratta piuttosto di un atto che è stato emanato da un soggetto semplicemente incompetente. A tal proposito si veda: MUSCARÀ S., *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano 1992, p. 298; MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., p. 75 ss che, distinguendo fra carenza di potere ed incompetenza, osserva come l'attribuzione della potestà di imposizione in capo all'Amministrazione finanziaria esclude che nel caso in cui l'atto di accertamento provenga comunque da una ufficio dell'Amministrazione possa aversi carenza di potere, ma soltanto incompetenza, che darebbe luogo non all'inesistenza dell'atto, ma alla semplice annullabilità. Di avviso contrario è la giurisprudenza, che dalla incompetenza sia funzionale che territoriale, fa derivare un'ipotesi di carenza di potere, per cui l'atto sarebbe affetto da nullità assoluta (Cass. 27 marzo 1987, n. 2998, in Boll. Trib. 1987, p. 1076; Cass. 26 giugno 1992, n. 1017, in Mass. Foro it; Cass. 15 luglio 1986, n. 4562, in Comm. Trib. centr., 1986, II, p. 1092; Cass. 7 marzo 1986, n. 1056, in Giur. Imp., 1986, p. 746).

Bisogna quindi verificare se tale ipotetica circostanza possa ripercuotersi negativamente sulla posizione del contribuente, provocando una lesione che non avrebbe patito se l'accertamento si fosse unicamente fondato su informazioni acquisite nel corso di una ordinaria attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria.

Acclearato che non vi sono disposizioni comunitarie che dispongono l'invalidità, o nullità, degli atti illegittimi posti in essere dall'Amministrazione finanziaria per raccogliere e trasmettere l'informazione ad altro Stato, bisogna allora vedere se tali norme si possono eventualmente rinvenire nell'ordinamento dello Stato richiedente, in modo che il contribuente, destinatario dell'avviso d'accertamento, abbia in ques'ultima sede una possibilità di tutela.

Nel caso del nostro ordinamento, bisogna affermare che non esiste una specifica norma, in quanto le poche disposizioni con cui il nostro legislatore ha inteso recepire le disposizioni in materia di cooperazione riportano la traduzione del principio di equivalenza, di cui all'art. 31-bis del D.P.R. 600/73 e l'art. 65 del D.P.R. 633/72, che equipara le modalità ed i limiti dell'attività investigativa svolta per adempiere ad una richiesta di cooperazione, a quelli previsti per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, non esistono né norme che traducono gli altri principi di cooperazione, nella Direttiva 77/799CEE o nel Regolamento 1798/2003.

In altri termini l'attuazione della disciplina comunitaria in Italia è avvenuta attraverso un rinvio al contenuto della disciplina stessa, nel senso che essa è stata recepita nel suo contenuto integrale attraverso la generica formulazione "l'Amministrazione finanziaria provvede allo scambio con le altre autorità competenti degli Stati membri della comunità economica europea delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio".

È pertanto al contenuto della direttiva stessa che occorre fare riferimento per individuare la presenza delle citate norme ma, come già affermato, le stesse non ci sono.

Quindi, laddove l'Amministrazione italiana si sia limitata a rispettare le norme in tema di cooperazione dettate dalla disciplina comunitaria, e non abbia commesso irregolarità secondo le norme procedurali interne, non può che aver operato correttamente, anche perché ciò che determina la validità degli atti istruttori è il rispetto delle norme interne.

Ciò non significa che le attività investigative illegittime, poste in essere all'estero, non diano luogo ad eventuali invalidità degli atti che ne derivino, ma semplicemente che tali illegittimità, se ve ne sono, devono essere fatte valere nell'ordinamento in cui tali atti si sono formati, riconoscendone l'esperibilità in quella sede, perché il contribuente potrà far valere i vizi dell'atto solamente all'interno dell'ordinamento nel quale essi si sono formati<sup>385</sup>.

Difatti, se la dottrina stabilisce che “è acquisita illegittimamente quella prova che sia ottenuta facendo ricorso ad atti o procedimenti istruttori effettuati in violazione delle disposizioni dettate in materia dalle singole leggi d'imposta; oppure in violazione delle disposizioni che regolano l'esercizio dell'attività amministrativa in generale (e che non siano derogate, esplicitamente o implicitamente, dalla specifica normativa tributaria); o, più in generale ancora, in violazione delle disposizioni che definiscono i limiti d'esercizio dei pubblici poteri. In breve, illegittima, sarà quella prova che sia stata acquisita nell'ambito di un'attività istruttoria (o di una attività a monte dell'attività istruttoria) esercitata in violazione delle norme di legge”<sup>386</sup>, nel caso in trattazione, non si potrebbe sostenere l'illiceità dell'atto e quindi il contribuente non avrebbe tutela.

Infatti, se questi sono i casi in cui una prova può dirsi illegittimamente acquisita secondo il nostro ordinamento, si nota subito che nessuna di queste circostanze rientra nella tematica in esame e che vizi di acquisizione da parte dell'Autorità fiscale di un altro Stato non sono in grado di provocare una illegittimità derivata dell'avviso di

---

<sup>385</sup> CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. Dir. Trib., 2004, I, p. 993; BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in Riv. dir. fin., 2006, II, p. 356 ss; SANTAMARIA B., *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in Dir. e Prat. Trib., 1981, II, p. 968 ss; MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in Dir. e Prat. Trib., 1983, I, p. 1918 ss; GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, cit., 1989, I, p. 50 ss.; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 329; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario-Parte generale*, p. 284; TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., p. 223; VANZ G., *Indagini fiscali irrituali e caratteri della spontanea collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rass. Trib.*, 1998, p. 1394; FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova 2005, p. 456; LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano 2005, p. 141; TESAURO F., *(Prova) dir. trib.*, cit., p. 885.

<sup>386</sup> MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., p. 213. Si vedano, inoltre: SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in Riv. Dir. Trib., 1994, I, p. 937; CORSO, *Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima*, in *Corr. Trib.* 2005, p. 58; FERLAZZO NATOLIL., *Limiti all'acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, p. 25; LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, p. 75; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario-Parte Generale*, cit., p. 284; SCHIAVOLIN R., *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 479.



accertamento dell'Amministrazione finanziaria italiana, in quanto nessuna norma che disciplina l'attività istruttoria può dirsi violata.

Tale affermazione, nello specifico caso in trattazione, pare sostenibile a prescindere dalla duplice impostazione dottrinale che, come noto, si divide tra coloro che sostengono la teoria dell'invalidità derivata<sup>387</sup> e coloro che non la condividono<sup>388</sup>, e dalle ondivaghe pronunce giurisprudenziali<sup>389</sup>.

In questo caso, invece, il problema rischia di essere addirittura superato dall'impossibilità di avere una qualche cognizione dell'eventuale vizio posto in essere dall'Amministrazione dello Stato richiesto.

Infatti, l'Amministrazione nazionale, richiedente l'informazione, non ha sicuramente strumenti, possibilità e, se vogliamo, interesse, a ricercare il possibile vizio, attività non richiesta neppure dalla disciplina comunitaria.

Posizione ben diversa è invece quella del contribuente che, dovendosi difendere da un avviso d'accertamento, ha sicuramente un forte interesse a riscontrare l'avvenuta corretta procedura, non solo da parte dell'Amministrazione che ha emesso l'atto, ma da parte di tutti coloro che hanno preso parte alla fase istruttoria, prodromica all'emissione dell'atto impugnabile, per poterne sindacare l'operato in ogni singola fase.

Così, ragionando in parallelo rispetto al caso in cui tutta l'attività istruttoria si sia basata senza alcuna richiesta di cooperazione internazionale, il contribuente sembrerebbe dover compiere un atto di fede rispetto alla genuina modalità con cui sia stata raccolta,

---

<sup>387</sup> TESAURO F., *Prova (diritto tributario)*, cit., p. 885; MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento e garanzie del cittadino*, cit., p. 51; FERLAZZO NATOLI L., *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in Riv. Dir. Trib., 1999, p. 772.

<sup>388</sup> SCHIAVOLIN R., *Le prove*, cit., p. 479; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., p. 327; LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., p. 75; RUSSO P., *Manuale di diritto tributario- Parte Generale*, cit., p. 284.

<sup>389</sup> PORCARO G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove "incostituzionali"*, in Dir. Prat. Trib., 1, 2005, p. 15 ss; LA ROSA S., *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in Riv. dir. trib., II, 4/2002, p. 292.

Nonostante sia intervenuta una recente pronuncia della Corte di Cassazione a Sezioni Unite (sent. n. 16424 del 21 novembre 2002) che si è espressa nel senso della inutilizzabilità, la giurisprudenza si è in passato divisa tra un indirizzo secondo il quale le irregolarità nell'acquisizione delle prove comportano una derivata illegittimità dell'avviso di accertamento (Cass. 8 novembre 1997, n. 11036; Cass. 27 luglio 1998, n. 7368; Cass. 27 novembre 1998, n. 12050; Cass. 26 febbraio 2001, n. 2775; Cass. 29 settembre 2001, n. 15209; Cass. 3 dicembre 2001; Cass. 18 luglio 2003, n. 11283) e l'altro, più recente, che sostiene che l'irregolare svolgimento delle indagini tributarie non implica l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti, né determina l'invalidità dell'accertamento tributario (Cass. 6 marzo 2001, n. 3852; Cass. 8 luglio 2001, n. 7791; Cass. 19 luglio 2001, n. 8344; Cass. 1 aprile 2003, n. 4987).

elaborata o collezionata l'informazione proveniente dall'Amministrazione dello Stato richiesto.

Non ha strumenti da far valere al cospetto dell'Amministrazione che gli ha notificato l'avviso d'accertamento ma, a ben vedere, avrebbe un'ulteriore forma di tutela: la possibilità di eccepire il vizio di fronte all'Autorità giudiziaria dell'altro Stato competente a valutare l'eventuale violazione di un diritto soggettivo subita dal contribuente italiano in seguito all'irregolarità con cui è stata raccolta l'informazione.

Contestualmente, sembra infatti potersi invocare l'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Sospensione dell'atto impugnato), in quanto al contribuente-ricorrente potrebbe derivare un danno dall'avviso d'accertamento.

Non si tratta sicuramente di una forma di tutela immediata ma, sembrerebbe questa l'unica strada percorribile in presenza di una disciplina comunitaria che, nelle disposizioni che qui interessano, è stata concepita con un forte e sotteso uso del principio della buona fede, non essendosi soffermata a prevenire in modo esplicito questo possibile problema<sup>390</sup>.

A tal proposito, appare altresì utile compiere un'ulteriore considerazione in merito.

L'art. 8, primo paragrafo, della Direttiva, rubricato "Limite allo scambio di informazioni", non imponendo un obbligo allo Stato richiesto di trasmettere un'informazione, qualora la legislazione interna o la prassi amministrativa non lo permettesse, in astratto potrebbe quindi permettere il contrario<sup>391</sup>.

Si arriverebbe alla conclusione che non sarebbe violata la disposizione comunitaria nel caso in cui lo Stato richiesto fornisse un'informazione viziata, perché acquisita irrualmente, e quindi il contribuente non potrebbe adire la Corte di Giustizia per inosservanza di una disposizione comunitaria.

Di contro, vi è una disposizione comunitaria, contenuta nell'ultimo paragrafo del medesimo art. 8, che si pone, in ultima istanza, a tutela del contribuente: la norma che sancisce il principio della reciprocità.

---

<sup>390</sup> Un tentativo di superare questo possibile problema è contenuto nell'art. 4, paragrafo dieci, del modello CIAT che, come già affermato nel capito secondo, statuisce: "fatta salva la prova contraria esibita dalla persona interessata, il semplice fatto che lo Stato richiedente riceva informazioni che siano state ottenute in base all'Accordo in commento, fa sì che dette informazioni costituiscano una prova legale". Detta impostazione sembra però eccedere nel senso opposto.

<sup>391</sup> Si è ben consapevoli, invece, che la ratio della norma è tesa a salvaguardare lo Stato richiesto, non imponendogli di prevaricare il proprio diritto interno al solo fine di dare corso allo scambio di informazioni.

Concedendo la facoltà di non trasmettere informazioni che lo Stato richiedente non sarebbe in grado di fornire, si è voluto evitare una dilatazione dei poteri istruttori dello Stato procedente, mediante anche il solo uso pretestuoso dello strumento offerto dalla disciplina comunitaria.

Sotto questo profilo, i diritti del contribuente non vengono modificati in conseguenza del ricorso, da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana, alla disciplina dello scambio di informazioni perché viene evitata una dilatazione dei poteri istruttori, non potendo usufruire di eventuali norme maggiormente invasive previste da altri ordinamenti degli Stati membri.

Infatti, seppur il principio di reciprocità sia un principio tipico del diritto internazionale, finalizzato al rispetto della sovranità nazionale, ha una inevitabile ripercussione sul singolo cittadino contribuente, il quale non rischia di dover subire l'esercizio dell'attività istruttoria secondo regole più stringenti rispetto a quelle che disciplinerebbero un accertamento basatosi unicamente con la raccolta di dati e notizie su base nazionale.

Proseguendo nella disamina dell'art. 8 della Direttiva, le disposizioni inerenti la possibilità di trasmettere informazioni costituenti "segreto commerciale, industriale o professionale o di un processo commerciale", sembrano andare nella direzione di offrire un margine di tutela anche al contribuente.

Seppur siano state concepite, in prima istanza, come forma di tutela dello Stato richiesto, è chiaro un interesse convergente anche del contribuente, il quale, in ultima istanza, è spesso il vero detentore delle informazioni così qualificate<sup>392</sup>.

Anzi, un'interpretazione estensiva di tali concetti non andrebbe che a vantaggio del contribuente medesimo.

A ciò bisogna aggiungere che, parimenti, la stessa genericità nell'esprimere tali concetti non è idonea ad assicurare un'adeguata forma di tutela.

Il legislatore comunitario, nell'usare espressioni che prevedono una certa indeterminatezza, come "previo esaurimento delle fonti consuete di informazione", "limiti più severi" (art. 7, secondo paragrafo, della Direttiva 77/799/CEE), "divulgazione di un segreto", "ordine pubblico" all' "assistenza analoga", "all'utilizzazione per fini diversi da quelli per i quali le informazioni sono state

---

<sup>392</sup> ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra Amministrazioni finanziarie*, cit., p. 1128.

rilasciate” ha sicuramente trascurato la possibilità che alle stesse vengano attribuite valenze diverse dalle Autorità competenti allo scambio di informazioni in ogni singolo Stato membro.

Sicuramente, una chiave interpretativa comune dovrebbe essere il principio di proporzionalità, in quanto ciascuna Amministrazione agente avrebbe l’onere di valutare, ed applicare, le misure meno invasive necessarie per il raggiungimento della corretta determinazione della base imponibile del contribuente<sup>393</sup>.

Tale principio è comunque valevole solo tra Amministrazioni finanziarie, perché è inteso come criterio di bilanciamento tra gli interessi degli Stati di fronte alla cooperazione fiscale.

Infatti, affinché la richiesta di collaborazione non sia rifiutata, occorre che essa non comporti un onere eccessivo, non deve cioè esserci sproporzione tra benefici conseguiti dallo Stato richiedente ed impiego di risorse dello Stato richiesto. Il principio di proporzionalità viene quindi usato come parametro di valutazione tra costi e benefici dell’assistenza nei rapporti tra gli Stati, al fine di rendere efficace l’attività amministrativa<sup>394</sup>.

Lo scambio di informazioni deve essere altresì adeguato allo scopo che l’Amministrazione vuole raggiungere. La richiesta di assistenza non dovrebbe perciò essere formulata se l’Amministrazione non è in grado di contribuire in alcun modo a chiarire la posizione fiscale del contribuente o se i fatti che a ciò si riferiscono sono stati già tutti chiariti e l’informazione servirebbe solamente a verificare fatti già acclarati.

---

<sup>393</sup> Riferimenti espliciti al principio di proporzionalità si trovano nella Convenzione di Napoli II, all’art. 28 in cui si statuisce che “La presente convenzione non obbliga le autorità competenti degli Stati membri alla mutua assistenza quando questa potrebbe arrecare danno all’ordine pubblico o ledere altri interessi essenziali dello Stato membro, (...), o quando la portata dell’azione richiesta, (...), sia manifestamente sproporzionata rispetto alla gravità della presunta violazione.”

<sup>394</sup> VIOTTO A., *I poteri di indagine dell’Amministrazione finanziaria*, Milano 2002, p. 90; CICIRIELLO M., *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, cit., p. 134 ss; ZITO A., *Il “diritto ad una buona amministrazione” nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea e nell’ordinamento interno*, in Riv. it. Dir. pubbl. com., 2002, p. 425 ss.

Del principio di proporzionalità in riferimento al Modello Ocse, art. 26, si vedano SCHAUMBURG-SCHLOSSMACHER, *Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination*, in International Bureau of Fiscal Documentation, 2000, p. 522 ss.

## *Conclusioni*

Il più recente atto comunitario in cui sono state tratte delle considerazioni in merito alla disciplina sullo scambio di informazioni è rappresentato dalla Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva<sup>395</sup>.

Scopo del documento è quello di promuovere una riflessione generale con tutte le parti interessate, intendendo sia le singole istituzioni comunitarie che gli Stati membri, sul tema di una strategia europea di lotta contro la frode fiscale, l'adeguatezza degli attuali strumenti giuridici ed il loro effettivo utilizzo.

Sulla base degli studi effettuati dai competenti servizi dell'Unione, nel 2004 gli introiti fiscali, vale a dire l'importo delle imposte e delle quote sociali obbligatorie, si sono attestati al 39,3 per cento del prodotto interno lordo nei singoli Stati membri dell'Unione europea, per un totale complessivo che viene stimato sui 4.097,7 miliardi di Euro.

Stimando questo dato come reale, o comunque prossimo a quello teoricamente effettivo, altrettanto non si può dire per quanto concerne le stime delle imposte non introitate.

La Commissione ritiene infatti che le sole perdite inerenti il gettito netto di Iva sia pari al 10 per cento<sup>396</sup>.

Si comprende, allora, quanto e perché il fenomeno sia importante e di certo non deve sfuggire a nessuno la necessità di intraprendere azioni che siano in grado di arginare il fenomeno.

---

<sup>395</sup> Datata 16 aprile 2004 – COM (2004) 260 definitivo.

<sup>396</sup> Vedasi il paragrafo 3.2.1 della citata Relazione della Commissione.

Nella propria comunicazione la Commissione chiarisce che non si può e non si deve intervenire sulla competenza relativa al funzionamento dei singoli sistemi fiscali che è di competenza degli Stati membri e tale deve restare.

La definizione di ciascun tributo, l'organizzazione dell'Amministrazione finanziaria, l'attività istruttoria nei confronti dei contribuenti ed il recupero delle imposte sono senza dubbio competenze riservate ai singoli Stati, ma gli organismi comunitari, che hanno il dovere di sovrintendere al buon funzionamento del mercato interno ed alla tutela degli interessi finanziari della Comunità, hanno il precipuo dovere di stimolare e facilitare la cooperazione tra gli Stati membri.

Ed a proposito della protezione degli interessi finanziari della Comunità, i singoli Stati membri contribuiscono, in funzione dell'Iva introitata, alle risorse proprie del bilancio comunitario.

La frode fiscale costituisce, pertanto, un impedimento al buon funzionamento del mercato interno nella misura in cui essa provoca delle distorsioni di concorrenza tra i contribuenti.

La libera circolazione dei beni, dei servizi, delle persone e dei capitali nel quadro della creazione del mercato interno a partire dal 1993 li rende sempre meno capaci di combatterla in maniera isolata senza dimenticare che tale difficoltà è rafforzata, sul piano internazionale, dalla globalizzazione dell'economia.

Già nel suo rapporto del 22 maggio 2000, il gruppo *ad hoc* costituito dal Consiglio sulla frode fiscale, aveva proceduto ad un'analisi completa dei sistemi di lotta contro la frode ed annunciato delle raccomandazioni che mirano a rafforzare i meccanismi di cooperazione amministrativa, mentre la Commissione aveva presentato nel 2004 anche la sua comunicazione "Prevenire e combattere le malversazioni finanziarie e le pratiche irregolari delle società"<sup>397</sup>, che ha parimenti posto l'accento sulla necessità di migliorare la cooperazione amministrativa, proponendo delle iniziative destinate a promuovere la collaborazione tra le Autorità fiscali tanto all'interno dell'Unione europea, che nei confronti dei Paesi terzi.

Anche nella comunicazione "Il contributo delle politiche fiscali e doganale alla strategia di Lisbona" del 25 ottobre 2005, la Commissione si è espressa per un

---

<sup>397</sup> COM (2004) 611 finale, datata 27 settembre 2004.

approccio più concertato e coordinato a livello comunitario al fine di rendere più efficace la lotta degli Stati membri contro la frode fiscale.

Dalle constatazioni di tali documenti emerge che sarebbe necessario dotare la Direttiva n. 77/799/CEE di mezzi più idonei ed efficaci, ispirandosi a quanto già esiste in materia di fiscalità indiretta (revisione dell'art. 8 della Direttiva, inserimento di un termine per la formulazione della risposta da parte dello Stato richiesto, presenza di funzionari di altri Stati membri nel corso dei controlli, solo per citare gli interventi maggiormente auspicati).

Gli Stati membri, invero, ricorrono a diverse motivazioni per spiegare l'insufficiente utilizzazione degli strumenti di cooperazione: essi spaziano dai problemi linguistici, alla mancanza di risorse umane e di conoscenza delle procedure di cooperazione.

D'altronde, e questo non pare essere un caso fortuito, il gruppo *ad hoc* del Consiglio sulla frode fiscale ha identificato l'assenza di "una cultura amministrativa comunitaria" come un ostacolo fondamentale alla lotta contro la frode, in quanto rappresenta lo strumento mediante il quale circoscrivere detto fenomeno.

Tuttavia, non è più sufficiente constatarlo.

Occorre un impegno da parte degli Stati membri per rimediare. È per tale motivo che la Commissione ritiene sia giunto il momento di porre in essere un sistema di sorveglianza, sulla base di indicatori che permettano di assicurarsi che ogni Stato membro sia nelle condizioni di fornire e fornisca effettivamente un'efficace assistenza agli organismi omologhi.

In materia di Iva, gli Stati membri dovranno ugualmente utilizzare in maniera più coerente delle misure di sostegno e di assistenza operative ed in particolare le risorse dell'Ufficio europeo di lotta contro la frode (OLAF)<sup>398</sup> che agisce come una piattaforma di servizi (assistenza operativa ed informativa) per gli Organi competenti degli Stati membri.

Infatti, a tal proposito, occorre ricordare che l'art. 10 del Trattato CE obbliga gli Stati membri ad assumere tutte le necessarie misure generali e particolari al fine di assicurare

---

<sup>398</sup> Con decisione del 28 aprile 1999 la Commissione Europea ha istituito l'Ufficio Europeo per la Lotta Antifrode, meglio noto con l'acronimo francofono di OLAF (G.U.C.E. L 136 del 31 maggio 1999). L'OLAF è l'Ufficio competente per la lotta alle frodi in tutti i settori del bilancio comunitario, in materia di spese, e delle risorse proprie comunitarie, sui quali incidono anche le frodi in materia di scambi internazionali di prodotti agricoli. Esso rappresenta l'attuale punto di arrivo della strategia antifrode della Commissione Europea; punto di arrivo di una strategia di oltre un decennio, perché iniziata nel 1998, data di istituzione dell'UCLAF, cioè la vecchia Unità di Coordinamento della Lotta Alla Frode.

l'esecuzione degli obblighi che risultano dagli atti comunitari, tra cui la cooperazione amministrativa, e che l'art. 280 del Trattato CE li obbliga a coordinare la loro azione mirante alla protezione degli interessi finanziari della UE.

Seppur sia considerevolmente aumentato il numero delle richieste di reciproca assistenza (essendo passate da n. 4.204 nel 1995 a n. 17.059 nel 2002)<sup>399</sup>, la Commissione non ritiene si sia ancora raggiunto un soddisfacente uso dello strumento normativo; ciò sia perché molte di queste richieste non sono evase (e burocraticamente classificate come in sospenso)<sup>400</sup>, sia perché vi è un “coordinamento ancora insufficiente dei piani di controllo nazionali” testimoniato in particolare dal numero assai esiguo dei controlli multilaterali posti in essere, in quanto principale strumento di coordinamento secondo la Commissione<sup>401</sup>.

Questa assoluta insufficienza dell'uso dello strumento di cooperazione risulta essere dipeso “dal fatto che non si tiene conto dei controlli multilaterali fin dalla fase di elaborazione dei piani di controllo nazionale”<sup>402</sup>.

D'altronde il successo della mutua assistenza dipende anche dalle capacità delle Autorità nazionali e dai mezzi di recupero che offre loro il rispettivo diritto nazionale.

Dunque, la Commissione insiste affinché il lavoro compiuto a livello comunitario non sia vanificato dai singoli Paesi membri, i quali devono adoperarsi per introdurre misure che agevolino il processo di cooperazione amministrativa, nel rispetto del principio di proporzionalità e legittimo affidamento, come tra l'altro più volte ribadito dalla Corte di Giustizia<sup>403</sup>.

---

<sup>399</sup> Vedasi l'Allegato n. 2 della citata Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva del 2004.

<sup>400</sup> Vedasi l'Allegato 3 della citata Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva del 2004, in cui risulta che dal 1995 al 2002 il numero delle “richieste in sospenso” è passato da n. 1.275 a n. 8.354.

<sup>401</sup> Secondo quanto riportato a pag. 13 della già citata Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva del 2004 il numero dei controlli multilaterali, sempre molto esiguo, è andato addirittura diminuendo passando infatti da n. 8 controlli nel 2001, a 4 nel 2002 e 3 nel 2003. Se si considera che il totale censito delle imprese che operano a livello intracomunitario è pari ad un milione e mezzo, l'impatto dei controlli multilaterali è pressoché nullo.

<sup>402</sup> Come riportato a pag. 14 della Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva del 2004.

<sup>403</sup> Vedasi tra le tante, la sentenza datata 11 maggio 2006 che pone, in maniera generale, il problema del rispetto della proporzionalità e della sicurezza giuridica nelle misure destinate a rafforzare la lotta contro la frode; Causa C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General* contro *Federation of Technological Industries* e.a.



Dalla lettura degli atti delle istituzioni comunitarie che analizzano la disciplina dello scambio di informazioni non vi è mai traccia di alcun riferimento alla posizione del cittadino-contribuente, significando che non costituisce preoccupazione un'eventuale lesione di diritti soggettivi od interessi legittimi nell'esecuzione dell'attività istruttoria mediante lo strumento della cooperazione amministrativa.

Difatti, neppure nell'Allegato n. 1 della già citata Relazione della Commissione al Consiglio ed al Parlamento europeo sull'utilizzo degli accordi di cooperazione amministrativa nella lotta antifrode in materia di Iva del 2004, laddove si elencano le Raccomandazioni che la Commissione propone al Consiglio, vi è un richiamo al singolo contribuente<sup>404</sup>.

Del resto, avendo già constatato<sup>405</sup> come le norme in materia di scambio di informazioni non affrontino tale argomento, non poteva che riscontrarsi la medesima impostazione.

Tale assenza, però, come in precedenza accennato, non pare costituire una lacuna a livello sistematico in quanto il legislatore comunitario ha implicitamente inteso rimandare la tutela del contribuente ad un piano nazionale, rinviando in quella sede l'eventuale esercizio di azioni pertinenti.

In effetti, la prospettiva comunitaria in materia è sempre stata rivolta ai singoli Paesi membri, avendo quale preoccupazione principale quella di assicurare a questi ultimi la possibilità di determinare la corretta base imponibile di ciascun contribuente e quella di contrastare il fenomeno della frode fiscale.

Ciò non significa, comunque, che così agendo si sia potenzialmente compresso un qualche interesse legittimo o diritto soggettivo del contribuente.

Con particolare riferimento all'ordinamento italiano non pare che vi siano delle conseguenze di natura restrittiva, infatti, avendo gli atti istruttori natura meramente

---

<sup>404</sup> La Commissione suddivide le Raccomandazioni a seconda dei destinatari: vi sono quelle di competenza della Commissione stessa (quali, a puro titolo esemplificativo, l'esame della possibilità di fissare termini più brevi per lo scambio di informazioni, considerare l'opportunità di deroghe alle disposizioni sulla riservatezza, l'istituzione di un unico quadro giuridico atto a consentire un rafforzamento della cooperazione, mediante modifica del Regolamento (CEE) n. 218/92), quelle che rientrano nel campo di competenza dei singoli Stati membri (modificare le legislazioni nazionali per consentire maggiori contatti diretti tra le Autorità competenti all'esecuzione dell'attività istruttoria, potenziare i rispettivi C.L.O. nazionali, incentivare, tramite accordi, lo scambio automatico e spontaneo di informazioni) e quelle che richiedono un'azione comunitaria non di tipo legislativo (studiare la possibilità di modificare il sistema VIES, permettendo a ciascuno Stato di accedere alla singole banche dati nazionali per conoscere maggiori dettagli circa il profilo del contribuente controparte di operazioni intracomunitarie, adottare delle linee guida comuni per la pianificazione delle attività ispettive dei singoli Stati membri).

<sup>405</sup> Vedasi il quarto capitolo del presente lavoro.

endoprocedimentale non permettono alcuna possibilità di sindacato da parte del contribuente, al quale non rimane alcuna alternativa se non il ricorso all'avviso d'accertamento, atto finale del procedimento tributario.

Quindi, sia che l'attività istruttoria si sia fondata unicamente su dati e notizie acquisiti in ambito strettamente nazionale, o che abbia beneficiato, in tutto od in parte, di strumenti previsti dalla cooperazione comunitaria, non sembrano esserci differenze sostanziali.

L'eventuale analisi della tutela del contribuente coinciderebbe dunque con l'eventuale analisi degli strumenti di tutela esistenti all'interno del solo ordinamento nazionale.

Questa affermazione, se valevole in termini di principio, trova una eccezione nel caso in cui non vi sono disposizioni comunitarie che dispongano l'invalidità o nullità degli atti illegittimi posti in essere dall'Amministrazione finanziaria per raccogliere, collazionare e trasmettere l'informazione allo Stato richiedente.

Come si è avuto modo di evidenziare nel precedente capitolo, pur nella pratica difficoltà di addivenire alla conoscenza di un ipotetico vizio della specie, il contribuente non potrebbe comunque farlo valere di fronte alla preposta Autorità dell'ordinamento in cui risulta essere residente, in quanto non competente perché tale vizio si è formato all'interno di regole prevista da un altro ordinamento giuridico.

Quindi, seppur in presenza di un solo ipotetico caso, che comunque prevede una qualche soluzione mediante strumenti già esistenti<sup>406</sup>, si potrebbe affermare che l'utilizzo degli strumenti della cooperazione amministrativa in materia comunitaria non hanno riflessi tali da comprimere la posizione del contribuente.

---

<sup>406</sup> Nel capitolo precedente si era proposta l'ipotesi prevista dall'art. 47 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (Sospensione dell'atto impugnato), in quanto il contribuente, nelle more dell'esito di un ricorso all'Organo competente a valutare l'eventuale vizio procedurale commesso dallo Stato richiesto, possa eccepire il danno patito dall'avviso d'accertamento motivato anche sulla base di un atto viziato secondo l'ordinamento dello Stato richiesto.

## ***Bibliografia***

- ADINOLFI A., *La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario*, in Riv. Un. Eur., 2001, p. 42
- ADONNINO P., *Doppia imposizione (diritto tributario)*, in Enc. Dir., XIII, Milano, 1964, , p. 1008
- ADONNINO P., *La cooperazione tra amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., Corso di diritto tributario internazionale
- ADONNINO P., *La cooperazione tra le Amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano, Padova, 2000
- AGO R., *Lezioni di diritto internazionale*, Milano, 1943
- ANDREOLI F., *Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi*, in Riv. dir. trib., 1998, p. 149
- ANTONINI M., *Le novità apportate al Modello ed al Commentario Ocse in tema di imposte sul reddito e sul capitale*, in Riv. dir. trib., 2006, IV, p. 25
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007
- AVERY JONES J., *The interpretation of Tax Treaties with particular reference to article 3[2] of the OECD Model*, in Dir. prat. trib., 1984, p. 1625
- BAKER P., *Double taxation convention and International tax law*, Londra, 1994
- BAKER P., *Taxation and the European convention on Human Rights*, in European Taxation, 2000, p. 298
- BAKER-McKENZIE, *Cross Border Exchange of Information in Tax Law*, in European Taxation, 1987, p. 145
- BALLARINO T., *Manuale di diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2001
- BARASSI M., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in Diz. dir. pubbl., diretto da CASSESE S., II, 2006, Milano, p. 1529
- BARASSI M., *Lo scambio d'informazioni nella UE*, in Riv. dir. trib. int., 2001, p. 327

- BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib. int., 1999, p. 90
- BARBARA G., *Guida pratica al diritto tributario internazionale*, Torino, 2005
- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in Riv. dir. fin. 2006, II, p. 356
- BAVILA A., *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie*, in Riv. dir. trib., 2002
- BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, I, Milano, 1952
- BEUTLER-BIEBER-PIPKORN-STREIL, *L'Unione europea. Istituzioni, ordinamenti e politiche*, Bologna, 1998
- BIGNARDI B., *Il concetto di beneficiario effettivo nella Direttiva sulla tassazione del risparmio*, in Dir. prat. trib. int., I, 2003, p. 185
- BISCARETTI DI RUFFIA C., *Territorio dello Stato*, in Encl. Dir., XXIII, Milano, 1992
- BISCOTTINI G., *Diritto amministrativo internazionale*, in Balladore Pallieri, Morelli, Quadri, *Trattato di diritto internazionale*, Padova, 1996
- BISCOTTINI G., *Diritto amministrativo internazionale*, Milano, 1966, Vol. I II
- BIZIOLI G., *Brevi riflessioni sull'uso dei cd "parallels treaties" nell'interpretazione dei trattati contro le doppie imposizioni*, in Riv. dir. trib., 2005, IV, p. 156
- BIZIOLI G., *Il rapporto tra libertà di stabilimento e principio di non discriminazione in materia fiscale: una applicazione nel recente caso Imperial Chemical Industries*, in Dir. prat. trib., 1999, II, p. 313
- BIZIOLI G., *Tax interpretation in Italy*, in AA.VV., *Tax treaty interpretation*, Linde Verlag, 2001
- BORIA P., *L'anti-sovrano. Potere tributario e sovranità nell'ordinamento comunitario*, Torino, 2004
- BRODERSEN C., *Limits on the International Exchange of tax information*, in *European Taxation*, 1987, p. 171
- BURGESS P., *Globalization comes to tax collection*, in *Tax notes intern.*, 2004, p. 645
- BURGIO M., *La politica fiscale*, in Pennacchini, Monaco, Ferrari Bravo e Pugliesi, *Manuale di diritto comunitario*, Torino, I, 1983
- CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. Dir Trib., 2004, I, p. 993

- CANNIZZARO E., *Il principio di proporzionalità nell'ordinamento internazionale*, Milano, 2000
- CAPOSTAGNO R., *L'Italia e la Francia ratificano la convenzione congiunta dell'OCSE e del Consiglio d'Europa relative all'assistenza amministrativa reciproca in materia fiscale*, in Riv. dir. trib. int., I, 2005, p. 196
- CAPOTORTI F., *Il diritto comunitario non scritto*, in Riv. dir. com. sc. intern., 1983, p. 414
- CAPOTORTI F., *Convenzione di Vienna sul diritto dei trattati*, Padova, 1984
- CARLI C., *Politica fiscale nella Comunità europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria*, in Leg. e giur. trib., 1081, p. 2006
- CARMINI S. e MAINARDI A., *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996
- CARPENTERI-LUPI-STEVANATO, *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003
- CASADO OLLERO G., *L'ordinamento comunitario e l'ordinamento tributario interno*, in AMATUCCI A., *Trattato di diritto tributario*, Padova, vol. I, tomo II
- CICIRIELLO M., *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1999
- COLARUSSO A., *Le doppie imposizioni nei rapporti internazionali*, Padova, 1930
- CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Napoli, 2008
- CORASANITI G., *L'eliminazione della doppia imposizione nell'ordinamento italiano e nell'ordinamento federale tedesco*, in Dir. Prat. Trib., 1997, III, p. 433.
- CORDERO F., *Procedura penale*, Milano, 2003
- CORSO P., *Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima*, in Corr. Trib. 2005, p. 58
- CROXATTO G., *Armonizzazione fiscale e mercato unico europeo*, in Le società, 1990, p. 105
- CROXATTO G., *Diritto internazionale tributario*, in Digesto discipline privatistiche, sezione commerciale, IV, Torino, 1989, p.642
- CROXATTO G., *L'imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1975
- D'AMATI N., *Diritto tributario*, I, Bari, 1996
- DE MITA E., *Diritto tributario interno e norma internazionale*, in Boll. Trib., 1991, p. 325

- DE MITA E., *Il principio di capacità contributiva*, in Interesse fiscale e tutela del contribuente, Milano, 1991
- DEL GIUDICE M., *La cooperazione internazionale per la lotta alla evasione ed alla frode fiscale in materia di imposte sui redditi*, in Nuova riv. trib., 1988, p. 10
- EINAUDI L., *La cooperation internationale en matier fiscale*, in Recueil des Cours, 1928-V, t. 25, p. 1
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova 2005
- FANTOZZI A., *Accertamento tributario*, in Enc. giur., II, 1988
- FANTOZZI A., *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984, I, p. 216
- FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003
- FANTOZZI A., *Un'occasione sfumata*, in Riv. dir. trib., 2003, p. 99
- FANTOZZI-VOGEL, *Doppia imposizione internazionale*, in Dig. Disc. Priv., V, Torino, 1990, p. 181
- FAVI L., *Una nuova lettura della clausula del "beneficiario effettivo"*, in Riv. Dir. Trib., 2007, p. 155
- FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in Rass. trib., I, p. 49
- FERLAZZO NATOLI L., *La tutela dell'interesse legittimo nella fase procedimentale dell'accertamento tributario*, in Riv. Dir. Trib., 1999, p. 772
- FERLAZZO NATOLI L., *Limiti all'acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, in Riv. Dir. Trib., 2002, I, p. 25
- FERNANDEZ MARIN F., *Lo scambio d'informazioni fra gli Stati membri*, Milano, 2006, p. 863
- FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni tra garanzia di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea. L'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003
- FIGGE C., *The european conventions on mutual assistance in criminal matters and on extradition and the Exchange of information in tax matters I*, in Intertax, 1980, p. 86
- FORTUNA E., *Gli attuali confini della giurisdizione tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 2003, I, p. 26

- FRANSONIG., *La territorialità nel diritto tributario*, Milano, 2000
- FROSALI R.A., *Territorialità della legge penale*, in Nss. D.I., XIX, 1973, p. 188.
- GAFFURI A. M., *I limiti all'utilizzo dei dati acquisiti nello scambio di informazioni*, in UCKMAR V. e TUNDO F., *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, Piacenza, 2005
- GAFFURI A.M., *I limiti allo scambio delle informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fisc. inter.*, 2004, p. 413
- GAFFURI G., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969
- GALETTA D., *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998
- GALLIC., *Exchange of information within EU*, in *Tax Planning Int. Rev.*, 1997, p.3
- GALLI-MIRAULO, *Italian National Report*, IFA Congress 1993, in *Cahiers de droit fiscal international*, LXXXVIII, p.396
- GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1989, I, p. 50
- GALLO F., *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. dir. fin.*, 1992, p. 665
- GALLO F., *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di Cassazione*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 314
- GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in *Rass. Trib.*, 2003, p. 13
- GANGEMI B., *International Mutual Assistance through Exchange of Information*, in *Cahiers droit fiscal int.*, LXXVb, XLIV Congrès international de Droit Financier et Fiscal, Stoccolma, 1990, p.21
- GARBARINO C., *Adattamento del diritto tributario interno alle convenzioni contro le doppie imposizioni*, in *Dir. prat. trib.*, II, 1987, p. 8
- GARBARINO C., *La tassazione del reddito transazionale*, Padova, 1990
- GENTILI G., *Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 515 ss.
- GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961
- GIARDINA E., *Le convenzioni internazionali di diritto uniforme nell'ordinamento interno*, in *Riv. Dir. Int.*, 1973, p. 701

- GIULIANI F., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi*, in UCKMAR V., Corso di diritto tributario internazionale, Padova, 2002, p. 131
- GIULIANO M., *I diritti e gli obblighi degli Stati*, in Balladore Pallieri-Morelli-Quadri, Trattato di diritto internazionale, sez. I, III, Padova, 1949
- GIULIANO-SCOVAZZI-TREVES, *Diritto internazionale II, Gli aspetti giuridici della coesistenza degli Stati*, Milano, 1983
- GRAU RUIZ M.A., *Mutual assistance for the recovery of tax claims*, in Intertax, 2000, p. 241
- GRAU RUIZ M.A., *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, Kluwer Law Int., Londra, 2002
- GREGGI M., *Dall'interesse fiscale al principio di non discriminazione nella convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, in Riv. dir. fin., 2001, p. 412
- GREGGI M., *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazione e limiti del principio*, in Riv. dir. trib., 2002, I, p. 535
- GRUNINGER H., *Cross border Exchange of information and administrative assistance in tax matter, in particular between Germany and Switzerland*, in European Taxation, 1987, p. 139
- I.F.A., *Cahiers droit fiscal int.*, Volume LXXVa premier sujet, The Assessment and Collection of Tax from Non-Residents, XXIX Congrès international de Droit Financier et Fiscal, Londra, 1985, p. 27.
- ILLIANO M., *L'imposizione sui redditi e la cooperazione internazionale fra Amministrazioni fiscali*, in Corr. trib., 2002, p. 2831
- LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000
- LA ROSA S., *Osservazioni sulle norme tributarie da inserire nel "Trattato costituzionale europeo"*, in Riv. dir. trib., 2003, p. 112
- LA ROSA S., *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in Riv. Dir. Trib., II, 4/2002, p. 292
- LICCARDI E., *Collaborazione fra Amministrazioni comunitarie ed extracomunitarie*, Milano, 2002



- LICCARDI E., *L'accertamento e la riscossione nei rapporti internazionali*, in AA.VV.,  
Il diritto tributario nei rapporti internazionali, in Rass. Trib., quaderno n. 2- 86.
- LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano 2005
- LUPI R., *L'Amministrazione finanziaria alla prova della globalizzazione*, in Rass.  
Trib., 1999, p.1127
- LUPI R., *Società, diritto e tributi*, Milano, 2005
- LUZZATTO R., *Stati stranieri e giurisdizione nazionale*, Milano, 1982
- MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino,  
1970
- MAGNANI C., *Accertamento tributario e codificazione*, in AA.VV., L'evoluzione  
dell'ordinamento tributario italiano (Atti del Convegno "I settanta anni di 'diritto e  
pratica tributaria'": Genova, 2-3 luglio 1999 - coordinati da V. Uckmar), Padova,  
2000
- MAISTO G., *Progetto Costituzione europea. Appunti di lavoro*, in Riv. dir. trib., 2003,  
p. 124
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993
- MARONGIU G., *Costituzione europea e principio di ripartizione dei tributi*, in Riv. dir.  
trib., 2003, p. 114
- MASTRONARDI F., *La Convenzione sul futuro dell'Europa. Prove di Costituzione  
europea*, Napoli, 2003
- MATTSSON N., *Is the Multilateral Convention a Solution for the Future? – Comments  
with Reflection to the Nordic Experience*, in Intertax, 1985, p. 212
- MATTSSON N., *Multilateral Tax Treaties – A Model for The Future?*, in Intertax, 2000,  
p. 301
- McLURE C., *Globalization, Tax Rules and National sovereignty*, in IBFD Bulletin,  
2001, p.328
- MELIS G., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali in materia di imposte sul  
reddito e sul patrimonio*, in Rass. trib., 1995, p. 1966
- MELIS G., *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di  
Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in Rass. trib., 2005, p.  
405

- MELIS G., *Vincoli internazionali e norma tributaria interna*, in Riv. dir. trib., 2004, I, p. 1083
- MICELI-MELIS, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull' "imposta sui conferimenti" e sull' Iva*, in Riv. dir. trib., 2003, I, p. 111
- MICHELI G., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1989
- MICHELI G., *Legge (diritto tributario)*, in Enc. Dir., XXIII, Milano, 1992
- MICHELI G., *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in Dir. prat. trib., 1965, p.216
- MIGNARRI E., *La proposta di direttiva sulla fiscalità del risparmio: i riflessi operativi in Italia*, in Bancaria, 2002, p. 49
- MIRAULO A., *Doppia imposizione internazionale*, Milano, 1990
- MISCALI M., *Euro, armonizzazione fiscale e finanza innovativa*, Milano, 1998
- MONACO R., *Interpretazione delle norme internazionali*, in Enc. Giur., XII, Roma, 1993
- MONTESANO P., *Brevi note sulla qualifica del soggetto quale "beneficiario effettivo", prevista dal Modello di convenzione Ocse*, in Boll. trib., III, 2008, p. 190
- MORELLI G., *Lezioni di diritto internazionale privato*, Padova, 1943
- MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in Dir. e Prat. Trib., 1983, I, p. 1918
- MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984
- MOSCHETTI F., *Capacità contributiva (profili generali)*, in AA.VV., *La capacità contributiva Profili generali*, Padova, 1993
- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000
- MUSCARÀ S., *Riesame e rinnovazione degli atti nel diritto tributario*, Milano 1992
- NUSSI M., *Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in MARINO G., *I profili internazionali e comunitari della nuova imposta sui redditi e delle società*, Milano, 2004

- PAGAN J., *Expansion of the scope of Exchange of information and mutual assistance in fiscal matters*, in *European Taxation*, 1991, p. 52
- PERRONE C., *Brevi note sul significato convenzionale del concetto di beneficiario effettivo*, in *Rass trib*, 2003, p. 151
- PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1982, I, p. 79
- PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio d'informazioni*, Torino, 2006
- PERSANO F., *Sui limiti allo scambio di informazioni disciplinato da convenzioni contro le doppie imposizioni sul reddito*, in *Dir. prat. trib. Int.*, LXXV, 2004, p. 343
- PISTONE P., *L'ordinamento tributario*, III, in AA.VV., *Diritto Tributario Internazionale*, Padova, 1986
- PITA C., *El papel del Centro interamericano de administraciones tributarias (CIAT)*, in UCKMAR V. *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005
- POCAR F., *L'assistenza giudiziaria internazionale*, Padova, 1967
- POGGIOLI M., *La reciproca assistenza amministrativa finalizzata alla riscossione dei tributi in ambito comunitario*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, Roma, 2003
- PORCARO G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove "incostituzionali"*, in *Dir. prat. trib.*, 1, 2005, p. 15
- POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978
- POZZO A., *L'interpretazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione*, in UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005
- PRATS F., *Exchange of Information under Article 26 of the UN Model Tax Convention*, in *IBFD Bulletin*, 1999, p. 541
- PROCOPIO M., *Tassazione degli interessi nella direttiva UE sul risparmio*, in *Corr. trib.*, 2005, p. 3356
- ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005

- RODRIGUEZ IGLESIAS G.C., *Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario*, in Riv. it. dir. pubbl. com., 2001, p. 5
- ROMANO S., *Corso di diritto internazionale*, Padova, 1939
- RUCHELMAN S.-SHAPIRO S., *Exchange of Information*, in Intertax, 2002, p. 408
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario-Parte Generale*, Milano 2002
- RUSSO P. e CORDEIRO GUERRA R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in Rass. trib., 1990, p. 629
- SACCHETTO C., *Armonizzazione fiscale nella Comunità Europea*, in Enc. giur., III, Roma, 1994, p. 1
- SACCHETTO C., *Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario*, in Il fisco n. 39/1996, p. 9296
- SACCHETTO C., *L'armonizzazione nella Comunità europea*, in Dir. prat. trib, 1989, I, p. 564
- SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in Boll. Trib., 1990, p. 499
- SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di Iva ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali, parte II, la collaborazione fiscale nell'ambito della Comunità economica europea*, in Boll. Trib., 1990, p. 563
- SACCHETTO C., *Territorialità (diritto tributario)*, in Enc. Dir., 1992
- SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978
- SACCHETTO C., *Le fonti del diritto tributario internazionale*, in AA.VV., *Materiali di Diritto Tributario*, Milano, 2002
- SALOMONS C., *Exchange of information-New legislation*, in European Taxation, 1986, p. 262
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'Iva)*, Padova 1990
- SANDULLI A., *I rapporti tra diritto europeo ed internazionale. Il caso Kadi: un nuovo caso Solange?*, in Gior. Dir. Amm., 2008, p. 513

- SANDULLI A., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1989
- SANTAMARIA B., *Attività ispettiva e tutela del contribuente*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1981, II, p. 968
- SAPONARO F., *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, p. 1039
- SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. trib.*, 2005, p. 453
- SCHAUMBURG e SCHLOSSMACHER, *Article 26 of the OECD Model in Light of the Right to Informational Self-Determination*, in *International Bureau of Fiscal Documentation*, 2000, p. 522
- SCHIAVOLIN R., *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, p. 479
- SCHIAVOLIN R., *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 1994, I, p. 937
- SELICATO P., *Il modello di convenzione Ocse in materia di scambio di informazioni: alla ricerca della reciprocità nei trattati in materia di cooperazione fiscale*, in *Riv. dir. trib. int.*, 2004, I, p. 11
- SOZZI C., *Spazio giuridico europeo e collaborazione alla riscossione dei crediti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, p. 225
- STEVE S., *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in *Riv. Dir. fin.*, 1940, I, p. 241
- TANZI V., *Globalization, Tax competition by the future of tax systems*, in UCKMAR V., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005
- TERRA WATTEL, *European Tax Law*, The Hague, 1996
- TESAURO G., *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Napoli, 1969
- TESAURO F., *(Prova) dir. trib.* in *Enc. Giur.*, XXI, Milano, p. 885
- TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2006
- TINELLI G., *I principi fondamentali della fiscalità europea*, in AA.VV., *Processo costituente europeo e diritti fondamentali*, atti del Convegno organizzato dal Centro di Eccellenza in diritto europeo, a cura di CELOTTO A., Facoltà di Giurisprudenza, Università degli Studi di Roma Tre, 13 febbraio 2004, Torino, p. 103

- TOSI L., *L'attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell'Iva)*, in Riv. dir. trib., 1996, p. 634
- TOSI L., *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in Il fisco n. 36/2001, p. 11731
- TREMONTI G., *Completamento del mercato interno europeo e sistema fiscale italiano*, in Riv. dir. fin., 1989, p. 419
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977
- UCKMAR V., *Corso di diritto tributario internazionale*, Milano, 2004
- UCKMAR V., *General report on Tax Avoidance-Tax Evasion*, in Cahiers droit fiscal int., LXVIIIa, premier sujet, XXXVII Congres international de Droit Financier et Fiscal, Venezia, 1983
- UCKMAR V., *Le convenzioni contro le doppie imposizioni con riguardo all'America Latina*, in Dir. prat. trib., 1996, p.1181
- UCKMAR V., *Progetti e possibili soluzioni dell'armonizzazione fiscale nell'Ue*, in Dir. prat. trib., 1995, I, p. 9
- UCKMAR V.-MARCHESELLI A., *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in Dir. Prat. Trib., 1998, I, p. 227
- UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, Padova, 1949
- VANZ G., *Indagini fiscali irrituali e caratteri della spontanea collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in Rass. Trib., 1998, p. 1394
- VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002
- VITALE M., *Doppia imposizione*, in Enc. Dir., XIII, Milano, 1964, p. 1007
- VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in AA.VV., Trattato di diritto tributario, Padova, 1990
- VOGEL K., *Interpretation of double taxation treaties. In particular the problem of qualification*, in Rass. trib., 1988, I, p. 176
- WESTERBURGEN J.W.B., *Ways and Means to Improve European and Wider International Cooperation against Tax Evasion and Avoidance*, in Recommendation, 1980, p. 139
- WISSELINK A., *International Exchange of information between european and other countries*, in EC Tax Review, 1997, p. 108

ZICCARDI P., *La Costituzione dell'ordinamento internazionale*, Milano, 1943

ZILLI S., *In tema di rimborsi Iva: il consumatore finale può richiedere allo Stato quanto indebitamente pagato, rivolgendosi al giudice ordinario*, in *Rass. trib.*, 2002, p. 1067

ZITO A., *Il "diritto ad una buona amministrazione" nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, p. 425