

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI “G. D’ANNUNZIO”

CHIETI - PESCARA

FACOLTÀ DI SCIENZE MANAGERIALI

**TESI DI LAUREA SPECIALISTICA IN
DIRITTO TRIBUTARIO COMPARATO**

**COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA ED
INTERSCAMBIO INFORMATIVO TRA STATI
MEMBRI: EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA
COMUNITARIA ED ANALISI DEI MODELLI
TEDESCO E SPAGNOLO**

Relatore
CHIAR.MO PROF.
CARLO GERONIMO CARDIA

Laureando
MICHELE VIDONI
MATR.: 3056636

ANNO ACCADEMICO 2005/2006

Indice

CAPITOLO PRIMO

L'accertamento tributario nell'era della globalizzazione economica

1. Accertamento tributario e globalizzazione economica.....	6
2. Natura “pubblicistica” dell'accertamento tributario ed effetti nello scenario internazionale.....	13
3. L'armonizzazione tra Amministrazioni fiscali e relative distorsioni.....	15
3.1 Le doppie imposizioni.....	16
3.2 La concorrenza fiscale.....	19

CAPITOLO SECONDO

La cooperazione fiscale in ambito comunitario

1. Introduzione alla cooperazione internazionale in materia fiscale.....	30
1.1 L'art. 26 del modello di Convenzione dell'OCSE e successive modifiche	35
1.1.1 I limiti all'obbligo di fornire informazioni e le disposizioni in materia di segretezza delle stesse	41
1.1.2 Le verifiche simultanee	45
2. Principi generali in materia fiscale europea ed obiettivi prospettici di armonizzazione.....	48

2.1	I principi contenuti nei Trattati istitutivi della Comunità europea.....	48
2.2	Evoluzione dei progetti di armonizzazione fiscale.....	53
3.	La mutua assistenza amministrativa: evoluzione della normativa comunitaria.....	66
3.1	La cooperazione fiscale in ambito comunitario	71
3.2	Lo scambio di informazioni e la tutela dei contribuenti....	75
3.3	La Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977.....	90
3.3.1	Dalla Direttiva 2004/56/CE del 21/04/2004 alla Legge 10/02/2005 n° 19.....	97
3.4	Il regolamento 1798/2003/CE e lo scambio di informazioni nel comparto I.V.A.	101
3.4.1	La richiesta di informazioni e di indagini amministrative (Sezione I).....	106
3.4.2	I termini per la comunicazione delle informazioni (Sezione II)	108
3.4.3	La presenza di agenti comunitari e la partecipazione alle indagini amministrative (Sezione III)	108
3.4.4	I controlli simultanei (Sezione IV) e le altre disposizioni del Regolamento	110
3.4.5	I rapporti con la Commissione ed i Paesi terzi	112
3.4.6	L'informatizzazione delle informazioni ed i limiti allo scambio	113
3.4.7	Il modello SCAC 2004 e la sua compilazione	116
4.	La cooperazione amministrativa in materia di accise: il Reg. (CE) 2074/2004.....	127
5.	I controlli multilaterali nell'ambito della cooperazione amministrativa e della lotta contro le frodi fiscali.....	130

CAPITOLO TERZO

Il modello tedesco ed il modello spagnolo

1. Il modello tedesco	140
1.1 Brevi cenni sull'ordinamento fiscale in Germania.....	140
1.2 Panoramica sul diritto tributario tedesco: dalla Costituzione alle leggi tributarie nazionali.....	144
1.2.1 Lo <i>Steueranpassungsgesetz</i>	149
1.2.2 L' <i>Abgabenordnung</i>	150
1.2.3 La <i>Bewertungsgesetz</i>	152
1.3 Cenni sul sistema impositivo tedesco	153
1.4 La mutua assistenza amministrativa: attuazione in Germania della Direttiva 77/799/CEE ed evoluzione normativa.....	159
1.4.1 La Convenzione italo-tedesca del 18/10/1989 in materia di scambio di informazioni.....	162
2. Il modello spagnolo.....	164
2.1 I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale spagnolo.....	164
2.2 Brevi cenni sul sistema tributario iberico.....	168
2.3 La mutua assistenza amministrativa: attuazione in Spagna della Direttiva 77/799/CEE ed evoluzione normativa.....	175
2.3.1 La Convenzione italo-spagnola del 08/09/1977 in materia di scambio di informazioni.....	176
<i>Bibliografia</i>	180

CAPITOLO PRIMO

L'accertamento tributario nell'era della globalizzazione economica

SOMMARIO: 1. Accertamento tributario e globalizzazione economica – 2. Natura “pubblicistica” dell'accertamento tributario ed effetti nello scenario internazionale – 3. L'armonizzazione tra Amministrazioni fiscali e relative distorsioni - 3.1 Le doppie imposizioni - 3.2 La concorrenza fiscale

1. Accertamento tributario e globalizzazione economica

Nella terminologia moderna con il sostantivo *globalizzazione* si allude generalmente a quella “tendenza di mercati, imprese e comunità nazionali a operare in una dimensione mondiale, superando i confini dei singoli Stati”⁽¹⁾.

Con riferimento alla *globalizzazione economica* c'è chi in dottrina ha fatto riferimento ad un fenomeno di vera e propria *deterritorializzazione*: “globalizzazione significa [...] anche primato dell'economia a tutto detrimento della politica; di più, significa eclisse dello Stato e della sua espressione più speculare: la sovranità”⁽²⁾.

Da un punto di vista prettamente terminologico all'origine del fenomeno summenzionato vi è il *global village* del sociologo canadese *Marshall McLuhan*

⁽¹⁾ Cfr. il Grande dizionario italiano dell'uso (UTET, 2000), diretto da DE MAURO.

⁽²⁾ Così GROSSI P., *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica*, in *Foro italiano*, parte V, 151, 2002

(1911-1980), il cui pensiero è stato profondamente connotato da una sorta di determinismo tecnologico ⁽³⁾.

La presa di coscienza riguardo alla necessità di entrare a far parte di un sistema politico-economico integrato che permetta l'ingresso nella generale interconnessione delle attività economiche a livello internazionale, lascia poco tranquilli sull'identità di chi decide "la rotta" e di quali siano "i compiti" di coloro che aderiscono al suddetto "villaggio globale". Tale clima di incertezza è però attenuato dalla convinzione che il rimanerne fuori sarebbe sicuramente più deleterio.

Nonostante il termine "globalizzazione" sia frequentemente utilizzato per indicare un fenomeno estesosi a tutti i Paesi, è difficile trovare una definizione univoca ⁽⁴⁾. Sviluppo tecnologico (soprattutto nel settore delle telecomunicazioni) e globalizzazione ⁽⁵⁾ sono processi intimamente connessi tra di loro: riducendo il costo

⁽³⁾ Alla base del pensiero di *McLuhan* (e della cosiddetta "Scuola di Toronto", di cui egli, insieme a *W. J. Ong*, è il maggiore rappresentante) troviamo un accentuato determinismo tecnologico, cioè l'idea che in una società la struttura mentale delle persone e la cultura siano influenzate dal tipo di tecnologia di cui tale società dispone. Quella del "villaggio globale" è una metafora adottata da *McLuhan* per indicare come, con l'evoluzione dei mezzi di comunicazione, tramite l'avvento del satellite che ha permesso comunicazioni in tempo reale a grande distanza, il mondo sia diventato "piccolo" e abbia assunto di conseguenza i comportamenti tipici di un villaggio. Le distanze siderali che in passato separavano le varie parti del mondo si sono ridotte e il mondo stesso ha smarrito il suo carattere di infinita grandezza per assumere quello di un villaggio. A questo tema sono dedicati scritti come *Guerra e pace nel Villaggio Globale*, del 1968 (*War and Peace in the Global Village*) e *Il Villaggio Globale (The Global Village)*. Tale "visione" espressa dal sociologo canadese potrebbe essere in ultima analisi riconducibile ai concetti di *società mondiale* e *cittadinanza universale* del filosofo tedesco Jürgen Habermas.

⁽⁴⁾ Il disaccordo permane perfino circa il termine da utilizzare per definire tale fenomeno, al punto che si è fatto ricorso a due termini differenti: "globalizzazione" e "mondializzazione". Quest'ultimo sostantivo, rispetto a quello di derivazione inglese (*globalization*), indicherebbe in maniera più precisa ciò che si vuole descrivere, e cioè i processi di organizzazione e di sviluppo dei fatti umani che operano sempre più su scala mondiale e segnano l'inizio della fine della fase prevalentemente nazionale. Per ulteriori approfondimenti cfr. ZOLO D., *La globalizzazione*, Laterza, Roma-Bari, 2004

⁽⁵⁾ Indicata da taluni come un ossimoro (per la compresenza di riferimenti ad unità geografiche minori e totali), la locuzione è divenuta di vastissima diffusione al sorgere di nuove tecnologie (prima delle quali Internet) che consentirono una facilitazione ed un'accelerazione delle comunicazioni umane di grande rilievo, divenendo quasi un sinonimo delle interconnessioni per la comunicazione e dei risultati che consentono. In questo senso, spesso senza riferimenti all'originario senso filosofico, la locuzione si

delle comunicazioni, grazie allo sviluppo delle tecnologie, si favorisce la globalizzazione della produzione e dei mercati finanziari.

La globalizzazione, il formarsi di un vero mercato mondiale, il conseguente e sempre più progressivo sganciamento degli operatori economici da quella che può definirsi come la realtà nazionale, ha portato gli studiosi a definire tre fenomeni caratterizzati dalla differente ampiezza delle transazioni che ne formano l'oggetto: l'internazionalizzazione, la multinazionalizzazione e la mondializzazione.

- ✓ L'**internazionalizzazione** dell'economia e della società esiste da sempre e riguarda l'insieme dei flussi di scambio di materie prime, prodotti, capitali, idee e persone tra due o più Stati;
- ✓ La **multinazionalizzazione** consiste nel trasferimento delle risorse da uno Stato ad un altro attraverso la creazione di filiali di imprese nazionali, accordi di cooperazione industriale e commerciale. A differenza del precedente questo fenomeno crea un *link* tra operatori economici di differenti Stati tali da influenzare o addirittura controllare l'economia di altre nazioni provocando, nei casi più esasperati, reazioni di tipo nazionalistico sia sul piano culturale che su quello politico-economico;
- ✓ La **mondializzazione** secondo alcuni rappresenterebbe l'estremizzazione del concetto di internazionalizzazione, ma in realtà va ben oltre. Internazionalizzazione indica il lo stabilizzarsi e l'intensificarsi di rapporti tra soggetti autonomi diversi che, *in primis*, si identificano con le varie entità

applica sia per definire che il gigantesco globo si sia ridotto ad un ambito facilmente esplorabile al pari di un villaggio, sia che (almeno per la comunicazione) ciascun villaggio che lo compone abbia oggi abbattuto i suoi confini non più terminandosi, e dunque coincidendo con il globo.

statali. La mondializzazione (o globalizzazione) travalica tale significato superando i limiti imposti dai Paesi fino a giungere alla costituzione di un mondo in cui prevalgono i liberi rapporti tra entità economiche, sempre più volte diverse dalle varie entità statuali. Le forme assunte da questo fenomeno sono molteplici e quindi non tipizzabili. Non esistendo un modello unico di globalizzazione appare logica la difficoltà nel trovare una definizione unica accettata da tutti ⁽⁶⁾.

L'abbattimento delle frontiere da parte del fenomeno della globalizzazione ha eroso il gettito fiscale. I capitali dei Paesi altamente industrializzati sono costantemente in movimento, in una sorta di moto perpetuo attorno al globo terrestre, il che rende difficilmente accertabile il loro profitto imponibile ed in aggiunta a ciò è estremamente arduo individuare quale Stato sia autorizzato alla loro tassazione.

Dalla suddetta considerazione ne deriva che mentre nel passato i redditi scaturivano quasi completamente da iniziative economiche sviluppatesi all'interno di uno specifico ambito territoriale statale, la globalizzazione economica ha fatto registrare, simultaneamente al trasferimento degli ambiti di presenza geografica delle imprese, anche lo spostamento in senso territoriale della materia imponibile.

⁽⁶⁾ Come già accennato nella distinzione tra internazionalizzazione, multinazionalizzazione e mondializzazione (o globalizzazione), l'elemento forse più caratterizzante è costituito dalla progressiva perdita di rilevanza dello Stato o più generalmente del sistema nazionale inteso come punto di riferimento fondamentale. Il concetto riguarda, più precisamente, il mercato nazionale che perde la sua centralità a vantaggio del nascente mercato mondiale.

Con la caduta delle barriere nazionali, vengono quindi messe in crisi antiche certezze e identità tradizionali, si distruggono nicchie tradizionali di potere e di rendita, in un confronto competitivo che la tecnologia attuale dilata al di là di qualsiasi ambito territoriale prefissato.

Ed è impossibile negare come il summenzionato effetto determini, in capo all'operatore economico nazionale, la concreta opportunità di decidere la dislocazione (e le relative forme più convenienti) dei presupposti impositivi a sé imputabili in differenti ambiti territoriali di sovranità nazionale, al fine di ottimizzare il proprio carico tributario complessivo. In relazione a ciò si deve aggiungere che i Paesi meno sviluppati aumentano le agevolazioni fiscali per attirare con ogni mezzo gli investimenti esteri.

Attraverso la globalizzazione della capacità contributiva⁽⁷⁾ il contribuente può concretamente inibire la portata dell'obbligazione tributaria gravante in capo a sé stesso, mediante il ricorso ad una mirata attività di pianificazione in materia tributaria ed indirizzando conseguentemente le sue attività economiche in aree a più bassa pressione fiscale⁽⁸⁾.

In analogia al terzo principio della dinamica - nel campo della fisica - conformemente al quale ad ogni azione corrisponde una reazione uguale e contraria, nel settore della fiscalità internazionale le autorità statali, ad una crescente globalizzazione dell'economia, fanno seguire una globalizzazione delle loro pretese impositive⁽⁹⁾, nel tentativo, delicato ma irrinunciabile, di recuperare basi imponibili "emigrate" all'estero. In un contesto simile, inoltre, è innegabile la preoccupazione di ogni

⁽⁷⁾ La capacità contributiva, secondo il diritto tributario rappresenta un criterio di giustizia, "a ciascuno secondo la sua capacità" (in tal senso *cfr.* MOSCHETTI F. in *Enciclopedia Giuridica Treccani* alla voce "Capacità contributiva"), che tiene conto del peculiare concetto di solidarietà economica del gruppo, riassumibile nella massima "da ciascuno secondo la capacità, a ciascuno secondo i bisogni" (così FORTE F. in *Trattato di economia pubblica, "Principi di economia finanziaria."*

⁽⁸⁾ Per una puntuale disamina in materia di pianificazione tributaria internazionale *cfr.* BLASIO E. – MONACO F., *La pianificazione fiscale internazionale*, Data Ufficio Editrice, Roma, 1999

⁽⁹⁾ Così UCKMAR V., "Corso di diritto tributario internazionale", Padova, 1999.

singolo Stato, che propri contribuenti possano giovare illecitamente di sistemi fiscali più vantaggiosi o addirittura giungano ad eludere la propria obbligazione tributaria, sfruttando i confini politici tuttora esistenti. Da ciò scaturisce l'inevitabile conseguenza di individuare forme adeguate ed efficaci di accertamento ⁽¹⁰⁾.

⁽¹⁰⁾ Alla conferenza ministeriale di Ottawa nel 1998 hanno partecipato, per la prima volta, le organizzazioni internazionali, il mondo dell'impresa ed i sindacati, le organizzazioni dei consumatori e gli operatori del settore del commercio elettronico, per discutere assieme ed in tutta trasparenza il fenomeno "commercio elettronico" e la sua evoluzione a livello mondiale. In campo tributario, i Ministri dei Paesi industrializzati, hanno espresso sincera soddisfazione per il largo consenso, ottenuto in ambito OCSE, relativamente ad alcuni principi base e sulle condizioni-quadro relative alla tassazione. Tali principi, stabiliti in base alle priorità avvertite al momento, sono identificabili attraverso il documento dell'OCSE e sono rappresentati come segue:

- ✓ **Neutralità** – (*Neutrality: Taxation should seek to be neutral and equitable between forms of electronic commerce and between conventional and electronic forms of commerce. Business decisions should be motivated by economic rather than tax considerations. Taxpayers in similar situations carrying out similar transactions should be subject to similar levels of taxation.*) - un sistema fiscale adeguato dovrebbe assicurare una tassazione omogenea ed equa tra le diverse forme di e-commerce ed inoltre non dovrebbe adottare disposizioni o metodi applicativi che potrebbero comportare un trattamento discriminante tra questo e le altre tradizionali forme di commercio;
- ✓ **Efficienza** – (*Efficiency: Compliance costs for taxpayers and administrative costs for the tax authorities should be minimised as far as possible.*) - le nuove tecnologie forniscono alle Amministrazioni Pubbliche la possibilità di migliorare il servizio offerto e di minimizzare i costi relativi al rispetto degli obblighi fiscali a carico dei contribuenti.
- ✓ **Certezza** – (*Certainty and simplicity: The tax rules should be clear and simple to understand so that tax-payers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted.*) - le regole fiscali applicate alle transazioni, ed a maggior ragione quelle elettroniche, dovrebbero essere sufficientemente stabili e facilmente comprensibili per permettere ai contribuenti di determinare in anticipo le conseguenze fiscali di una transazione commerciale.
- ✓ **Equità** – (*Effectiveness and Fairness: Taxation should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimised while keeping counteracting measures proportionate to the risks involved.*) - il prelievo tributario dovrebbe assicurare un'equa ripartizione delle basi imponibili tra i diversi Paesi senza però intaccare la loro sovranità fiscale. Dovranno essere limitate al massimo le possibilità di elusione e di frode fiscale, così come i rischi derivanti dal fenomeno delle doppie imposizioni o da quello di doppie esenzioni non volute. Le misure prese per fronteggiare tali fenomeni elusivi dovranno osservare il criterio di proporzionalità dell'azione rispetto al rischio, in modo da non costituire un ostacolo ingiustificato alle operazioni eseguite nel rispetto delle normative fiscali.
- ✓ **Flessibilità** – (*Flexibility: The systems for the taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments.*) - i sistemi fiscali dovrebbero favorire l'evoluzione tecnologica e lo sviluppo delle nuove tecniche commerciali, senza il ricorso a continui adeguamenti legislativi, in modo da assecondare la dinamicità evolutiva del settore.

Se dunque è pacifico, in virtù di fondamenti costituzionali tipici di uno Stato di diritto ⁽¹¹⁾, ritenere che nessuna perplessità desti la possibilità di svolgere attività di accertamento sul territorio nazionale, legittime incertezze sono riscontrabili nel caso in cui la medesima attività venga esercitata su di un contesto territoriale che esula dall'esclusiva sovranità statale di un unico ordinamento legittimante.

L'esercizio di quei poteri istruttori particolarmente penetranti la sfera privata del contribuente e previsti normativamente, da ogni singolo ordinamento statale (con caratteristiche talvolta profondamente differenti tra di loro) che vengono considerati dall'opinione pubblica scontati in ambito esclusivamente nazionale, vengono viceversa preclusi nella prospettiva transnazionale, data la natura dei poteri medesimi ⁽¹²⁾.

Attesa la non – sostenibilità di una vera e propria corrispondenza biunivoca tra la *territorialità* di uno Stato ed il suo *potere coercitivo* (poiché se è vero che quest'ultimo viene esercitato dallo Stato all'interno del proprio territorio, non è vero che esso svanisca completamente al di fuori), il nocciolo del problema si sposta al momento in cui la pretesa statale contrasti con sovranità altrui ⁽¹³⁾.

Acclarata una siffatta difficoltà ad esercitare i poteri accertativi sul campo in caso di contribuente transnazionale, diviene inevitabilmente decisivo il sostegno delle

⁽¹¹⁾ Per un'analisi dei principi costituzionali dello Stato di diritto e uno studio sul concetto di norma fondamentale (*Grundnorm*) cfr. KELSEN H., *Die reine Rechtslehre - Lineamenti di dottrina pura del diritto*, - Piccola biblioteca Einaudi

⁽¹²⁾ Con riferimento all'ordinamento tributario italiano si pensi ai poteri istruttori ed alle facoltà istruttorie previsti dagli artt. 32, 52 D.P.R. 633/72, art. 32 D.P.R. 600/73)

⁽¹³⁾ Cfr., per tutti, CONFORTI B., *Diritto internazionale*, Editoriale Scientifica, 1999, in quanto il fondamentale principio del rispetto delle sovranità nazionali, che informa le relazioni internazionali, vieterebbe, in linea generale, alle autorità di uno Stato, giudiziarie o amministrative che siano, di compiere atti ufficiali nel territorio di un altro Stato.

Amministrazioni collaterali estere, dal momento che l'unica via percorribile ed idonea a perseguire le evasioni fiscali internazionali ⁽¹⁴⁾ è la cooperazione internazionale.

2. Natura “pubblicistica” del potere tributario ed effetti sullo scenario internazionale

La prevalenza della dottrina moderna⁽¹⁵⁾ riscontra nel potere tributario una matrice pubblicistica, conformemente alla quale l'obbligo di pagare le imposte in capo ai soggetti *privati* deriva dal fatto che colui che postula un siffatto obbligo, lo Stato, è un soggetto *pubblico*⁽¹⁶⁾. E tra il potere coercitivo dello Stato e l'obbligo

⁽¹⁴⁾ Nella realtà pratica di tutti i giorni è molto difficile capire dove si situi la linea di demarcazione tra il fenomeno dell'*evasione* e quello dell'*elusione* in quanto, soprattutto in ambito internazionale, non esiste a livello convenzionale nulla che renda più chiara, anche sotto il profilo sostanziale, questa distinzione.

Certo è che entrambi gli aspetti pongono all'attenzione di tutti problemi sia di equità fiscale sia di natura economica, a causa del danno arrecato al gettito erariale. È infatti ingiusto che, al verificarsi del medesimo presupposto, taluni soggetti assolvano all'obbligazione tributaria, mentre altri la eludano, in tutto o in parte, tramite il ricorso ad atteggiamenti più o meno leciti.

L'*evasione* consiste in una violazione dell'impianto tributario vigente, commessa attraverso la sottrazione all'obbligazione tributaria di fatti rilevanti alla corretta determinazione della base imponibile.

Ciò può avvenire: o impedendo la conoscenza del fatto imponibile; o attraverso l'alterazione della sua natura, a fronte dell'utilizzo di agevolazioni o esenzioni fiscali al di fuori dei casi previsti dalla norma. Le cause dell'evasione vanno individuate in motivazioni di ordine economico, politico, giuridico, psicologico e tecnico.

L'*elusione*, definita da alcuni come “*evasione legale*”, consiste in una riduzione del carico fiscale ottenuta attraverso un comportamento che determina l'inapplicabilità totale o parziale della norma impositiva.

L'elusione si pone in una posizione alternativa all'evasione propriamente detta, in quanto non consiste nella violazione della norma attraverso la sottrazione all'obbligazione tributaria di fatti rilevanti, ma opera a monte della stessa mediante l'eliminazione o la riduzione dei presupposti che la determinano senza violare specifici precetti impositivi.

⁽¹⁵⁾ Cfr., per tutti, CONCETTI G., *Etica fiscale*, Casale Monferrato, 1995

⁽¹⁶⁾ Sul punto vedasi quanto precisa FORTE F., alla voce *Imposta*, in *Enciclopedia del diritto e dell'economia*, Garzanti, Milano, 1985: “L'imposta è una prestazione obbligatoria in denaro, dovuta per un obbligo unilaterale, al di fuori di qualsiasi schema contrattuale, paracontrattuale o penale.[...].In

suddetto dei contribuenti al pagamento delle imposte non sussiste una relazione di tipo contrattualistico, in quanto a voler opinare diversamente si dovrebbe necessariamente riconoscere la validità del principio cardine in materia di contratti: *inadimplenti non est adimplendum*⁽¹⁷⁾.

Dalla matrice pubblicistica del potere tributario discendono alcune conseguenze, rispettivamente sul piano del territorio nazionale e su quello internazionale.

Per quanto attiene al primo profilo ne discende la conseguenza che la *giustizia tributaria* diviene una delle molteplici dimensioni della *giustizia commutativa*⁽¹⁸⁾.

Sul piano internazionale, invece, quando il contribuente risiede all'estero o comunque detiene al di fuori dello Stato documenti utili alle indagini o beni/attività economiche suscettibili di essere attenzionati dall'Amministrazione finanziaria nazionale per soddisfare il proprio credito, il potere tributario statale deve giocoforza "scontrarsi" con l'Autorità estera nella cui giurisdizione deve procedere.

L'Amministrazione finanziaria estera che avanzava specifiche pretese in materia tributaria, anche alla stregua di un qualsivoglia creditore "ordinario", è stata

un ordinamento civile, anche se autoritario, l'obbligo del tributo nasce dal diritto e precisamente dal diritto pubblico".

⁽¹⁷⁾ In tal senso *cfr.* D'AGOSTINO F., *Filosofia del diritto*, Giappichelli editore, Torino, 2000, 219 ss.: "Resta però che questo fatto ben potrebbe legittimare [...] il deciso rifiuto da parte del contribuente, e per strette ragioni di giustizia, di versare il dovuto al fisco, quando venisse fornita la dimostrazione – e sarebbe sufficiente una dimostrazione meramente empirica – che lo Stato non garantisce, o non è in grado di garantire, il pieno assolvimento delle proprie incombenze (è appena il caso di ricordare che la Rivoluzione Americana è sostanzialmente nata così)".

⁽¹⁸⁾ *Cfr.* D'AGOSTINO F., *ult. op. cit.*, 218: "Pagando le imposte, i contribuenti non devono automatizzarsi e pensare che concorrono a soddisfare, sulla base della loro capacità contributiva – secondo il noto dettato dell'art. 53 Cost. – le necessità finanziarie di un *soggetto pubblico*. Un simile soggetto non esiste: esiste solo – e lo chiamiamo Stato – una struttura sociale inventata dagli uomini per erogare servizi collettivi."; sul medesimo punto *cfr.* altresì MIGLIO G., *Disobbedienza civile*, Mondadori, Milano, 1993, 24: "Secondo ragione, quell'articolo [56 Cost., n.d.s.] dovrebbe recitare: Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche *nella misura in cui essi fruiscono delle stesse*".

sovente accolta con diffidenza dall'Autorità giudiziaria del Paese in cui mirava ad ottenere il *quantum petitum*. Verosimilmente tale atteggiamento ostruzionistico scaturiva dall'esistenza, prima ancora del credito tributario, di un potere pubblico, espressione di una volontà politica e circostanza tanto più pregnante quanto più l'Autorità fiscale poteva, in tempi passati, quantificare il tributo in funzione degli interessi economico - sostanziali sottesi.

La diffidenza degli Stati stranieri riguardava specificamente l'esercizio, nel loro territorio sovrano, di ingerenze estere sottoforma di pretese tributarie, a prescindere dal materiale destinatario. Ed un siffatto atteggiamento incrementava a maggior ragione quando la rivendicazione fiscale estera riportava come proprio *target* un soggetto nazionale dello Stato cui veniva richiesta cooperazione: in tale situazione, alle gelosie inerenti la propria sovranità territoriale, si sommava un marcato spirito nazionalistico di protezione nei confronti della cittadinanza tutta.

3. L'armonizzazione tra Amministrazioni fiscali e relative distorsioni

Ai fini di una corretta definizione del concetto di "tassazione transnazionale" diviene importante un'adeguata armonizzazione tra le diverse strutture fiscali dei vari Stati, che non preveda necessariamente un completo allineamento, ma che almeno faccia rientrare le divergenze nella tassazione in limiti molto contenuti. Ed in condizioni fisiologiche si verificano delle distorsioni ⁽¹⁹⁾ alla concorrenza riconducibili alla c.d. *doppia imposizione* ed alla c.d. *concorrenza fiscale*.

⁽¹⁹⁾ Per "distorsione" si è orientati ad intendere, in generale, ogni scostamento dalle condizioni di libera concorrenza, provocato da interventi diretti delle autorità statali. Sul punto *cfr.* STAMMATI G.,

3.1 Le doppie imposizioni

Tra le possibili forme di distorsioni vi rientra in primo luogo il fenomeno della cosiddetta doppia (o plurima) imposizione, la quale si manifesta con caratteristiche assai diverse. Da un punto di vista territoriale può manifestarsi a livello nazionale, cioè nell'ambito di un medesimo ordinamento giuridico, ovvero coinvolgendo più ordinamenti giuridici. Può inoltre avere rilevanza soltanto economica od anche giuridica⁽²⁰⁾.

A livello internazionale la doppia imposizione assume maggiore rilevanza per il fatto che le differenti norme che provocano il fenomeno sono da ricondursi ad ordinamenti giuridici sovrani e diversi, per cui i fenomeni distorsivi possono essere eliminati soltanto parzialmente con norme di carattere interno ⁽²¹⁾.

Si ha, quindi, una doppia imposizione internazionale quando si verifica un prelievo tributario sovrapposto, provocato dall'applicazione di norme degli autonomi

Presupposti e condizioni per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E., in AA.VV., *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Milano, 1961, 167 e ss.

⁽²⁰⁾ La prima riguarda gli effetti, in termini di onere, che si producono con l'evidenziarsi del fenomeno e che, a causa di norme diverse del medesimo ordinamento giuridico, ovvero di norme di diversi ordinamenti giuridici, vengono a gravare sulle singole attività od i singoli atti che costituiscono presupposto dell'imposizione ed incidono, conseguentemente, sulla utilità degli stessi. E' quella che la dottrina tedesca ha definito quale *Wirtschaftliche Doppelbesteuerung*, che influisce, in definitiva, sensibilmente sulle attività economiche, in quanto può renderne antieconomiche alcune rispetto ad altre. Il verificarsi di tale fenomeno è uno dei motivi per il quale il legislatore, previa identificazione dello stesso e della sua qualificazione giuridica, provvede, se del caso, ad eliminarlo o, quantomeno, a ridurlo.

Sorgono così i problemi connessi con la cosiddetta doppia imposizione giuridica, per cui esiste una relazione tra le due qualificazioni del medesimo fenomeno essendo la prima un *quid facti*, prodotto dall'esistenza di norme ed essendo la seconda un *quid iuris*, che ne precisa e ne restringe gli effetti giuridici.

⁽²¹⁾ Da ultimo *cfr.* la Convenzione stipulata tra Italia e Ghana contro le doppie imposizioni fiscali ratificata con la L. 06/02/2006, n° 48 (G.U. 25/02/2006, n° 47). Tale legge, in vigore dal 26/02/2006, ratifica e dà piena esecuzione alla convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo stipulato ad Accra il 19/02/2004.

ordinamenti giuridici interessati, tenuto conto del principio di territorialità come limite alla sovranità tributaria statale.

La doppia imposizione internazionale è affrontata dal *diritto internazionale tributario* per quanto riguarda la correlazione tra norme pattizie di ordinamenti tributari diversi ed interventi normativi che possono incidere sui diversi ordinamenti tributari (in contrapposizione al *diritto tributario internazionale* che si occupa, invece, delle norme interne ad un ordinamento giuridico, che pure tendono a regolamentare fenomeni che si manifestano sul piano internazionale).

La doppia imposizione è, in generale, causata dal fatto che i criteri fissati da due o più ordinamenti giuridici per la tassabilità di una determinata fattispecie la rendono tassabile allo stesso tempo nell'ambito dei diversi ordinamenti.

Due sono, fondamentalmente, le strutture adottate dai differenti ordinamenti per quel che riguarda l'imposizione dei redditi.

Una prima, che si riscontra nei Paesi che hanno un'imposizione personale evoluta, colpisce tutti i redditi, ovunque prodotti o realizzati, dei soggetti che hanno una determinata relazione di natura personale con l'ordinamento stesso (*Welteinkommenprinzip o Worldwide principle*).

Una seconda, che si evidenzia nei paesi che adottano ancora un sistema d'imposizione a carattere reale o cedolare, dà rilevanza ad un collegamento con l'ordinamento di natura oggettiva, che si identifica, di norma, con quello del luogo della produzione del reddito (*Territorialitaetsprinzip o source principle*)⁽²²⁾.

⁽²²⁾ La realtà degli ordinamenti è, poi, più complessa, in quanto molto spesso si trovano strutture miste. Semplificando, si potranno avere situazioni in cui due ordinamenti, che adottano il criterio di

Vi sono poi casi in cui il fenomeno della doppia imposizione non è da ricondursi ad un contrasto oggettivo tra le previsioni di due ordinamenti giuridici, bensì alla diversa interpretazione che le Autorità amministrative o giudiziarie di due Paesi possono dare allo stesso concetto giuridico costituente criterio di collegamento nei due differenti ordinamenti ⁽²³⁾.

Le notevoli sollecitazioni affinché la doppia imposizione internazionale sia eliminata o quanto meno ridotta, inducono comunque sempre più spesso gli Stati a prendere misure idonee ⁽²⁴⁾.

collegamento personale, considerano ciascuno lo stesso soggetto come sottoposto alla propria giurisdizione ovvero situazioni in cui due ordinamenti, che adottano un criterio di collegamento oggettivo, giungono alle medesime conclusioni di imponibilità, in relazione ad un determinato reddito o bene.

Possono anche aversi contrasti tra due ordinamenti, di cui l'uno adotta un criterio di collegamento personale e l'altro un criterio di collegamento oggettivo, ma che determinano ugualmente la soggezione contemporanea ad ambedue gli ordinamenti giuridici.

⁽²³⁾ Si tratta di un problema noto nel diritto internazionale privato quale *Qualifikationskonflikte*. La dottrina, comunque, è concorde nel rilevare che nel diritto internazionale non esiste alcun principio di carattere generale che vieti la doppia imposizione.

⁽²⁴⁾ Potrà trattarsi di *misure unilaterali*, prese nell'ambito di ciascun ordinamento giuridico, ed i cui effetti sono a questo limitati, ovvero *misure bilaterali* o *multilaterali* prese di comune accordo mediante lo strumento dei trattati internazionali, i cui effetti reciproci si producono sugli ordinamenti giuridici interessati, e che acquistano efficacia dal momento in cui sono tradotti in norme interne negli Stati che hanno stipulato l'accordo. Le Convenzioni contro le doppie imposizioni sono, solitamente, adottate secondo appositi modelli, tra i quali i più richiamati sono quelli predisposti in sede OCSE ed in sede ONU, anche se stati come gli U.S.A., Comunità di Stati come i Paesi arabi, e gli Stati membri del Patto andino hanno, invece, sviluppato schemi ideali di accordi aventi, naturalmente, rilevanza e diffusione più limitata. Le misure adottate dai Paesi, all'interno dei loro ordinamenti, per evitare la doppia imposizione internazionale sono molto differenti e, quindi, non sempre raggiungono l'effetto. Le misure interne risentono normalmente del tipo di struttura nella quale vengono inserite. Laddove prevalgono le imposte a carattere reale, o cedolare, si potrà avere *esenzione* sia che il presupposto venga o non venga tassato all'estero. Negli ordinamenti più avanzati, per evitare il fenomeno dell'evasione, si chiede, comunque, sempre la prova dell'imposizione all'estero. Negli ordinamenti a prevalenza di tributi a carattere personale, invece, lo strumento usato è quello di concedere al soggetto, nell'ambito dell'ordinamento, un *credito d'imposta*; l'ammontare dell'imposta estera potrà essere dedotto dall'imposta che si deve nell'ambito dell'ordinamento che concede il credito, spesso però con un limite, nel senso che la deduzione non può superare l'imposta che si sarebbe dovuta corrispondere nell'ambito dello stesso ordinamento, sul medesimo reddito. In altri casi l'imposta pagata all'estero sarà deducibile dall'imponibile sul quale l'imposta viene calcolata nell'ambito dell'ordinamento. Alcuni Stati adottano anche il sistema dell'esenzione dei redditi esteri con salvaguardia, però, della proporzionalità rispetto ai redditi prodotti nell'ambito dell'ordinamento; infine, possono anche aversi, in alcuni ordinamenti, aliquote ridotte per i redditi esteri.

3.2 La concorrenza fiscale

Un'ulteriore forma di distorsione alla corretta applicazione della tassazione transnazionale è la cosiddetta *concorrenza fiscale* ⁽²⁵⁾. Per poter definire il concetto di concorrenza fiscale è necessario riferirsi alle diverse variabili che possono intervenire nell'identificazione dei fini che un sistema tributario intende perseguire.

In prima approssimazione si può dire che la concorrenza ha ad oggetto il vantaggio fiscale che un soggetto può trovare in una giurisdizione fiscale rispetto ad un'altra. Nelle distorsioni provocate dalle norme fiscali, in particolare, l'imposta non è soltanto un mezzo tecnico per effettuare prelievi da parte dello Stato nell'economia, cioè per procurare disponibilità finanziarie all'erario, ma è soprattutto una leva potente per lo sviluppo e la trasformazione delle strutture economiche e sociali. In altre parole, il prelievo fiscale assume e tende ad acquisire sempre più, nella società moderna, funzioni di politica economica, che integrano, ed in buona parte condizionano, il ruolo tradizionale di trasferimento di mezzi finanziari dal settore privato a quello pubblico ⁽²⁶⁾.

⁽²⁵⁾ Tale concorrenza può essere falsata da una *pressione tributaria globale*. In merito a quest'ultimo punto cfr. COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958, 55.

⁽²⁶⁾ Sotto tale aspetto, anche per effetto della critica keynesiana, si tende ad affermare che - non essendo l'economia di mercato in grado di prevenire squilibri tra risparmio ed investimenti e di assicurare l'impiego più conveniente, sotto l'aspetto economico e sociale, delle risorse disponibili - si rende necessario un intervento permanente, e quindi istituzionale, dello Stato attraverso una accorta politica stabilizzatrice e compensativa che trovi i suoi strumenti nel bilancio statale (attività di spesa), nella politica monetaria, negli interventi pubblici e nel sistema fiscale (attività di prelievo). Occorre mettere in evidenza, in proposito, come la struttura fiscale di un Paese sia strettamente dipendente dalla struttura socio-economica della collettività e nondimeno considerare che le modifiche del sistema fiscale possono essere opportunamente utilizzate come strumento di politica economica per provocare determinate modificazioni nella struttura economica. La struttura fiscale e la struttura economica, pertanto, si condizionano a vicenda e, interagendo, condizionano altresì il processo di sviluppo.

Per gli Stati la concorrenza si riconduce alla forma di un “*gioco non cooperativo*” tra gli stessi, poiché ciascuno di questi cerca di attrarre nel proprio territorio il massimo delle risorse disponibili ⁽²⁷⁾.

La casistica potrebbe essere ampia, ma sarà sufficiente richiamare alcuni aspetti del problema che sono ritenuti più rilevanti. I vantaggi di natura fiscale sono normalmente indicati dalla diversa misura di tassazione sul reddito (imposizione diretta). Questa metodologia di valutazione è la principale, ma anche la più grossolana, in quanto molti altri elementi entrano in gioco nella determinazione reale di questo parametro: primo fra tutti la *base imponibile* su cui viene calcolata l'imposta; in secondo luogo la valutazione del vantaggio fiscale deve essere collegata al corrispettivo, determinato dalla *quantità* e *qualità* di servizi che lo Stato considerato fornisce in cambio del livello di tassazione imposto; in terzo luogo devono essere considerati gli *adempimenti* da porre in essere per il corretto assolvimento della obbligazione fiscale; infine, occorre tener conto degli *sgravi* e *sussidi* che nei vari Paesi vengono concessi alle imprese e, più in generale, ai contribuenti⁽²⁸⁾.

Questi elementi, certamente presenti nelle più attente analisi di pianificazione fiscale internazionale delle grandi e medie imprese che operano a livello internazionale, non sempre sono correttamente e/o completamente considerati allo scendere del livello dimensionale del soggetto interessato. Le differenze presenti nei diversi Stati negli elementi indicati, ed anche in altri di minore rilievo, assumono

⁽²⁷⁾ In tal senso SALVATORE D., in *Il Sole 24 ore* del 1° luglio 1999.

⁽²⁸⁾ Cfr. PUOTI G., *Presentazione*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 1999, 1, 18.

aspetti che determinano variazioni significative di convenienza fiscale per gli operatori, e ciò appare tanto più significativo quando dall'osservazione di un unico elemento (ad esempio la percentuale di imposta applicata al reddito) si passi ad un'analisi più attenta che tenga conto di ulteriori componenti. La concorrenza *quantitativa*, dunque, appare soltanto un aspetto del fenomeno della concorrenza fiscale tra Stati, dovendosi tener conto del *residuo fiscale*, vero elemento di misurazione del rapporto costi-benefici del prodotto tributario. Limitando l'analisi dal solo lato dell'entrata, ossia dell'imposizione, e tralasciando per un istante il problema dell'erogazione di servizi pubblici, occorre, poi, fare alcune ulteriori considerazioni. Non vi è dubbio che la filosofia alla base della politica fiscale di ogni Stato, quantomeno nell'ambito dell'Unione Europea, è quella di consentire all'operatore straniero di conoscere con immediatezza, o comunque con procedimento il meno complesso possibile, le disposizioni del Paese nel quale intende investire e le conseguenze fiscali delle proprie operazioni, siano esse finalizzate all'insediamento stabile sul territorio di un altro Paese ovvero all'acquisizione di diritti o partecipazioni. In definitiva, ciascuno Stato cerca di attrarre capitali ed insediamenti non solo, e non tanto, attraverso esenzioni o agevolazioni fiscali, quanto mediante l'adozione di istituti giuridici che siano conosciuti negli altri Paesi e quindi da parte dei potenziali investitori. Tendenza questa, che potrebbe effettivamente portare alla creazione di un diritto tributario comune e che potrebbe addirittura prendere il posto del diritto tributario internazionale ⁽²⁹⁾.

⁽²⁹⁾ Così AMATUCCI A., *Presentazione*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 1999, 1, 19.

Per altro verso, i sistemi fiscali ormai si proiettano verso un confronto sul terreno internazionale in uno scenario rinnovato di “calo” delle difese di sovranità e con processi armonizzativi, severamente guidati in Europa, ma altrove affidati al vecchio “armamentario” delle convenzioni sulla doppia imposizione⁽³⁰⁾.

Molto spesso, la componente strettamente fiscale non è quella determinante, ma risulta essere concomitante con altri elementi, quali, ad esempio, il costo del lavoro⁽³¹⁾. Al riguardo occorre segnalare che i singoli Stati hanno consapevolezza del fenomeno tanto che, in generale, hanno operato per incrementare il livello di imposizione sui fattori della produzione meno mobili (lavoro) attenuandolo su quelli che possono dislocarsi altrove con maggiore facilità (imprese e capitali), generando così fenomeni negativi sull'occupazione.

Pertanto, si può in definitiva intendere per “concorrenza fiscale” in senso lato quel processo che vede gli Stati competere tra di loro al fine di attrarre iniziative economiche, forza lavoro, capitali e, in generale, risorse, in funzione del potenziamento delle loro economie⁽³²⁾.

⁽³⁰⁾ Si è alla ricerca di principi verso cui orientare i sistemi tributari dei singoli Paesi e che risultino in grado di fornire un'ideale *guideline* per la costruzione di un ordine tributario internazionale capace di isolare le occasioni di bassa fiscalità perseguendo l'obiettivo della concorrenza tra prodotti e non tra prelievi fiscali.

⁽³¹⁾ E' indubbio tuttavia che, ad esempio, la concentrazione di società *holding* nei Paesi Bassi e il notevole sviluppo di investimenti stranieri in Stati come il Regno Unito e l'Irlanda sono la riprova concreta del differenziale fiscale presente in questi Paesi, che spesso accompagnano un minore livello di tassazione nominale (ed anche effettiva) con agevolazioni e semplificazioni amministrative. Sul punto *cfr.* Commissione CE, *Relazione sullo sviluppo dei sistemi tributari*, COM (96) 546 def., Bruxelles, 1996: “nel giugno scorso, su iniziativa del Presidente *Santer*, la Commissione ha proposto un Patto di fiducia europeo per l'occupazione, sottolineando in particolare la necessità di invertire la tendenza dei sistemi tributari ad influire negativamente sull'occupazione, nell'ambito di una strategia globale volta a creare nuovi posti di lavoro nell'Unione”.

⁽³²⁾ In termini più ristretti, la concorrenza fiscale può essere intesa come competizione tra giurisdizioni tributarie che abbia ad oggetto il solo prodotto “tributario”, ossia la sintesi degli aspetti qualitativi e quantitativi dell'imposizione.

Considerando l'economia nazionale nel suo complesso, sembra evidente che il Paese che attua la pressione tributaria più elevata si trova in una situazione competitiva meno favorevole rispetto a Paesi a pressione fiscale più bassa. Ad un esame più accurato, tuttavia, la dottrina ha sottolineato il fatto che procedere a confronti internazionali comporta notevoli difficoltà ⁽³³⁾.

Per attribuire un significato economicamente preciso alla valutazione di una possibile distorsione economica, più che la pressione tributaria globale dovrebbe interessare la sua incidenza e distribuzione nei vari settori economici. Le imposte, infatti, per una serie di circostanze, alcune deliberatamente volute dalle autorità finanziarie, altre invece rilevabili dalla stessa struttura economica del Paese ⁽³⁴⁾, gravano in modo diverso sui singoli settori economici.

Ciò che si può comunque affermare è che una più elevata pressione tributaria non pone necessariamente il Paese che la sopporta in una situazione di inferiorità produttiva rispetto agli altri Paesi con cui è in concorrenza; altrettanto vale – *mutatis*

⁽³³⁾ Sul punto cfr. FLAMANT M., *La comparaison internationale des charges fiscales et parafiscales*, in *Revue de science financière*, 1956, 360 e ss. Cfr. altresì MARCHESE S. – VISENTIN G. – BALESTRA M. – BARBARO M. – BETTINI A. – D'AMBROSIO B. – FATTACCIO M. – PICCOLOTTI B., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei pesi UE*, GIUFFRÈ EDITORE, 2000, secondo i quali, in primo luogo, non si deve tener conto di tutti gli oneri pubblici, ma solamente di quelli fiscali: non vanno conteggiati, in particolar modo, gli oneri per assicurazioni sociali. In secondo luogo, bisognerebbe considerare anziché il rapporto tra prelievo e reddito nazionale, la pressione fiscale netta a carico dei produttori, cioè depurare dal prelievo le somme che lo Stato spende in modo produttivo a favore della produzione nazionale, soprattutto creando beni a carattere strumentale. Così, ad esempio, se uno Stato preleva il 50% del reddito nazionale, ma destina il 40% dei proventi a mantenere un prezzo politico dei trasporti ferroviari, alla costruzione e gestione di strade utili ai traffici commerciali e in genere per sostenere spese produttive per le imprese, mentre un altro Paese preleva il 25% del reddito nazionale, ma in luogo di queste spese a carattere produttivo mantiene una burocrazia pesante ed eccessiva (pagando forti interessi per il debito pubblico e disponendo ingenti spese aventi un carattere esclusivamente redistributivo), è altamente probabile che le strutture produttive trovino una più efficiente allocazione nel primo Paese che non nel secondo.

⁽³⁴⁾ Come, ad esempio, l'importanza del reddito industriale su quello nazionale.

mutandis – per l'ipotesi di una politica tributaria “generosa”, laddove non può necessariamente ravvisarsi una condizione di “concorrenza fiscale”.

La concorrenza fiscale può determinare, in ogni campo, un generale miglioramento qualitativo dell'intervento dello Stato, un incremento dell'efficienza nell'erogazione dei servizi pubblici ed un livellamento verso il basso della pressione fiscale. Perché tali obiettivi possano essere raggiunti, tuttavia, la concorrenza deve essere *leale e libera* ⁽³⁵⁾.

In caso contrario la ricchezza ed il benessere globale verrebbero messi seriamente in pericolo e la fiducia dei contribuenti nell'integrità dei sistemi fiscali verrebbe di fatto compromessa ⁽³⁶⁾.

Anche a livello OCSE, è emersa una particolare attenzione al concetto di “concorrenza fiscale *dannosa*”⁽³⁷⁾.

In particolare, già nel Comunicato ministeriale del maggio 1996⁽³⁸⁾, l'Organizzazione veniva invitata a sviluppare misure per contrastare gli effetti

⁽³⁵⁾ La Commissione Europea ha riconosciuto una funzione positiva alla concorrenza fiscale quando agisca a vantaggio dei cittadini ed eserciti una pressione al ribasso sulla spesa pubblica; mentre ha ritenuto che essa presenti profili di pericolosità nel caso in cui essa sia utilizzata dagli Stati in maniera distorta per favorire l'ingresso dei fattori produttivi più mobili. In questo caso, si possono provocare distorsioni pregiudizievoli per l'occupazione o rendere difficile la diminuzione della pressione fiscale complessiva o intralciare gli sforzi degli Stati membri verso la riduzione dei disavanzi di bilancio.

⁽³⁶⁾ La stessa Commissione UE ha riconosciuto una funzione positiva alla concorrenza fiscale solo quando agisca a vantaggio dei cittadini ed eserciti una pressione al ribasso sulla spesa pubblica; ma ha anche ritenuto che essa presenti profili di grande pericolosità nel caso in cui sia utilizzata dagli Stati per favorire l'ingresso dei fattori produttivi più mobili: possono provocarsi distorsioni pregiudizievoli per l'occupazione, si può rendere più difficile la diminuzione della pressione fiscale complessiva o intralciare gli sforzi degli Stati membri verso la riduzione dei disavanzi di bilancio.

⁽³⁷⁾ Cfr. OCSE, *Harmful Tax Competition. An emerging global issue*, Parigi, 1998.

⁽³⁸⁾ Cfr. COMMISSIONE CE, *Verso il coordinamento fiscale nell'Unione europea. Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa*, Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, COM (97) 495 def., Bruxelles, 1997; ID., *Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa*, Comunicazione della Commissione al Consiglio e al Parlamento europeo, COM (97) 564 def., Bruxelles, 1997.

distorsivi sugli investimenti, formulando un rapporto sulle decisioni finanziarie e le conseguenze sulle basi imponibili nazionali ⁽³⁹⁾.

La concorrenza fiscale e l'interazione fra sistemi fiscali possono determinare effetti avvertiti da taluni Paesi, ma non necessariamente da altri, come negativi o dannosi. In realtà, la valutazione è assai complessa, perché ad esempio le politiche di un Stato per incentivare gli investimenti possono essere considerate da un altro Stato come strumenti di concorrenza fiscale dannosa, o ancora certe politiche di sostegno allo sviluppo dei Paesi più poveri, attuate mediante l'utilizzo della leva fiscale, di per sé assolutamente ineccepibili, possono essere considerate come negative nei rapporti fra giurisdizioni tributarie. In altri casi ancora, la non convergenza dei sistemi fiscali può determinare flussi di risorse per ragioni eminentemente tributarie, ma ciò ancora non costituisce concorrenza fiscale dannosa. Quest'ultima si verifica, invece, quando

⁽³⁹⁾ Ulteriormente, tali inviti furono rinnovati per tutto il 1997 sia in sede OCSE che in sede di G7. Il Comitato degli Affari fiscali dell'OCSE creò quindi una apposita "Sessione speciale per la concorrenza fiscale", che predispose il rapporto finale, sotto la presidenza congiunta della Francia e del Giappone, adottandolo definitivamente il 20 gennaio 1998. Scopo del Rapporto "**Harmful tax competition**" era quello di studiare come i c.d. *paradisi fiscali* ed i *regimi fiscali preferenziali dannosi*, globalmente indicati come "*pratiche fiscali dannose*", influenzino l'allocazione delle attività finanziarie e di servizi, erodano le basi imponibili degli altri paesi, distorcano i commerci e i modelli d'investimento e minino l'equità, la neutralità e la generale accettazione sociale dei sistemi fiscali. Il rapporto postula che la concorrenza fiscale dannosa riduca la ricchezza e il benessere globale e ponga in discussione la fiducia dei contribuenti nell'integrità dei sistemi fiscali. In tale prospettiva viene riconosciuta la distinzione fra regimi fiscali preferenziali accettabili e regimi fiscali preferenziali dannosi, ma l'analisi viene focalizzata sulle attività mobili geograficamente, come quelle finanziarie e di servizi, fra cui la licenza di beni immateriali, riservando ad analisi successive lo studio della concorrenza fiscale dannosa per le attività d'impresa che implicino l'investimento in impianti, fabbricati e macchinari. Più nel dettaglio, lo studio mette in primo luogo in evidenza come la concorrenza fiscale sia un fenomeno globale, nell'ambito del quale i paesi stanno continuamente rivedendo i loro sistemi fiscali e la spesa pubblica per migliorare il "clima fiscale" per gli investimenti. Per altro verso, gli Stati devono affrontare spese pubbliche per finanziare le aree di intervento loro proprie, quali la difesa, la sanità, l'istruzione, la previdenza e altri servizi sociali, mentre alcuni contribuenti, residenti in detti Stati, si comportano come *free riders*, beneficiando della spesa pubblica nel loro Paese di residenza ed evitando di contribuire al suo finanziamento. Il Comitato ha riconosciuto anche che non vi sono ragioni particolari per cui diversi Paesi debbano avere la stessa struttura e lo stesso livello d'imposizione, essendo questi liberi di disegnare il loro sistema fiscale in coerenza con la loro struttura di spesa pubblica e con le loro politiche economiche.

uno Stato emana norme fiscali speciali il cui effetto principale sia quello di erodere la base imponibile di altri Stati, e tale effetto non abbia natura incidentale ma sia deliberatamente studiato ⁽⁴⁰⁾.

Tornando in ambito UE, il “*Codice di condotta*” riguardante la fiscalità delle imprese, ha costituito un importante complemento, a livello europeo, delle raccomandazioni OCSE, che appunto non hanno ad oggetto i redditi d'impresa nel senso tradizionale del termine ⁽⁴¹⁾.

In molti aspetti, per quanto riguarda il concetto di *misura fiscale dannosa*, il Rapporto OCSE e il “Codice di condotta” convergono: la dannosità non deriva tanto da un livello d'imposizione sensibilmente inferiore rispetto agli altri Paesi, quanto dal

⁽⁴⁰⁾ La specialità del regime, accompagnata dalla previsione di aliquote d'imposta sensibilmente inferiori alla media dei Paesi ovvero inadeguate alla struttura dell'economia del Paese considerato, costituisce indice di concorrenza fiscale dannosa.

⁽⁴¹⁾ Il Gruppo tecnico di Bruxelles, che prende il nome dal suo presidente Dawn Primarolo (segretario britannico alle finanze), ha tenuto la sua prima riunione l'8 maggio 1998. Sono state considerate come misure di concorrenza fiscale dannosa quelle “relative alla tassazione delle imprese che condizionano, ovvero sono suscettibili di condizionare, in modo rilevante la scelta dell'ubicazione di attività imprenditoriali nel territorio della Comunità” (così, testualmente, COMMISSIONE CE, Un pacchetto di misure volte a contrastare la concorrenza fiscale dannosa, cit., 8 e ss). Per attività imprenditoriali, ai fini del “Codice di condotta”, si devono intendere tutte le attività svolte all'interno di un gruppo di società. Sono definite come potenzialmente dannose quelle misure fiscali che determinano un livello d'imposizione effettivo nettamente inferiore al livello generalmente applicato nel paese interessato, ivi compresa la mancanza d'imposizione, attuate sia attraverso l'aliquota fiscale nominale, sia attraverso regole particolari per la determinazione della base imponibile. Come già accennato, la Commissione ha diffuso una lista aggiornata (sulla base delle informazioni fornite dagli stessi Stati membri) delle misure fiscali potenzialmente dannose nonché un documento riguardante le principali caratteristiche delle agevolazioni fiscali relative alle categorie oggetto di analisi. Taluni Stati membri hanno integrato la lista provvisoria delle misure potenzialmente dannose. Il Gruppo ha considerato che per tali misure aggiuntive dovesse essere seguita la procedura adottata per la definizione della lista iniziale. Il gruppo Primarolo ha concluso la propria analisi ricognitiva presentando il Rapporto finale al Consiglio Ecofin del 29 novembre 1999, e redigendo una lista di 66 misure considerate in grado di produrre effetti distortivi. La lista di 66 misure potenzialmente dannose (lista definitiva) presenta rilevanti modifiche rispetto alla precedente stesura (lista provvisoria) che comprendeva 85 fattispecie. Il Consiglio Ecofin del 27 novembre 2000 ha preso atto dei risultati raggiunti dal Gruppo, ha approvato le linee guida per l'abolizione delle regole fiscali concorrenziali dannose e ha stabilito che tali misure possono essere ancora applicate fino al 31 dicembre 2002, ma che i loro effetti devono inesorabilmente cessare entro il 31 dicembre 2005.

fatto che esse siano destinate solo ai non residenti o siano completamente isolate dal contesto economico del Paese ⁽⁴²⁾.

Alla luce delle considerazioni che precedono, appare opportuno effettuare delle riflessioni. In primo luogo, qualunque regime di libera concorrenza in un certo mercato si rivela selettivo per gli operatori meno efficienti, rispetto alla situazione in cui la concorrenza fosse in qualche modo ridotta. Di conseguenza, la concorrenza fiscale tra Stati, in quanto appunto “concorrenza”, genera inevitabilmente degli spostamenti di clienti-contribuenti da fornitori-Stati, il cui prodotto fiscale è meno efficiente in termini di rapporto qualità-prezzo, verso altri in cui questo è più efficiente ⁽⁴³⁾.

Occorre, casomai, cercare di individuare quando la concorrenza fiscale possa dirsi “sleale”, ovvero “dannosa” in senso restrittivo. Appare subito evidente che ciò si verifica innanzitutto quando la concorrenza non viene posta in essere utilizzando le caratteristiche strutturali dei sistemi tributari, valide per la generalità dei contribuenti soggetti alla potestà impositiva di uno Stato ⁽⁴⁴⁾.

⁽⁴²⁾ Cfr. LANG J., *I presupposti Costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, cit., 767.

⁽⁴³⁾ In questo senso cfr. MARCHESI S., VISENTIN G., BALESTRA M., BARBARO M., BETTINI A., D'AMBROSIO B., FATTACCIO M., PICCOLOTTI B., *Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei paesi UE*, GIUFFRÈ EDITORE, 2000. Infatti, a parità di qualità dei prodotti presenti su un qualunque mercato, la riduzione del prezzo effettuata da un operatore tende, almeno inizialmente, a danneggiare gli altri. L'azione di un operatore sul mercato, quindi, produce effetti non soltanto sul suo reddito, ma anche su quello di tutti gli altri. Allo stesso modo, qualunque misura di riduzione delle imposte o di miglioramento del residuo fiscale posto in essere da uno Stato produrrà effetti negativi per gli altri Stati, per effetto della migrazione di fattori e di redditi da questi ultimi al primo Stato. Definire questa, “concorrenza fiscale dannosa”, e stigmatizzarla, vorrebbe dire negare qualunque possibilità di concorrenza fra gli Stati.

⁽⁴⁴⁾ Vengono introdotti regimi speciali di favore a beneficio di taluni settori produttivi ovvero di soggetti non residenti in quello Stato, al solo scopo di sottrarli alla giurisdizione fiscale del Paese di origine per attirarli verso lo Stato che pone in essere tali misure.

Alla luce di quanto sopra, il concetto di concorrenza fiscale dannosa dovrebbe comprendere soltanto quelle agevolazioni o discriminazioni a favore di determinati settori economici e non le differenze di imposizione, che si estendono alle economie nazionali nel loro complesso⁽⁴⁵⁾; e invece tale concetto ha purtroppo subito una certa evoluzione in senso estensivo, fino a pervenire alla individuazione delle misure ritenute dannose o meglio *potenzialmente dannose* contenute nelle disposizioni del “Codice di condotta”. Se dunque da tale premessa si vuol far discendere l’opportunità di un’armonizzazione delle basi imponibili del reddito d’impresa nei Paesi comunitari, accompagnate però dalla massima libertà nella determinazione delle aliquote, tali affermazioni sono, secondo la dottrina, assolutamente condivisibili⁽⁴⁶⁾. Se, invece, si volesse arrivare ad estendere la qualificazione della dannosità della concorrenza fiscale non già a quel certo tipo di concorrenza – “quel tipo di concorrenza fiscale è dannosa” – ma allo stesso concetto di concorrenza fiscale – “la concorrenza fiscale, in quanto tale, è dannosa” – si dovrebbe denunciare il tentativo di introdurre un concetto di “*cartellizzazione fiscale*”⁽⁴⁷⁾ che, oltre ad essere inaccettabile, sarebbe ancor più dannosa della stessa concorrenza fiscale “selvaggia”.

⁽⁴⁵⁾ In questo senso cfr. GALLO G., *Sviluppo, occupazione e competitività: profili fiscali*, in *Rass. trib.*, 1999, 967 e ss. e spec. 971 e ss.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. CNOSEN S., *Quale è il grado di armonizzazione nella Comunità Europea*, in AA.VV., *Esperienze straniere e prospettive per l’ordinamento tributario italiano*, Padova, 1989, 105 e ss.

⁽⁴⁷⁾ Si parla in tal caso di “*cartellizzazione fiscale*”, in analogia con il comportamento di quelle imprese industriali indipendenti che formano un consorzio per assicurarsi il monopolio su un particolare mercato internazionale. Tale processo è associato ad una pratica scorretta, che risponde allo scopo di “estorcere” ad altri produttori e consumatori prezzi più elevati, impossibili in condizioni di concorrenza. Qualora infatti l’armonizzazione fiscale segua questa logica, essa diviene un processo nel quale gli Stati membri raggiungono un accordo sul tipo di imposte applicate, sulle basi imponibili e sulle aliquote, per assicurarsi un monopolio sul livello e sulla struttura dei sistemi tributari.

Da parte di autorevole dottrina ⁽⁴⁸⁾ è stato, del resto, evidenziato che un approccio troppo “rigido” al tema dell’armonizzazione fiscale in ambito CE, e in particolare il livellamento delle imposte sul reddito e sui prodotti, condurrebbe nei vari Stati membri al mantenimento di oneri fiscali gravosi e senza precedenti nella storia.

Contrariamente alla “*cartellizzazione fiscale*”, la concorrenza fiscale, come si è visto, equipara i Governi ai partecipanti al mercato, costringendoli a competere per le scarse risorse e a rispettare le regole dell’efficienza economica. Come è stato rilevato, ciò che aggrada al settore privato, aggrada anche a quello pubblico ⁽⁴⁹⁾.

⁽⁴⁸⁾ Cfr. McLURE C.E., *Tax Competition: Is What's Good for the Private Good Also Good for the Public Gender?*, in *National Tax Journal*, 341 e ss, 1986.

⁽⁴⁹⁾ Cfr. UCKMAR V., *Verso l'unificazione del diritto tributario*, in VISINTINI, *Il diritto dei nuovi mondi*, Padova, 1994. Sul tema cfr. altresì MARINO G., *L'unificazione del diritto tributario: tassazione mondiale verso tassazione territoriale*, in AA.VV., *Studi in onore di Victor Uckmar*, II, Padova, 1997, 843 e ss.

CAPITOLO SECONDO

La cooperazione fiscale in ambito comunitario

SOMMARIO: 1. Introduzione alla cooperazione internazionale in materia fiscale – 1.1 L’art. 26 del modello di Convenzione dell’OCSE e successive modifiche – 1.1.1 I limiti all’obbligo di fornire informazioni e le disposizioni in materia di segretezza delle stesse – 1.1.2 Le verifiche simultanee – **2. Principi generali in materia fiscale europea ed obiettivi prospettici di armonizzazione** – 2.1 I principi contenuti nei Trattati istitutivi della Comunità europea – 2.2 Evoluzione dei progetti di armonizzazione fiscale – **3. La mutua assistenza amministrativa: evoluzione della normativa comunitaria** – 3.1 La cooperazione fiscale in ambito comunitario – 3.2 Lo scambio di informazioni e la tutela dei contribuenti – 3.3 La Direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 – 3.3.1 Dalla Direttiva 2004/56/CE del 21/04/2004 alla Legge 10/02/2005 n° 19 – 3.4 Il regolamento 1798/2003/CE e lo scambio di informazioni nel comparto I.V.A. – 3.4.1 La richiesta di informazioni e di indagini amministrative (Sezione I) – 3.4.2 I termini per la comunicazione delle informazioni (Sezione II) – 3.4.3 La presenza di agenti comunitari e la partecipazione alle indagini amministrative (Sezione III) – 3.4.4 I controlli simultanei (Sezione IV) e le altre disposizioni del Regolamento – 3.4.5 I rapporti con la Commissione ed i Paesi terzi – 3.4.6 L’informatizzazione delle informazioni ed i limiti allo scambio – 3.4.7 Il modello SCAC 2004 e la sua compilazione – **4. La cooperazione amministrativa in materia di accise: il Regolamento (CE) 2073/2004** – **5. I controlli multilaterali nell’ambito della cooperazione amministrativa e della lotta contro le frodi fiscali**

1. Introduzione alla cooperazione internazionale in materia fiscale

Nel diritto internazionale non esiste alcun principio, codificato o di natura consuetudinaria, che preveda uno specifico dovere di collaborazione tra le Amministrazioni dei diversi Stati⁽⁵⁰⁾.

La cooperazione internazionale poggia la propria base giuridica sia in norme di diritto internazionale, sia in atti comunitari (direttive o regolamenti) sia, infine, in accordi tra

⁽⁵⁰⁾ Per tutti *cfr.* SACCHETTO C., “Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario”, in *Il fisco* n. 39/1996.

Amministrazioni fiscali e si concretizza, tra l'altro, nell'attuazione dello scambio d'informazioni tra Stati ⁽⁵¹⁾.

In ambito comunitario, rispetto al perseguimento di una generale finalità di integrazione economica fra gli Stati membri che ha portato alla costituzione di una Comunità Europea, prima, e di un'Unione Europea, poi, la questione fiscale non è stata mai assunta a rango di obiettivo programmatico ⁽⁵²⁾.

Dalla suddetta considerazione c'è chi ha teorizzato, in materia fiscale, un vero e proprio *principio di non collaborazione*, di natura consuetudinaria, le cui origini sono riconducibili ad una forma di “gelosia” degli Stati relativamente alla propria sovranità ⁽⁵³⁾.

Tuttavia, sotto un profilo prettamente costituzionale, non va in merito sottaciuto che se un tale precetto normativo - seppure di natura consuetudinaria - fosse internazionalmente ritenuto valido, risulterebbe giocoforza recepito dall'ordinamento italiano, conformemente al disposto dell'art. 10 Cost. ⁽⁵⁴⁾. Conseguentemente

⁽⁵¹⁾ Sul punto *cfr.* Circ. 32/E dell'Agenzia delle Entrate – Direzione Centrale Accertamento del 18/04/2002: “Attività di cooperazione amministrativa nel settore delle imposte dirette. Scambio di informazioni.”

⁽⁵²⁾ Sia nel Trattato di Roma, che nell'Atto Unico e nel Trattato di Maastricht è previsto soltanto un generico riferimento alle esigenze di armonizzazione fiscale e dello scambio di informazioni. Sul punto, per approfondimenti, *cfr.* TESAURO G., *Diritto Comunitario*, CEDAM, PADOVA, 2001.

⁽⁵³⁾ Sul punto *cfr.* FEDELE A., “Prospettive e sviluppi nella disciplina dello scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie”, in *Rass. Trib.*, 1999; SACCHETTO C., “La tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato”, Padova, 1978; LUPI R., Voce *Territorialità del tributo*, in *Enc. giur.*; AA.VV. Atti del convegno “Il diritto tributario nei rapporti internazionali”, *Quaderno n. 2 di Rassegna Tributaria*, Roma, 1986.

⁽⁵⁴⁾ In proposito *cfr.* CASSESE A., “Principi fondamentali. Sub. art. 10”, in Commentario alla Costituzione a cura di BRANCA G., Bologna - Roma 1975, secondo il quale un siffatto principio, “filtrato” dall'art. 10 Cost., assumerebbe il rango di norma costituzionale o, comunque, interposta.

l'introduzione, attraverso una fonte subordinata gerarchicamente ⁽⁵⁵⁾, di una disciplina configgente sarebbe illegittima sotto un profilo costituzionale ⁽⁵⁶⁾.

Ma poiché le disposizioni inerenti lo scambio di informazioni vengono ritenute unanimemente legittime sotto un profilo siffatto, il principio di non collaborazione è stato ritenuto inesistente da autorevole dottrina ⁽⁵⁷⁾.

In merito è stato altrettanto osservato ⁽⁵⁸⁾ che, con il radicale modificarsi - dopo la seconda guerra mondiale - degli equilibri internazionali, lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie può essere valutato come fatto emblematico del superamento della summenzionata teoria.

In ogni caso, un possibile superamento del principio di non collaborazione⁽⁵⁹⁾ implica il riconoscimento e, conseguentemente, la condivisione - quantomeno

⁽⁵⁵⁾ Come è la legge di esecuzione del trattato internazionale.

⁽⁵⁶⁾ Inoltre, mentre le operazioni di bilanciamento di interessi in cui si risolvono le discipline interne dei singoli Stati in materia di indagini hanno come termini di riferimento valori tutelati dal medesimo ordinamento, ove la disciplina sia applicata ai fini dell'attività di acquisizione di informazioni richieste nell'ambito della procedura di scambio, uno dei termini di tale bilanciamento (ovvero l'interesse alla corretta applicazione del sistema fiscale) sarebbe esterno all'ordinamento considerato (in quanto proprio dello Stato richiedente). Ciò produrrebbe conseguenze da valutare con la massima oculatezza, specialmente quando il contemperamento fra interessi contrapposti viene effettuato a livello costituzionale, come, ad esempio, nell'ar. 14 Cost., che consente una deroga eccezionale alla equiparazione della garanzia della libertà di domicilio a quella della libertà personale in funzione del perseguimento dei fini fiscali propri dell'ordinamento italiano.

Tale problema potrebbe essere risolto solo ove si ritenesse che il complesso di valori ai quali l'ordinamento repubblicano si informa costituisce un catalogo relativamente "aperto" ed al contempo si reputasse che dagli artt. 10 e 11 Cost. si possa derivare una complessiva sensibilità ai valori propri dell'ordinamento internazionale. Per ulteriori approfondimenti sul punto *cfr.* BISCOTTINI G., "*Diritto amministrativo internazionale*", I, Padova 1964.

⁽⁵⁷⁾ Così SACCHETTO C., "*La tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*", *ult. op. cit.*

⁽⁵⁸⁾ *Cfr.* VELLUCCI V., *La cooperazione amministrativa a fini fiscali tra gli Stati dell'Unione Europea*, in *Notiziario gennaio-febbraio della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, 2006, 142 ss

⁽⁵⁹⁾ *Cfr.* FEDELE A., "*Prospettive e sviluppi della disciplina dello «scambio di informazioni» fra Amministrazioni finanziarie*", *cit.*

parziale - da parte della pluralità degli Stati contraenti, del medesimo interesse ⁽⁶⁰⁾. In tal modo sarebbe confutabile *in primis* l'esistenza del principio di non collaborazione, ed al contempo, in senso positivo, sarebbe possibile la dimostrazione di una valutazione di meritevolezza, per la comunità degli Stati, dell'interesse ad una corretta ed equa realizzazione del sistema fiscale di ciascuno di essi ⁽⁶¹⁾.

Molti trattati internazionali in materia fiscale - e, nello specifico, con riferimento allo scambio di informazioni e all'esercizio di poteri istruttori - hanno iniziato a prevedere l'assistenza reciproca nella lotta all'evasione ⁽⁶²⁾. Ad ogni modo, nello scenario fiscale internazionale il grado della collaborazione tra Stati oscilla da Paese a Paese al punto che solo alcuni Stati concedono informazioni inerenti potenzialmente reati fiscali; altri concedono informazioni esclusivamente su reati contro la pubblica amministrazione⁽⁶³⁾, a patto però che le informazioni medesime non vengano poste a base di accertamenti fiscali.

Nel campo della collaborazione fiscale internazionale si possono rintracciare due fondamentali linee – guida costituite:

⁽⁶⁰⁾ Cfr. PAONE R., “Osservazioni sulla possibilità di uno Stato di esigere i crediti tributari all'estero”, in *Rass. avv. st.*, 1953, il quale osserva che il fenomeno dell'assistenza internazionale è espressivo di un “coordinamento relativo al sussistere di interessi comuni interstatuali in certe materie” rivelando che “ciascuno Stato tiene conto del coesistere con altri Stati”. Dello stesso avviso MICHELI G.A., “Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali”, *cit.*

⁽⁶¹⁾ In tal senso ancora BISCOTTINI G., “Diritto amministrativo internazionale”, I, *ult. op. cit.*, secondo cui le varie forme di riconoscimento reciproco da parte degli Stati circa la rilevanza degli interessi sottesi agli atti di Stati stranieri che creano situazioni giuridiche sono espressione di solidarietà fra Stati – comunità, individuando, così, le ragioni della cooperazione.

⁽⁶²⁾ Nonostante la presenza dei cosiddetti “paradisi fiscali”, per lo più piccoli Stati che continuano ad ispirarsi al criterio della “non collaborazione”.

⁽⁶³⁾ Sul punto cfr. FERRE' OLIVE' J.C., MUSCO E., KUNICKA-MICHALSKA B., ALMEIDA CABRAL J., *Fraude y corrupción en la administración pública*, Aquilafuente, Ediciones Universidad Salamanca, 2003

- a) dal mero scambio d'informazioni richiesto dall'Amministrazione finanziaria di uno Stato e che non implica un coinvolgimento nell'attività di verifica fiscale;
- b) da un più pregnante secondo livello, costituito dalla possibilità di concordare verifiche simultanee.

Con riguardo alla precedente lettera a), benché comunemente si parli di scambio di informazioni, è stato rilevato dalla dottrina⁽⁶⁴⁾ come sarebbe più corretto parlare - avendo riguardo al fine - di “*acquisizione di informazioni*”, essendo lo scambio, inteso quale condizione di reciprocità, soltanto il requisito fondamentale degli strumenti previsti per l'acquisizione delle informazioni necessarie per ricondurre fattispecie concrete nell'area di quelle astratte.

A differenza dello scambio d'informazioni, il quale è disciplinato dalle singole convenzioni contro le doppie imposizioni, le verifiche simultanee sorgono da specifici accordi amministrativi che intercorrono tra le Amministrazioni fiscali dei due Stati⁽⁶⁵⁾.

Con riferimento all'indagine fiscale transnazionale un fattore di criticità è rappresentato sicuramente dal fatto che l'autorità di uno Stato non può sostituirsi a quella estera nell'espletamento di attività operativa nell'altro Stato (anche se è previsto che personale appartenente all'Amministrazione finanziaria di un Paese

⁽⁶⁴⁾ In tal senso ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, (a cura di UCKMAR), Padova, 2002, pag. 1159.

⁽⁶⁵⁾ Cfr. POLLARI N., *Lezioni di diritto tributario internazionale*, LAURUS ROBUFFO, Roma, 2005; ROMANO A., *Gli accordi amministrativi per l'effettuazione di verifiche simultanee*, in *Tributi*, 1995.

possa assistere – a condizione che sia all’uopo autorizzato dall’autorità collaterale straniera – all’attività svolta all’estero dalle autorità di quel Paese) ⁽⁶⁶⁾.

1.1 L’art. 26 del modello di Convenzione dell’OCSE e successive modifiche

Per una completa ricostruzione delle problematiche inerenti l’evoluzione della cooperazione amministrativa non si può prescindere dall’esame dell’art. 26 del modello OCSE ⁽⁶⁷⁾.

Con la successiva versione, quella del 1977, rimasta invariata anche nel modello del 1992 e rivista solo di recente, il limite positivo appena descritto viene modificato in un limite “negativo” (“*applicare le disposizioni delle leggi interne ... nella misura in cui la tassazione ... non è contraria alla Convenzione*”) ⁽⁶⁸⁾.

La differenza tra le due versioni dell’art. 26 dei Modelli OCSE, è indice del progressivo sganciamento dello scambio di informazioni dalla problematica della doppia imposizione e del suo riconoscimento quale strumento utile per l’attuazione delle normative fiscali nazionali. Inoltre, il fine della prevenzione della frode fiscale

⁽⁶⁶⁾ Tuttavia queste limitazioni si rivelano particolarmente gravi allorquando si applicano disposizioni quali quelle previste in materia di *controlled foreign companies*, in cui si prevede che il reddito del soggetto partecipato estero da imputare al contribuente residente sia determinato in base alla normativa dello Stato richiedente, non necessariamente nota all’Amministrazione finanziaria dello Stato estero.

⁽⁶⁷⁾ La prima versione dell’art. 26 del Modello OCSE, contenuta nel modello del 1963, stabiliva che “*le autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni necessarie per l’applicazione della presente Convenzione e delle leggi interne degli Stati contraenti relative alle imposte previste da questa Convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono è conforme alla Convenzione*” (cosiddetta **minor information clause**).

⁽⁶⁸⁾ Per la prima volta si consente che lo scambio di informazioni sia utilizzato per scopi nazionali purché non siano contrari alla convenzione (cosiddetta “**major information clause**”).

non è citato in modo esplicito tra gli scopi che si pone il modello OCSE ⁽⁶⁹⁾; ciò nondimeno, è indubbio che la corretta applicazione della normativa fiscale nazionale dei singoli Stati implica che le informazioni scambiate possano essere utilizzate per la lotta alla frode e all'evasione fiscale.

Tra i possibili significati da attribuire all'espressione “*applicare le disposizioni delle legislazioni interne*” rientra sicuramente il contrasto all'elusione ⁽⁷⁰⁾. Ciò, tuttavia, presuppone l'esistenza, nell'ordinamento dello Stato richiedente, di una norma antielusiva: laddove tale disposizione non fosse contemplata, infatti, non sussisterebbe alcun interesse alla richiesta in quanto - seppure fosse raggiunta la prova di una condotta elusiva - non potrebbe derivarne alcuna conseguenza per il contribuente responsabile della condotta.

In dottrina è stato osservato che se l'ambito oggettivo - quello per lo scambio di informazioni basato sui trattati redatti in base al Modello OCSE riguarda le imposte sul reddito e sul capitale - rappresenta un dato costante, “altrettanto non può dirsi per ciò che riguarda i soggetti cui lo scambio può riferirsi” ⁽⁷¹⁾.

Con il secondo modello è stato, invece, espressamente disposto che “*lo scambio di informazioni non viene limitato dall'articolo 1*”.

⁽⁶⁹⁾ Tale specificazione, invece, è contenuta nell'analogia disposizione del Modello ONU, il quale, evidenziando che lo scambio di informazioni copre anche lo scopo della prevenzione della frode e dell'evasione fiscale, pone l'accento sul perseguimento attraverso lo scambio di informazioni degli scopi interni degli Stati contraenti.

⁽⁷⁰⁾ In tal senso VELLUCCI V., *La cooperazione amministrativa a fini fiscali tra gli Stati dell'Unione Europea*, op. cit.

⁽⁷¹⁾ Cfr. VELLUCCI V., *ult. op. cit.*, il quale ulteriormente osserva: “Anzi, è da segnalare una importante differenza tra l'art. 26 del Modello OCSE del 1963 e quello del 1977: il più antico - a similitudine di tutti gli altri articoli delle convenzioni - secondo la regola generale stabilita dall'art. 1, poteva trovare applicazione solo nei confronti delle *persone che sono residenti di uno o di entrambi gli Stati contraenti*. È evidente come, in base a tale previsione lo Stato richiedente poteva incontrare seri limiti in ordine all'accertamento della corretta posizione fiscale dei soggetti che - pur essendo residenti in un Paese terzo - abbiano prodotto un reddito nel proprio territorio”.

Espunta - ai fini della collaborazione amministrativa - la limitazione soggettiva dell'art. 1, tale attività può interessare tutti i potenziali contribuenti, a prescindere dal loro Stato di residenza. Anche questa modifica può essere letta quale ulteriore conferma della specificità della norma sullo scambio di informazioni nel contesto delle altre disposizioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e della loro applicazione quali disposizioni atte a contrastare le condotte dirette a procurare un illecito risparmio d'imposta attraverso operazioni di pianificazione fiscale internazionale.

Le modalità esecutive attraverso le quali porre in essere lo scambio di informazioni non sono disciplinate espressamente nell'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE: soltanto i Commentari prendono in considerazione tali modalità. Tuttavia è comunemente accettato che nella previsione dell'articolo in esame rientrano lo *scambio su richiesta*, lo *scambio automatico* e lo *scambio spontaneo* ⁽⁷²⁾.

In materia di estensione dei poteri d'indagine concessi allo Stato adito si sono poste due problematiche. La prima concerne le attività che lo Stato richiesto di fornire un'informazione deve svolgere nell'ipotesi in cui non sia già in possesso di tali notizie.

Il Modello OCSE non contiene in proposito alcuna previsione, restringendo l'obbligo dello Stato contraente richiesto a porre in essere le misure amministrative per aderire all'istanza richiesta.

⁽⁷²⁾ Più avanti si parlerà delle diverse modalità di esecuzione dello scambio di informazioni disciplinate dalla direttiva 77/79/CEE.

Da quanto sopra è possibile desumere come, nell'ambito dei limiti previsti dalle proprie norme, lo Stato richiesto sia obbligato a porre in essere tutte le misure amministrative necessarie e a fornire tutte le informazioni richieste.

Il secondo problema riguarda la possibilità di estendere le indagini da parte delle Autorità competenti allo scambio che hanno ricevuto la richiesta anche ad altri soggetti che non sono direttamente indicati nella richiesta stessa, ma che hanno intrattenuto dei rapporti d'affari con il contribuente oggetto di indagine. Le soluzioni a tale problema mutano da ordinamento a ordinamento, in relazione alle norme che disciplinano i poteri di accertamento delle diverse Amministrazioni finanziarie, ma in linea di principio è opportuno ritenere che *“soggetti terzi possono essere coinvolti nelle indagini compiute dalle autorità competenti di uno Stato al fine di fornire le informazioni richieste, anche tenendo conto della possibilità che hanno gli Stati di scambiarsi spontaneamente le informazioni che si ritengono rilevanti ai fini dell'attività accertativa”*⁽⁷³⁾.

Con riferimento alla procedura attuata per lo scambio di informazioni assume notevole rilevanza l'individuazione delle *autorità competenti*⁽⁷⁴⁾, vale a dire quegli organismi ai quali è rimessa la facoltà di effettuare legittimamente e proficuamente lo scambio informativo in conformità alle disposizioni convenzionali ed ai rispettivi ordinamenti costituzionali. Tale profilo concerne sia lo scambio di informazioni

⁽⁷³⁾ Così, testualmente, VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽⁷⁴⁾ Per quanto riguarda l'Italia, con una determinazione dell'11 febbraio 1998, il Ministro delle Finanze *pro-tempore* ha esteso la facoltà di scambiare direttamente informazioni “a richiesta” anche al Corpo della Guardia di Finanza.

attuato sulla base del modello OCSE sia quello posto in essere per mezzo di altri strumenti di cooperazione.

L'art. 26 del modello di convenzione è stato rivisitato a seguito di un lavoro del Comitato per gli Affari fiscali dell'OCSE. La maggior parte degli emendamenti apportati ⁽⁷⁵⁾ si è posta l'obiettivo di eliminare cause interpretative confliggenti, senza alterare nella sostanza le disposizioni pregresse.

Mentre il novellato paragrafo 4 è stato inserito allo scopo di rendere più chiara l'interpretazione comune già espressa nel Commentario, il successivo paragrafo 5 ha contemplato la prassi corrente nelle maggior parte dei Paesi OCSE in merito al segreto bancario ⁽⁷⁶⁾.

Il novellato primo paragrafo ha previsto che le informazioni richieste non debbano più essere “*necessarie*” per l'applicazione della Convenzione o delle norme nazionali, ma possano essere “*presumibilmente rilevanti*” allo stesso fine, in modo tale da estendere le ipotesi di cooperazione amministrativa ⁽⁷⁷⁾.

⁽⁷⁵⁾ Le modifiche sono state approvate lo scorso 1° giugno 2004. Nel dettaglio:

- è stato aggiunto un paragrafo:
 - per affrancare la raccolta di informazioni dall'interesse nazionale dello Stato richiesto (*paragrafo 4*);
Con tale modifica si cerca di porre rimedio ai problemi che si incontrano nello scambio di informazioni allorché lo Stato richiesto non ha interesse o convenienza a fornirle;
 - per superare le obiezioni allo scambio fondate sulla circostanza per cui le notizie richieste sono possedute da banche, altre istituzioni finanziarie ovvero soggetti fiduciari (*paragrafo 5*);
- sono state modificate le norme sulla riservatezza, prevedendo la possibilità di rivelare le informazioni alle autorità di sorveglianza (queste ultime fanno parte dell'Amministrazione di uno Stato e hanno il compito di vigilare sull'Amministrazione finanziaria e sulle autorità preposte alla riscossione delle imposte).

⁽⁷⁶⁾ Con specifico riferimento a quest'ultimo aspetto Belgio e Lussemburgo hanno sollevato obiezioni in ordine alla possibilità di scambiare informazioni in possesso delle banche mentre la Svizzera ha limitato l'efficacia della stessa disposizione alle ipotesi di frode fiscale penalmente rilevante in entrambi gli Stati.

⁽⁷⁷⁾ Il nuovo testo del Commentario, al riguardo, specifica che le informazioni possono consistere non solo in notizie relative ai contribuenti, ma che le autorità competenti possono anche scambiarsi notizie

Il nuovo paragrafo 4 – come sopra accennato – disciplina espressamente l’obbligo di scambiare le informazioni nelle situazioni in cui le stesse non siano rilevanti a fini fiscali interni per quanto riguarda lo Stato richiesto. In precedenza un siffatto obbligo, costantemente applicato nella prassi degli Stati membri dell’OCSE non era espressamente enunciato. Con il paragrafo 4 si mira, dunque, a chiarire come gli Stati contraenti debbano utilizzare i poteri previsti dalla normativa interna anche solo per rispondere alla richiesta di uno Stato convenzionato: in tale senso deve essere interpretata l’espressione “*misure per la raccolta delle informazioni*”⁽⁷⁸⁾.

Infine il novellato paragrafo 5 è diretto ad assicurare che le limitazioni del paragrafo 3 non siano utilizzate per ostacolare lo scambio di informazioni in possesso di banche e altre istituzioni finanziarie ovvero di soggetti fiduciari. Tale paragrafo, inoltre, stabilisce che uno Stato contraente non possa rifiutarsi di fornire le informazioni solamente perché esse riguardano la partecipazione agli utili o al patrimonio di una società di capitali o di persone. Conformemente alla formulazione della norma, queste informazioni non potranno essere rifiutate in base alla motivazione per cui le leggi o la prassi interna le considerano coperte dal segreto commerciale⁽⁷⁹⁾.

sensibili rilevanti per le amministrazioni fiscali quali tecniche di analisi di rischio ovvero esperienze in materia di evasione fiscale.

⁽⁷⁸⁾ In questo senso VELLUCCI V., *La cooperazione amministrativa a fini fiscali tra gli Stati dell’Unione Europea*, op. cit., secondo il quale il paragrafo in esame chiarisce come l’obbligo previsto sia soggetto ai limiti stabiliti nel paragrafo 3, ma tale disposizione non possa essere interpretata in modo da costituire il fondamento per respingere una richiesta di informazioni solo perché le leggi o la prassi del Paese richiesto richiedono un proprio e specifico interesse fiscale interno.

⁽⁷⁹⁾ Le nuove disposizioni sembrano ridurre la discrezionalità del Paese richiesto, ma il paragrafo 3 reca ancora il già visto principio di reciprocità, in forza del quale uno Stato può rifiutarsi di fornire le informazioni allorché lo Stato richiedente non sia in grado di fornire le medesime informazioni: in altri termini, il principio del “*lowest common denominator*” è ridotto ma non eliminato e ciò continuerà a impedire allo Stato richiedente di ottenere dallo Stato richiesto notizie che non avrebbe potuto procurarsi sulla base della propria legislazione.

1.1.1 I limiti all'obbligo di fornire informazioni e le disposizioni in materia di segretezza delle stesse.

L'art. 26 del Modello OCSE stabilisce che uno Stato può rifiutare di scambiare le informazioni quando:

1. porterebbero all'adozione di provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato contraente;
2. non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente;
3. potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale, oppure la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

I primi due limiti all'obbligo di scambiare le informazioni hanno un duplice scopo essendo diretti ad evitare che:

- lo Stato richiesto debba andare contro la sua legislazione e la sua prassi amministrativa nel mettere le informazioni a disposizione dell'altro Stato contraente;
- lo Stato richiedente possa vedere incrementati i poteri di cui ordinariamente dispone: esso, cioè, non può avvantaggiarsi del sistema informativo dello Stato richiesto qualora risulti più ampio del proprio.

In merito occorre osservare come tale disciplina non imponga obblighi *positivi* in capo agli Stati contraenti, cioè non stabilisca ciò che uno Stato sia tenuto a fare per prestare assistenza ad un altro Stato ma, al contrario, stabilisca delle ipotesi in cui lo Stato ricevente una richiesta di informazioni non sia obbligato a soddisfare tale richiesta ⁽⁸⁰⁾.

La norma precisa, inoltre, che gli Stati contraenti non sono comunque obbligati alla collaborazione qualora non sussista la condizione di reciprocità ⁽⁸¹⁾. In altre parole, uno Stato contraente non è tenuto a fornire un'informazione ad uno Stato richiedente qualora quest'ultimo, in base alle disposizioni del proprio ordinamento nazionale, si rifiuti di offrire la medesima collaborazione ⁽⁸²⁾.

Il limite all'obbligo di fornire le informazioni rappresentato dall'esistenza di un segreto ⁽⁸³⁾ commerciale, industriale o professionale, non va interpretato con riferimento alle norme interne degli Stati contraenti che tutelano il segreto industriale, commerciale o professionale, poste a tutela di soggetti interessati, ma in relazione

⁽⁸⁰⁾ Cfr. VELLUCCI V., *ult. op. cit.*, il quale puntualizza: “Se ne ricava (come affermato nel Commentario) che - qualora lo Stato richiesto decida di trasmettere ugualmente le informazioni - resta nell'ambito della previsione sullo scambio di informazioni del Modello OCSE: conseguentemente il contribuente non può obiettare che lo Stato richiesto abbia mancato di osservare tale normativa”.

⁽⁸¹⁾ Per quanto riguarda il requisito della reciprocità, talune Amministrazioni fiscali prima di fornire un'informazione procedono all'effettivo controllo, altre invece si limitano a richiedere una dichiarazione in tal senso nella richiesta di informazioni, altre infine neppure richiedono tale dichiarazione, fondandosi sul generale principio di buona fede.

⁽⁸²⁾ Il problema interpretativo sollevato dalla dottrina e che i diversi Stati hanno variamente risolto, è stato quello di stabilire se il requisito della reciprocità andasse inteso in senso *stretto*, oppure in senso *largo*. Sul punto VELLUCCI V., *ult. op. cit.*, osserva: “Nel primo caso vi dovrà essere tra i due Stati contraenti un'identità di strumenti accertativi e di informazioni ottenibili perché lo scambio di informazioni possa aver luogo; nel secondo caso è sufficiente che l'assistenza che i due Stati si scambiano sia nel complesso bilanciata”.

⁽⁸³⁾ La nozione di segreto va ricavata dall'art. 26 del Modello e non dalle leggi nazionali degli Stati contraenti, tenendo conto delle esigenze della collaborazione amministrativa in materia fiscale tra gli Stati contraenti che tali le norme mirano a soddisfare: pertanto, non può essere intesa in un'accezione eccessivamente ampia.

all'interesse degli Stati, anche se questi devono, comunque, tenere in qualche modo conto degli interessi dei contribuenti.

Il “segreto” considerato in tale norma attiene alla generalità delle attività economiche negli Stati contraenti e protegge ogni conoscenza alla quale ha accesso un limitato gruppo di persone suscettibile di uno sfruttamento economico e la cui divulgazione possa procurare in capo a soggetti terzi un vantaggio nei confronti delle persone i cui interessi sono protetti dal segreto ⁽⁸⁴⁾.

Per quanto riguarda il limite ulteriore costituito dall'ordine pubblico, tale previsione rende esplicito, con riferimento allo scambio di informazioni, un generale principio di diritto internazionale: un'informazione può essere rifiutata dallo Stato richiesto se incompatibile con i valori fondamentali della sua legislazione interna.

Con riferimento ai summenzionati limiti previsti nell'art. 26 del modello OCSE, qualcuno potrebbe opinare che il loro contenuto costituisca un possibile strumento di tutela per il contribuente, nel senso che il soggetto interessato possa sollecitare direttamente l'Amministrazione fiscale a non dare corso alla richiesta di informazioni ⁽⁸⁵⁾.

⁽⁸⁴⁾ In questo senso VELLUCCI V, *ult. op. cit.*

⁽⁸⁵⁾ Così VELLUCCI V., *ult. op. cit.*, il quale aggiunge: “Si ritiene, piuttosto, che la norma voglia affermare un altro principio e, in particolare, che la convenzione assegna una facoltà agli Stati contraenti. In altre parole: al ricorrere delle condizioni, lo Stato richiesto ha la possibilità, non l'obbligo, di non aderire alla richiesta di informazioni senza violare il trattato. Qualora, tuttavia, lo Stato medesimo ritenesse comunque di accedere alla richiesta delle informazioni, il contribuente oggetto della mutua assistenza non potrebbe opporsi vantando la violazione di un proprio diritto in quanto, come appare evidente, il non esercizio di una facoltà non potrebbe essere interpretato alla stregua della violazione di un divieto o della travalicazione di un diritto soggettivo”.

La disciplina della segretezza delle informazioni scambiate, oggetto di importanti modifiche nel passaggio dal Modello OCSE del 1963 al Modello OCSE del 1977, è uno degli aspetti più delicati dello scambio di informazioni ⁽⁸⁶⁾.

L'art. 26 Modello OCSE 1963 stabiliva in tema una disciplina molto rigida: era imposto un obbligo assoluto di segretezza e le persone che potevano conoscere le informazioni erano solo quelle incaricate dell'accertamento e della riscossione dei tributi oggetto della Convenzione, dando una garanzia assoluta di protezione del segreto e creando un'autonoma norma internazionale di segretezza in materia fiscale. La rigidità di queste disposizioni non è stata riconfermata nel testo del 1977, che ha previsto un vincolo non più assoluto, ma relativo, riferito alle leggi nazionali degli Stati contraenti. In altre parole, le informazioni fornite sul piano internazionale vengono assimilate a quelle ottenute attraverso le indagini compiute in base alle leggi interne ⁽⁸⁷⁾.

La protezione della segretezza risulta tuttavia meno ampia e tale restrizione è dovuta alla accresciuta consapevolezza dell'importanza della cooperazione internazionale in materia fiscale ⁽⁸⁸⁾.

⁽⁸⁶⁾ L'interesse alla segretezza delle informazioni riguardanti i contribuenti, infatti, è riconosciuto e tutelato nei diversi ordinamenti, talora anche con norme di livello costituzionale; il problema che si pone pertanto è quello di assicurare una protezione adeguata a tale interesse, evitando che a seguito della trasmissione delle informazioni all'altro Stato (nel quale il segreto può ricevere una tutela minore) queste possano essere divulgate: andando, così, a ledere valori costituzionalmente riconosciuti nello Stato che fornisce l'informazione.

⁽⁸⁷⁾ Tale riduzione di protezione si accompagna al limite ulteriore secondo cui le informazioni possono essere comunicate solamente a determinate persone e possono essere usate da queste solamente per determinati scopi: è garantito che le informazioni trasmesse saranno conosciute unicamente dalle persone coinvolte nell'imposizione (in senso ampio) e siano utilizzate solo per scopi fiscali.

⁽⁸⁸⁾ Con riferimento al segreto d'ufficio, al di là della tutela penale apprestata nell'ordinamento italiano dall'art. 326 del codice penale, può essere interessante evidenziare due norme contenute nel nostro ordinamento tributario interno, non a caso introdotte in sede di attuazione della direttiva 77/799 del 1977 con il D.P.R. n. 506 del 1982. Ci si riferisce, in particolare, all'art. 66 del D.P.R. 26 ottobre 1972,

1.1.2 Le verifiche simultanee

Le verifica simultanea, strumento caratterizzato da peculiarità marcatamente operative a disposizione delle Amministrazioni finanziarie ⁽⁸⁹⁾ al fine di assicurare il corretto adempimento delle disposizioni tributarie, ha ad oggetto sia la lotta all'evasione fiscale che la prevenzione della doppia imposizione ⁽⁹⁰⁾.

Il rapporto OCSE del 1995 relativo ai prezzi di trasferimento *intercompany* ha definito la verifica simultanea come *“una forma di assistenza reciproca, utilizzata in numerose fattispecie internazionali, che permette a due o più Paesi di collaborare nell'ambito delle indagini fiscali. Le verifiche simultanee possono essere particolarmente utili laddove le informazioni appartenenti ad un Paese terzo rappresentano la chiave per un'indagine fiscale, poiché generalmente queste portano ad uno scambio di informazioni più veloce ed efficace”*.

Le modalità esecutive di tale attività ispettiva sono disciplinate direttamente dalle Amministrazioni finanziarie attraverso la stipula di accordi di natura tecnica non soggetti a ratifica che stabiliscono in quali ipotesi e con quali procedure si possono effettuare verifiche contestuali nei confronti di determinati contribuenti ⁽⁹¹⁾.

n. 633, in materia di imposta sul valore aggiunto, ed all'art. 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che disciplina l'accertamento in materia di imposte sui redditi. Entrambe le disposizioni, infatti, non a caso rubricate “segreto d'ufficio”, esplicitano tale vincolo, prevedendo significativamente al rispettivo ultimo comma, con previsione identica, che *“non è considerata violazione del segreto d'ufficio la comunicazione da parte dell'Amministrazione finanziaria alle competenti autorità degli altri Stati membri della Comunità economica europea delle informazioni atte a permettere il corretto accertamento”* dell'IVA nel primo caso e delle imposte sul reddito e sul patrimonio nel secondo caso.

⁽⁸⁹⁾ Esse costituiscono la frontiera più avanzata della collaborazione accertativa internazionale in quanto, prevedono, oltre agli strumenti ed alle metodiche, anche la condivisione, ad opera delle diverse Amministrazioni finanziarie nazionali, degli obiettivi dell'azione di controllo.

⁽⁹⁰⁾ Sul punto cfr. COSTANTINI P., “I controlli multilaterali nell'ambito della Comunità europea: prospettive per un'azione ispettiva comune”, in Il fisco n. 31/2000.

⁽⁹¹⁾ Ad esempio, tra i criteri adottati per selezionare i contribuenti da sottoporre a controllo rientrano: l'esistenza di attività che coinvolgono paradisi fiscali; il volume delle transazioni infragruppo; la

Gli interventi ispettivi, svolti nei confronti di imprese tra loro collegate, sono condotte dagli organi competenti di ciascuno Stato che mantengono un elevato margine di autonomia e discrezionalità circa le modalità di esecuzione.

Resta, ovviamente, fermo che - anche se le verifiche simultanee ⁽⁹²⁾ sono finalizzate a porre in essere uno scambio di informazioni quanto più tempestivo ed efficace nell'immediatezza dello svolgimento dell'attività di controllo - per evidenti ragioni devono essere condotte nel rispetto della normativa sostanziale e delle regole procedurali previste in ogni singolo Paese e le informazioni ottenute devono essere scambiate sulla base, alle condizioni e nei limiti previsti dalle Convenzioni e in particolare devono essere ottenute ai sensi delle rispettive legislazioni nazionali ⁽⁹³⁾.

La verifica simultanea implica, per ciascuno degli Stati contraenti, l'effettuazione – contemporanea ed indipendente, nonché in conformità alle regole disciplinate dai rispettivi ordinamenti nazionali – di interventi ispettivi di controllo nel proprio territorio in merito alla posizione fiscale di uno o più soggetti che presentino interessi comuni e/o complementari, al fine dello scambio successivo

dimensione mondiale delle operazioni; l'esistenza o meno di un coinvolgimento, in termini di operazioni economiche effettuate da un determinato contribuente, di entrambi gli Stati; la compatibilità per entrambi gli Stati dei periodi di imposta da sottoporre a verifica.

⁽⁹²⁾ Cfr. art. 8 Direttiva 77/799/CEE del Consiglio modificata da ultimo dalla direttiva 2004/56/CE del Consiglio: “*Su richiesta di una delle Parti, due o più Parti si consultano al fine di determinare i casi e le procedure relativi alle verifiche fiscali simultanee. Ciascuna Parte decide se partecipare o meno ad una determinata verifica fiscale.*”

Ai fini della presente Convenzione, per verifica fiscale simultanea si intende un accordo tra due o più Parti al fine di verificare, simultaneamente, ciascuna sul proprio territorio, la situazione fiscale di una o più persone con interessi comuni o collegati, al fine di scambiare le informazioni utili in tal modo ottenute”.

⁽⁹³⁾ Sull'argomento cfr. il D.Lgs. n. 215/2005 il quale ha introdotto nel D.P.R. 600/73 l'art. 31 bis, in tema di assistenza per lo scambio di informazioni e verifiche simultanee tra gli Stati membri dell'UE.

dell'esito dell'indagine ⁽⁹⁴⁾. Sulla base degli accordi, ogni Paese individua autonomamente i contribuenti suscettibili di essere sottoposti a verifica simultanea e comunica la propria scelta all'altro Stato, innescando una procedura che si perfeziona con la designazione da parte di ciascuna Amministrazione finanziaria di un rappresentante. Ogni Stato mantiene un ambito di valutazione e, quindi, di autonomia e di discrezionalità, circa l'adesione o meno alle proposte ricevute ai fini dell'effettuazione di una verifica simultanea, come pure - una volta intrapreso il controllo - in ordine alla possibilità di cambiare unilateralmente orientamento e di interrompere l'ispezione in corso sul proprio territorio ⁽⁹⁵⁾.

Le verifiche simultanee in parola non ammettono, però, lo scambio di funzionari, cioè la possibilità di distaccare personale presso l'altro Paese per partecipare alla specifica attività. Il motivo di una siffatta limitazione è da ricondurre essenzialmente a ragioni di opportunità, in considerazione sia del generale principio di sovranità, sia dell'autonomia con la quale le verifiche vengono condotte negli Stati, caratterizzate dalle procedure rispettivamente in uso, che possono divergere in modo sensibile ⁽⁹⁶⁾.

⁽⁹⁴⁾ Cfr. ANDRIOLI F., "Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi", in Riv. dir. trib., 1998, IV; SACCHETTO C., "L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni Finanziarie statali in materia di IVA e di imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali", *op. cit.*

⁽⁹⁵⁾ Le verifiche simultanee non possono essere vincolanti per gli Stati se non nell'ambito delle rispettive legislazioni nazionali e prassi amministrative. Vengono poste in essere in modo separato, nel quadro delle rispettive legislazioni e prassi nazionali, solo ed esclusivamente da parte di funzionari dell'Amministrazione fiscale di ciascuno Stato ed in conformità agli ordinamenti tributari vigenti nei rispettivi Paesi interessati.

⁽⁹⁶⁾ Nella fase di pianificazione e durante l'esecuzione della verifica i funzionari designati dalle amministrazioni dei due Paesi sono chiamati ad esaminare congiuntamente i dettagli dell'attività ispettiva. Nel corso dell'attività di verifica possono essere organizzate riunioni, anche ad intervalli regolari prestabiliti o comunque quando le parti interessate lo ritengano necessario od opportuno, al fine di elaborare ed analizzare congiuntamente le risultanze acquisite sino a quel momento. Sul punto

Con riferimento al personale preposto all'effettuazione della particolare attività ispettiva, relativamente all'Italia va ricordato che gli accordi in questione prevedono che l'espressione "rappresentanti dell'Amministrazione fiscale", comprende anche i militari della Guardia di Finanza.

Un problema importante, la cui soluzione non è ancora indirizzata verso finalità soddisfacenti ⁽⁹⁷⁾, è quello che in caso di verifiche simultanee - come ricordato effettuate in autonomia e secondo le specifiche modalità e procedure di ciascuno Stato - è necessario uniformare i risultati quando diverse sono le procedure di acquisizione e soprattutto le norme e le procedure che regolano la valutazione dei fenomeni che vengono presi in considerazione.

2. Principi generali in materia fiscale europea ed obiettivi prospettici di armonizzazione.

2.1 I principi contenuti nei Trattati istitutivi della Comunità europea

Fornendo alla cooperazione amministrativa una valenza essenziale in ordine al raggiungimento dell'armonizzazione fiscale degli Stati membri, l'Unione Europea ha creato una serie di strumenti normativi a carattere operativo-informativo allo scopo di

cfr. VELLUCCI V., *ult. op. cit.*, il quale aggiunge: "Nulla toglie, tra l'altro, che contatti su aspetti specifici possano concretizzarsi, se del caso, anche in forma più *snella*, addirittura per via telefonica, ferma restando la necessità di scambiare comunque in forma rituale le informazioni nel caso di loro utilizzo ufficiale, ad esempio nella verbalizzazione, per evitare che l'acquisizione di dati in modo non conforme all'*iter* procedurale previsto possa comprometterne l'utilizzo ai fini dell'accertamento".

⁽⁹⁷⁾ Così VELLUCCI V., *ult. op. cit.*. Si pensi ad esempio alle regole contabili, alle norme per la redazione del bilancio dei soggetti che vi sono tenuti, alle norme per la redazione delle dichiarazioni dei redditi.

individuare i soggetti che si sottraggono agli adempimenti tributari derivanti dagli scambi intracomunitari.

I principi di diritto tributario nel Trattato istitutivo della Comunità possono essere individuati riferendosi a quelle norme che dettano agli Stati membri una disciplina di principio comune del loro potere normativo di imposizione.

Tali norme sono contenute negli articoli 90-93 del “Trattato di Amsterdam”, che riguardano le “disposizioni fiscali”, le quali fissano limiti, nei confronti degli Stati membri, al fine di perseguire una politica fiscale comune. Le disposizioni in esame, dunque, pongono una serie di principi alle legislazioni nazionali, in tal modo divenendo elementi di struttura degli ordinamenti fiscali nazionali ⁽⁹⁸⁾.

Da notare che l’art. 95, che prevede appunto il ravvicinamento delle legislazioni degli Stati membri ai fini dell’instaurazione e del funzionamento del mercato interno, non può essere utilizzato per la materia fiscale, stante il chiaro disposto del 2° comma dello stesso articolo.

⁽⁹⁸⁾ L’articolo 90, 1° comma, dispone, infatti, che nessuno Stato membro applica, direttamente o indirettamente, ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne superiori a quelle applicate, direttamente o indirettamente, ai prodotti nazionali, fissando in tal modo il divieto di discriminazione. Tale divieto viene, peraltro, esteso dal 2° comma dell’art. 90, ove è vietata l’applicazione ai prodotti degli altri Stati membri di imposizioni tese a proteggere indirettamente altre produzioni nazionali.

L’art. 91 vieta, a sua volta, agli Stati membri, di concedere, ai prodotti nazionali esportati verso uno Stato membro, rimborsi di imposta superiori alle imposizioni effettivamente applicate prima dell’esportazione, specificando, al successivo art. 92, le modalità attraverso cui eliminare la discriminazione (art. 90) o il favore dei prodotti nazionali esportati (art. 91), nel caso che uno Stato membro applichi una imposta sulla cifra di affari del tipo cumulativo a cascata.

E’, tuttavia, consentito derogare ai divieti di cui agli articoli 90 e 91, previa approvazione a maggioranza qualificata del Consiglio, su proposta della Commissione, per un periodo limitato, introducendo tasse di compensazione all’importazione o esoneri e rimborsi all’esportazione, relativamente a imposte *diverse* da quelle sulla cifra d’affari e di consumo, o di altre imposte indirette.

Infine, l’art. 93 prevede l’intervento della Comunità per armonizzare le legislazioni nazionali in materia di imposte di consumo, sulla cifra d’affari, o indirette in genere, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l’instaurazione e il funzionamento del mercato interno, mediante provvedimenti proposti dalla Commissione, previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, deliberati all’unanimità dal Consiglio.

Ad ogni buon conto, nel Trattato istitutivo della CE non esiste una previsione specifica in materia d'assistenza tra gli Stati membri, finalizzata alla prevenzione dell'evasione fiscale: non c'è una norma specifica che riguarda l'assistenza tributaria tra gli Stati membri, o tra questi e la Commissione.

Nonostante tale silenzio, da sempre il problema dell'evasione fiscale internazionale e l'esigenza della collaborazione fiscale hanno richiamato l'attenzione della CE, che si trova in una posizione piuttosto vulnerabile in conseguenza dell'inesistenza di frontiere per gli evasori, mentre l'amministrazione fiscale rimane ancora divisa⁽⁹⁹⁾.

Prima di entrare nel dettaglio della normativa diretta alla cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione Europea appare senz'altro utile esaminare quale sia il fondamento giuridico - rinvenibile nei Trattati - sul quale si basa l'intervento degli organi comunitari nel settore.

La Corte di Giustizia delle Comunità Europee, con la sentenza del 29 aprile 2004, relativa alla causa 338/01, ha fornito soluzione a tale problema⁽¹⁰⁰⁾.

Nello specifico, la vicenda riguardava la base giuridica che il Consiglio aveva utilizzato per adottare la direttiva 15 giugno 2001, n. 2001/44/CE, relativa

⁽⁹⁹⁾ Com'è stato osservato dalla Risoluzione del Consiglio, del 10 febbraio 1975 relative alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale "la pratica della frode e dell'evasione fiscale al di là dei confini degli Stati membri conduce a perdite di bilancio e all'inosservanza del principio della giustizia fiscale e può condurre distorsioni dei movimenti di capitali e delle condizioni di concorrenza". Dopo l'analisi di queste conseguenze, il Consiglio ha rilevato due questioni, da una parte, "le misure nazionali sono insufficienti, perché i loro effetti non si estendono al di là dei confini di uno Stato", e dall'altro che "varie amministrazioni fiscali nazionali collaborano già in questo campo sulla base d'accordi bilaterali", e ha concluso che "occorre rafforzare tale collaborazione all'interno della Comunità nonché con i paesi terzi, adattandola alle nuove forme d'evasione e di frode fiscale", perché che rischiano gli obiettivi del mercato europeo.

⁽¹⁰⁰⁾ La controversia era nata dalla contrapposizione riscontrata sull'argomento tra Commissione e Parlamento Europeo da una parte e Consiglio - sostenuto nella propria tesi da Irlanda, Lussemburgo, Portogallo e Regno Unito - dall'altra.

“all’assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da operazioni che fanno parte del sistema di finanziamento del Fondo europeo agricolo di orientamento e di garanzia, nonché dei prelievi agricoli, dei dazi doganali, dell’imposta sul valore aggiunto e di talune accise”. Tale provvedimento era stato adottato sulla base degli articoli 93 e 94 del Trattato, mentre la Commissione ed il Parlamento ritenevano che il corretto fondamento legale fosse da individuare nell’art. 95.

Una prima riflessione svolta dalla Corte nella propria pronuncia è stata incentrata sulla constatazione che le procedure per pervenire all’approvazione di un provvedimento previste dagli articoli del Trattato 93 e 94, da un lato, e 95 CE, dall’altro, escludono che quest’ultima disposizione possa essere cumulata con uno degli altri due articoli menzionati per servire da fondamento normativo all’adozione di un atto quale la direttiva 2001/44. Infatti, mentre per l’adozione di un atto sul fondamento degli artt. 93 CE e 94 CE è richiesta l’unanimità, per l’art. 95 CE è sufficiente la maggioranza qualificata; così, tra le disposizioni sopra menzionate, solo gli artt. 93 CE e 94 CE possono essere utilizzati cumulativamente a base dell’adozione di un atto normativo da parte del Consiglio.

Riguardo alla sfera di applicazione dell’art. 95 deve, peraltro, osservarsi in via preliminare che - in base allo stesso tenore letterale del n. 1 di tale articolo - esso può trovare applicazione solo quando il Trattato non disponga diversamente ⁽¹⁰¹⁾. Perciò, laddove esista nel Trattato una disposizione più specifica che possa costituire il fondamento di un atto normativo, quest’ultimo deve fondarsi su tale disposizione. È

⁽¹⁰¹⁾ Sul punto *cf.* altresì VELLUCCI V., *La cooperazione amministrativa a fini fiscali tra gli Stati dell’Unione Europea*, *op. cit.*

quanto si verifica, segnatamente, nel caso dell'art. 93, per quanto riguarda l'armonizzazione delle normative concernenti l'IVA, le accise e le altre imposte indirette.

Va sottolineato, d'altro canto, che l'art. 95, n. 2, CE esclude espressamente dal proprio ambito di applicazione le “*disposizioni fiscali*”, il cui ravvicinamento non può, comunque, essere operato in base a tale articolo. Occorre, allora, valutare se le disposizioni concernenti la cooperazione amministrativa in materia fiscale rientrino o meno tra le “*disposizioni fiscali*”.

Come visto, nel Trattato non si riscontra alcuna indicazione circa tale nozione, ma non può non rilevarsi che, dato il suo carattere generale, tale espressione non comprende solo la normativa sostanziale relativa ai diversi tipi di imposte, bensì anche tutti gli aspetti che involgono tale materia, indipendentemente dalla circostanza che si tratti di norme procedurali ⁽¹⁰²⁾.

Tale tesi è d'altro canto avvalorata dalla circostanza che in alcuni Stati membri le disposizioni relative alle modalità di pagamento e di recupero delle imposte dirette e indirette sono ritenute configuranti “*disposizioni fiscali*” ⁽¹⁰³⁾. Allo stesso modo, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa all'art. 90 del Trattato, al fine di valutare il carattere discriminatorio o meno di un sistema fiscale, è

⁽¹⁰²⁾ In questo senso VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽¹⁰³⁾ *Cfr.*, al riguardo, la sentenza della Corte Costituzionale n. 11/1995, con la quale è stata dichiarata inammissibile ai sensi dell'art. 75 Cost. una proposta referendaria volta all'abrogazione di alcune norme in materia di sostituto d'imposta, sulla base della considerazione - tra l'altro - che tale norma rientra tra le “*leggi tributarie*” di cui al predetto articolo della Carta fondamentale del nostro Stato.

necessario prendere in considerazione non solo le aliquote fiscali, ma anche la base imponibile e le modalità di riscossione delle varie imposte ⁽¹⁰⁴⁾.

In virtù di tali considerazioni, dunque, l'espressione “*disposizioni fiscali*”, di cui all'art. 95, n. 2, del Trattato, deve essere interpretata come comprensiva non solamente delle disposizioni che individuano i soggetti passivi, le operazioni imponibili, la base imponibile, le aliquote e le esenzioni delle imposte dirette e indirette, ma anche di quelle relative alle modalità di recupero delle imposte medesime ⁽¹⁰⁵⁾.

La decisione adottata dalla Corte di Strasburgo, quindi, pone fine ad un lungo dibattito che aveva diviso l'interpretazione fornita dal Consiglio, da una parte, e quella della Commissione e del Parlamento Europeo, dall'altra ⁽¹⁰⁶⁾.

2.2 Evoluzione dei progetti di armonizzazione fiscale

La materia fiscale costituisce tuttora patrimonio gelosamente custodito dagli Stati sovrani; appare, perciò, assai difficile attuare un effettivo coordinamento a

⁽¹⁰⁴⁾ Infatti, il criterio di comparazione decisivo ai fini dell'applicazione dell'art. 90 CE è costituito dall'incidenza effettiva di ciascun tributo sulla produzione nazionale, da un lato, e sui prodotti importati, dall'altro. Anche a parità di aliquote fiscali, l'incidenza di tale onere può variare a seconda delle modalità di determinazione della base imponibile e di riscossione applicate alla produzione nazionale e ai prodotti importati.

⁽¹⁰⁵⁾ In questi termini *cfr.* ancora VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽¹⁰⁶⁾ Tuttavia una siffatta soluzione - seppur condivisibile sotto un profilo teorico - non può non generare taluni dubbi per quella che ne sarà la futura, pratica attuazione visto che, come rileva VELLUCCI V., *ult. op. cit.*, in concreto:

- da un lato appare corretto aver stabilito, anche formalmente, che le norme sulla cooperazione amministrativa - caratterizzate da finalità strumentali rispetto alla corretta applicazione del tributo - rientrino completamente tra le disposizioni di carattere tributario così come, del resto, è pacificamente riconosciuto nel nostro Paese;
- dall'altro, aver fatto confluire anche la cooperazione tra gli Stati in ambito fiscale nell'alveo delle disposizioni tributarie comporterà la necessità dell'unanimità per l'adozione di tutte le future decisioni anche in questa materia con la conseguenza - anche tenendo conto dell'allargamento dell'Unione a 25 Stati - di rischiare d'ingessare lo *status quo* in ragione della difficoltà di raggiungere tale generale concordanza di opinioni tra gli Stati su decisioni così delicate.

livello tributario al fine di realizzare compiutamente un mercato unico ⁽¹⁰⁷⁾. Nel perseguire l'unificazione degli Stati europei, le Istituzioni comunitarie hanno dovuto attuare diverse politiche di coesione; tra queste, ha rivestito particolare rilievo l'integrazione dei diversi sistemi fiscali dei Paesi membri.

Il Trattato di Roma, infatti, contiene negli articoli da 95 a 99 le disposizioni fiscali ritenute necessarie allo scopo dell'unificazione. In particolare, gli articoli da 95 a 98 riguardano rispettivamente: il protezionismo fiscale all'interno del Mercato Comune (norma divenuta irrilevante con la soppressione delle frontiere doganali); il divieto di sovvenzione occulta attraverso i rimborsi fiscali superiori all'effettivo ammontare dell'imposta; l'imposta sulla cifra d'affari a cascata (anche questo decaduto a partire dal 1973 allorquando gli Stati membri adottarono il sistema dell'imposta sul valore aggiunto); il condizionamento a modalità comunitarie restrittive della possibilità di alterare la parità concorrenziale attraverso la concessione di esoneri e rimborsi all'esportazione o tasse di compensazione alle importazioni in relazione a "imposizioni diverse dalle imposte sulla cifra d'affari, di consumo e dalle altre imposte indirette".

A seguito della nuova formulazione introdotta dall'Atto Unico Europeo, l'articolo 99, che inizialmente era una enunciazione di massima, ha fatto sì che l'armonizzazione fiscale sia divenuta un obiettivo programmatico.

⁽¹⁰⁷⁾ Anche se è tuttavia innegabile che all'atto del completamento del mercato unico in data 31/12/1992, concretizzandosi, di fatto, la rimozione di ogni ostacolo alla libera circolazione delle merci, si è registrata un'accelerazione nel sistema di scambio di informazioni fra gli Stati membri. Sul punto *cfr.* CONFORTI B., *Diritto internazionale, op. cit.*; TESAURO G., *Diritto comunitario, op. cit.*

Infatti, il Consiglio Europeo “adotta le disposizioni che riguardano l’armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d’affari, alle imposte di consumo ed alle altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l’instaurazione ed il funzionamento del mercato interno”.

Per *armonizzazione fiscale*, quindi, si intende il riavvicinamento delle imposte che incidono direttamente sulle merci e i servizi, sul profitto delle imprese e sul rendimento dei capitali secondo le leggi tributarie. Tale riavvicinamento riguarda le aliquote, la base imponibile e le agevolazioni ed è richiesto nella misura in cui le distorsioni provocate dalle imposte alterino le condizioni della concorrenza in modo rilevante.

Lo scopo dell’armonizzazione è quello di *rendere sistemi fiscali differenti compatibili tra loro e con gli obiettivi dell’Unione Economica*, ossia, come sottolineato dalla Commissione Europea, di “incoraggiare l’interazione competitiva tra gli Stati membri in modo tale da raggiungere, simultaneamente e gradualmente, l’integrazione e la crescita economica”.

Il grado di compatibilità e, quindi, di armonizzazione fiscale “ideale”, per una particolare unione economica, dipende dal grado d’integrazione cui aspirano i suoi membri.

In un’area di libero scambio, in cui sono abolite soltanto le tariffe doganali tra i membri, il grado di armonizzazione richiesto è minimo; al contrario, in un’unione economica territoriale che miri ad una completa integrazione, qualche forma di armonizzazione fiscale è inevitabile e, nel lungo periodo, i membri si troveranno ad adottare un sistema fiscale strettamente omogeneo attraverso azioni coordinate a

livello centrale tra gli Stati membri ovvero attraverso il processo di mercato.

Inoltre, anche Stati pienamente indipendenti possono decidere di coordinare i loro sistemi fiscali, per ridurre le probabilità di elusione fiscale o di doppia tassazione.

Non c'è un pensiero unanime tra gli studiosi in merito alla necessità di armonizzare i diversi sistemi fiscali e spesso, per avvalorare questa tesi, viene citato come esempio il caso degli U.S.A., dove, nonostante vi siano alcune differenze tra le imposte prelevate dai diversi Stati, comunque il funzionamento del mercato interno non è penalizzato.

Alcuni studiosi (¹⁰⁸) ritengono che non si debba dare troppo peso all'armonizzazione che, nel caso dell'Europa, non viene ritenuta necessaria e che, per le rilevanti differenze economiche, sociali e politiche tra gli Stati membri, potrebbe persino rivelarsi inopportuna.

In contrapposizione, viene affermato da altri che le condizioni di concorrenza sono influenzate dai costi di produzione e tra questi devono essere considerate anche le imposte che vanno ad accumularsi con i prezzi dei prodotti finiti; di conseguenza, l'applicazione di imposte diverse tra gli Stati membri potrebbe portare ad una concorrenza scorretta e diviene così necessaria una certa armonizzazione almeno di quelle imposte che sono maggiormente in grado di ridurre la neutralità dei sistemi fiscali dei paesi membri.

(¹⁰⁸) Cfr. COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, op. cit., 1958, 55 e ss; CNOSSSEN S., *Quale è il grado di armonizzazione nella Comunità Europea*, in AA.VV., *Esperienze straniere e prospettive per l'ordinamento tributario italiano*, op. cit., 105 e ss.

Da un punto di vista storico, la prima proposta di riorganizzazione della fiscalità comunitaria risale all'aprile 1960, periodo in cui venne nominato il Comitato Fiscale e Finanziario. A tale comitato scientifico venne affidato l'incarico di analizzare i problemi di politica fiscale e finanziaria della Comunità Economica Europea. Questo studio tese ad esaminare se e in quale misura le disparità nella finanza pubblica degli Stati membri impedissero del tutto o parzialmente l'instaurazione di un mercato comune analogo ad un mercato interno e in quale misura fosse possibile eliminare queste disparità.

Il Comitato iniziò i propri lavori il 21 luglio 1960 eleggendo presidente-relatore il professor Neumark e li ultimò l'8 luglio 1962, approvando il rapporto definitivo, che appunto prese il nome di **“Rapporto Neumark”**.

I risultati del Rapporto portarono alla conclusione che il problema della soppressione delle frontiere fiscali non avrebbe potuto applicarsi alle accise, poiché queste imposte riflettevano direttamente peculiarità proprie dei singoli paesi.

In secondo luogo, mentre da parte della Commissione venne accolta l'idea del Comitato di istituire l'imposta sul valore aggiunto, non venne accolto, invece, il suggerimento di arrestarla nella fase precedente al dettaglio, consentendo ad ogni paese di applicare un'imposta sulla cifra di affari in questo stadio, con aliquote proprie, in modo da consentire una politica di bilancio, per le imposte indirette, più flessibile.

Infine, il Comitato evidenziò come una politica di armonizzazione fiscale non avrebbe potuto essere realizzata senza adottare, ad un certo momento, alcune misure di compensazione tra i bilanci dei vari Stati.

Il Rapporto, pur non impegnando in alcun modo la Commissione, tuttavia ha influenzato notevolmente la sua politica tributaria.

Purtroppo queste ultime osservazioni sono state dimenticate nei lavori successivi che hanno esaltato eccessivamente l'obiettivo della soppressione delle frontiere fiscali, dimenticando gli effetti distorsivi della spesa pubblica ed il problema della compensazione finanziaria intracomunitaria.

Successivamente, nel marzo 1969, venne realizzato il c.d. **“Rapporto Van der Tempel”**, uno studio tecnico sui vantaggi e gli svantaggi dei metodi di tassazione societaria.

Nel marzo 1970 il Consiglio nominò un gruppo di studio, presieduto dal signor *Pierre Werner*, con il compito di predisporre una relazione sulle “opzioni fondamentali per la realizzazione a tappe dell'Unione economica e monetaria della Comunità” ⁽¹⁰⁹⁾. Nell'ottobre dello stesso anno venne presentato il Rapporto definitivo contenente un vero e proprio piano di attuazione di detta unione da realizzare per fasi nell'arco di un decennio.

Il **“Rapporto Werner”** mise, così, in luce le possibili disfunzioni del mercato comune: lo scarso coordinamento e la limitata armonizzazione delle politiche economiche nella Comunità; i modesti progressi nella liberalizzazione dei movimenti di capitale e nell'attuazione del diritto di stabilimento di aziende bancarie e finanziarie, nelle politiche regionali, settoriali e dei trasporti; la mancata adozione di posizioni comuni specie nella politica monetaria internazionale, a causa di forti divergenze nelle concezioni economiche.

⁽¹⁰⁹⁾ Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee dell'11 novembre 1970 n° C/136.

Si evidenziò, pertanto, che, per realizzare un'efficace unione economica, con libera circolazione dei beni, dei servizi, delle persone e dei capitali, era necessario trasferire a livello comunitario i poteri esercitati dalle autorità nazionali.

Tale Rapporto, in realtà, per quanto redatto in termini piuttosto sintetici e senza documentazione relativa alla operatività e fattibilità delle varie azioni proposte, portò ad un risultato concreto. Infatti, con la decisione del 21 aprile 1970 e col regolamento del 2 gennaio 1971, venne realizzata la sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con le risorse proprie della Comunità.

Il 18 aprile 1980 la Commissione presentò al Consiglio un “Rapporto sulle prospettive di convergenza dei regimi fiscali nella Comunità”, predisposto dal sig. *Burke*, membro della Commissione. Il rapporto, evidenziando la necessità di un graduale avvicinamento degli oneri fiscali sulle imprese in vista dell'unione economica e monetaria, costituì un'ampia analisi comparata delle principali imposte da armonizzare.

Nel febbraio del 1990 venne predisposto, dall'allora Commissario per i problemi fiscali Sig.ra *Scrivener*, un rapporto programmatico sul coordinamento fiscale, imposto dall'avvio del *mercato unico*. Tale studio comportò la successiva approvazione del Consiglio di diversi provvedimenti comunitari nel settore delle imposte dirette; in particolare, la direttiva n° 90/434 in materia di fusioni, scissioni, concentrazioni e conferimenti tra società appartenenti a Stati membri diversi; la direttiva n° 90/435 in materia di tassazione dei dividendi tra società collegate, meglio nota come direttiva “madre-figlia”. A ciò si aggiunse una Convenzione plurilaterale

per eliminare la doppia imposizione derivante dalle rettifiche effettuate secondo le regole del *transfer price*.

Da notare che la prima direttiva del 23 luglio 1990 tendeva a garantire la neutralità fiscale delle operazioni, cosicché la società potesse, a livello internazionale, usufruire dei medesimi vantaggi goduti in campo interno.

La *ratio* della direttiva n. 90/435 si incentrava, invece, sulla necessità di eliminare la doppia imposizione che si creava a livello internazionale sui dividendi, così da salvaguardare i rapporti interni ai gruppi multinazionali.

Il 18 marzo 1992, sulla scorta delle difficoltà politiche e oggettive di una piena e totale armonizzazione e per dare nuovo impulso e vigore al *principio di sussidiarietà*, venne presentato alla Commissione il “**Rapporto Ruding**”.

Quest’ultimo può essere considerato un punto importante nello studio dei sistemi fiscali di imposizione diretta sulle società in Europa e nella predisposizione di una possibile soluzione dei problemi derivanti dalle differenze di tassazione nei singoli Stati membri.

L’attività del Comitato Ruding si è concentrata su tre elementi essenziali:

- verificare se le differenze esistenti nei sistemi di tassazione delle persone giuridiche nei vari paesi europei comportino una distorsione nella localizzazione degli investimenti e influenzino il funzionamento del mercato interno europeo;
- in caso positivo, l’individuazione di quali possano essere gli strumenti per eliminare tali disparità;

- su quali elementi debba incentrarsi l'attività della Comunità per poi verificare altresì se l'armonizzazione debba tendere all'unificazione dei sistemi impositivi nazionali o ad un semplice coordinamento degli stessi.

In realtà la risposta poteva essere ritrovata nelle stesse premesse in base alle quali il Comitato Ruding aveva iniziato la sua opera: non potendo arrivare all'unificazione dei sistemi fiscali e in aderenza al principio di sussidiarietà, non restava che proporre un livello minimo di coordinamento tra i singoli Stati.

Gli obiettivi erano identificati: rimuovere le normative discriminatorie interne che impedivano operazioni commerciali transnazionali; incoraggiare al massimo la trasparenza fiscale attraverso l'armonizzazione della base imponibile e l'eliminazione delle agevolazioni fiscali; predisporre un'aliquota fiscale comune in modo da limitare la competizione tra gli Stati membri soprattutto nel settore finanziario.

Gli effetti immediati del Rapporto Ruding sono stati abbastanza limitati, tanto è vero che non vi sono state proposte di direttive immediatamente collegate alle risultanze del Rapporto; questo non significa, però, che lo studio fatto non sia servito per chiarire l'azione da portare avanti a livello comunitario nel campo della tassazione.

Infatti, l'analisi condotta ha permesso, da un lato, di evidenziare la distorsione che il fattore fiscale determina all'interno del sistema economico della Comunità e, dall'altro, ha portato alla conclusione che non è necessario che l'intervento comunitario giunga ad una "imposta europea" sulle società, ma tenda solo ad assicurare una libera competizione nel mercato europeo.

Questo induce a ritenere che l'armonizzazione possa arrivare attraverso la predisposizione di regole minime, soprattutto per le operazioni transnazionali.

Di fronte al quesito se l'armonizzazione dovesse avvenire attraverso la competizione o il coordinamento tra gli Stati, il Comitato Ruding ha proposto la seconda opzione, in base al *principio di sussidiarietà*.

Dopo l'attività del Comitato Ruding, che lasciava presagire un ulteriore passo in avanti sull'armonizzazione, si è assistito a una sorta di pausa di riflessione. Le proposte di direttive non riuscivano ad essere adottate, impedendo così di proseguire la parentesi del 1990 che aveva comportato l'adozione delle più importanti direttive in materia di imposizione diretta a livello comunitario. Ciò forse derivava dalla consapevolezza che l'azione a livello fiscale non poteva prescindere, e anzi dipendeva strettamente, dall'evoluzione dell'Unione europea in un soggetto politico capace anche di decidere sui più importanti aspetti fiscali a livello europeo.

In ogni caso nel 1993 la Commissione provvedeva a presentare un "programma strategico" per lo sviluppo del mercato interno nel quale venivano toccati punti relativi alla fiscalità diretta.

In particolare, per quanto concerneva la doppia imposizione, si sottolineavano le differenze esistenti nelle convenzioni bilaterali tra gli Stati membri contro la doppia imposizione: le discrepanze esistenti comportavano delle distorsioni in ragione degli arbitraggi fiscali che potevano essere effettuati approfittando del regime convenzionale più conveniente. Da ciò derivava l'esigenza di coordinare gli accordi tra Paesi comunitari e quelli extracomunitari.

E' solo a partire dal 1996, con due documenti, il *Memorandum* di Verona e il **“Rapporto Monti”**, che il tavolo delle trattative viene riaperto.

Poiché l'ambizioso obiettivo della piena realizzazione di una completa unione monetaria non poteva prescindere da una concertazione delle rispettive politiche fiscali interne, venne conferito ad un gruppo di studiosi di altissimo livello (*High Level Group*), presieduto dallo stesso commissario Mario Monti, l'incarico di approfondire piani e tematiche di armonizzazione in materia di tassazione delle imprese

Il *Memorandum* di Verona poneva come obiettivi generali la stabilizzazione delle entrate fiscali degli Stati membri e il graduale funzionamento del mercato unico.

L'attenzione venne posta soprattutto sulle barriere fiscali ai flussi di reddito transnazionali, concernenti il trattamento fiscale della stabile organizzazione, e sull'eventuale riporto delle perdite e il pagamento di interessi e *royalties*.

Il Rapporto Monti del 1996 costituisce l'esplicitazione dei propositi contenuti nel *Memorandum* di Verona, delineando, nel contempo, i mezzi concreti per garantire la crescita dell'occupazione, la stabilizzazione dei sistemi fiscali e la piena realizzazione del mercato unico.

L'obiettivo è quello di eliminare la competizione fiscale tra i Quindici e le distorsioni all'interno del mercato unico sempre nell'ambito del principio di sussidiarietà. La strada è quella di una stretta collaborazione tra i rappresentanti nazionali e la Commissione.

Infatti nel Rapporto dell'*H.L.G.* si suggeriva di :

- esplorare la fattibilità di livelli impositivi *minimi* generalizzati, almeno sui redditi derivanti dal capitale mobile, quale contromisura al vantaggio dell’anonimato offerto da taluni paradisi finanziari col sistematico eccepimento del *segreto bancario*;
- sopprimere definitivamente le disposizioni fiscali di ostacolo ai flussi reddituali transfrontalieri fra imprese;
- migliorare l’efficacia delle Convenzioni fiscali sforzandosi di utilizzare schemi e modelli comuni;
- rafforzare la cooperazione fra autorità nazionali nella lotta alle frodi e all’evasione fiscale;
- dedicare maggior coerenza e trasparenza nell’applicazione delle disposizioni fiscali incidenti sulle regole concorrenziali del mercato.

In questa chiave si può leggere il pacchetto di misure presentato dal Commissario Monti per contenere la concorrenza fiscale tra gli Stati membri e volto ad eliminare le ritenute alla fonte sugli interessi e sulle *royalties*, nonché le distorsioni nell’ambito della fiscalità indiretta e a predisporre un codice di condotta concernente la tassazione delle società.

Conseguentemente, il 5 novembre 1997 il Consiglio ECOFIN presentava delle conclusioni relativamente ad un “Codice di condotta” ⁽¹¹⁰⁾ che traeva spunto dalla necessità di un’azione comune a livello europeo per lottare contro la concorrenza fiscale dannosa al fine di contribuire a realizzare la piena neutralità del fattore fiscale.

⁽¹¹⁰⁾ Sul punto vedasi quanto puntualizzato *sub cap. I*

Si tratta di uno strumento non vincolante dal punto di vista giuridico, ma impegnativo da un punto di vista politico.

In realtà, tale studio costituisce un documento programmatico che si applica a tutte quelle misure di carattere fiscale adottate in campo legislativo o amministrativo che possano portare a un livello di imposizione effettiva inferiore ai livelli generalmente applicati nello Stato interessato.

Il codice prevede, inoltre, un impegno dei singoli Stati a evitare di introdurre nuove forme fiscali pregiudizievoli e a “smantellare” quelle esistenti attraverso una sorta di monitoraggio interno della propria normativa e anche della prassi esistente. Tale ultimo riferimento appare sicuramente interessante poiché impone agli Stati di considerare anche come viene concretamente applicata una norma al di là del suo dettato letterale.

L’attività di controllo sulla produzione normativa dei singoli paesi membri è demandata ad un Gruppo, formato da esponenti di ciascuno Stato e della Commissione, il quale valuta l’eventuale “dannosità” delle norme fiscali poste alla sua attenzione.

Il Gruppo, inoltre, dopo aver analizzato le misure fiscali sottoposte al suo vaglio, presenta regolarmente dei rapporti riassuntivi al Consiglio Ecofin che delibera sulla loro eventuale pubblicazione.

Il “Codice di condotta”, pertanto, si propone di arrivare all’emanazione di una serie di direttive di armonizzazione, spingendo gli Stati membri ad impegnarsi a non introdurre misure fiscali sleali e non solo dal lato delle entrate tributarie.

L'obiettivo che si prefigge il codice è, dunque, piuttosto ambizioso: esso vuole rappresentare uno strumento politico capace di influenzare la legislazione interna, senza cioè la necessità di adottare provvedimenti comunitari, e quindi senza la necessità di esperire l'iter "istituzionale".

Il Consiglio ECOFIN del 26/11/2000 ha deliberato l'impegno dei Paesi membri dell'Unione ad avviare, a partire dal 2003, un sistema di scambio completo di informazioni tra le Amministrazioni fiscali sui redditi dei non residenti ⁽¹¹¹⁾.

L'esigenza di creare delle disposizioni internazionali valide ed efficaci tra i vari Stati appare il fine ispiratore di tale previsione, basata sulla consapevolezza che solo una stretta collaborazione tra Stati membri può consentire di evitare distorsioni alla concorrenza economica. Il codice si presenta quindi come lo strumento per superare definitivamente l'*impasse* determinato dagli artt. 94 e 95 del Trattato istitutivo della Comunità Europea, i quali prevedono l'unanimità per le decisioni in campo fiscale.

3. La mutua assistenza amministrativa: evoluzione della normativa comunitaria

Nel XX secolo si è avuto, rispetto alle epoche passate, un vertiginoso incremento dei rapporti commerciali internazionali, favorito dal continuo e rapido sviluppo dei mezzi di comunicazione, dalla progressiva riduzione delle normative protezionistiche e dalla maggiore facilità di spostamento di persone, beni e capitali. Di conseguenza gli Stati nazionali si sono dotati di strumenti adeguati di collaborazione in materia di informazione ed accertamento circa le operazioni

⁽¹¹¹⁾ Ad eccezione di Austria, Belgio e Lussemburgo.

economiche transnazionali, poste in essere da controparti residenti in azioni diverse e non controllabili direttamente dalle singole Autorità fiscali; infatti, il fondamentale principio della rispetto delle sovranità nazionali, che pervade le relazioni internazionali, vieterebbe, in linea generale alle autorità di uno Stato sia giudiziari che fiscali, di compiere atti ufficiali nel territorio di un altro Stato ⁽¹¹²⁾.

Questa particolare attenzione nei confronti dei rapporti economici finanziari che si instaurano tra soggetti di Stati diversi trovava origine del sorgere di conflitti positivi in tema di tassazione derivanti dai diversi criteri seguiti dagli stati per far valere la propria pretesa impositiva. Tali criteri vengono esemplificati in due categorie principali: in primo luogo si faceva ricorso al principio della fonte o *situs* del reddito, il secondo luogo alla residenza o domicilio fiscale del soggetto sul quale grava il tributo⁽¹¹³⁾.

E' opportuno non dimenticare che le transazioni commerciali e finanziarie internazionali, oltre a rappresentare l'inevitabile conseguenza dell'infittirsi dei rapporti internazionali, d'altro canto possono prestarsi a divenire inesauribile strumento di evasione fiscale o di riciclaggio di capitali di provenienza illecita: pertanto anche il carattere internazionale della criminalità organizzata economica ha reso ancor più necessaria la cooperazione internazionale.

⁽¹¹²⁾ Cfr. altresì quanto riportato *sub cap. I*

⁽¹¹³⁾ Per quanto riguarda il nostro Stato, ai fini delle imposte dirette, l'attuale sistema tributario prevede il principio della tassazione del reddito mondiale di ogni soggetto residente nel territorio dello Stato; ai fini dell'imposta sul valore aggiunto invece, indipendentemente dall'ubicazione del soggetto che effettua le operazioni, vige il principio della territorialità dell'imposta per cui risultano imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato (art. 1 D.P.R. 633/1972).

Posto che non esiste alcuna norma di diritto internazionale che imponga un obbligo di collaborazione ⁽¹¹⁴⁾, quest'ultima si è sviluppata secondo una logica strettamente negoziale, trovando regolamentazione in norme e/o disposizioni di difforme tipologia e livello ed in particolare in trattati di diritto internazionale (bilaterali e multilaterali), in fonti di natura comunitaria (direttive e regolamenti) o ancora in accordi di natura amministrativa che non necessitano di ratifica parlamentare, stipulati direttamente tra le amministrazioni interessate.

Sembra inevitabile a questo punto rammentare che la forma più datata di collaborazione internazionale, sviluppatasi agli inizi della seconda metà del '900, riguarda le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni e prevenire l'evasione fiscale internazionale, predisposte dagli Stati contraenti sulla scorta di appositi modelli elaborati in sede OCSE e ONU, anche se, tuttavia, non mancano Stati o comunità di Stati ⁽¹¹⁵⁾ che hanno predisposto propri schemi base ai quali ispirarsi.

L'esperienza maturata nel settore delle convenzioni bilaterali ha costituito un indubbio patrimonio iniziale dal quale trarre le indicazioni di base per la progettazione del sistema di mutua assistenza amministrativa comunitario ⁽¹¹⁶⁾.

⁽¹¹⁴⁾ Cfr. le considerazioni espresse in merito *supra*, al paragrafo I del presente capitolo.

⁽¹¹⁵⁾ Tra i tanti ricordiamo gli Stati arabi, gli Stati africani dell'Ocam, il Patto Andino, gli Stati Uniti e l'Olanda.

⁽¹¹⁶⁾ Si possono citare anche esempi di trattati risalenti al XIX secolo: è infatti del 18 agosto 1843 la stipula della "Convenzione fiscale internazionale" tra la Francia e di Belgio, primo esempio di accordo di assistenza amministrativa, anche se limitato alla riscossione dei tributi di registro e di successione. Analoghe convenzioni furono stipulate nel 1845 tra gli Stati del Benelux. Nel XX secolo, solo alla fine della prima guerra mondiale, vennero stipulate apposite convenzioni, alcune finalizzate esclusivamente alla composizione delle pendenze fiscali sorte dai nuovi assetti territoriali conseguenti alla dissoluzione dell'Impero Austro-Ungarico, altre dettate da ragioni di stretta contiguità territoriale (quali la convenzione tra Francia e Principato di Monaco del 1925 e quella tra Italia e San Marino del 1939).

Già il Trattato di Roma del 1957, istitutivo della CEE, agli artt. 99, 100 e 101, attribuiva al Consiglio facoltà relative all'avvicinamento delle legislazioni dei singoli Stati allo scopo di realizzare il mercato unico; la Risoluzione del 22 marzo 1971 aggiunse a tale affermazione di principio le prime basi per l'attuazione di una legislazione fiscale comune. Infatti, l'esigenza di creare il mercato comune ha spinto, dapprima, a studiare un sistema uniforme e di conseguenza un'armonizzazione nel settore dell'imposizione indiretta, successivamente a creare degli strumenti normativi atti a favorire lo scambio di informazioni per fronteggiare le possibilità di frode e di evasione fiscale, per limitare il rischio di doppie imposizioni e le disparità di trattamento con riguardo alla base imponibile e le relative aliquote.

Il 10 febbraio 1975 il Consiglio delle Comunità europee ha emanato una Risoluzione con la quale prendeva l'avvio il progetto di un sistema europeo di lotta contro la frode e l'evasione fiscale internazionale: da tale attività preparatoria nasceva la Direttiva n.77/799/CEE ⁽¹¹⁷⁾ concernente la mutua assistenza amministrativa tra Paesi membri nel campo delle imposte dirette, la Direttiva 1070/79/CEE ed il Regolamento 218/92, che hanno esteso l'applicazione al campo Iva, e la Direttiva 108/92 per il settore delle accise. Nel corso del tempo tutti i provvedimenti comunitari sopra citati hanno subito modifiche e innovazioni dettate dall'evoluzione della normativa vigente, che saranno esposte dettagliatamente nei paragrafi successivi.

⁽¹¹⁷⁾ Di cui si parlerà più dettagliatamente nei paragrafi successivi del presente capitolo

E' doveroso evidenziare infatti, che i sistemi adottati dagli Stati dell'Unione europea, seppure non scevri da indubbi difetti, si stiano comunque rilevando adatti a garantire un efficace forma di collaborazione ⁽¹¹⁸⁾.

Non va tra l'altro dimenticato che gli Stati membri, nell'ambito della gerarchia delle fonti, riconoscono alle norme comunitarie una posizione superiore rispetto alle legislazioni nazionali e di tale posizione "privilegiata" beneficiano anche le norme in materia di scambi di informazioni. Peraltro si può affermare che il processo di armonizzazione dei regimi di imposizione indiretta ha giocato un ruolo fondamentale nel dare impulso alla cooperazione amministrativa, in quanto gli Stati hanno dovuto necessariamente prendere coscienza della loro interdipendenza e grazie a questo si è avuta una costante e continua intensificazione dei contatti e degli scambi di personale e di informazioni.

Infine è necessario ricordare come sul cammino della collaborazione e dell'integrazione fiscale europea sia fondamentale l'esperienza sul campo: il Corpo della Guardia di Finanza in questo, quale peculiare strumento di polizia economico-finanziaria alla quale è demandata anche la tutela del bilancio pubblico, delle regioni, di enti locali e dell'Unione europea ⁽¹¹⁹⁾, è all'avanguardia poiché da tempo costituisce un consolidato e valido referente per la lotta alle frodi fiscali nei settori

⁽¹¹⁸⁾ In particolare, le ragioni di tale efficacia sono principalmente da ricercarsi nel fatto che ogni iniziativa è sorta nell'ambito del più generale progetto dell'unificazione del mercato in un'unica struttura economica transnazionali che presuppone come postulato necessario l'armonizzazione dei sistemi positivi e di accertamento.

⁽¹¹⁹⁾ *Cfr.*, a tal proposito, il D. Lgs. 19/03/2001 n° 68 e per una dettagliata analisi delle competenze e delle potestà d'indagine del Corpo delle Fiamme Gialle *cfr.* Circ. 265000 del 29/07/2002 del Co.Ge. – III Reparto Operazioni – Ufficio Fiscalità

dell'Iva intracomunitaria, dei tributi doganali delle risorse proprie e delle uscite di bilancio in genere della Comunità europea.

Il costante utilizzo degli strumenti predisposti nel tempo dall'evoluzione della normativa, da parte di tutti i Reparti del Corpo della Guardia di Finanza, ha infatti costituito l'insostituibile banco di prova per affinare le tecniche collaborative e far affiorare possibili miglioramenti procedurali, per snellire i rapporti e creare quel clima di reciproca comprensione e stima tra gli operatori di diversa nazionalità che perseguono il medesimo scopo: la giustizia tributaria.

3.1. La cooperazione fiscale in ambito comunitario

L'internazionalizzazione dell'economia e dei mercati (nonché del vivere sociale in generale), ovvero la cosiddetta *globalizzazione* ⁽¹²⁰⁾ comporta la necessità che gli Organi di controllo di diversi Stati si organizzino al fine di fronteggiare le sempre crescenti esigenze di cooperazione, in tutti i settori, dal campo giudiziario a quello amministrativo, e ovviamente anche nel settore fiscale ⁽¹²¹⁾.

⁽¹²⁰⁾ Sul concetto di globalizzazione vedasi cap. I

⁽¹²¹⁾ Il rilievo assunto nel mondo odierno dalla mutua assistenza tributaria in ambito comunitario è dovuto, da un lato, alle tradizionali limitazioni della sovranità tributaria degli Stati e, dall'altro, all'incremento dei rapporti economici transfrontalieri che - sebbene comportino un aumento delle manifestazioni di capacità contributiva suscettibili di essere tassate dagli Stati - contengono un elemento, quello transnazionale, che mette in difficoltà l'esercizio del potere tributario statale, palesando l'insufficienza degli strumenti d'indagine concessi alle Amministrazioni finanziarie.

Le diverse procedure attraverso cui viene attuata l'assistenza tributaria costituiscono lo strumento atto a superare le barriere costituite dai confini statali senza che le Amministrazioni finanziarie estendano i propri poteri oltre il territorio dello Stato di appartenenza allo scopo di pervenire alla corretta attuazione della normativa tributaria sostanziale.

La possibilità di localizzare i fattori produttivi, le attività e le passività, in differenti Paesi, le peculiarità dei diversi sistemi fiscali ed anche l'uso non appropriato dei trattati contro le doppie imposizioni consentono - infatti - di sottrarre alla tassazione materia imponibile, rendendo concretamente impossibili controlli senza una efficace cooperazione tra le diverse Amministrazioni.

La collaborazione in ambito comunitario si basa su precisi strumenti normativi, dai quali non si può assolutamente prescindere se non si vuole incorrere nell'impossibilità di utilizzare le informazioni scambiate e di conseguenza vanificare l'attività posta in essere, spesso con un grande dispendio di energie ⁽¹²²⁾.

E' quindi necessario che la cooperazione sia attuata nel rispetto delle forme e delle modalità prescritte, in modo che le risultanze di tali attività possano essere, nell'ottica delle amministrazioni preposte al controllo, utilizzabili ufficialmente in sede di verbalizzazione e, successivamente, nella fase di accertamento.

Prima della trattazione specifica dei singoli strumenti che disciplinano la collaborazione in ambito fiscale, è interessante ricordare che gli Stati membri della Comunità europea si sono dotati di ulteriori strumenti rispetto agli accordi bilaterali, ovvero il principale strumento di cooperazione utilizzato in ambito internazionale. Al fine di attuare una maggiore e più significativa collaborazione reciproca in materia

⁽¹²²⁾ Tali strumenti normativi sono volti a contemperare interessi di diversa natura:

- degli Stati, che sono quelli principalmente presi in considerazione dagli strumenti convenzionali e che possono essere individuati ne:
 - l'interesse alla corretta applicazione delle leggi fiscali e ad assicurare il conseguimento delle entrate tributarie;
 - l'esigenza di tutelare gli interessi dell'economia nazionale e, quindi, escludere la comunicazione di quelle informazioni che possono in qualche modo agevolare la concorrenza straniera;
 - l'interesse - connesso ai generali principi di sovranità e di efficienza dell'attività amministrativa - a limitare l'impiego di persone e di mezzi nell'interesse di una Amministrazione straniera solo a quei casi in cui tale impiego sia da ritenere effettivamente giustificato;
- dei contribuenti che - unitamente all'interesse (convergente con quello degli Stati) di evitare situazioni di doppia imposizione o in generale di illegittima imposizione - vantano l'interesse:
 - a che sia garantita una corretta acquisizione delle informazioni e la riservatezza delle informazioni scambiate;
 - a che non vengano scambiate informazioni che possono alterare la concorrenza nel commercio internazionale;
 - ad una tutela efficace contro uno scambio di informazioni illegittimo.

fiscale sono stati emanati la Direttiva n. 77/799/CEE ed il Regolamento CE n. 1798/2003 (che ha abrogato il vecchio Regolamento n. 21819/92), i quali forniscono le modalità operative di attuazione dello scambio di informazioni ⁽¹²³⁾.

Nell'intento di promuovere la collaborazione e cooperazione tra gli Stati appartenenti all'Unione europea per garantire la corretta applicazione delle norme di natura fiscale e la repressione degli illeciti tributari, sono state emanate nel corso degli anni specifiche disposizioni volte a regolamentare la materia:

1. Regolamento (CE) n. 1798/2003 del Consiglio del 07/10/2003, relativo alla cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto che abroga il Regolamento (CEE) n. 218/92;
2. Regolamenti della Commissione adottati secondo la procedura della comitatologia di cui al regolamento 1798/2003;
3. Direttiva 77/799/CEE del Consiglio modificata da ultimo dalla direttiva 2004/56/CE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise ed imposte sui premi assicurativi;
4. Direttiva 92/12/CEE del Consiglio, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa;

⁽¹²³⁾ Per i Paesi facenti parte dell'Unione Europea, oltre alle singole convenzioni contro le doppie imposizioni vigenti tra tutti gli Stati aderenti all'Unione, costituisce base giuridica per lo scambio d'informazioni in materia di imposte dirette, IVA ed accise anche la direttiva n. 77/799/CEE, come modificata dalla direttiva 92/12/CEE.

Inoltre la direttiva n. 77/799/CEE prevede, all'articolo 6, la collaborazione dei funzionari dello Stato interessato ad ottenere le informazioni. Più in particolare, essa consente che lo Stato richiesto e lo Stato richiedente si accordino per autorizzare la presenza nel primo Stato di funzionari dell'amministrazione fiscale dell'altro Stato membro, con modalità da concordare tra le due Amministrazioni fiscali.

5. Convenzioni bilaterali, articolo 26 OCSE, in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio;
6. Convenzione sull'assistenza reciproca, conclusa a Strasburgo il 25/01/1988;
7. Decisione *Fiscalis* 2235/2002/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 03/12/2002, recante l'adozione di un programma comunitario inteso a migliorare il funzionamento dei sistemi di imposizione nel mercato interno (Programma *Fiscalis* 2003 – 2007).

Per quanto riguarda l'Italia, il legislatore fiscale ha recepito l'articolo 6 della summenzionata direttiva, consentendo, in linea generale, la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle Amministrazioni fiscali di altri Stati membri ⁽¹²⁴⁾.

Al fine di lottare contro la frode e le evasioni fiscali internazionali, rafforzare la collaborazione fra le amministrazioni fiscali degli Stati membri, agevolare gli scambi di informazioni che possono consentire di stabilire correttamente le imposte sul reddito e sul patrimonio, le Istituzioni cercano continuamente di aumentare l'assistenza reciproca delle Autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e indirette ⁽¹²⁵⁾.

⁽¹²⁴⁾ Cfr. art. 31, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973.

⁽¹²⁵⁾ Nell'ambito dell'Unione europea è importante ricordare anche la Convenzione per la mutua assistenza amministrativa in materia doganale del 7 settembre 1967, più nota come "Convenzione di Napoli", entrata in vigore il 1° gennaio 1972; la necessità di un adattamento della mutua assistenza al nuovo scenario europeo, susseguente all'entrata in vigore del sistema delle risorse proprie e alla base dell'adozione della nuova "Convenzione Napoli II", firmata a Bruxelles il 18 dicembre 1997. Quest'ultimo provvedimento ha ampliato notevolmente il campo di applicazione, prevedendo che gli stati membri dell'Unione europea si prestino mutua assistenza e copriano fra loro, per il tramite delle rispettive amministrazioni doganali, in particolare allo scopo di prevenire ed accertare le violazioni delle disposizioni doganali nazionali e, conseguentemente, perseguire e punire le violazioni delle disposizioni doganali comunitarie.

In tal senso, la Commissione ha presentato il 28 luglio 2003 una proposta volta ad accelerare il flusso di informazioni tra le autorità fiscali degli Stati membri consentendo a queste ultime di coordinare le inchieste in materia di frode fiscale transfrontaliera ed autorizzando ad effettuare procedure per conto di altre amministrazioni. Al riguardo è necessario ricordare l'importanza del programma *Fiscalis* 1998-2002, il quale si prefiggeva lo scopo di dare ai funzionari un alto livello comune di comprensione del diritto comunitario, in particolare nel settore della fiscalità indiretta e della sua attuazione negli Stati membri, garantire una cooperazione efficace, effettiva ed estesa tra gli Stati membri e tra essi e la Commissione ed un continuo miglioramento delle procedure amministrative per tener conto delle necessità delle amministrazioni e dei contribuenti per l'elaborazione e la diffusione di buone prassi amministrative.

Queste attività proseguiranno con il programma *Fiscalis* 2003-2007, con l'aggiunta dei settori dell'imposta sul reddito, dell'imposta sul patrimonio e dei premi d'assicurazione.

3.2. Lo scambio di informazioni e la tutela dei contribuenti

Nel Trattato istitutivo della Comunità europea non sono presenti disposizioni che trattino specificatamente la materia dell'assistenza tra gli Stati membri, e particolarmente con riferimento allo scambio di informazioni. Questa lacuna può essere spiegata dal fatto che i membri dell'Unione Europea da sempre si sono prefissi l'obiettivo di non ostacolare la creazione e il funzionamento di un mercato comune e,

nonostante il problema dell'evasione fosse da sempre avvertito come un pericolo per l'economia e per i relativi principi che regolativi, si decise comunque di mantenere la fiscalità sotto la sovranità dei singoli Stati membri ⁽¹²⁶⁾.

Sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 15 ottobre 2003 sono stati pubblicati due importanti provvedimenti che rafforzano la cooperazione amministrativa nel settore fiscale tra gli Stati membri. Si tratta del Regolamento (CE) n. 1798/2003, relativo alla cooperazione in materia di imposta sul valore aggiunto, che ha abrogato il Regolamento (CEE) n. 218/92, e della Direttiva 2003/93/CE, che modifica la Direttiva 77/799/CEE ⁽¹²⁷⁾ relativa alla reciproca assistenza tra le Autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ed indirette ⁽¹²⁸⁾. Entrambi questi recenti provvedimenti sono stati emanati dal Consiglio del 7 ottobre 2003.

Il nuovo Regolamento sopra citato, entrato in vigore il 1° gennaio 2004, si inserisce nella linea di azione perseguita ormai da tempo in ambito comunitario, tendente a facilitare una sempre più stretta cooperazione amministrativa tra le Autorità competenti degli Stati membri e tra la Commissione e le Autorità competenti

⁽¹²⁶⁾ Cfr. SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni Finanziarie statali in materia di Iva e di imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali*, in *"Boll. trib. inf."* nr. 7/1990, 563.

⁽¹²⁷⁾ In origine il fine ultimo di tale provvedimento era quello di disciplinare la cooperazione amministrativa nel settore delle imposte dirette. Solo successivamente la direttiva è stata estesa anche all'IVA, con la modifica apportata dalla Direttiva n. 79/1070 del 6 dicembre 1979, ed al campo delle accise, grazie alla Direttiva n. 92/12 del 25 febbraio 1992.

⁽¹²⁸⁾ La Direttiva CEE 77/799 è stata recepita dall'ordinamento nazionale con D.P.R. 5 giugno 1982 n. 506, che ha integrato la disciplina dei due comparti (Iva e imposte dirette), rispettivamente, nei D.P.R. n. 633/1972 e D.P.R. n. 600/1973.

degli Stati membri nel settore della fiscalità e dell'imposta sul valore aggiunto in particolare ⁽¹²⁹⁾.

Con la Direttiva 2003/93/CE vengono introdotte nel sistema della cooperazione alcune modifiche che da un lato limitano l'ambito di applicazione della Direttiva 77/799/CEE alle sole imposte dirette e dall'altro estendono l'assistenza reciproca anche alle imposte sui premi assicurativi ⁽¹³⁰⁾, al fine di meglio tutelare gli interessi finanziari degli Stati membri e la neutralità del mercato interno. Si tratta di un settore che non è stato mai disciplinato e che presenta aspetti di particolare peculiarità, che spesso richiedono l'esecuzione di complesse indagini internazionali.

Oltre ai provvedimenti citati, che costituiscono gli strumenti giuridici fondamentali della mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, va ricordato il recepimento della Direttiva 2001/44/CE del Consiglio ⁽¹³¹⁾ concernente l'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti connessi ad operazioni finanziate dal FEOGA (Fondo Europeo Agricolo di Orientamento e Garanzia) o connesse ai prelievi agricoli, ai dazi doganali e all'imposta sul valore aggiunto.

Tra le novità introdotte nello specifico e delicato settore, significativo è il riconoscimento del titolo esecutivo estero ⁽¹³²⁾, quale strumento valido per procedere

⁽¹²⁹⁾ Il rafforzamento della cooperazione tra le Autorità competenti costituiva una delle azioni prioritarie da attuare nel triennio 2001-2003, previsto dal "Programma di azione", messo a punto dalla Commissione (sul punto cfr. MARIELLA G., "Le prospettive di tutela degli interessi finanziari dell'Unione europea", in "La Rivista delle Guardia di Finanza", n. 4, luglio-agosto 2002).

⁽¹³⁰⁾ Di cui alla Direttiva 76/308/CEE.

⁽¹³¹⁾ La Direttiva 2001/44/CE ha modificato sostanzialmente la Direttiva 76/308/CEE ed è stata recepita con il D.Lgs. 9 aprile 2003, n. 69 (nel suppl. ord. alla G.U. Del 14 aprile 2003).

⁽¹³²⁾ In base al principio del mutuo riconoscimento.

all'esecuzione diretta e automatica anche all'estero e che consentirà pertanto di conferire efficacia ed incisività alle azioni tendenti al recupero dei crediti.

Il Regolamento n. 1798/2003 è divenuto quindi il nuovo strumento giuridico per la cooperazione amministrativa in materia di imposta sul valore aggiunto. Dopo oltre dieci anni di vigenza del Regolamento n. 218/92 si era avvertita la necessità di far fronte alle nuove esigenze derivanti dall'integrazione sempre più stretta delle economie nel mercato interno e quindi di contrastare la pratica della frode e dell'evasione fiscale, giunta ormai a livelli preoccupanti, mediante il potenziamento della cooperazione amministrativa e la messa a punto di un nuovo strumento giuridico. L'obiettivo dichiarato dal Consiglio nell'emanare il nuovo regolamento è stato infatti quello di prevedere misure che consentano il più possibile i contatti diretti tra gli uffici nazionali antifrode e quindi scambi di informazione più intensivi e rapidi tra le amministrazioni, senza le limitazioni previste dal previgente Regolamento n. 218/92, il quale di norma imponeva, salvo casi di particolare urgenza, di comunicare solo attraverso i C.L.O.⁽¹³³⁾, ovvero gli Uffici centrali di collegamento. Tale pratica ha evidentemente finito per ridurre notevolmente l'efficacia della cooperazione comportando termini di comunicazione talvolta troppo lunghi, che spesso hanno finito per vanificare il buon esito degli accertamenti in corso .

Tra le novità introdotte va innanzitutto segnalata quella che individua, per l'Italia, nel Capo dello Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero

⁽¹³³⁾ Il C.L.O. italiano è stato costituito presso l'allora Ministero delle Finanze (ora Ministero dell'Economia e delle Finanze), Segretariato Generale, l'Ufficio per gli Studi di Diritto Tributario comparato e per le Relazioni Internazionali; esso è composto dai rappresentanti del Se.C.I.T., del Dipartimento delle Entrate, del Dipartimento delle Dogane e del Comando Generale della Guardia di Finanza.

dell’Economia e delle Finanze l’Autorità competente ⁽¹³⁴⁾. Questa ha designato i “servizi di collegamento”⁽¹³⁵⁾ ed i “funzionari competenti” che possono procedere agli scambi diretti di informazioni secondo quanto previsto dalla normativa in esame.

A partire dal 1° settembre 2004 gli uffici di collegamento sono autorizzati ad effettuare lo scambio di informazioni mediante l’inoltro e la ricezione delle richieste in formato elettronico, attraverso il sistema informatico di posta protetta, denominato “CCN- Mail”. A partire da tale data, quindi, il referente per i Paesi comunitari non è più il C.L.O. nazionale ⁽¹³⁶⁾, bensì il servizio di collegamento, che, utilizzando una delle tre lingue ufficiali ⁽¹³⁷⁾, avrà un contatto diretto con l’Autorità fiscale estera.

Resta fermo che l’obbligo di assistenza non riguarda l’invio di tutte quelle informazioni e/o documenti acquisiti dagli organi procedenti con l’autorizzazione dell’Autorità Giudiziaria o in esecuzione di un’attività di polizia giudiziaria delegata, a meno che non sia intervenuta un’apposita autorizzazione da parte del magistrato inquirente. Ai sensi di queste fondamentali disposizioni in materia tributaria, sono attualmente previsti tre diversi tipi di collaborazione tra le Autorità competenti degli Stati membri ⁽¹³⁸⁾.

⁽¹³⁴⁾ Cfr. Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, II Reparto, n. 52.218 del 11 giugno 2003, la Circolare n. 29.663 del 19 aprile 2004 e la Circolare n. 96.864 del 14 dicembre 2004.

⁽¹³⁵⁾ Tra i servizi di collegamento è stata designata, oltre all’Agenzia delle Entrate (Direzione Centrale Accertamento, Settore Analisi e Ricerca, Ufficio Cooperazione Internazionale) e all’Agenzia delle Dogane (Area Verifiche e Controlli tributi doganali e accise, Laboratori chimici, Ufficio metodologia di controllo degli scambi internazionali, comunitari e nazionali), anche il Comando Generale della Guardia di Finanza – II Reparto - Ufficio Antifrode e Cooperazione Internazionale.

⁽¹³⁶⁾ Il C.L.O. nazionale è stato indicato quale organo di coordinamento per la condivisione delle informazioni tra i servizi di collegamento designati per la cooperazione amministrativa dal Capo del Dipartimento per le Politiche Fiscali.

⁽¹³⁷⁾ Inglese, francese o tedesco.

⁽¹³⁸⁾ Sulla tripartizione in parola ed in particolare sulle diverse caratteristiche dell’assistenza *su richiesta, automatica e spontanea* si tornerà nel paragrafo successivo dedicato specificamente alla Direttiva 77/799/CEE

L'*assistenza su richiesta* (art. 2 del Reg. CE n. 1798/2003) rappresenta la principale forma di collaborazione tra Stati membri dell'Unione europea. Viene attivata su iniziativa dell'organo fiscale competente di uno Stato (Autorità richiedente), il quale, rivolgendosi all'organo competente di un altro Stato membro (Autorità interpellata) chiede di ottenere tutte le informazioni necessarie per verificare l'osservanza delle disposizioni previste dalle normative interne vigenti in materia di IVA ed imposte dirette nei confronti di un soggetto precisamente determinato.

In assenza di specifiche previsioni di carattere limitativo, potranno essere scambiate "informazioni" intese nell'accezione più ampia del termine, vale a dire, gli esiti delle indagini, documenti di vario tipo, le attestazioni ufficiali e tutti gli elementi che nel caso concreto si renderanno utili.

L'assistenza su richiesta è una facoltà di ogni Stato membro nel momento in cui siano state esaurite tutte le possibilità di indagini interne esperibili senza mettere in pericolo l'esito dell'inchiesta: si rende quindi necessaria l'esecuzione di indagini all'estero.

Per quanto concerne i termini per l'adesione alle richieste e la trasmissione delle relative informazioni, è previsto che gli Stati vi diano corso "con la massima sollecitudine" ma non sono imposti specifici vincoli temporali da rispettare ⁽¹³⁹⁾.

⁽¹³⁹⁾ Tuttavia la Circolare del Comando Generale della Guardia di Finanza, II Reparto, Ufficio Antifrode e Cooperazione internazionale - Sezione Rapporti con il C.L.O., n. 96.864 del 14 dicembre 2004 prevede che, in riferimento alle richieste provenienti da organi collaterali, i Reparti del Corpo interessati assicurino tempestività e precisione nelle risposte, le quali dovranno successivamente essere tradotte, lavorate ed inviate all'estero entro i termini previsti dagli articoli 8, 9 e 10 del Regolamento n. 1798/2003, cui è necessario attenersi scrupolosamente. Per quanto sopra i Reparti destinatari di attivazione ne cureranno l'adempimento nel più breve tempo possibile, e comunque **entro dieci giorni** dalla ricezione dell'attivazione, provvedendo ad inoltrare l'esito delle attività espletate all'ufficio competente del Comando Generale.

Inoltre, a porre l'accento sull'importanza della mutua assistenza amministrativa, è previsto che in caso di difficoltà o di rifiuto di fornire i dati richiesti, l'Autorità interpellata debba darne immediata comunicazione al richiedente, precisando la natura degli ostacoli e le ragioni del rifiuto. Lo Stato che riceve la richiesta di collaborazione può infatti non ottemperare in talune ipotesi espressamente previste dalla Direttiva in esame: in particolare, tale normativa non impone l'obbligo di effettuare ricerche o di trasmettere informazioni allorché la legislazione o la pratica amministrativa dello Stato adito non prevedano tali facoltà. Non si può cioè richiedere atti che l'Autorità competente adita non potrebbe compiere nell'ambito delle proprie attribuzioni ordinarie.

L'*assistenza automatica* (art. 3) si sostanzia nello scambio di informazioni, sistematico e regolare, in riferimento a specifici settori, previo accordo tra le Autorità competenti degli Stati membri. Le informazioni da scambiare vengono definite da un Comitato comunitario appositamente costituito presso la Commissione e la procedura non presuppone alcuna richiesta, attuandosi in maniera sistematica e a cadenze predeterminate. Su proposta dei singoli Stati tale scambio di informazioni potrà essere limitato a questioni bilaterali tra due Paesi oppure riguardare l'interesse degli Stati membri, potrà riferirsi ad una singola fattispecie o ad una comunicazione sistematica di dati relativi ad elementi di reddito specifici (interessi, dividendi, *royalties*, pensioni...).

L'obiettivo sarà quello di rendere gli scambi sempre più efficaci: a tal fine l'OCSE ha elaborato un modello standardizzato per lo scambio di informazioni

automatico rivelatosi molto utile nel miglioramento del trattamento delle informazioni ricevute. Saranno poi demandate alle Autorità competenti la determinazione comune delle modalità, della lingua, nonché le procedure da applicare per il concreto scambio di dati (¹⁴⁰).

In tema di assistenza automatica inoltre, potrebbero sorgere, come già è accaduto, problemi relativi a talune categorie di reddito che risultano essere sottoposte a regimi di esenzione o di esclusione: in virtù delle norme vigenti in quel determinato Paese, è possibile che le Autorità competenti si rifiutino di fornire informazioni su base automatica. Al riguardo va osservato che un tale atteggiamento si pone in completa antitesi ed in contrasto con gli obiettivi fondamentali della disposizione in esame.

Infine l'*assistenza spontanea* (art. 4) è quella che l'Autorità competente di ciascuno Stato membro presta di sua iniziativa ad un altro membro dell'Unione europea, senza preventivamente averne ricevuto richiesta né aver stipulato un precedente accordo a riguardo.

Questo tipo di procedura viene attivato allorché gli organi fiscali di uno Stato, nel corso delle rispettive attività, vengano a conoscenza o abbiano fondati motivi di presumere l'esistenza di situazioni di evasione, elusione o di qualsiasi altro elemento suscettibile di utilizzo in un altro Stato ai fini dell'accertamento delle imposte: in

¹⁴⁰) A riguardo *cfr.* POLLARI N., *Lezioni di Diritto Tributario Internazionale*, Laurus Robuffo, 2005, 471: “Gli articoli 9 e 10 della Direttiva 77/799 prevedono un sistema continuo e permanente di consultazioni e di comunicazioni delle esperienze in senso orizzontale tra autorità competenti degli Stati membri, sia su questioni di interesse bilaterale che multilaterale, sia in senso verticale tra gli Stati membri e la Comunità. Lo scambio di informazioni delle esperienze dovrà riguardare in particolare la materia dei prezzi di trasferimento delle imprese dello stesso gruppo allo scopo di elaborare delle regolamentazioni comunitarie in tali settori”.

questi casi, quindi, tali organi potranno trasmettere apposita segnalazione agli omologhi esteri.

La norma in esame prevede espressamente l'avvio di tale procedura quando vi siano fondati motivi di ritenere che nell'altro Stato si stia verificando un esonero o una riduzione di imposta anormale; viceversa quando, ottenuta la riduzione o l'esonero d'imposta nel territorio nazionale, a ciò dovrebbe corrispondere un aumento dei tributi o l'assoggettamento ad imposta in altro Stato membro; si sia accertato che le relazioni di affari tra contribuenti di Stati diversi, svolte per il tramite di una stabile organizzazione facente capo ad uno di essi o per il tramite di terzi, situati anche in altri Paesi, stiano comportando una rilevante diminuzione d'imposta in uno degli Stati membri interessati; sussiste la fattispecie delle riduzioni d'imposta che possono derivare da trasferimenti fittizi di utili infragruppo ⁽¹⁴¹⁾.

Per previsione espressa della norma, l'elencazione riveste carattere puramente esemplificativo e non tassativo, in quanto tali informazioni possono essere scambiate dalle Autorità competenti "*in ogni altro caso, senza preventiva richiesta*" quando vengano raccolte notizie utili all'accertamento dei tributi considerati.

Le informazioni da inviare spontaneamente devono rivelarsi utili ai fini della corretta applicazione delle imposte da parte dello Stato che le riceve: esse possono consistere

⁽¹⁴¹⁾ Lo scambio spontaneo di informazioni dovrebbe essere utilizzato per le questioni importanti, sia in virtù dell'ammontare d'imposta in questione, sia, ad esempio, perché si sospetta l'esistenza di uno schema di elusione o evasione fiscale suscettibile di utilizzazione da parte di altri contribuenti. Occorre inoltre ricordare che più sono le informazioni fiscali trasmesse ad un *partner* convenzionale, più quest'ultimo, a sua volta, si sforzerà di fornire informazioni interessanti.

in dettagli o notizie concernenti la particolare situazione di un soggetto residente, ma anche relativi ad obblighi fiscali vigenti nel Paese che riceve i dati segnalati (¹⁴²).

Un ulteriore previsione di particolare interesse concerne la possibilità per le Autorità competenti di accordarsi per autorizzare la presenza nel proprio Paese di funzionari dell'Amministrazione finanziaria dell'altro Stato membro. Con tale inciso viene sancita la possibilità di attuare una collaborazione “*in loco*”, con l'obiettivo di snellire le procedure e di risolvere di persona ogni tipo di problematica applicativa, nell'ottica di una sempre più efficace cooperazione, analogamente a quanto accade in materia doganale (¹⁴³).

Sussistono tuttavia limiti all'obbligo di fornire informazioni: i casi in cui uno Stato non è obbligato a fornire le informazioni richieste sono indicati nel paragrafo 2 dell'art. 26 dei Modelli OCSE ed ONU, il quale prevede alcune ipotesi in cui la norma non potrà in nessun caso essere interpretata nel senso di imporre ad uno Stato l'obbligo in questione. Tali ipotesi si riferiscono all'adozione di provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato; fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente; a fornire informazioni che potrebbero rilevare un segreto (¹⁴⁴) commerciale, industriale, professionale, un

(¹⁴²) Cfr. DEL GIUDICE M., *La cooperazione internazionale in materia fiscale: il modello di accordo per lo scambio di informazioni di natura fiscale adottato dal CIAT*, Allegato n° 12/2002 al “Fisco” n°19, 2002.

(¹⁴³) Cfr. LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Unione europea*, in “Rivista della Guardia di Finanza”, n° 6, 2002.

(¹⁴⁴) Il commentario al modello OCSE del 1977 riferisce che i segreti menzionati dal paragrafo 2 dell'articolo 26 non devono essere considerati in maniera troppo estesa. Prima di invocare tale

processo commerciale o informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

I limiti all'obbligo di prestare assistenza, nei primi due casi, sono oggettivamente correlati al grado di similitudine tra le legislazioni e le prassi amministrative degli Stati contraenti, nel senso che, quanto più sono disomogenei i rispettivi sistemi giuridico - amministrativi, tanto minori saranno le possibilità che lo scambio informativo possa aver luogo.

Le prime due ipotesi, infatti, si ispirano al principio della reciprocità intesa non in senso stretto, ovverosia come identità di strumenti accertativi e di informazioni ottenibili, ma considerando che l'assistenza reciproca tra due Stati sia nel complesso bilanciata: solo così viene garantita maggiormente la collaborazione tra le amministrazioni dei Paesi.

Con riferimento alla terza ipotesi sopra citata, viene fissato un'ulteriore limitazione all'obbligo di fornire le informazioni richieste allorché abbiano carattere di segretezza per il valore economico che rivestono per il contribuente oggetto di indagine o nel caso in cui la comunicazione potrebbe rappresentare una minaccia per l'ordine pubblico. La disposizione viene comunemente interpretata alla

disposizione, infatti, lo Stato contraente dovrà verificare attentamente che gli interessi del contribuente giustificano realmente l'applicazione della stessa; al contrario sarà chiaro che un'interpretazione troppo ampia di tale norma renderebbe molti casi irrealizzabile lo scambio di informazioni. Il segreto considerato in tali norme attiene alla generalità delle attività economiche negli Stati contraenti e protegge ogni conoscenza cui ha accesso un gruppo limitato di persone, suscettibile di uno sfruttamento economico, e la cui divulgazione potrebbe procurare a soggetti terzi un vantaggio sulle persone i cui interessi sono protetti dal segreto.

stregua di un riconoscimento allo Stato richiesto con relativo potere discrezionale di prestar assistenza (¹⁴⁵).

La disciplina della segretezza delle informazioni ha subito rilevanti modificazioni nel corso dell'evoluzione del modello OCSE, in particolare con quello approvato nel 1977: il precedente modello (¹⁴⁶), infatti, riportava una disciplina piuttosto rigida in forza della quale le informazioni scambiate avrebbero dovuto essere tenute segrete e comunicate soltanto alle persone ed autorità incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte che formano oggetto della convenzione.

L'articolo 26 del modello del 1977 ha riorganizzato la disciplina, rendendola meno rigida e facendo sì che la protezione assicurata, da assoluta divenisse relativa, in quanto le informazioni fornite vengono assimilate a quelle nazionali, e quindi conseguite a mezzo di indagini svolte secondo le leggi interne (¹⁴⁷). Il nuovo modello OCSE, quindi, ha modificato in senso estensivo l'ambito di divulgazione delle informazioni, prevedendo che le stesse possono essere comunicate a persone e

(¹⁴⁵) Ciò comporta che, qualora lo Stato trasmetterà un'informazione riservata per il contribuente, non si possa assolutamente asserire un'infrazione delle norme sulla segretezza né conseguentemente impedire l'utilizzo di elementi informativi da parte dello Stato richiedente. In tale eventualità il contribuente potrà adire le ordinarie vie legali della richiesta di un presunto risarcimento danni nei confronti dello Stato che ha trasmesso l'informazione.

(¹⁴⁶) Approvato nel 1963.

(¹⁴⁷) Così dispone il citato articolo: "Le informazioni ricevute da uno Stato contraente saranno tenute segrete .. [...] e saranno comunicate soltanto alle persone ed autorità (compresi i Tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento della riscossione delle imposte previste dalla convenzione, delle procedure o dei procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Dette persone o autorità utilizzeranno tali informazioni soltanto per questi fini, ma potranno servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche di tribunale o nei giudizi".

autorità che abbiano precisi incarichi: queste potranno utilizzare tali informazioni solo per i fini connessi agli incarichi.

Lo Stato cui è giunta la richiesta, circa il rispetto dei principi a tutela della segretezza, potrà solo far affidamento sulla buona fede del Paese richiedente, sul rispetto del principio di diritto internazionale “*pacta sunt servanda*” e pertanto confidare sulla conformità delle norme di quest’ultimo alle previsioni del Trattato.

In ultima analisi appare doveroso fare un cenno all’utilizzo dei dati acquisiti con i sopra citati strumenti normativi. A tal riguardo giova preliminarmente ricordare come sia nel campo giudiziario che in quello amministrativo valga, di massima, il principio generale della completa autonomia della utilizzabilità, nell’ambito dei rispettivi procedimenti, dei dati acquisiti con le rispettive procedure di cooperazione internazionale, siano queste giudiziarie o amministrative, salvo che le rispettive leggi attuative non prevedano espressamente il contrario.

Comunque, nonostante l’importanza della collaborazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali, nella lotta all’evasione fiscale, “*non si può affermare che siano stati raggiunti sino ad oggi risultati soddisfacenti: le informazioni scambiate sono nel complesso relativamente poche, ed anche la loro qualità non è sempre tale da consentirne l’utilizzo; e ciò a causa degli ostacoli costituiti dalle differenze tra i vari ordinamenti giuridici, dalla mancanza di un adeguato coordinamento tra le diverse Amministrazioni fiscali, dalla non idonea organizzazione delle*

Amministrazioni stesse, dalla non sempre chiara determinazione delle modalità degli scambi, e dalla scarsa tempestività degli stessi” ⁽¹⁴⁸⁾.

La tutela dei contribuenti è un aspetto molto importante nello scambio di informazioni anche se è forse quello che suscita ancora le maggiori perplessità: le diverse regolamentazioni dello scambio sono sul punto carenti e la tutela offerta dai singoli ordinamenti nazionali è spesso inadeguata ⁽¹⁴⁹⁾.

Un adeguato sistema di tutela dovrebbe tendere verso una fattiva collaborazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Su quest’ultimo punto in dottrina vi è chi ⁽¹⁵⁰⁾ ha sostenuto che il contribuente dovrebbe essere informato del fatto che l’Amministrazione fiscale di uno Stato abbia avanzato una richiesta d’informazioni sul proprio conto.

A tal proposito, ed in contrapposizione a quest’ultima interpretazione, vi è anche chi ha ritenuto non condivisibile una siffatta posizione, laddove si sostiene che la conoscenza del procedimento di scambio di informazioni sia presupposto necessario affinché possa aversi una tutela efficace, atteso che sarebbe possibile opporsi a tale istanza facendo valere le proprie ragioni nel corso dell’attività d’indagine e che lo scambio d’informazioni dovrebbe essere impedito fino alla decisione sulla questione⁽¹⁵¹⁾.

⁽¹⁴⁸⁾ Così, testualmente, ADONNINO P., *Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali*, in “Tributi”, 1995, pag. 819 e ss.

⁽¹⁴⁹⁾ Nello specifico contesto, per tutela dei contribuenti s’intende il riconoscimento in capo a questi di situazioni giuridiche soggettive suscettibili di tutela dinanzi all’autorità giudiziaria.

⁽¹⁵⁰⁾ ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, *op. cit.*

⁽¹⁵¹⁾ Così VELLUCCI V., *La cooperazione amministrativa a fini fiscali tra gli Stati dell’Unione Europea*, *op. cit.*, il quale ulteriormente osserva: “Volendo aderire a tale tesi, si ritiene che questa potrebbe essere una delle ipotesi di applicazione dell’art. 7, comma 4, della legge n. 212/2000 (Statuto

Attesa la natura strumentale ed il carattere endoprocedimentale - nell'ambito della procedura di accertamento - della cooperazione amministrativa, eventuali fatti che determinino l'illegittimità della stessa dovranno essere fatti valere in quella che è l'ordinaria sede di contestazione dell'esito del procedimento di accertamento, secondo la disciplina propria di ciascuno dei singoli Stati.

L'art. 26 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni - specificamente deputato alla disciplina dello scambio d'informazioni - non fa alcun riferimento ai diritti dei contribuenti: in tale sede sono considerate sufficienti, a tal fine, le disposizioni che limitano l'obbligo degli Stati a fornire le informazioni; tuttavia tali norme non prendono in considerazione gli interessi dei contribuenti ma attribuiscono alle autorità competenti motivi per rigettare le richieste loro pervenute ⁽¹⁵²⁾.

La protezione del contribuente è, perciò, indiretta, affidata com'è alle disposizioni che disciplinano i limiti all'obbligo di scambiare le informazioni; ed in mancanza di espresse disposizioni che la prevedano, la tutela è assicurata unicamente dalle norme interne dei singoli Stati le quali, variando da Paese a Paese, non sempre possono ritenersi adeguate allo scopo ⁽¹⁵³⁾.

dei diritti del contribuente), il quale prevede che *la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti*".

⁽¹⁵²⁾ In tal senso *cfr.* ancora VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽¹⁵³⁾ Anche la Direttiva 77/799/CEE non contiene disposizioni che riguardano la protezione dei contribuenti. Anzi, quanto alla notifica della procedura al contribuente interessato, nel documento "*Orientamenti e codice di condotta per lo scambio di informazioni su richiesta*", predisposto a cura della Commissione europea - DG XV, si precisa che "*di norma la corrispondenza tra le competenti autorità resta riservata; può essere resa nota al contribuente soltanto previa autorizzazione (questa prassi consente alle autorità competenti di essere il più possibile franche ed aperte ai loro scambi)*".

3.3 La direttiva 77/799/CEE del 19 dicembre 1977

Lo strumento giuridico che in ambito Unione Europea disciplina la cooperazione amministrativa fiscale è la direttiva del Consiglio n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977.

La direttiva - che nell'ordinamento italiano è stata recepita, nella sua prima formulazione, con il D.P.R. 5 giugno 1982, n. 506 - è stata originariamente emanata al fine di disciplinare la cooperazione amministrativa nel solo settore delle imposte dirette ed è stata successivamente estesa anche all'IVA, alle accise ed alle imposte sui premi assicurativi ⁽¹⁵⁴⁾. Peraltro, con tale atto, il percorso che conduce all'affrancamento dello scambio di informazioni rispetto alle problematiche connesse alla doppia imposizione internazionale è completo: è, infatti, previsto che le competenti autorità degli Stati membri si scambino ogni informazione atta a permettere una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio nonché delle imposte sul valore aggiunto ⁽¹⁵⁵⁾.

Nel provvedimento, il quale disciplina specificamente lo scambio, non si fa alcun riferimento alle Convenzioni contro la doppia imposizione, riconoscendo in tal modo l'importanza dello strumento in esame allo scopo di assicurare la corretta applicazione delle normative fiscali nazionali ⁽¹⁵⁶⁾.

⁽¹⁵⁴⁾ Allo stato attuale, peraltro, esclusa nuovamente ai sensi della modifica apportata all'art. 1 dalla Direttiva 2003/93/CE del Consiglio del 7 ottobre 2003.

⁽¹⁵⁵⁾ In questi termini VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽¹⁵⁶⁾ Sul punto si veda, peraltro, il Preambolo contenuto nella Direttiva, che significativamente enfatizza le molteplici utilità dello scambio di informazioni, includendovi tra l'altro la tutela del principio della giustizia fiscale e la lotta all'elusione fiscale.

Ai sensi dell'art. 1 della Direttiva, oggetto dell'assistenza è lo scambio d'ogni informazione atta a permettere una corretta determinazione delle imposte incluse nei settori d'attuazione.

L'elemento giustificativo dello scambio è rinvenibile nell'accertamento tributario, ma va sottolineato come l'informazione, una volta trasmessa, potrà essere utilizzata in ambiti diversi ⁽¹⁵⁷⁾.

In assenza di specifiche previsioni di carattere limitativo, le informazioni che possono essere scambiate vanno intese in un'ampia accezione, vale a dire documenti, attestazioni ufficiali, esiti di indagini e tutti gli elementi che nel caso concreto si renderanno necessari.

L'assistenza, però, non si limita semplicemente allo scambio dell'informazione, o a prevedere soltanto lo svolgimento delle attività d'indagine per ottenere l'informazione richiesta (*cf.* art. 2, parr. 1 e 2, Dir.), ma viene contemplata anche la collaborazione dei funzionari dello Stato interessato (*cf.* art. 6, Dir.).

Questa possibilità, che deve concretizzarsi nell'ambito della procedura delle consultazioni stabilita nell'articolo 9, permette che l'Autorità di uno Stato membro possa autorizzare la presenza di agenti di un altro Stato nel proprio territorio, allo scopo di facilitare l'applicazione delle disposizioni della Direttiva.

Secondo la tradizionale ripartizione, la cooperazione amministrativa si classifica in scambio *su richiesta* (art. 2), *automatico* (art. 3) e *spontaneo* (art. 4).

⁽¹⁵⁷⁾ Per procedimenti penali o per l'applicazione di sanzioni amministrative ai sensi dell'art. 7, par. 1, 3° trattino, della Direttiva in esame.

L'assistenza *su richiesta* rappresenta la principale forma di collaborazione e viene attivata su iniziativa dell'autorità di un Paese che si rivolge all'analoga autorità di altro Stato per avere le informazioni necessarie a verificare l'osservanza delle disposizioni previste dalla normativa oggetto della direttiva e pervenire al corretto accertamento dell'imposta. Nel caso che l'informazione richiesta non sia in possesso dell'amministrazione adita, questa fa eseguire, se del caso, le indagini necessarie per ottenerle.

Lo Stato richiedente può attivare la procedura solo una volta esaurite le possibilità di ottenere le informazioni mediante le procedure nazionali (*principio di sussidiarietà*). Tuttavia, tale previsione subisce un'attenuazione poiché è possibile adire l'altro Stato anche nel caso in cui l'utilizzazione delle proprie fonti d'informazione pregiudichi il risultato dell'inchiesta (art. 2, par. 1, ultimo periodo, Dir.).

L'assistenza *automatica* si ha quando le autorità competenti degli Stati membri concordano di scambiarsi in maniera sistematica e, di norma, a periodicità prestabilita e regolare predeterminate tipologie di informazioni, a prescindere da una specifica richiesta (art. 3, Dir.).

L'assistenza *spontanea* (art. 4, Dir) è quella che l'autorità competente di ciascuno Stato membro presta di sua iniziativa a quella di un altro Paese membro dell'Unione europea, senza averne ricevuto preventiva richiesta ovvero, in assenza di un precedente accordo. Questo tipo di procedura viene attivato allorché l'autorità competente di uno Stato abbia fondati motivi di presumere che esistano una riduzione o un esonero d'imposta "anormali" nell'altro Paese, ovvero nel caso in cui un

contribuente ottenga una riduzione o un esonero d'imposta che dovrebbe comportare un aumento dei tributi dovuti o un assoggettamento ad imposta nell'altro Stato (¹⁵⁸).

Secondo quanto stabilito dal provvedimento in esame, a questa forma di assistenza si può fare, inoltre, ricorso qualora le relazioni d'affari tra contribuenti di Stati diversi, svolti per il tramite di una stabile organizzazione facente capo ad uno di essi o anche per il tramite di terzi, situati anche in altri Paesi, siano tali da comportare una diminuzione d'imposta rilevante ai fini degli interessi degli Stati membri interessati.

Ulteriori ipotesi espressamente menzionate dalla direttiva fanno riferimento a riduzioni d'imposta che si abbia fondato motivo di ritenere possano conseguire a trasferimenti fittizi di utili infragruppo (vale a dire manovre di *transfer pricing* - lett. *d*)) e, più genericamente, alla raccolta di informazioni che possano risultare utili per l'accertamento dell'imposta nell'altro Stato membro (¹⁵⁹).

L'elencazione fornita dalla norma comunitaria ha valore meramente esemplificativo e non tassativo, poiché è previsto che le autorità competenti possono scambiarsi “*in ogni altro caso, senza preventiva richiesta*”, le informazioni in loro possesso utili ai fini della corretta determinazione dei tributi considerati.

(¹⁵⁸) Sulla lettera a) dell'elenco formulato dalla norma in esame “*l'autorità competente di uno Stato membro ha fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero d'imposta anormali nell'altro Stato membro*” si è pronunciata la Corte di Giustizia nel caso c-420/1998, sentenza del 13 aprile 2000.

Secondo la Corte, questa lettera deve essere interpretata nel senso che non è necessario che l'esonero o la riduzione d'imposte cui esso si riferisce figurino in un atto esplicito dell'autorità competente di un altro Stato membro. Questa lettera neppure esige che la riduzione sia d'importo elevato, soltanto che ci sia. Ad avviso della Corte l'espressione “riduzione od un esonero anormali” fa riferimento ad un'ingiustificata riduzione d'imposte in un altro Stato membro.

(¹⁵⁹) In tale prospettiva, un'ipotesi di previsione normativa di assistenza spontanea è quella stabilita dalla disciplina del *ruling* internazionale (art. 8, D.L. 30 settembre 2003, n. 269).

Per quanto concerne i termini per l'adesione alle richieste e la trasmissione delle relative informazioni, è previsto, come peraltro già anticipato nel paragrafo precedente, che gli Stati richiesti vi diano corso “*con la massima sollecitudine*” ma non sono imposti specifici vincoli temporali da rispettare (¹⁶⁰).

Gli Stati membri, unitamente alla Commissione, devono seguire l'andamento della cooperazione e, in particolare, scambiarsi le esperienze acquisite, soprattutto in materia di *transfer pricing*, allo scopo di migliorare la collaborazione medesima e di elaborare, se del caso, ulteriori e specifiche regolamentazioni comunitarie.

Per ciò che attiene ai limiti dell'assistenza fiscale comunitaria è possibile operare una classificazione distinguendo tra:

- a) limiti riferiti alla comunicazione;
- b) limiti relativi all'uso dell'informazione fornita.

Relativamente al primo gruppo, si ricorda il principio di sussidiarietà dell'assistenza tributaria richiamato dall'art. 2 della direttiva il quale postula che lo Stato istante utilizzi le vie dell'assistenza comunitaria solo una volta esaurite le possibilità di ottenere le informazioni nell'ambito delle proprie procedure nazionali.

Con riferimento al secondo gruppo, invece, per il “principio d'equivalenza” non vi è obbligo di dar corso a richieste o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la prassi amministrativa non autorizzano l'autorità dello Stato adito né a compiere

(¹⁶⁰) A sottolineare l'importanza della mutua assistenza amministrativa, è previsto che in caso di difficoltà o di rifiuto - nelle ipotesi previste - di fornire i dati, l'Autorità richiesta debba darne immediata comunicazione a quella richiedente, indicando la natura degli ostacoli o le ragioni del rifiuto.

l'attività amministrativa richiesta ovvero a raccogliere o a utilizzare dette informazioni ⁽¹⁶¹⁾.

Tale statuizione, però, potrebbe creare discriminazioni laddove - attraverso l'utilizzo di più ampi poteri in previsti per l'Amministrazione finanziaria di un Paese - sia possibile, per la medesima fattispecie, raccogliere maggiori informazioni nell'ipotesi in cui parte della fattispecie impositiva sia caratterizzata da elementi di transnazionalità rispetto all'ipotesi in cui la stessa, invece, si sia esplicita esclusivamente all'interno del Paese istante.

A tal riguardo, il problema non appare superabile se non attraverso il principio d'uguaglianza eventualmente previsto dalla normativa interna del Paese richiedente, non rinvenendosi - all'interno della normativa comunitaria - alcuna norma atta a sciogliere il quesito ⁽¹⁶²⁾.

Con riferimento alla segretezza delle informazioni la Direttiva 77/799/CEE dedica all'argomento una disciplina più minuziosa rispetto a quella della corrispondente previsione del Modello OCSE ⁽¹⁶³⁾.

⁽¹⁶¹⁾ (Art. 8, Dir.). A differenza di quanto visto con riguardo alla normativa convenzionale, secondo questo precetto, l'attuazione dello scambio d'informazione dipende esclusivamente dall'ordinamento giuridico dello Stato adito e non tiene conto dei limiti propri dello Stato richiedente: ossia, nulla è previsto in ordine alla possibile utilizzazione a beneficio dallo Stato richiedente della legislazione più flessibile per la raccolta d'informazione nello Stato adito.

⁽¹⁶²⁾ In questo senso VELLUCCI V., *La cooperazione amministrativa a fini fiscali tra gli Stati dell'Unione Europea*, op. cit.

⁽¹⁶³⁾ Il principio fondamentale della Direttiva, tuttavia, è il medesimo del modello OCSE del 1977, in quanto è stabilito - secondo il principio di confidenzialità - che *“tutte le informazioni che uno Stato membro ha ottenuto in virtù della presente Direttiva, devono essere tenute segrete, allo stesso modo delle informazioni raccolte in applicazione della legislazione nazionale”* (art. 7, par. 1, Dir.).

Inoltre, lo Stato adito non è tenuto a fornire l'informazione se lo Stato interessato non s'impegna a rispettare le possibili limitazioni più severe stabilite dalla legislazione o dalla pratica del primo (art. 7, par. 2, Dir.).

Ciò nondimeno, laddove pure si registrino tali circostanze, nulla impedisce allo Stato richiesto di dar corso allo scambio di informazioni senza che ciò possa condurre ad alcuna pronuncia di illiceità, in quanto tale limite - come visto già in precedenza trattando della cooperazione amministrativa condotta ai sensi dell'art. 26 del modello OCSE - è posto nell'esclusivo interesse dello Stato e non del contribuente.

Attraverso il principio di specialità si stabilisce che l'informazione fornita può essere utilizzata solo per determinati fini e deve essere accessibile alle persone direttamente coinvolte nell'attività di accertamento o controllo dell'imposta e alle persone che intervengono direttamente in un procedimento giudiziario o diretto all'applicazione di sanzioni amministrative, avviati al fine o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'imposta (¹⁶⁴).

La statuizione per cui l'efficacia della Direttiva 77/799/CEE sia condizionata alla sussistenza delle prescrizioni relative alla prestazione dell'assistenza e all'uso delle informazioni fornite, è in contrasto con la natura propria della Direttiva medesima (¹⁶⁵).

Questa situazione è conseguenza della scelta operata dal legislatore comunitario di far propri principi e limiti giuridici elaborati dalle convenzioni

⁽¹⁶⁴⁾ Queste informazioni fornite possono essere riferite nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze, allorquando l'autorità competente che le fornisce non si opponga (art. 7, par. 1, Dir.).

⁽¹⁶⁵⁾ In questo senso VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

internazionali, la cui efficacia dipende dalle disposizioni nazionali. In questa prospettiva si può concludere che l'efficacia armonizzatrice di questa direttiva è minima atteso che si è rinunciato all'obiettivo di rendere efficace la cooperazione amministrativa attraverso l'armonizzazione dei mezzi giuridici e amministrativi delle singole amministrazioni fiscali ⁽¹⁶⁶⁾, onde metterle in condizione di ottenere informazioni ed esercitare i propri diritti di controllo in condizioni di sostanziale eguaglianza.

La Direttiva 77/799/CEE ha una sua efficacia dovuta al carattere multilaterale che connota tali provvedimenti e, inoltre, l'ambito materiale della direttiva è più ampio delle classiche convenzioni bilaterali sulla doppia imposizione (relative solo alla tassazione diretta), giacché si estende anche alle accise.

Infine, la Direttiva permette l'applicabilità di disposizioni più favorevoli in materia d'assistenza mutua, cioè, l'applicazione di quelle disposizioni che in modo maggiore e migliore permettono l'assistenza (art. 11, Dir.).

3.3.1 Dalla Direttiva 2004/56/CE del 21/04/2004 alla Legge 10/02/2005 n° 19

La Direttiva 2004/56/CE, mirando ad estendere i principi e a migliorare l'applicazione della direttiva 77/799/CEE, prevede la possibilità per gli Stati membri di coordinare le indagini in materia di frode fiscale e avvalersi di una serie più ampia

⁽¹⁶⁶⁾ Cfr. il punto (b) della Risoluzione del Consiglio del 1975.

di procedure. La Convenzione di Strasburgo del 25 gennaio 1988 ⁽¹⁶⁷⁾ fornisce invece le istruzioni definendo gli obiettivi e l'ambito dello scambio di informazioni. Sebbene in numerosi casi gli Stati membri abbiano negoziato trattati bilaterali con altri Stati membri (così come avviene sullo scenario internazionale), questi ultimi sono stati ritenuti inadeguati a far fronte alle nuove forme di frode e di evasione fiscale, che presentano sempre più un carattere transnazionale. Di conseguenza si è reso necessario rafforzare la collaborazione fra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri in vista di un sistema omogeneo di principi e regole comuni ⁽¹⁶⁸⁾. Le conseguenze non sono affatto trascurabili. Si pensi all'obbligo giuridico vigente in alcuni Stati membri di notificare al contribuente le decisioni e gli atti relativi alla sua obbligazione fiscale ⁽¹⁶⁹⁾ e alle conseguenti varie difficoltà che si presentano alle autorità fiscali qualora, ad esempio, il contribuente si sia trasferito in un altro Stato membro e le autorità fiscali dello Stato membro "di partenza" abbiano la necessità di fare appello all'assistenza delle autorità competenti dello Stato membro in cui il contribuente si è trasferito.

In proposito, la normativa finanziaria comunitaria demanda, in via principale, ai sensi del *principio di assimilazione* sancito dall'articolo 280 del Trattato istitutivo della Comunità europea, alla responsabilità degli Stati membri il compito di prevenire,

⁽¹⁶⁷⁾ Trattasi della Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale pattuita tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), e firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988.

⁽¹⁶⁸⁾ Il coordinamento dell'azione tra le Amministrazioni fiscali degli Stati membri ha lo scopo non soltanto di garantire l'assoggettamento a tassazione delle ricchezze movimentate e, pertanto, evitare fenomeni di elusione ed evasione fiscale ma di permettere un coordinamento delle normative e delle Amministrazioni fiscali degli Stati, offrendo ai contribuenti e agli operatori un panorama normativo omogeneo.

⁽¹⁶⁹⁾ E' il caso dell'Italia che ha adottato lo "Statuto del contribuente" con Legge n° 212 del 27 luglio 2000

accertare e reprimere le violazioni lesive degli interessi finanziari della Comunità. Si evidenzia in particolare il paragrafo 3 di tale articolo, nella versione consolidata pubblicata sulla Gazzetta ufficiale delle Comunità europee C 325/35 il 24 dicembre 2002, che testualmente dispone: *“Fatte salve altre disposizioni del presente trattato, gli Stati membri coordinano l'azione diretta a tutelare gli interessi finanziari della Comunità contro la frode. A tale fine essi organizzano, assieme alla Commissione, una stretta e regolare cooperazione tra le autorità competenti”* ⁽¹⁷⁰⁾.

Nel momento in cui è stata adottata, la Direttiva 77/799/CEE si applicava soltanto alle imposte dirette. Con il tempo il campo di applicazione è cambiato e vi sono state incluse, prima, l'imposta sul valore aggiunto e, in seguito, le accise. Successivamente la Commissione ha presentato una proposta (COM (2001) 294), intesa a istituire uno strumento del tutto separato per l'imposta sul valore aggiunto così come poi avverrà per un nuovo strumento relativo esclusivamente alle accise.

Tra i provvedimenti normativi che hanno apportato nel tempo alcune importanti modifiche alla Direttiva 77/799/CEE, rientra la Direttiva 2004/56/CEE del 21 aprile 2004. Quest'ultima direttiva prevede la possibilità per gli Stati membri di coordinare le indagini in materia di frode fiscale e avvalersi di una serie più ampia di procedure,

⁽¹⁷⁰⁾ Per cogliere ulteriormente l'attenzione rivolta all'attività di cooperazione e, nella specie, di “cooperazione amministrativa” si ricorda, inoltre, l'articolo III-285 del Trattato che adotta una Costituzione per l'Europa del 2004 e, in particolare, il punto 2 di detto articolo che dispone che *“L'Unione può sostenere gli sforzi degli Stati membri volti a migliorare la loro capacità amministrativa di attuare il diritto dell'Unione. Tale azione può consistere in particolare nel facilitare lo scambio di informazioni e di funzionari pubblici e nel sostenere programmi di formazione. Nessuno Stato membro è tenuto ad avvalersi di tale sostegno. La legge europea stabilisce le misure necessarie a tal fine, ad esclusione di qualsiasi armonizzazione delle disposizioni legislative e regolamentari degli Stati membri”*.

con l'obiettivo di accelerare il flusso di informazioni tra le autorità competenti degli Stati membri. Nel dettaglio la Direttiva 2004/56/CE si basa sulla proposta della Commissione COM(2003) 446 del 28 luglio 2003 e aggiorna la Direttiva 77/799/CEE con particolare riferimento all'ammodernamento tecnologico degli ultimi anni ⁽¹⁷¹⁾. Atteso che il modello predisposto in seno all'OCSE rappresenta certamente il principale punto di riferimento in materia ⁽¹⁷²⁾, si evidenzia che è recente l'adesione dell'Italia alla Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale pattuita tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), e firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988. Tale adesione è avvenuta nel nostro Paese con legge 10 febbraio 2005, n° 19 ⁽¹⁷³⁾.

L'accordo fornisce le istruzioni circa lo scopo e l'ambito oggettivo e soggettivo dello scambio di informazioni e, quindi, della cooperazione amministrativa. In particolare si dispone che le autorità competenti degli Stati contraenti si scambino le informazioni necessarie per l'applicazione delle disposizioni contenute nel corpo dell'accordo o di quelle contenute nelle leggi interne relative alle imposte considerate. Si tratta di un accordo estremamente valido in termini di

⁽¹⁷¹⁾ In proposito si segnalano due relazioni del Consiglio sulle frodi fiscali del giugno 2000 (documenti del Consiglio 8053/00 e 8668/00) che hanno appunto indicato l'inadeguatezza delle direttive e dei regolamenti esistenti all'epoca, nella lotta contro le frodi, in particolare per ciò che attiene l'imposizione indiretta (nei documenti viene evidenziato in particolare il fenomeno del *transfer pricing*).

⁽¹⁷²⁾ Convenzione concernente la reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale pattuita tra gli Stati membri del Consiglio d'Europa e i Paesi membri dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE), e firmata a Strasburgo il 25 gennaio 1988.

⁽¹⁷³⁾ Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 48 del 28 febbraio 2005.

efficacia in considerazione sia dell'ampia platea degli Stati a cui può applicarsi che della tipologia di tributi che ingloba ⁽¹⁷⁴⁾.

3.4 Il Regolamento 1798/2003/CE e lo scambio di informazioni nel comparto I.V.A.

E' stato rilevato dalle istituzioni comunitarie come le frodi e le pratiche evasive coinvolgenti più Paesi dell'Unione non solo conducano a perdite di bilancio ma ledano altresì il principio della giustizia fiscale provocando distorsioni dei movimenti di capitali e della concorrenza, con il rischio tangibile di pregiudicare il funzionamento del mercato interno.

In tale ambito, la lotta contro le frodi relative all'IVA esige una stretta cooperazione tra le autorità fiscali preposte all'applicazione delle disposizioni in materia e, quindi, le misure di armonizzazione tributaria adottate per completare il mercato interno richiedono l'istituzione di un sistema comune di scambio d'informazioni tra gli Stati membri nell'ambito del quale le autorità competenti siano tenute a prestarsi mutua assistenza e a collaborare con la Commissione al fine di assicurare la corretta applicazione dell'IVA alla fornitura di beni e alla prestazione di servizi, all'acquisizione intracomunitaria di beni e all'importazione di beni ⁽¹⁷⁵⁾.

In tale prospettiva, il regolamento (CEE) n. 218/92 e la direttiva 77/799/CEE, pur efficaci all'epoca della loro adozione, sono divenuti insufficienti a far fronte alle

⁽¹⁷⁴⁾ In particolare, ai sensi dell'art. 2, comma 1, imposte dirette e indirette, tributi locali, accise e contributi sociali.

⁽¹⁷⁵⁾ Così VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

nuove esigenze in materia di cooperazione amministrativa derivanti dall'integrazione sempre più stretta delle economie nel mercato interno: anzi, l'esistenza di due strumenti distinti per la cooperazione in materia di IVA si è rivelata un freno a una cooperazione efficace tra le amministrazioni tributarie ⁽¹⁷⁶⁾.

Secondo gli organi comunitari, infine, durante la vigenza del regolamento n. 218/92 non si sarebbe registrata una cooperazione proficua in quanto, oltre al sistema di scambi di informazioni VIES (*Vat Information Exchange System*), vi sono stati pochi scambi automatici o spontanei di informazioni tra gli Stati membri ⁽¹⁷⁷⁾.

Tali circostanze hanno reso necessaria l'adozione di misure idonee ad agevolare contatti più diretti tra i servizi per rendere la cooperazione più sinergica ed efficiente.

Tali misure si sono concretizzate sotto un profilo giuridico con l'approvazione del Regolamento (CE) 1798/2003 e contestuale abrogazione del Regolamento (CE) n. 218/92 ⁽¹⁷⁸⁾.

⁽¹⁷⁶⁾ Inoltre è stata constatata l'insufficienza dei contatti diretti tra gli uffici antifrode in quanto - di norma - la comunicazione aveva luogo tra gli uffici centrali di collegamento e ciò comportava:

- a) la riduzione dell'efficacia dello scambio d'informazioni;
- b) la limitazione nell'uso del dispositivo di cooperazione;
- c) termini di comunicazione troppo lunghi.

⁽¹⁷⁷⁾ Di questo avviso ancora VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽¹⁷⁸⁾ Il Regolamento (CE) n. 1798/2003, entrato in vigore il 1° gennaio 2004, prevede tre livelli di scambio di informazioni:

1° livello – tramite VIES (*Vat Information Exchange System*)

esattezza del codice identificativo IVA dell'operatore straniero e sua situazione anagrafica e elenco delle variazioni anagrafiche dal 1993;

importo complessivo delle cessioni che i fornitori residenti nello Stato estero hanno effettuato nei confronti di un contribuente identificato in Italia.

2° livello – tramite VIES

elenco dei fornitori residenti nello Stato estero cui viene inoltrata la richiesta ed importi delle cessioni dai medesimi effettuate nei confronti di un contribuente identificato in Italia;

3° livello – tramite CLO (*Central Liaison Office*)

le richieste vengono inoltrate attraverso il modulo SCAC 2004, in condizioni di reciprocità; le informazioni devono essere fornite entro **tre mesi**.

In via preliminare è opportuno osservare come la portata delle nuove norme non sia limitata alle sole transazioni intracomunitarie ma, in generale, sia ascrivibile a tutte quelle rilevanti ai fini IVA ⁽¹⁷⁹⁾.

Inoltre, il regolamento definisce anche le procedure che consentono alle autorità competenti degli Stati membri di collaborare e di scambiare informazioni con la Commissione ⁽¹⁸⁰⁾.

Il nuovo provvedimento è sorto per soddisfare in via prioritaria tre obiettivi:

⁽¹⁷⁹⁾ Comprendendo conseguentemente anche quelle aventi mero rilievo interno.

⁽¹⁸⁰⁾ Particolarmente ampio, rispetto alla disciplina precedente, risulta il quadro definitorio (art. 2, Reg.) che, dopo aver individuato per ogni singolo Stato l'autorità competente, introduce le seguenti definizioni:

- “*ufficio centrale di collegamento*”: l'ufficio designato quale responsabile dei contatti con gli altri Stati membri nel settore della cooperazione amministrativa;
- “*servizio di collegamento*”: un ufficio diverso dall'ufficio centrale di collegamento, con competenza territoriale specifica o responsabilità funzionale specializzata. Esso è designato dall'autorità competente per procedere a scambi diretti di informazioni. Per l'Italia, il Capo del Dipartimento per le politiche fiscali del Ministero dell'economia e delle finanze (autorità competente nel nostro Paese), con direttiva datata 22 dicembre 2003, ha designato i seguenti servizi di collegamento:
 - Agenzia delle Entrate: Direzione Centrale Accertamento - Settore Analisi e Ricerca - Ufficio Cooperazione Internazionale;
 - Agenzia delle Dogane: Area Verifiche e Controlli Tributi Doganali e Accise - Laboratori Chimici - Ufficio metodologia di controllo degli scambi internazionali, comunitari e nazionali;
 - Guardia di Finanza: Comando Generale - II Reparto.
- “*funzionario competente*”: qualsiasi funzionario designato dall'autorità competente per scambiare direttamente informazioni;
- “*autorità richiedente*”: l'ufficio centrale di collegamento, un servizio di collegamento o qualsiasi funzionario competente di uno Stato membro che formula una richiesta di assistenza a nome dell'autorità competente;
- “*autorità interpellata*”: l'ufficio centrale di collegamento, un servizio di collegamento o qualsiasi funzionario competente di uno Stato membro che riceve una richiesta di assistenza a nome dell'autorità competente;
- “*indagine amministrativa*”: tutti i controlli, le verifiche e gli interventi eseguiti da Stati membri nell'esercizio delle loro funzioni allo scopo di assicurare la corretta applicazione della legislazione sull'IVA;
- “*scambio automatico*”: la comunicazione sistematica e senza preventiva richiesta di informazioni predeterminate ad un altro Stato membro a intervalli regolari prestabiliti;
- “*scambio automatico organizzato*”: la comunicazione sistematica e senza preventiva richiesta di informazioni predeterminate ad un altro Stato membro nel momento in cui sono disponibili;
- “*scambio spontaneo*”: la comunicazione occasionale e senza preventiva richiesta di informazioni ad un altro Stato membro.

- la realizzazione di uno strumento giuridico unico, in luogo dei due precedentemente vigenti;
- il potenziamento della cooperazione amministrativa;
- il decentramento della cooperazione amministrativa, favorendo - ove possibile - i contatti diretti tra funzionari locali.

La novità sostanziale del nuovo provvedimento è contenuta nell'art. 3, che prevede il decentramento della cooperazione amministrativa. In precedenza, tutti gli scambi di informazione dovevano passare, pena la validità delle informazioni scambiate, per il tramite dell'autorità competente. La possibilità di scambi diretti di informazioni tra unità antifrode, invece, presenta indubbi vantaggi poiché:

- consente di prestarsi assistenza in maniera più rapida;
- agevola una immediata comprensione delle richieste;
- permette di implementare la motivazione dei controllori ed evita inefficienze nell'impiego delle risorse.

In un contesto siffatto il regolamento in parola ha dato vita ad una cooperazione decentrata assicurando, nel contempo, agli uffici centrali di collegamento una funzione fondamentale. Nello specifico, l'art. 3 ha contemplato la seguente disciplina:

- in via ufficiale, lo scambio di informazioni continuerà ad aver luogo per il tramite delle autorità competenti e in ogni Stato membro dovrà essere presente un'unica autorità alla quale, eventualmente, potranno far capo più amministrazioni;

- ogni autorità nazionale designa un unico ufficio centrale di collegamento, organo responsabile principale della cooperazione e dei contatti con gli altri Stati membri;
- ogni autorità designa, inoltre, funzionari competenti per lo scambio diretto di informazioni che operano direttamente, fermo restando l'obbligo di tenere costantemente aggiornato l'ufficio centrale di collegamento di ogni richiesta formulata e di ogni risposta fornita.

L'art. 4 disciplina l'ipotesi in cui le informazioni richieste si riferiscono a situazioni oggetto d'indagine condotte su delega o sotto il coordinamento dell'autorità giudiziaria.

Considerato che in un simile contesto lo scambio di informazioni era rifiutato, ovvero condizionato in maniera sensibile nei tempi, l'autorità amministrativa dello Stato membro richiedente spesso subiva gli effetti negativi di tali situazioni, non potendo avviare con tempestività ed efficacia i relativi procedimenti amministrativi o penali nei confronti dei soggetti sospettati di aver realizzato fatti evasivi o frodi nel proprio Stato ⁽¹⁸¹⁾.

In caso di interferenza dell'attività amministrativa in esame con i procedimenti penali in corso, fermo restando il rispetto delle norme di mutua assistenza giudiziaria in materia penale, l'art. 4 ha previsto che:

- l'obbligo di assistenza previsto dal regolamento n. 1798/2003 non è riferito alla trasmissione delle informazioni o dei documenti che le competenti autorità hanno acquisito con l'autorizzazione o su delega di Autorità giudiziaria;

⁽¹⁸¹⁾ Cfr. VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

- qualora la legislazione nazionale stabilisca che l'autorità competente ha la facoltà di fornire dette informazioni, la relativa comunicazione può avvenire nel quadro della cooperazione amministrativa, previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, ove necessaria.

Il Capo II del regolamento detta le norme relative al nuovo quadro giuridico della cooperazione amministrativa in materia IVA.

Con la creazione di una base giuridica unica, lo scambio su richiesta ⁽¹⁸²⁾ è stato oggetto di una sostanziale ridefinizione per quanto riguarda diritti e obblighi degli Stati membri attraverso:

- la distinzione tra richiesta di informazioni e richiesta di indagini amministrative (Sezione 1);
- la previsione di un termine per la comunicazione di informazioni (Sezione 2);
- la disciplina della presenza negli uffici amministrativi e partecipazioni alle indagini amministrative di agenti di altro Stato membro (Sezione 3) e, infine, il ricorso a controlli simultanei (Sezione 4).

3.4.1 La richiesta di informazioni e di indagini amministrative

(Sezione I)

I paragrafi 1 e 2 dell'articolo 5 del Regolamento (CE) 1798/2003 recano la base giuridica per tutte le richieste di informazioni; il paragrafo 3 contiene una nuova disposizione concernente la richiesta di esecuzione di indagini amministrative.

⁽¹⁸²⁾ Sia di informazioni complementari a quelle del sistema VIES, sia di qualsiasi altra informazione richiesta

Nei casi di frode, operazioni simulate o fittizie, le richieste di informazioni scambiate in base al precedente impianto normativo spesso risultavano inadeguate⁽¹⁸³⁾, non consentendo all'autorità richiedente di procurare i necessari elementi probatori: da ciò ne scaturiva la necessità di richiedere all'autorità interpellata l'esecuzione di opportune indagini amministrative su operazioni ritenute, da parte dell'autorità richiedente, contrarie alla legislazione in materia di IVA.

Particolare interesse riveste anche il successivo paragrafo 4, in forza del quale l'autorità interpellata, per procurarsi le informazioni richieste ovvero condurre l'indagine amministrativa richiesta, dovrà procedere come se agisse per proprio conto o su richiesta di un'altra autorità del proprio Stato⁽¹⁸⁴⁾.

Conformemente all'art. 6 tutte le richieste di informazioni e di indagini amministrative devono essere trasmesse mediante un formulario appositamente predisposto⁽¹⁸⁵⁾.

L'articolo 7, infine, precisa che le informazioni possono essere richieste sotto forma di relazioni, attestati e qualsiasi altro documento, in copia conforme o in

⁽¹⁸³⁾ Sul punto *cfr.* VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽¹⁸⁴⁾ Il paragrafo in questione, comunque, deve essere coordinato con l'art. 40 del regolamento atteso che in base a quest'ultima norma l'autorità interpellata può effettuare indagini ovvero trasmettere informazioni a condizione che l'onere amministrativo non risulti eccessivo o quando l'autorità richiedente non abbia esaurito le consuete fonti d'informazione.

Nessun obbligo sussiste anche quando la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato membro che dovrebbe fornire le informazioni non consentano all'amministrazione fiscale di tale Paese di effettuare tali indagini né di raccogliere o utilizzare tali informazioni. Altra limitazione sussiste allorché la trasmissione delle informazioni sarebbe contraria all'ordine pubblico o condurrebbe alla divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale o di un procedimento commerciale.

⁽¹⁸⁵⁾ Al riguardo, poiché l'esperienza ha dimostrato come raggiungere un accordo tra i vari Stati membri su un formulario tipo costituisca un processo estremamente lungo, l'adozione di tale formulario dovrà avvenire in base alla procedura di cui all'art. 44, paragrafo 2 (cosiddetta *procedura di regolamentazione*).

estratto, mentre potranno essere inoltrati documenti originali solo nel caso in cui le disposizioni dello Stato interpellato non lo impediscono.

3.4.2 I termini per la comunicazione delle informazioni (Sezione II)

Una delle cause delle lungaggini caratterizzanti la trasmissione delle comunicazioni era da attribuire, in via prioritaria, al carattere centralizzato della procedura di scambio delle informazioni. Per tale ragione si è provveduto ad adottare un sistema di contatti decentrati, ma è rimasto invariato il termine di tre mesi per la comunicazione delle informazioni richieste.

Tuttavia, nel caso in cui le informazioni richieste siano già in possesso dell'autorità interpellata, il termine è stato ridotto a un mese ⁽¹⁸⁶⁾, mentre in casi particolari ⁽¹⁸⁷⁾ d'intesa tra l'autorità richiedente e quella interpellata può essere stabilito un termine diverso (art. 9). Nel caso di impossibilità materiale a riferire le notizie entro i termini previsti, l'autorità interpellata dovrà informare quella richiedente, comunicando le circostanze che impediscono il rispetto dei termini e indicando la data entro la quale si prevede di dar seguito alla richiesta ⁽¹⁸⁸⁾.

3.4.3 La presenza di agenti comunitari e la partecipazione alle indagini amministrative (Sezione III)

L'abrogato Regolamento (CE) n. 218/92 non forniva alcuna base giuridica per la presenza nel territorio di uno Stato di agenti dell'amministrazione fiscale di altri

⁽¹⁸⁶⁾ Cfr. art. 8, par. 2.

⁽¹⁸⁷⁾ Come ad esempio nel caso di frodi carosello o di complessi controlli.

⁽¹⁸⁸⁾ Cfr. art. 10.

Stati membri, i quali dovevano all'uopo ricorrere alle possibilità offerte dall'art. 6 della Direttiva n. 77/799/CEE ⁽¹⁸⁹⁾.

L'analisi empirica condotta sul campo ha sottolineato come solo alcuni Stati membri abbiano di fatto autorizzato la presenza sul proprio territorio di funzionari dell'Amministrazione finanziaria di altri Paesi. In proposito, alla luce del fatto che la legislazione nazionale della maggior parte degli Stati membri non prevede tale possibilità, la presenza di funzionari stranieri durante i controlli veniva autorizzata soltanto previo consenso del soggetto passivo: condizione alquanto improbabile qualora il controllo tenda ad accertare l'attualità di condotte fraudolente o elementi probatori collegati a un caso di frode ⁽¹⁹⁰⁾.

La presenza di funzionari appartenenti ad Amministrazioni fiscali di un altro Stato membro e la loro partecipazione alle indagini di natura amministrativa si rivela invece decisiva per tutti quei casi inerenti frodi transfrontaliere che riportano anomalie ed indizi di consistenti irregolarità.

In virtù delle considerazioni su esposte, l'art. 11 del Regolamento (CE) 1798/2003 ha previsto l'intervento di agenti dell'Amministrazione fiscale di uno Stato membro presso l'autorità interpellata, previo accordo tra le competenti autorità degli Stati coinvolti. In modo speculare è stato previsto che gli agenti designati dall'Autorità richiedente possano presenziare alle indagini amministrative presso i soggetti passivi.

Disciplinando poteri e divieti degli agenti designati dall'autorità richiedente, la norma in esame prevede che *“le indagini amministrative sono svolte*

⁽¹⁸⁹⁾ Cfr. VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽¹⁹⁰⁾ In questi termini ancora VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

esclusivamente dagli agenti dell' autorità interpellata. Gli agenti dell' autorità richiedente non esercitano i poteri di controllo di cui sono titolari gli agenti dell' autorità interpellata. Tuttavia possono avere accesso agli stessi locali e agli stessi documenti cui hanno accesso questi ultimi, per loro tramite ed esclusivamente ai fini dell' indagine amministrativa in corso”⁽¹⁹¹⁾.

L'art. 11 del Regolamento (CE) 1798/2003, costituendo la base giuridica di riferimento che solleva le Amministrazioni fiscali interessate dall'obbligo di ottenere il consenso del soggetto passivo, pone dunque definitivamente fine a ogni ambiguità procedimentale.

3.4.4 I controlli simultanei (Sezione IV) e le altre disposizioni del Regolamento

Un' ulteriore novità introdotta dagli artt. 12 e 13 del Regolamento (CE) n. 1798/2003 è la disciplina dei controlli simultanei ⁽¹⁹²⁾.

Poiché da tempo si sostenuto che i controlli simultanei debbano costituire parte integrante dei normali piani di controllo interni ⁽¹⁹³⁾ il nuovo regolamento in parola ha previsto, da un lato, una norma di principio per gli Stati membri affinché facciano ricorso a controlli simultanei ogni volta che tale tipologia ispettiva sia ritenuta più efficace di un controllo limitato alla sfera nazionale e, dall'altro, ha

⁽¹⁹¹⁾ Ai sensi del paragrafo 3 gli agenti dell' autorità richiedente presenti in un altro Stato membro devono essere in grado di produrre, in qualsiasi momento, un mandato scritto in cui siano indicate la loro identità e la loro qualifica ufficiale.

⁽¹⁹²⁾ Trattasi di interventi ispettivi eseguiti contestualmente da due o più Stati membri.

⁽¹⁹³⁾ Allo scopo di incentivare l' inserimento da parte degli Stati membri dei controlli simultanei nei loro piani di controllo, alcuni controlli multilaterali sono finanziati a carico del *Programma Fiscalis*, che - ovviamente - non costituisce base giuridica per lo scambio di informazioni nel quadro di un controllo multilaterale.

fornito disposizioni che recano diritti e obblighi di tutte le parti, nonché gli elementi essenziali delle procedure da applicare.

Non essendo previsto alcun obbligo reale in materia di scambio automatico o spontaneo di informazioni il quadro giuridico delineato dall'abrogato Regolamento (CE) 218/92 inadeguato a contrastare efficacemente frodi e fenomeni transnazionali di evasioni all'IVA.

Sul punto, ed allo scopo di implementare la possibilità di individuazione e prevenzione delle frodi negli scambi intracomunitari, la Commissione ha segnalato l'esigenza che gli Stati membri dovrebbero scambiare a livello comunitario anche altre informazioni, oltre ai dati che normalmente costituiscono oggetto di comunicazione attraverso il sistema *VIES*. Conseguentemente il nuovo Regolamento ha disciplinato, al Capo IV, due modalità di scambio spontaneo: quello *automatico* e quello *automatico organizzato* ⁽¹⁹⁴⁾.

In generale, lo scambio automatico consiste nella comunicazione reciproca tra gli Stati membri di determinate categorie di informazioni ⁽¹⁹⁵⁾che sono fornite a intervalli di tempo prestabiliti, senza alcuna preventiva richiesta.

Nello specifico, il Regolamento prevede, all'art. 17, che si proceda allo scambio automatico allorquando:

⁽¹⁹⁴⁾ La differenza tra le due modalità di scambio risiede unicamente nel fatto che l'autorità responsabile della comunicazione sia in grado di raccogliere, a intervalli regolari, le informazioni da scambiare.

⁽¹⁹⁵⁾ Ad esempio il numero di identificazione IVA utilizzato da un soggetto per effettuare o ricevere una fornitura intracomunitaria di beni o una prestazione intracomunitaria di servizi.

- la tassazione IVA deve avvenire nel Paese di destinazione ed è, quindi, necessario, ai fini di un più efficace controllo, trovare le informazioni presso lo Stato di origine;
- l'autorità competente dello Stato membro interessato ritiene che sia stata commessa una violazione delle disposizioni in materia di IVA da parte di un determinato soggetto;
- esiste un rischio di perdita di gettito nell'altro Stato membro.

Il Regolamento si limita a determinare le situazioni nel cui ambito lo scambio debba aver luogo, mentre le categorie esatte di informazioni e, per ciascuno degli Stati membri, il carattere automatico o strutturato e, se del caso, la periodicità dello scambio, saranno decisi attraverso la procedura disciplinata dall'art. 44, paragrafo 2⁽¹⁹⁶⁾.

L'assistenza spontanea rappresenta un'ulteriore modalità per assicurare lo scambio di informazioni allorquando l'autorità competente di uno Stato membro decida, di sua iniziativa, di comunicare informazioni ad altro Stato senza che quest'ultimo ne abbia fatto richiesta, ritenendo le informazioni medesime utili ai fini della tassazione nel secondo Paese⁽¹⁹⁷⁾.

3.4.5 I rapporti con la Commissione ed i Paesi terzi

Il paragrafo 1 dell'art. 35 prevede una valutazione comune da parte degli Stati membri e della Commissione in ordine al funzionamento del nuovo dispositivo di

⁽¹⁹⁶⁾ Cfr. quanto in merito disposto dall'art. 18 del Regolamento (CE) 1798/2003.

⁽¹⁹⁷⁾ Cfr. quanto in merito disposto dall'art. 19 del Regolamento (CE) 1798/2003.

cooperazione amministrativa e i successivi paragrafi descrivono, in modo più dettagliato di quanto non avvenisse in precedenza, le informazioni che gli Stati membri sono tenuti a fornire ai fini di tale valutazione.

In merito si prevede palesemente che gli Stati membri sono tenuti a fornire alla Commissione, cui è demandato il compito di raccogliere le esperienze di tali Paesi per migliorare il funzionamento del dispositivo, tutti i dati statistici necessari alla valutazione del Regolamento (¹⁹⁸).

L'interscambio informativo con i Paesi terzi è disciplinato dall'art. 36 del nuovo Regolamento (¹⁹⁹). Il paragrafo 1 prevede una base giuridica per comunicare a qualsiasi Stato membro informazioni provenienti da un Paese terzo in forza di un accordo bilaterale e a norma del paragrafo 2, le informazioni ottenute in applicazione del Regolamento possono essere comunicate a un Paese terzo, previo consenso delle autorità competenti che le hanno fornite.

3.4.6 L'informatizzazione delle informazioni ed i limiti allo scambio.

Conformemente al disposto dell'art. 37 del Regolamento (CE) 1798/2003, le informazioni saranno fornite, per quanto possibile, in forma elettronica. In tale ambito

(¹⁹⁸) Inoltre, gli Stati membri possono comunicare alla Commissione, anche su base volontaria, informazioni, comprese quelle relative a specifici casi, che consentano di valutare l'efficacia e l'efficienza del dispositivo di cooperazione nell'azione di contrasto all'evasione fiscale ed alle frodi. La Commissione sarà tenuta a comunicare dette informazioni alle autorità competenti degli altri Stati membri interessati, qualora non sia già stato fatto.

(¹⁹⁹) Il quadro giuridico precedente non forniva - anche per questo contesto - una base giuridica valida per procedere a tale tipo di scambio di informazioni.

Infatti, in caso di frodi in materia di IVA collegate ad operazioni di importazione/esportazione di merci e servizi e nell'ottica di pervenire all'acquisizione di informazioni dai Paesi extraeuropei coinvolti, gli unici strumenti in concreto utilizzabili per acquisire notizie utili ai fini di un accertamento fiscale in Italia erano rappresentati dalla cooperazione doganale e, in particolare, dagli accordi bilaterali siglati dall'Italia e - soprattutto - dall'Unione Europea.

la Commissione viene chiamata a svolgere un ruolo importante di coordinamento, organizzazione, gestione e sviluppo della rete di comunicazione/interfaccia comune di sistema (CCN/CSI), necessaria per consentire lo scambio delle informazioni per l'applicazione del regime particolare temporaneo per la prestazione dei servizi elettronici di cui all'art. 26 *quater* della Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977⁽²⁰⁰⁾.

Ai sensi dell'art. 40, l'autorità interpellata può rifiutare di effettuare indagini o di fornire le informazioni richieste quando l'onere amministrativo risulti eccessivo ovvero qualora l'autorità richiedente non abbia esaurito le fonti di acquisizione delle informazioni di cui dispone⁽²⁰¹⁾.

L'art. 41 del Regolamento (CE) 1798/2003 ha precisato, in armonia con quanto disposto dalla Direttiva 77/799/CEE, che le informazioni, trasmesse sotto qualsiasi forma, sono riservate e possono essere utilizzate per accertare la base imponibile, la riscossione ovvero il controllo amministrativo dell'imposta⁽²⁰²⁾.

Le stesse possono tuttavia essere utilizzate in occasione di procedimenti, giudiziari o amministrativi, avviati a seguito di mancata osservanza della normativa fiscale, che comportano l'eventuale applicazione di sanzioni, fatte salve le norme

⁽²⁰⁰⁾ Nota quest'ultima come sesta direttiva IVA.

⁽²⁰¹⁾ Nessun obbligo sussiste anche quando la legislazione o la prassi amministrativa dello Stato membro che dovrebbe fornire le informazioni non consentano all'Amministrazione fiscale di tale Stato di effettuare tali indagini né di raccogliere o utilizzare tali notizie.

⁽²⁰²⁾ Inoltre, tali informazioni possono essere utilizzate per l'accertamento di altri contributi, dazi e imposte contemplati dall'art. 2 della direttiva 76/308/CEE, relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da taluni contributi, dazi, imposte ed altre misure.

Questa disposizione - che raccoglie la raccomandazione del gruppo ad alto livello "*Coerenza fiscalità-dogane*" di esaminare la possibilità di istituire uno scambio di informazioni tra amministrazioni doganali e fiscali - assicura una base giuridica per tale scambio di informazioni in materia di IVA, nonché una base giuridica alle relazioni tra le amministrazioni competenti per l'IVA e l'amministrazione fiscale di un altro Stato.

generali e le disposizioni che disciplinano l'audizione di testimoni e di persone informate sui fatti ⁽²⁰³⁾.

L'art. 41 reca un'ulteriore innovazione al sistema di reciproca assistenza tributaria tra gli Stati dell'Unione Europea, avendo modificato il regime previgente che prevedeva una procedura senza la quale occorreva ottenere il preventivo assenso dello Stato membro che aveva fornito le notizie per poterle mettere a disposizione di un terzo Stato membro. Tale procedura, di fatto, poteva comportare ritardi, se non addirittura impedimenti, alla trasmissione di informazioni agli Stati membri che necessitavano di tali fonti di conoscenza ⁽²⁰⁴⁾.

Allo stato attuale il summenzionato consenso non è più necessario: qualora l'autorità richiedente ritenga che le informazioni fornite dall'autorità interpellata possano essere utili all'autorità competente di un altro Stato membro, essa può inviare le informazioni a quest'ultima, previa informazione dell'autorità interpellata ⁽²⁰⁵⁾.

La norma dedica spazio anche agli aspetti che recano ostacolo allo scambio di dati personali in relazione alle legislazioni sulla protezione dei dati di alcuni Paesi dell'Unione che rendono difficile l'interscambio di tali dati.

Per ovviare a questo problema, le autorità competenti devono avvalersi dell'art. 13 della direttiva 95/46/CEE ⁽²⁰⁶⁾, disposizione che consente di derogare alle regole

⁽²⁰³⁾ Cfr. quanto disposto dall'art.41, par. 1

⁽²⁰⁴⁾ In questo senso VELLUCCI V., *ult. op. cit.*

⁽²⁰⁵⁾ Cfr. quanto disposto dall'art.41, par. 4

⁽²⁰⁶⁾ Recante norme in materia di tutela delle persone fisiche relativamente al trattamento e alla circolazione dei dati personali.

ordinarie in materia di dati personali qualora occorra salvaguardare gli interessi finanziari di uno Stato membro, anche in materia tributaria.

Infine l'art. 42 precisa che le relazioni, le informazioni, i documenti, le copie conformi, gli attestati, ottenuti da agenti dell'autorità interpellata e trasmessi all'autorità richiedente, possono essere adottati come elementi di prova dagli organi competenti, allo stesso modo dei documenti inviati da altra autorità nazionale.

3.4.7 Il modello SCAC 2004 e la sua compilazione

Al fine di migliorare e velocizzare il flusso delle informazioni tra gli Stati membri, è stato predisposto il formulario in oggetto, che sostanzialmente ricalca le caratteristiche del precedente SCAC/2001, razionalizzate e schematizzate in modo più chiaro ed immediato ⁽²⁰⁷⁾.

Il formulario SCAC 2004 facilita lo scambio elettronico standardizzato di informazioni in materia d'I.V.A. tra le competenti autorità amministrative dei singoli Stati membri o dell'UE conformemente all'articolo 6 del regolamento. Esso è impiegato per le richieste di informazioni (articolo 5) e per lo scambio spontaneo di informazioni (articolo 19) ⁽²⁰⁸⁾.

⁽²⁰⁷⁾ Per una dettagliata istruzione circa il formulario in argomento *cf.* COMMISSIONE EUROPEA – DIREZIONE GENERALE FISCALITA' E UNIONE DOGANALE, Comitato Permanente per la Cooperazione amministrativa, *Guida al formulario SCAC 2004*, approvata a Bruxelles il 21/11/2003.

⁽²⁰⁸⁾ *Cfr.* rispettivamente art. 5 e art. 19 Reg.(CE) 1798/2003.

Il formulario, disponibile in tutte le lingue ufficiali dell'UE, si compone di spazi con testo predefinito ⁽²⁰⁹⁾ e spazi per le osservazioni. Al fine di accelerare tale scambio si raccomanda di usare una delle lingue di lavoro dell'Unione Europea (inglese, francese o tedesco) previ gli eventuali accordi bilaterali del caso tra gli Stati membri, qualora si usino gli spazi per le osservazioni

Il formulario deve essere trasmesso dalle autorità competenti (ossia i CLO) per via elettronica, tramite la rete comune di comunicazione (CCN) dell'UE ⁽²¹⁰⁾. Lo stesso formulario può essere usato sia per chiedere informazioni, sia per rispondere ed anche per chiedere chiarimenti. Nel formulario sono usati tre colori diversi: grigio scuro per i titoli, grigio chiaro per le parti che devono essere compilate dallo Stato membro richiedente ed il bianco per le parti che devono essere compilate dallo Stato cui è rivolta la richiesta, il quale, ove necessario, dovrà compilare anche le caselle B1-9, B1-10 e B2-9.

La data deve essere sempre indicata nell'intero formulario in formato AAAA/MM/GG, salvo che per il numero di riferimento.

Le sezioni O ed A devono sempre essere compilate. Le sezioni B, C o D possono essere cancellate se non utilizzate. La sezione E va sempre spedita, in modo da segnalare la fine del documento.

⁽²⁰⁹⁾ Domande e note che non devono essere assolutamente modificate.

⁽²¹⁰⁾ Cfr. art. 2, par. 19

I termini da rispettare sono i seguenti: al più presto e comunque entro tre mesi dalla data di ricevimento della richiesta, oppure entro un mese, qualora lo Stato membro interpellato già disponga dell'informazione ⁽²¹¹⁾.

L'autorità competente avrà tuttavia il diritto di presentare richieste di informazione, debitamente motivate, che non soddisfano il suddetto criterio qualora tale autorità le ritenga indispensabili per le esigenze di controllo. (Vedi B2-18).

Il formulario si compone di 6 parti diverse:

O Frontespizio: Pagina di copertina ⁽²¹²⁾;

A Informazioni di carattere generale ⁽²¹³⁾;

B Richiesta di informazioni ⁽²¹⁴⁾;

B1 Approfondimenti riguardo a regimi specifici

B2 Approfondimenti riguardo ad aspetti specifici

C Scambio di informazioni spontaneo ⁽²¹⁵⁾;

D Documenti richiesti ⁽²¹⁶⁾;

⁽²¹¹⁾ Cfr. art. 8 del summenzionato Regolamento.

⁽²¹²⁾ Il frontespizio fa anche da pagina di copertina al plico, per cui non serve una distinta lettera di accompagnamento. Questa pagina fornisce un quadro d'insieme del fascicolo, ivi comprese informazioni di base del tipo "chi sta chiedendo e chi sta rispondendo e a che cosa".

⁽²¹³⁾ Questa parte individua le attività e gli operatori. Essa indica anche la natura e la direzione dell'operazione, nonché il periodo di cui trattasi e l'importo.

⁽²¹⁴⁾ Questa parte contiene lo scambio di informazioni intese a verificare l'osservanza delle regole comunitarie relative alle operazioni. Le domande standard sono suddivise in due categorie: B1 e B2. La categoria B1 riguarda la conformità giuridica e la categoria B2 le prove delle operazioni citate sub B1.

⁽²¹⁵⁾ Questa parte del formulario riguarda comunicazioni che non siano state precedute da una richiesta d'informazioni ad un altro Stato membro. In genere non è richiesta alcuna risposta (articolo 19). Di conseguenza tale formulario non va di norma usato per lo scambio automatico d'informazioni o per lo scambio automatico organizzato d'informazioni di cui agli articoli 17 e 18, in quanto per questo tipo d'informazioni verranno predisposte procedure specifiche.

⁽²¹⁶⁾ Lo scambio di informazioni, nonché la prova delle operazioni si basano essenzialmente su documenti. Questa parte è destinata ai documenti che potrebbero venir richiesti in relazione alle domande di cui alla parte B (articolo 7).

E Eventuali osservazioni ⁽²¹⁷⁾;

La pagina di copertina è suddivisa in due colonne: quella di sinistra è riservata ai quesiti dello Stato membro richiedente, mentre quella di destra è riservata alle risposte dello Stato membro interpellato.

La seconda parte (**A** - Informazioni di carattere generale) è suddivisa invece in tre colonne, delle quali la prima è relativa all'identificazione dell'azienda, la seconda è riservata all'Autorità richiedente e la terza è riservata all'Autorità interpellata.

La terza parte (**B** Richiesta di informazioni) si suddivide, come sopra esposto, in due "sottoinsiemi": **B1**, relativo agli approfondimenti riguardo a regimi specifici e **B2**, relativo agli approfondimenti riguardo ad aspetti specifici.

Le voci da B1-1 a B1-17 sono riservate alle informazioni complementari relative ai campi da (B1-1) a (B1-16) e non vanno utilizzate, ad esempio, per chiedere copie di documenti (vedi parte D). E' questo il campo appropriato per la trattazione di tutte le questioni relative all'applicazione delle norme comunitarie in materia di IVA (direttive 6^a, 8^a e 13^a) come ad esempio questioni relative alle informazioni precedentemente ricevute tramite uno scambio spontaneo, automatico organizzato o automatico (articoli da 17 a 19).

Alla voce B1-18 viene redatta la risposta a quanto richiesto dall'Autorità richiedente:

Il numero della casella barrata deve essere indicato per primo, seguito dalle informazioni vere e proprie. Va chiarita altresì la mancata disponibilità di informazioni, indicandone, per quanto possibile, i motivi.

⁽²¹⁷⁾ Questo campo è riservato ad informazioni complementari importanti o a spiegazioni integrative. Per evitare problemi di natura linguistica le osservazioni inserite negli appositi spazi devono essere concise, chiare e lineari.

Per quanto concerne il “sottoinsieme” **B2**, relativo agli approfondimenti riguardo ad aspetti specifici, la risposta alle voci da B2-1 a B2-19 deve essere redatta nel modo seguente:

il numero della casella barrata deve essere indicato per primo, seguito dalle informazioni vere e proprie. Deve essere altresì chiarita la mancata disponibilità di informazioni, indicandone, per quanto possibile, i motivi.

La quarta parte (**C** Scambio di informazioni spontaneo) è riservata allo scambio di informazioni particolari per le quali non vi è stata una previa richiesta di informazioni (articolo 19).

La quinta parte (**D** Documenti richiesti) consente di richiedere copie di documenti ritenuti utili ai fini fiscali. Può trattarsi di fatture, contratti, ordinativi, pagamenti, documenti di trasporto o altro. Vanno barrate le caselle corrispondenti ai documenti richiesti.

La voce riferimento del documento deve far riferimento al documento di cui trattasi: ad esempio una fattura che rechi il riferimento 892345 va inserita come segue:

La colonna “Documenti inviati” dev’essere completata dallo Stato membro interpellato con una breve annotazione, del tipo “in allegato”, “non trovato” o “non disponibile”.

Nell’ultima parte (**E** Eventuali osservazioni) possono essere annotate tutte le informazioni complementari non precedentemente citate: ad esempio gli elementi su cui si fonda un caso sospetto di frode.

FORMULARIO “SCAC 2004”
SCAMBIO DI INFORMAZIONI AI SENSI DEGLI ARTICOLI 5 E 19 DEL REGOLAMENTO
2003/1798/CE

Riferimento:

E_SS_RR_20YYMMDD_aaaaaa_bbbbbb(R, PR)

O) PAGINA DI COPERTINA	
(O1) Stato membro richiedente : Autorità richiedente :	Stato membro interpellato : Autorità interpellata :
(O2) Funzionario responsabile dello scambio presso l'autorità richiedente - nome : - email : - telefono : - fax : - conoscenze linguistiche :	Funzionario responsabile dello scambio presso l'autorità interpellata: - nome : - email : - telefono : - fax : - conoscenze linguistiche : :
(O3) Spazio riservato all'autorità richiedente	Spazio riservato all'autorità interpellata :
(O4) La data di trasmissione è compresa nel numero di riferimento.	Data di trasmissione della risposta :
(O5) Numero di allegati allo scambio : (O6) <input type="checkbox"/> Richiesta di informazioni (articolo 5) <input type="checkbox"/> Scambio spontaneo (articolo 19) Descrizione generale del presente scambio: <input type="checkbox"/> Dubbi circa l'operazione <input type="checkbox"/> Dubbi circa il trasporto <input type="checkbox"/> Dubbi circa il pagamento <input type="checkbox"/> Vi è sospetto di frode <input type="checkbox"/> Altro : Indagine amministrativa: <input type="checkbox"/> Richiesta di un'indagine amministrativa specifica (articolo 5, par.3) Motivo / Dati :	Numero di allegati alla risposta : <input type="checkbox"/> In qualità di autorità interpellata, Vi informiamo che non possiamo fornire una risposta, poiché la richiesta rende necessaria un'azione all'esterno della nostra circoscrizione territoriale o della nostra sfera funzionale (articolo 3, par. 7). Pertanto abbiamo trasmesso la vostra richiesta al nostro ufficio centrale di collegamento. Data in cui la richiesta è stata trasmessa : <input type="checkbox"/> In qualità di autorità interpellata, Vi informiamo che non possiamo rispondere entro il previsto termine di tre mesi (articolo 10). Motivo del più lungo termine : Tempi previsti per la risposta : <input type="checkbox"/> In qualità di autorità interpellata, Vi informiamo che intendiamo trasmettere le informazioni a (art. 41, par. 4). <input type="checkbox"/> In qualità di autorità interpellata, riteniamo che non siano necessarie indagini amministrative (articolo 5, par. 3). Motivi del rifiuto :
(O7) Altre eventuali informazioni generali circa lo scambio :	- Altre eventuali informazioni generali circa la risposta :

A Informazioni di carattere generale					
<input type="checkbox"/> Si prega di confermare la casella n.°			<input type="checkbox"/> Si prega di compilare la casella n.°		
Identificazione dell'azienda	Autorità richiedente		Autorità interpellata		
(A1) Numero di identificazione IVA/codice fiscale					
(A2) Ragione sociale					
(A3) Nome commerciale					
(A4) Indirizzo					
(A5) Data (AAAA/MM/GG) di: (a) rilascio del numero di identificazione IVA/codice fiscale; (b) revoca del numero di identificazione IVA/codice fiscale					
(A6) Data di avvio dell'attività (AAAA/MM/GG)					
(A7) Data di cessazione dell'attività (AAAA/MM/GG)					
(A8) Nomi dei dirigenti / direttori					
(A9) Nomi dei soci / agenti					
(A10) Natura dell'attività (a) Forma giuridica dell'azienda (b) Tipo specifico di attività dell'azienda (c) Sede geografica (d) Sede specifica					
Natura dell'operazione					
(A11) Beni/servizi interessati					
(A12) Forniture da quale paese a quale paese	A		A		
Periodo / importo cui si riferisce la presente richiesta	Periodo		Importo e valuta		
(A13) Forniture intracomunitarie					
(A14) Acquisti intracomunitari					
(A15) Servizi prestati					
(A16) Informazioni di varia natura					

<p>B) Richiesta di informazioni :</p> <p>B1) APPROFONDIMENTI RIGUARDO A REGIMI SPECIFICI</p> <p>Operazioni intracomunitarie</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-1) Si prega di confermare l'effettivo ricevimento dei beni da parte del Vostro soggetto passivo.</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-2) In base ai dati del sistema VIES, risulta che il Vostro soggetto passivo ha effettuato forniture intracomunitarie nei confronti del nostro soggetto passivo,</p> <p style="padding-left: 40px;"><input type="checkbox"/> ma il nostro non ha dichiarato un acquisto</p> <p style="padding-left: 40px;"><input type="checkbox"/> ma il nostro non accusa ricevuta dei beni.</p> <p>Si prega di indagare e fornire chiarimenti al riguardo.</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-3) Gli acquisti dichiarati dal nostro soggetto passivo non concordano con i dati del sistema VIES. Si prega di indicare l'importo delle forniture intracomunitarie nei confronti del nostro soggetto passivo dichiarate dal Vostro soggetto passivo.</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-4) Si prega di confermare gli acquisti dichiarati dal Vostro soggetto passivo.</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-5) Il nostro soggetto passivo dichiara di aver effettuato una fornitura intracomunitaria. In base ai dati del sistema VIES, il nostro soggetto passivo sembra invece aver effettuato un acquisto intracomunitario. Si prega di indagare e fornire chiarimenti al riguardo.</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-6) In base ai dati del sistema VIES, risulta che una fornitura intracomunitaria è stata effettuata nei confronti del nostro soggetto passivo. Il nostro soggetto passivo dichiara invece che i beni non sono stati consegnati a lui, ma forniti a un altro soggetto passivo di un altro Stato membro (dati nella casella seguente). Si prega di confermare la destinazione di detti beni.</p> <p style="padding-left: 40px;">Dati relativi al soggetto passivo :</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-7) Si prega di confermare che l'acquisto è stato correttamente dichiarato/pagato.</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-8) Si prega di indicare l'indirizzo presso il quale i beni sono stati consegnati.</p> <p>Prestazioni di servizi nel caso in cui si dichiara che il luogo di prestazione è quello nel quale il destinatario dei servizi ha stabilito la sua sede (articolo 9, paragrafo 2, lettera e, della Sesta direttiva sull'IVA)</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-9) Il destinatario dei servizi è un soggetto passivo per l'IVA? <input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No</p> <p>Prestazioni di servizi riguardanti un bene immobile situato in un altro Stato membro (articolo 9, paragrafo 2, lettera a, della Sesta direttiva sull'IVA)</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-10) Il servizio fornito dal soggetto passivo identificato nel nostro Stato membro si riferisce a un bene immobile situato nel Vostro Stato membro? <input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No</p> <p>In questo caso, il prestatario di servizi dispone di un numero di identificazione IVA nel Vostro Stato membro? <input type="checkbox"/> Sì <input type="checkbox"/> No</p> <p>Qualora non disponga di tale numero di identificazione IVA, in che modo viene pagata l'IVA?</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-11) Si prega di confermare che l'IVA è stata dichiarata/pagata.</p> <p>Beni d'occasione</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-12) Si prega di confermare le disposizioni sull'IVA applicabili. Per quanto riguarda i beni d'occasione, si tratta di un'operazione effettuata nel quadro del regime del margine o delle normali disposizioni sull'IVA previste per le forniture intracomunitarie?</p> <p>Nuovi mezzi di trasporto</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-13) Nel caso di forniture di nuovi mezzi di trasporto, si prega di confermare che l'imposta sull'acquisto è stata dichiarata/pagata.</p> <p>Vendita a distanza</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-14) Si prega di indicare se il Vostro soggetto passivo ha superato o meno la soglia stabilita per la vendita a distanza nel nostro Stato membro.</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-15) Nel caso in cui tale soglia sia stata superata, si prega di confermare che l'imposta è stata registrata nel nostro Stato membro (nome e numero di identificazione IVA del Vostro soggetto passivo o del rappresentante fiscale).</p> <p><input type="checkbox"/> (B1-16) Nel caso in cui il Vostro soggetto passivo non abbia superato la soglia stabilita per la vendita a distanza nel nostro Stato membro, si prega di indicare se egli ha optato per essere soggetto all'imposta nello Stato membro richiedente nonché di indicare le modalità di dichiarazione/pagamento dell'IVA.</p> <p>Richiesta di altre informazioni (B1-17):</p> <p>(B1-18): Risposta :</p>

B2) APPROFONDIMENTI RIGUARDO AD ASPETTI SPECIFICI

Registrazione

(B2-1) Il Vostro () /nostro () soggetto passivo non dispone più di un numero di identificazione IVA. In base ai dati del sistema VIES, risulta che sono state effettuate forniture intracomunitarie dopo la data di cessazione. Si prega di indagare e fornire chiarimenti al riguardo.

(B2-2) Il numero di identificazione IVA del Vostro soggetto passivo non risulta incluso nella base di dati VIES. Si prega di confermare se esso dispone o meno di un numero di identificazione IVA.

(B2-3) In base ai dati del sistema VIES, il numero di identificazione IVA sopra riportato non si riferisce ad un soggetto iscritto al registro IVA nel periodo in questione. Si prega di indagare e fornire chiarimenti al riguardo.

Trasporto dei beni

(B2-4) Si prega di presentare un elenco dei mezzi di trasporto utilizzati dal fornitore o dall'acquirente.

(B2-5) Si prega di indicare il nome del trasportatore.

(B2-6) Varie :

Fatture

(B2-7) Si prega di confermare l'importo fatturato

(B2-8) Si prega di indicare se l'operazione consisteva in una fornitura di beni o in una prestazione di servizi.

(B2-9) La nota di accredito emessa dal soggetto passivo del nostro Stato membro è stata registrata nei documenti contabili del Vostro soggetto passivo? Sì No

(B2-10) Varie :

Pagamento

(B2-11) Si prega di confermare l'importo pagato.

(B2-12) Si prega di indicare il numero di conto bancario a partire dal quale è stato effettuato il pagamento.

(B2-13) Si prega di indicare il nome del titolare del conto bancario a partire dal quale è stato effettuato il pagamento.

(B2-14) Varie :

Ordinazione

(B2-15) Si prega di indicare il nome della persona incaricata di piazzare l'ordinazione.

(B2-16) Varie :

Altro

(B2-17) Si prega di confermare che l'IVA è stata dichiarata/pagata.

(B2-18) Varie :

(B2-19): **Risposta :**

C) Scambio di informazioni spontaneo :					
<input type="checkbox"/> (C1) In base ai documenti contabili del nostro soggetto passivo, risulta che quest'ultimo dovrebbe essere identificato nel Vostro Stato membro. Si prega di comunicare l'eventuale richiesta di ulteriori informazioni. <input type="checkbox"/> (C2) In base ai documenti contabili del nostro soggetto passivo, risulta che gli sono stati forniti dal Vostro soggetto passivo beni esenti da imposta, ma nessuna informazione al riguardo è disponibile attraverso il sistema VIES. <input type="checkbox"/> (C3) In base ai dati del sistema VIES, risulta che il Vostro soggetto passivo ha effettuato forniture intracomunitarie nei confronti del nostro soggetto passivo, <input type="checkbox"/> ma il nostro non ha dichiarato un acquisto <input type="checkbox"/> ma il nostro non accusa ricevuta dei beni. <input type="checkbox"/> (C4) In base ai documenti contabili del nostro soggetto passivo, risulta che l'IVA deve essere versata sui servizi prestati nel Vostro Stato membro. <input type="checkbox"/> (C5) Varie :					
(C6) Reazione facoltativa da parte dello Stato membro informato:					
D) Documenti richiesti :					
Si prega di fornire le copie dei seguenti documenti					
	Periodo	Importo e valuta		Riferimento del documento	Documenti inviati
<input type="checkbox"/> (D1) Fatture					
<input type="checkbox"/> (D2) Contratti					
<input type="checkbox"/> (D3) Ordinanze					
<input type="checkbox"/> (D4) Pagamenti					
<input type="checkbox"/> (D5) Documentazione di trasporto					
<input type="checkbox"/> (D6) Varie :					
		Inizio del periodo	Fine del periodo	Documenti inviati	
<input type="checkbox"/> (D7) Si prega di fornire copia del mastro dei conti creditori riguardante il nostro soggetto passivo					
<input type="checkbox"/> (D8) Si prega di fornire copia del mastro dei conti debitori riguardante il nostro soggetto passivo					
		Riferimento		Documenti inviati	
<input type="checkbox"/> (D9) Si prega di fornire copia della domanda di rimborso presentata ai sensi dell'Ottava direttiva sull'IVA.					

E) Eventuali osservazioni :	

4 La cooperazione amministrativa in materia di accise: il Regolamento (CE) 2073/2004

In analogia a quanto analizzato in materia di imposta sul valore aggiunto, anche il comparto delle accise è stato di recente oggetto di riforma, con l'entrata in vigore del Regolamento (CE) n. 2073/2004 del Consiglio, del 16/11/2004 ⁽²¹⁸⁾.

Tale Regolamento comunitario, entrato in vigore il 1° luglio 2005, in sintesi prevede :

- procedure informatiche a supporto dello scambio di informazioni:
 - sistema di allarme preventivo (EWSE);
 - sistema di verifica dei movimenti a posteriori (MVS);
 - banca dati dei codici accisa e degli operatori (SEED).
- tre servizi di collegamento;
- scambio di informazioni su richiesta ed automatico;
- aspetti procedurali analoghi all'IVA.

Sotto la vigenza della precedente normativa la cooperazione amministrativa nello specifico comparto non era infatti abbastanza incisiva in quanto vi erano troppo pochi

⁽²¹⁸⁾ Anche per quanto concerne questo settore impositivo, è stata, infatti, rilevata l'inadeguatezza del sistema giuridico preesistente. Prima del Regolamento in parola la disciplina dello scambio di informazioni nel comparto delle accise era regolata dalla Direttiva 77/799/CEE, la quale prevedeva una serie di misure al tempo stesso generali e rigide in materia di scambio di informazioni. Precedentemente la cooperazione nel settore era troppo centralizzata nel senso che non vi erano sufficienti contatti diretti tra gli uffici locali o tra gli uffici nazionali antifrode, in quanto di norma la comunicazione aveva luogo tra gli uffici centrali di collegamento. Tale circostanza minava l'efficacia della cooperazione, limitandone l'uso da parte dei funzionari e comportando dispendiose lungaggini.

scambi automatici o spontanei di informazioni atte a consentire l'individuazione e la prevenzione di frodi negli scambi intracomunitari ⁽²¹⁹⁾.

Non erano contemplate, inoltre, regole precise e procedure specifiche per tutta una serie di aspetti inerenti la cooperazione, con particolare riferimento alla presenza di funzionari stranieri all'atto degli interventi, alla possibilità di organizzare controlli multilaterali o all'uso che può essere fatto delle informazioni comunicate da un altro Stato membro. Peraltro, il fatto che alcune disposizioni relative all'assistenza reciproca fossero contenute nella Direttiva 92/12/CEE non consentiva “di creare la leggibilità, la sicurezza giuridica e l'uniformità che le amministrazioni nazionali e gli operatori economici hanno il diritto di aspettarsi” ⁽²²⁰⁾.

Inoltre è opportuno rammentare come, a causa del continuo aumento delle frodi nel campo della circolazione dei prodotti soggetti ad accisa, i direttori generali delle dogane e della fiscalità abbiano deciso, in data 26/03/1997, di creare un gruppo *ad hoc* incaricato di analizzare la situazione relativa al tabacco e all'alcole e di proporre le relative soluzioni ⁽²²¹⁾.

Tra i problemi individuati la relazione indica lo scarso coordinamento, anche in materia di assistenza reciproca, tra le diverse amministrazioni, come pure tra queste e la Commissione. Secondo la relazione, infatti, non sussistono sufficienti

⁽²¹⁹⁾ Sul punto *cf.* VELLUCCI V., *La cooperazione amministrativa a fini fiscali tra gli Stati dell'Unione Europea*, *op. cit.*

⁽²²⁰⁾ In questi termini, testualmente, VELLUCCI V., *ult. op. cit.*, il quale aggiunge: “Nel settore in esame, si sta esaminando un progetto di modifica della direttiva 92/12/CEE, al fine di prevedere in particolare lo scambio dei documenti amministrativi di accompagnamento per via elettronica e la coerenza tra disposizioni relative alle accise e disposizioni doganali”.

⁽²²¹⁾ Il 24 aprile 1998 il gruppo ha trasmesso la sua relazione ai direttori generali delle dogane e della fiscalità, che l'hanno accettata. La relazione è stata poi approvata dal Consiglio ECOFIN del 19 maggio 1998.

scambi diretti tra le autorità per poter seguire correttamente, dall'inizio alla fine, il movimento di un prodotto soggetto ad accisa. Pertanto i dati, scambiati sovente in ritardo, non consentono di lottare efficacemente contro le frodi ⁽²²²⁾.

Per fornire comunque alla componente tecnica una reale efficacia è indispensabile prevedere meccanismi di cooperazione amministrativa adeguati alle necessità attuali e future, nonché atti a rafforzare e nello stesso tempo a semplificare la comunicazione tra gli Stati membri e tra questi e la Commissione, privilegiando in particolare il ricorso ad una comunicazione diretta tra i servizi e mezzi automatizzati.

A tale riguardo le informazioni scambiate mediante il supporto informatizzato presenterebbero lo stesso valore giuridico che avrebbero se fossero scambiate per posta e su supporto cartaceo, come avviene attualmente ⁽²²³⁾.

Con riferimento alla descrizione dei singoli istituti previsti dalla cooperazione in materia di accise, si rinvia a quanto esposto nei paragrafi precedenti, atteso che la disciplina dello scambio di informazioni nello specifico comparto è speculare a quella prevista in materia di IVA.

⁽²²²⁾ Questo aspetto rappresenta secondo la relazione una carenza strutturale generale. In sostanza, la relazione afferma che la Direttiva 77/799/CEE costituisce un quadro giuridico inadeguato per l'attuazione di una cooperazione veramente efficace. Sul punto *cfr.* VELLUCCI V., *ult. op. cit.*: “Pertanto, a tal fine, la relazione raccomanda l'adozione di misure legislative volte a rafforzare i meccanismi di assistenza reciproca e cooperazione amministrativa nel settore delle accise. Tale raccomandazione si deve intendere come relativa a tutti i prodotti soggetti ad accisa e non solo ai prodotti del tabacco e dell'alcole. Invero la raccomandazione principale della relazione riguardava l'attuazione di un sistema di informatizzazione dei movimenti e dei controlli dei prodotti soggetti ad accisa attualmente in corso d'implementazione”.

⁽²²³⁾ In questo senso ancora VELLUCCI V., *ult. op. cit.*, il quale puntualizza: “Tale possibilità deve tuttavia essere prevista dalla legislazione”.

5 I controlli multilaterali nell’ambito della cooperazione amministrativa e della lotta contro le frodi fiscali

I controlli multilaterali ⁽²²⁴⁾ sono operazioni coordinate svolte da due o più Paesi per verificare l’obbligazione tributaria di una o più imprese, in particolare:

- di un’impresa operante in due o più Paesi, oppure:
- di due o più imprese operanti in due o più Paesi con attività commerciali interrelate.

I controlli multilaterali possono comportare controlli effettuati contestualmente: tuttavia il controllo simultaneo non è un requisito indispensabile dei controlli multilaterali.

I controlli multilaterali finanziati da *Fiscalis* possono riguardare l’IVA, le accise, le imposte sui premi assicurativi e le imposte dirette ⁽²²⁵⁾.

Conformemente al Manuale sul controllo multilaterale elaborato dalla Commissione Europea a Bruxelles il 21/12/2004, i principali obiettivi dei controlli multilaterali sono i seguenti:

⁽²²⁴⁾ Conformemente alla definizione comunitaria ufficiale (*cfr.* la Decisione *Fiscalis*, art. 2, let. f)) per controllo multilaterale si intende “un controllo coordinato dell’obbligazione tributaria di uno o più soggetti passivi collegati, organizzato da più Paesi partecipanti, sulla base di un interesse comune o complementare”. *Fiscalis* è un ampio programma d’azione inteso a migliorare i sistemi di imposizione del mercato interno europeo mediante l’intensificazione della cooperazione e assistenza reciproche. Esso comprende diverse attività tra cui i controlli multilaterali. La partecipazione a *Fiscalis* è a discrezione di ciascuno Stato membro.

⁽²²⁵⁾ L’art. 6 della Decisione *Fiscalis* recita: “Detti controlli comprendono in ogni caso il controllo dell’obbligazione tributaria per quanto riguarda l’imposta sul valore aggiunto e/o le accise”. L’oggetto principale dei controlli multilaterali sono pertanto le imposte indirette.

1. assicurare, grazie ad una cooperazione amministrativa efficiente ed efficace, la corretta determinazione delle imposte dovute conformemente alla legislazione comunitaria e nazionale;
2. far conoscere ai funzionari del fisco le possibilità esistenti in fatto di controllo degli operatori intracomunitari;
3. incoraggiare e facilitare i controlli multilaterali come parte delle normali attività di controllo;
4. consentire di conoscere i diversi metodi di controllo esistenti negli altri Stati membri e di trarne insegnamenti;
5. verificare l'adeguatezza delle attuali procedure di controlli multilaterali ai fini del controllo delle attività intracomunitarie e, se necessario, migliorare tali procedure;
6. dimostrare che i risultati ottenuti mediante i controlli multilaterali (e che non si otterrebbero in altro modo) possono fornire un'ulteriore valida garanzia della corretta imposizione da parte degli Stati membri.

Tutti i contatti che hanno luogo nelle varie fasi di un controllo multilaterale con altri Stati membri ai fini dello scambio di “*informazioni*” sono soggetti a restrizioni legali. Chiunque intervenga in tali contatti deve essere autorizzato a farlo. Deve cioè avere lo *status* di “*autorità competente*” o essere incaricato dall'autorità competente del proprio Stato membro di procedere direttamente allo scambio delle informazioni in questione ⁽²²⁶⁾.

⁽²²⁶⁾ Sul punto *cfr.* l'allegato B al Manuale sul controllo multilaterale elaborato dalla Commissione Europea a Bruxelles il 21/12/2004, di cui si è fatto cenno *supra*

In questo contesto, per “*informazioni*” si intende informazioni non altrimenti disponibili. È opportuno che ogni Stato membro, prima di chiedere informazioni ad un altro, esaurisca le proprie fonti di informazione. Per “*presenza in un altro Stato membro*” si intende la presenza di un funzionario, nel quadro di una richiesta formale di informazioni rivolta a tale Stato membro, presso l’amministrazione fiscale di quest’ultimo o durante le indagini amministrative nei locali del contribuente. Per quanto riguarda la rappresentanza nelle riunioni dei controlli multilaterali, è importante che almeno un delegato dello Stato membro partecipi alla riunione di pianificazione e alla riunione finale e che i rappresentanti siano autorizzati a scambiare informazioni. Si raccomanda inoltre che a tali riunioni partecipi anche il coordinatore dello Stato membro ospitante ⁽²²⁷⁾.

Nell’ambito dei controlli multilaterali la selezione di un determinato soggetto da attenzionare è un procedimento molto importante attraverso il quale le amministrazioni fiscali degli Stati membri decidono, sulla base di sufficienti informazioni e dell’analisi dei rischi, se un determinato caso sia o non sia da sottoporre ad un controllo multilaterale.

La prima selezione dei soggetti avviene in uno Stato membro, nel corso di attività di controllo nazionali, e gli altri Stati membri vengono coinvolti successivamente. Pertanto è importante che, ogniqualvolta sia possibile, le persone impegnate in tali attività di controllo partecipino al processo di selezione ⁽²²⁸⁾. È inoltre importante che, nel selezionare un caso ai fini di un controllo multilaterale, uno Stato membro

⁽²²⁷⁾ Cfr. ancora l’allegato B al Manuale sul controllo multilaterale elaborato dalla Commissione Europea, *op. cit.*

⁽²²⁸⁾ Sul punto cfr. il Manuale sul controllo multilaterale elaborato dalla Commissione Europea, *op. cit.*

adotti un'ottica internazionale e non consideri soltanto la probabilità che vengano effettuati versamenti d'imposta inferiori al dovuto nel suo ambito⁽²²⁹⁾.

La selezione per i controlli multilaterali non avviene sulla base di una piattaforma comunitaria, nell'ambito di un elenco comune di potenziali casi individuati dagli Stati membri, tra cui questi scelgano i più idonei per un controllo fiscale multilaterale⁽²³⁰⁾.

Il processo di selezione seguito dall'amministrazione fiscale varia da uno Stato membro all'altro e può coinvolgere uno o più livelli di amministrazione (locale, regionale o centrale).

In alcuni Stati membri, i coordinatori⁽²³¹⁾ si rivolgono al personale coinvolto nella revisione di grandi imprese, al quale viene chiesto di esaminare se le imprese in questione soddisfino i criteri di selezione per un controllo multilaterale. Le

⁽²²⁹⁾ Tale sistema consente a ciascuno Stato membro di procedere con flessibilità, di cogliere i vari segnali che emergono, compresi quelli eventualmente presenti in un solo Stato membro, e di agire sulla base di tali segnali.

⁽²³⁰⁾ Il processo di selezione può aver luogo soltanto quando uno Stato membro dispone di sufficienti informazioni pertinenti. A tal fine, una volta accertata l'esistenza di rischi in relazione a:

1. un'impresa operante in due o più Stati membri, oppure;
2. due o più imprese operanti in due o più Stati membri, si raccolgono due tipi di informazioni, ossia informazioni *oggettive* e *sogettive*.

Per informazioni *oggettive* si intende informazioni non provenienti o direttamente dipendenti dal contribuente, quali:

- tipo di impresa;
- informazioni settoriali;
- informazioni di fonte esterna, ad esempio provenienti dal VIES (Sistema per lo scambio di informazioni in materia di IVA), dalle risposte a richieste di informazioni presentate nel quadro dell'assistenza reciproca .

Per informazioni *sogettive* si intende informazioni provenienti o dipendenti dal contribuente, quali:

- dichiarazioni fiscali;
- dati dell'anagrafe tributaria;
- informazioni relative al comportamento del contribuente.

⁽²³¹⁾ In uno Stato membro, il coordinamento dei controlli multilaterali è affidato ad un apposito comitato direttivo. I funzionari locali presentano delle proposte al comitato, che le esamina e prende una decisione in merito. In alcuni Stati membri, si tengono riunioni nelle quali si discutono i risultati del processo di selezione.

osservazioni presentate vengono esaminate da funzionari dell'amministrazione centrale con responsabilità decisionali e da funzionari locali con esperienza diretta di precedenti controlli *Fiscalis*.

Ad ogni buon conto non esiste un modello unico e occorre tener presente qual è la conformazione propria dell'amministrazione fiscale di ciascun Stato membro ⁽²³²⁾.

Prima di decidere se proporre un controllo multilaterale può essere necessario consultare lo o gli Stati membri maggiormente coinvolti. La consultazione ha luogo tra i coordinatori del controllo multilaterale *Fiscalis* per telefono, e-mail o altro mezzo di comunicazione. In tale contesto si possono verificare questioni inerenti alla pianificazione, questioni strategiche, informazioni organizzative essenziali, situazione a livello di informazione.

In alcuni casi, nell'ambito del processo di selezione, può essere opportuno, prima di proporre un controllo multilaterale, incontrare lo o gli Stati membri maggiormente coinvolti, in apposite riunioni di preselezione ⁽²³³⁾.

Al termine della riunione di preselezione gli Stati membri partecipanti possono convenire di proporre un controllo multilaterale. La selezione dei casi dovrebbe essere basata su un'adeguata analisi dei rischi ⁽²³⁴⁾.

⁽²³²⁾ Sul punto *cfr.* il Manuale sul controllo multilaterale elaborato dalla Commissione Europea, *op. cit.*, secondo il quale Prima di proporre un controllo multilaterale può essere opportuno contattare lo o gli Stati membri maggiormente coinvolti, per poter decidere fondatamente se tale controllo sia il modo migliore per raggiungere il risultato perseguito. Tuttavia non esiste alcun obbligo in tal senso e se uno Stato membro già dispone di informazioni sufficienti per prendere una decisione fondata e presentare una proposta per un controllo multilaterale, non occorrono contatti preliminari.

⁽²³³⁾ Le riunioni di preselezione comportano molti aspetti positivi, in particolare: una valutazione più equilibrata dell'utilità delle informazioni in possesso degli Stati membri; una maggiore consapevolezza dei vantaggi della cooperazione tra Stati membri; un maggiore impegno da parte dei revisori partecipanti; una migliore comprensione reciproca dei rispettivi problemi possibilità di una migliore pianificazione [specialmente per le frodi carosello]; un accordo comune circa l'idoneità della o delle società selezionate per un controllo multilaterale.

La rilevanza fiscale può essere determinata in vari modi: in generale, si può fare riferimento all'obbligazione tributaria annua (totale) e alle dimensioni dell'impresa. Queste ultime possono essere determinate in base a criteri quali fatturato, profitti/perdite lordi e netti, numero di dipendenti.

Nella formulazione dei controlli multilaterali gli Stati membri selezionano diversi tipi di casi. In sostanza, in conformità a quanto disposto dal manuale sui controlli multilaterali elaborato dalla Commissione europea, questi si possono suddividere in quattro categorie:

1. Società multinazionali ⁽²³⁵⁾;
2. Frodi carosello relative all'IVA ⁽²³⁶⁾;
3. Gruppi di contribuenti tra cui intercorrono relazioni commerciali ⁽²³⁷⁾;
4. Sistemi di elusione ⁽²³⁸⁾.

Qualora si decida che un controllo multilaterale è il modo migliore per raggiungere il risultato auspicato, si elabora una proposta di controllo multilaterale e si procede alla fase dell'organizzazione ⁽²³⁹⁾.

⁽²³⁴⁾ Come affermato dal Manuale sui controlli multilaterali elaborato dalla Commissione europea, *op. cit.*, a causa di differenze a livello di legislazione, amministrazione e organizzazione, non esiste un sistema internazionale comune di analisi dei rischi per la selezione. Tuttavia, nel selezionare un caso ai fini di un controllo multilaterale si dovrebbero considerare alcuni elementi: gli indicatori generali per i controlli multilaterali; i rischi relativi a specifici settori, linee di attività, eventi o imposte; rischi relativi al contribuente interessato.

⁽²³⁵⁾ Ovvero gruppi di imprese collegate operanti in più Paesi.

⁽²³⁶⁾ Le frodi carosello relative all'IVA costituiscono una categoria distinta in quanto frodi "gravi".

⁽²³⁷⁾ Più società operanti a livello internazionale non costituite in gruppo.

⁽²³⁸⁾ Pratiche elusive.

⁽²³⁹⁾ È possibile condurre un controllo multilaterale congiunto, ossia organizzato congiuntamente da due Stati membri. Tale modalità presenta molti vantaggi, i più importanti dei quali sono i seguenti:

- la condivisione del carico di lavoro (uno Stato membro organizza la riunione di pianificazione e l'altro la riunione finale);
- possibilità di risolvere più facilmente i problemi "pratici" (ad esempio, traduzioni urgenti);

Dopo la selezione di un caso da sottoporre a controllo multilaterale, lo Stato membro capofila deve inviare un *invito formale* agli Stati membri che vorrebbe partecipassero al controllo. L'invito deve indicare un termine per la risposta e i destinatari dovrebbero rispettarlo ⁽²⁴⁰⁾.

La riunione di pianificazione rappresenta il primo incontro tra tutte le persone chiave del controllo multilaterale. Essa si pone l'obiettivo di elaborare il "*piano di controllo*" ⁽²⁴¹⁾ e le "*schede di controllo*" ⁽²⁴²⁾. In genere la riunione è presieduta dal direttore di progetto che provvede anche a farne redigere il verbale.

Nella riunione di pianificazione deve essere raggiunto un accordo sulle modalità da seguire per lo scambio di informazioni durante il controllo multilaterale, sia nell'ambito delle riunioni che dell'audit. Tale accordo deve essere menzionato nel piano di controllo ⁽²⁴³⁾.

- migliore preparazione del controllo multilaterale e quindi possibilità di ottenere risultati migliori.

⁽²⁴⁰⁾ Sul punto *cf.* il Manuale sul controllo multilaterale elaborato dalla Commissione Europea, *op. cit.*

⁽²⁴¹⁾ Il piano di controllo è una proposta dinamica di attività associate al controllo multilaterale. Esso deve contenere almeno i seguenti elementi:

1. una sintesi dell'ambito del controllo multilaterale;
2. un accordo sulle modalità da adottare per lo scambio di informazioni tra i partecipanti, sia durante le riunioni che durante l'audit;
3. informazioni di carattere generale sul periodo del controllo e sui settori da controllare, sugli elementi di rischio ecc;
4. un calendario;
5. l'indicazione dei compiti spettanti a ciascuno Stato membro partecipante.

⁽²⁴²⁾ Trattasi di schede di controllo contenenti determinati documenti relativi all'audit. Ad esempio, per un controllo multilaterale relativo all'IVA:

- specifiche fatture, elenchi ecc. da esaminare;
- informazioni supplementari.

Per un controllo multilaterale relativo alle accise:

- tutti i DAA e gli altri documenti da esaminare relativi alla circolazione, destinazione finale, utilizzazione finale ecc. dei prodotti soggetti ad accisa;
- informazioni supplementari.

⁽²⁴³⁾ Durante la riunione di pianificazione può essere molto utile anche concordare le modalità da seguire per quanto riguarda:

- la comunicazione tra i partecipanti durante l'audit;

A conclusione della riunione di pianificazione si può decidere di continuare secondo il piano, di modificare l'ambito del controllo multilaterale o di interromperlo a quel punto.

Dopo la riunione di pianificazione, è opportuno che il direttore di progetto e il coordinatore dello Stato membro capofila, come pure i coordinatori dei singoli Stati membri partecipanti, mantengano regolari contatti tra loro per assicurare il corretto svolgimento dell'*audit* ⁽²⁴⁴⁾. Il coordinatore agisce anche come intermediario in caso di difficoltà esecutive, negoziando con le controparti per risolvere problemi riguardanti:

- l'adeguatezza e rapidità dello scambio di informazioni;
- la legalità degli scambi di informazioni;
- la presenza di un revisore/di revisori in un altro Stato membro.

Giunti a questo punto si procede con l'indizione della riunione finale, la quale deve preferibilmente essere organizzata dopo il completamento di tutti gli audit e

- le relazioni intermedie (sull'avanzamento) che saranno trasmesse dai revisori al direttore di progetto (frequenza ecc.).

⁽²⁴⁴⁾ Dopo la riunione di pianificazione ha luogo la parte essenziale del controllo multilaterale, ossia l'*audit*. Esso è effettuato dai revisori, nei rispettivi Stati membri. Il successo del controllo multilaterale dipende dalla validità del piano di controllo (che può consistere in un elenco di attività molto dettagliato) e dal buon funzionamento della comunicazione tra i revisori degli Stati membri partecipanti. Le basi sia del piano di controllo che della comunicazione all'interno del controllo multilaterale dovrebbero essere state concordate nella riunione di pianificazione. Lo svolgimento dell'*audit* inizia con il lavoro di revisione, che comporta un esame dei registri e altri documenti della o delle imprese. Il primo obiettivo di tale esame è quello di determinare la conformità (di parti) della dichiarazione fiscale. A tal fine, il revisore verifica se le dichiarazioni sono esatte e complete.

Il secondo obiettivo è quello di stabilire se il contribuente abbia ottemperato agli altri obblighi e disposizioni contenuti nella legislazione fiscale o in altri testi normativi.

Questo lavoro iniziale orienterà gli obiettivi specifici dell'*audit*, che saranno adeguati alla singola impresa. Tali obiettivi devono essere espressi in modo chiaro e costituire la base del programma di *audit*; tuttavia devono anche essere abbastanza flessibili per rispondere ad eventuali situazioni particolari che dovessero verificarsi nel corso del controllo multilaterale.

degli scambi di informazioni previsti, nonché dopo la presentazione da parte degli Stati membri partecipanti delle loro relazioni al direttore di progetto ⁽²⁴⁵⁾. Gli obiettivi della riunione finale devono essere quelli di:

1. valutare il controllo multilaterale (ad es. tecniche di audit, metodi di scambio delle informazioni);
2. esaminare i risultati forniti da ciascuno Stato membro partecipante (compreso lo Stato membro capofila);
3. individuare problemi e difficoltà;
4. raggiungere delle conclusioni ⁽²⁴⁶⁾;
5. discutere la relazione finale.

Infine, dopo la riunione finale, entro tre mesi, il direttore di progetto ⁽²⁴⁷⁾ deve redigere la relazione finale.

Durante l'*audit* ⁽²⁴⁸⁾ i revisori devono tener presente che il successo del controllo multilaterale dipende da un costante impegno nel:

⁽²⁴⁵⁾ Conformemente a quanto disposto dal Manuale sui controlli multilaterali summenzionato, dopo la riunione finale il direttore di progetto deve redigere, entro tre mesi dalla riunione finale, la relazione finale.

⁽²⁴⁶⁾ Le conclusioni sono una parte molto importante del controllo multilaterale. Tutti gli Stati membri partecipanti devono discutere le loro esperienze e conclusioni in relazione ai vari aspetti del controllo:

1. risultati fiscali;
2. cooperazione tra i partecipanti;
3. normativa;
4. organizzazione del controllo multilaterale;
5. miglioramenti necessari.

⁽²⁴⁷⁾ Il direttore di progetto deve dare una copia della relazione finale:

1. ai funzionari partecipanti, in funzione del loro livello di partecipazione;
2. ai coordinatori del controllo multilaterale degli Stati membri partecipanti;
3. ai coordinatori Fiscalis degli Stati membri partecipanti;
4. allo SCAC, acronimo per *Standing Committee on Administrative Cooperation* – tramite i coordinatori Fiscalis degli Stati membri capofila (qualora siano sorti durante il controllo multilaterale problemi da sottoporre all'attenzione del comitato).

- raccogliere informazioni secondo il piano di controllo;
- individuare altre questioni multilaterali oltre a quelle già figuranti nel programma dell'*audit*;
- informare lo Stato membro capofila circa l'importanza di modifiche internazionali del piano di controllo in seguito alle risultanze nazionali;
- procedere quanto prima allo scambio delle informazioni raccolte (nel rispetto delle norme in materia di "autorità competente").

⁽²⁴⁸⁾ Nell'ambito di un controllo multilaterale un funzionario dell'amministrazione fiscale di uno Stato membro può assistere ad un *audit* effettuato in un altro Stato membro. I funzionari sono autorizzati ad essere presenti allo scopo di ottenere nello Stato membro ospitante informazioni chieste a tale Stato in via ufficiale. Naturalmente il quadro normativo dei Paesi interessati deve consentire la presenza dei funzionari dell'uno nella giurisdizione dell'altro. Questa interazione tra revisori degli Stati membri partecipanti è importante per garantire l'elevata qualità del controllo multilaterale.

CAPITOLO TERZO

Il modello tedesco ed il modello spagnolo

SOMMARIO: 1. Il modello tedesco – 1.1 Brevi cenni sull'ordinamento fiscale in Germania – 1.2 Panoramica sul diritto tributario tedesco: dalla Costituzione alle leggi tributarie nazionali – 1.2.1 Lo *Steueranpassungsgesetz* – 1.2.2 L'*Abgabenordnung* – 1.2.3 La *Bewertungsgesetz* – 1.3 Cenni sul sistema impositivo tedesco – 1.4 La mutua assistenza amministrativa: attuazione in Germania della Direttiva 77/799/CEE ed evoluzione normativa – 1.4.1 La Convenzione italo-tedesca del 18/10/1989 in materia di scambio di informazioni – **2. Il modello spagnolo** – 2.1 I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale spagnolo – 2.2 Brevi cenni sul sistema tributario iberico – 2.3 La mutua assistenza amministrativa: attuazione in Spagna della Direttiva 77/799/CEE ed evoluzione normativa – 2.3.1 La Convenzione italo-spagnola del 08/09/1977 in materia di scambio di informazioni

1. Il modello tedesco

1. 1 Brevi cenni sull'ordinamento fiscale in Germania

Le origini del federalismo tedesco sono riconducibili al periodo medievale, più in particolare all'anno 1356 quando l'imperatore Carlo IV con il provvedimento della *Bolla d'oro* trasferì ai sovrani degli Stati il diritto regale di dogana ⁽²⁴⁹⁾.

Solo nel 1815, con la nascita della Confederazione germanica, si registrò una radicale riforma dei sistemi fiscali vigenti nei diversi Stati. I tributi più importanti divennero l'imposta fondiaria (*Grundsteuer*) e l'imposta sull'industria (*Gewerbsteuer*);

⁽²⁴⁹⁾ I principi regnanti nelle libere città imperiali istituirono imposte sul patrimonio fondiario e su numerosi beni di consumo come il sale, il pane, la birra ed il vino. L'Impero doveva quindi coprire i suoi bisogni finanziari con le ridotte entrate provenienti dai territori.

In seguito, eventi storici di portata epocale, come la riforma luterana, il conseguente scontro con la Chiesa cattolica di Roma e la guerra dei 30 anni, conclusasi con la pace di Westfalia (1648), sancirono la definitiva sovranità degli Stati imperiali. Il baricentro fiscale si spostò decisamente verso gli Stati, da dove cominciò a muoversi solo in seguito all'unificazione politica della Germania (1871).

contemporaneamente, verso il 1820 venne istituita in Prussia una forma embrionale di imposta sul reddito, in seguito modificata nel 1851 ⁽²⁵⁰⁾.

Nel 1833 sorse la c.d. *Zollverein*, ovvero l'Unione Doganale, e con la caduta della maggior parte delle frontiere tra gli Stati federati venne unificata la legislazione delle imposte di consumo più importanti ⁽²⁵¹⁾.

Nel 1893 fu emanata la legge sulla finanza comunale, che garantiva l'indipendenza finanziaria dei comuni dagli Stati, permettendo ai primi di prelevare un'addizionale sull'imposta statale sul reddito ⁽²⁵²⁾.

Con la sconfitta subita nella prima guerra mondiale e la successiva nascita della Repubblica di Weimar, vennero poste le basi di un rinnovato sistema fiscale, fondato su due leggi fondamentali ⁽²⁵³⁾:

⁽²⁵⁰⁾ Ulteriori miglioramenti furono attuati nel 1891, con particolare riguardo alla possibilità per le società di ridurre la doppia tassazione dei dividendi distribuiti. Sempre in quest'anno si introdusse l'imposta patrimoniale. I tentativi di trasferire l'imposta sul reddito alla Confederazione non ebbero successo: essa continuava a beneficiare dei trasferimenti degli Stati.

⁽²⁵¹⁾ L'Unione doganale facilitò il commercio all'interno della Germania e favorì lo sviluppo dell'industria, che aveva così a disposizione un mercato ampio e senza ostacoli. L'Impero del 1871 non portò, comunque, alla creazione di un sistema fiscale unico e valido per tutti gli Stati. Come per l'antico Impero, le sue risorse erano costituite dai versamenti degli Stati, dai dazi doganali e dai proventi delle imposte di consumo.

⁽²⁵²⁾ Inoltre i Comuni godevano dei benefici esclusivi dell'imposta fondiaria (*Grundsteuer*) e dell'imposta sull'industria (*Gewerbesteuer*), che ancora oggi costituiscono il cardine dell'autonomia finanziaria comunale. Sul punto *cfr.* GRASSI G., *Il sistema fiscale tedesco*, in *Quaderni della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, 2002, il quale osserva: "Il Reich tentò più volte di rompere la sua dipendenza finanziaria dagli Stati, senza mai riuscirci pienamente, attraverso l'introduzione di nuove imposte indirette, come l'imposta confederale sulle successioni nel 1906, un diritto di timbro imperiale e un'imposta sul lusso".

⁽²⁵³⁾ Sul punto *cfr.* ancora GRASSI G., *ult. op. cit.*, il quale puntualizza: "Su questi pilastri si edificò, in più tappe, il sistema tributario. Il primo passo fu la riforma del 1919, con la quale si istituì un prelievo sul patrimonio, detto "imposta di necessità", un'estensione dell'imposta sulla cifra d'affari, divenuta intanto un'imposta generale sulle prestazioni, una nuova regolamentazione dell'imposta di successione, una serie di imposte sui consumi e, nel 1920, l'imposta del *Reich* sul reddito delle società. [...] La crisi economica mondiale degli anni 1930-1933 causò la promulgazione di ordinanze d'urgenza al fine di porre rimedio alle difficoltà finanziarie e per la salvaguardia dell'economia e della finanza. Furono introdotte tasse speciali, maggiorazioni d'imposta, aumenti di aliquote, ma ciò non arrestò una crisi sempre più grave che sfociò nell'avvento al potere da parte del partito nazista (1933)".

- la *Reichsabgabenordnung*, legge organica sui tributi del dicembre 1919, basata sulla creazione di un'Amministrazione finanziaria e di una procedura unica di contenzioso relativa alle imposte del *Reich*;
- la legge sulla perequazione finanziaria del marzo 1920, che delimitava le competenze del *Reich*, degli Stati e dei comuni per la partecipazione al gettito fiscale.

La sconfitta nella seconda guerra mondiale comportò inizialmente un forte inasprimento delle tariffe e delle aliquote: il diritto tributario tedesco perse la sua unità fino alla *Wiedervereinigung* nell'ottobre del 1990, allorquando i nuovi *Laender* sposarono l'ordinamento occidentale con degli aggiustamenti marginali, sia a livello costituzionale che a livello legislativo, e quindi anche fiscale ⁽²⁵⁴⁾.

La struttura di base del sistema fiscale tedesco rispecchia quello della amministrazione politica della *Bundesrepublik Deutschland*. Eccezion fatta per le tasse locali, tutti gli altri prelievi a carattere tributario sono riscossi per legge emanata dal *Bundestag*, ovvero il Parlamento Federale ⁽²⁵⁵⁾.

Gli uffici finanziari dei *Laender* dipendono gerarchicamente dalla *Bundesamt*, ovvero l'agenzia fiscale federale, la quale non tratta esclusivamente la situazione dei

⁽²⁵⁴⁾ Cfr. MARIELLA M., *Rapporti ed equilibri finanziari nel federalismo fiscale tedesco*, in *Il fisco* nr. 21/98.

⁽²⁵⁵⁾ Ad ogni modo, come precisa GRASSI G., *ult. op. cit.* “ogni atto impositivo richiede la approvazione della Camera Alta del Parlamento (*Bundesrat*), che fornisce ai *Laender* una non poco considerevole voce quanto ai contenuti della norma impositiva. *Bund, Laender e Gemeinden*, ovvero federazione, stati e comuni partecipano, a vario titolo, cioè per tipologia di tasse, alle entrate fiscali. La tipicità della tassazione fiscale è collegata ad un sistema di equalizzazione, disegnato, tra l'altro, per assicurare che nessuno dei tre livelli citati del sistema politico riceva una quota rilevante o insufficiente di entrate. Questo sistema altresì prevede sussidi per i *Laender* meno abbienti. In contrasto con il sistema sopra descritto, riguardante la responsabilità per le leggi fiscali e la ripartizione della loro destinazione, va osservato che la riscossione dei tributi è pressoché interamente rimessa ai *Laender*”.

singoli contribuenti, essendo altresì destinataria di una serie di obbligazioni ben definite, concernenti anche le transazioni transfrontaliere. La *Bundesamt* è inoltre responsabile dei processi di applicazione dei rimborsi ed esenzioni con riguardo ai trattati contro le doppie imposizioni, e rappresenta altresì l'Amministrazione finanziaria tedesca con riguardo alla *Umsatzsteuer* ⁽²⁵⁶⁾ ed ai rapporti, in tale materia, con le omologhe autorità straniere.

Principio cardine della filosofia fiscale tedesca è quello in base al quale il carico di spese pubbliche viene distribuito in relazione alla “capacità di pagamento” ⁽²⁵⁷⁾: alla luce del siffatto principio è prevista una tripartizione di gruppi di imposte/tasse, rispettivamente sulle entrate, sul capitale, sulle transazioni e consumi.

Le varie leggi d'imposta sono disciplinate dall'*Abgabenordnung* (AO), la legge di gestione delle imposte, la quale fissa le procedure formali di base inerenti

⁽²⁵⁶⁾ Oppure *Mehrwertsteuer*: trattasi dell'imposta sul valore aggiunto.

⁽²⁵⁷⁾ Sul punto *cfr.* ancora GRASSI G., *ult. op. cit.*: “Questo principio è realizzato sia direttamente che indirettamente attraverso una serie di differenti tasse appartenente ai seguenti tre gruppi:

- tasse sulle entrate;
- tasse sul capitale;
- tasse sulle transazioni e sui consumi.

Le più importanti tasse sulle entrate sono:

- le tasse sul reddito;
- le tasse sulle società;
- la tassa di commercio sul reddito. Quest'ultima è riscossa dalle autorità locali dove l'attività ha la sede effettiva.

Le tasse annuali sul capitale sono costituite da:

- la tassa sul patrimonio netto;
- la tassa di commercio sul capitale;
- la *Land tax*.

Le tasse di successione e donazione sono solitamente ricomprese in questa categoria. Le tasse della terza categoria colpiscono l'impiego del reddito e gli investimenti effettuati per l'acquisto di beni immobili (terreni e fabbricati) (tassa sul trasferimento dei beni reali). Di gran lunga la più importante di queste tasse è l'IVA, seguita dall'imposta sugli oli minerali, e da una serie di tasse sui consumi di tabacco, alcool e prodotti similari. Si tratta della categoria delle imposte indirette, poichè non rappresentano un costo diretto per il contribuente ma perchè esse vengono traslate sul consumatore finale come parte del prezzo del bene venduto.”

l'applicazione e riscossione delle imposte. La stessa stabilisce il precetto fondamentale relativo alla presentazione della dichiarazione e legittima a richiedere a qualsiasi società straniera con stabile organizzazione in Germania di presentare le dichiarazioni annuali riguardanti:

- l'imposta sulle società;
- l'imposta sul commercio;
- l'IVA, e in molti casi l'imposta sul patrimonio netto.

Analogamente a quanto avvenuto per altri Stati membri dell'Unione Europea, il sistema di tassazione tedesco è stato costantemente influenzato dallo sviluppo del diritto comunitario.

Nel comparto delle imposte indirette (in particolare l'IVA ed altre imposte sui consumi) l'Amministrazione fiscale tedesca tende sempre di più ad armonizzare le proprie politiche fiscali con quelle degli altri Paesi membri ⁽²⁵⁸⁾.

1.2 Panoramica sul diritto tributario tedesco: dalla Costituzione alle leggi tributarie nazionali

La *Grundgesetz*, ovvero la Costituzione federale tedesca del 23 maggio 1949 ⁽²⁵⁹⁾ disciplina la ripartizione del potere di imposizione tra la Federazione, gli Stati e i Comuni ⁽²⁶⁰⁾.

⁽²⁵⁸⁾ Con riguardo al settore delle imposte dirette l'Ue ha scelto, invece, di fare affidamento sulla "competizione" tra i diversi regimi fiscali indirizzando il proprio intervento a rimuovere specifici ostacoli che possono frenare gli investimenti internazionali all'interno del territorio comunitario.

La disciplina costituzionale della potestà d'imposizione costituisce il frutto di un lungo processo di separazione del diritto tributario da quello finanziario e segna l'esplicita affermazione di principi autonomi che regolano questo ramo del diritto.

L'art. 105 GG attribuisce alla Federazione ed ai singoli Stati competenze specifiche. Nel dettaglio alla prima viene affidato il gettito dei monopoli fiscali, dei dazi doganali, delle imposte indirette sul consumo; ai secondi viene conferito invece il gettito delle imposte sul patrimonio, sulle successioni, sulla birra, le imposte sui trasferimenti che non siano di competenza della Federazione e le imposte con effetti limitati alla loro una circoscrizione. L'art. 105 GG, inoltre, opera una distinzione, tra "legislazione esclusiva" e "concorrente" della Federazione. Dove il potere legislativo è riservato esclusivamente alla Federazione, esso può essere attribuito agli Stati solo attraverso una espressa legge federale ⁽²⁶¹⁾.

⁽²⁵⁹⁾ Per una disamina specifica sul punto *cfr.* GRASSI G., *ult. op. cit.*: "Nel sistema tributario tedesco esistono norme generali volte a disciplinare sia l'attività legislativa tributaria sia l'attività amministrativa di applicazione dei singoli tributi nonché l'attività relativa al contenzioso tributario.

Queste leggi, che sono la Costituzione federale (*Grundgesetz*) del 23 maggio 1949 ed il moderno Codice generale delle imposte (*Abgabenordnung*) del 16 marzo 1976, contengono principi e disposizioni generali in materia tributaria rilevanti ai fini delle singole leggi istitutive d'imposta.

Nell'ordinamento tedesco, a differenza di quello italiano, la costruzione del sistema non è demandata all'interprete o alla dottrina ma vi sono delle norme legislative generali che dettano una serie di disposizioni destinate a disciplinare sia l'attività amministrativa di applicazione dei tributi che l'attività relativa al contenzioso tributario.

L'ossatura del sistema e il quadro normativo di riferimento per le singole leggi d'imposta sono: la Costituzione, la *Steueranpassungsgesetz* (Detta i criteri interpretativi delle leggi d'imposta), l'*Abgabenordnung* (Il Codice Generale delle imposte del 16 marzo 1976) e la *Bewertungsgesetz* (Legge sulle valutazioni che si applica all'imposta ordinaria sul patrimonio, a quella fondiaria e a quella sulle industrie).

La Costituzione tedesca non solo disciplina le pretese e gli obblighi finanziari della Federazione e dei singoli Stati fra loro, ma regola anche la loro attività di amministrazione dei tributi e ripartisce fra loro l'esercizio del potere d'imposizione.

⁽²⁶⁰⁾ L'art. 109 della Costituzione tedesca (GG) riporta il principio fondamentale di separazione dei bilanci, in conformità del quale la Federazione ed i singoli Stati sono soggetti autonomi e indipendenti quanto ai loro bilanci ed ai mezzi per farvi fronte.

⁽²⁶¹⁾ La Federazione ha legislazione esclusiva sui dazi doganali e sui monopoli fiscali. La sua legislazione è invece concorrente per:

L'art. 107 GG disciplina invece la ripartizione orizzontale delle entrate tributarie in ragione della capacità e del fabbisogno finanziario dei *Laender* ⁽²⁶²⁾.

Il successivo art. 108 GG dispone che i dazi doganali, i monopoli fiscali, le imposte sui consumi soggette alla legislazione concorrente, l'imposta sui trasporti, l'imposta sugli scambi e le imposte straordinarie sul patrimonio sono amministrare da uffici finanziari dipendenti dal governo federale e organizzati con leggi federali ⁽²⁶³⁾.

Accanto alle summenzionate norme disciplinanti l'esercizio della potestà tributaria nelle sue varie forme, la *Grundgesetz* contiene altre disposizioni che, opportunamente interpretate dalla giurisprudenza, sono state poste alla base del diritto tributario vigente.

-
- le imposte sui consumi e sui trasferimenti ad eccezione delle imposte con effetti circoscritti ad un determinato luogo ed in particolare dell'imposta sui trasferimenti immobiliari e dell'imposta sulle assicurazioni contro gli incendi;
 - le imposte sul reddito, sul patrimonio e sulle successioni e donazioni;
 - le imposte reali ad eccezione che per la determinazione delle aliquote; quando queste imposte sono impiegate totalmente o parzialmente per compensare le spese della Federazione o per conservare immutate le condizioni economiche in uno Stato.

⁽²⁶²⁾ Nel provento fiscale spettante agli Stati è compreso naturalmente quello dei comuni: esso è costituito dalle entrate fiscali percepite dagli uffici finanziari situati nel territorio dello Stato (art. 107 GG). La Costituzione consente, però, che con legge ordinaria approvata dal *Bundesrat* possano introdursi modifiche nella ripartizione delle imposte locali. Sul punto *cfr.* ancora GRASSI G., *ult. op. cit.*: "Con analoga legge possono introdursi modifiche nella distribuzione del gettito che tengano conto della deficienza di entrate in uno Stato o del particolare bisogno di un comune. La legge ordinaria può anche stabilire che la Federazione sovvenzioni con mezzi propri gli Stati o i comuni che si trovino in precarie condizioni finanziarie".

⁽²⁶³⁾ Per le imposte sul reddito e sulle società, di cui una parte del gettito affluisce alla Federazione, questa può scegliere se amministrare la propria quota attraverso i suoi uffici o se invece lasciarne l'intera amministrazione agli uffici dei singoli Stati. Tutte le altre imposte sono amministrare dagli Stati mediante uffici la cui organizzazione è fissata con legge federale ed i cui dipendenti devono essere nominati con l'approvazione del governo federale.

L'amministrazione delle imposte comunali può essere affidata dagli Stati totalmente o parzialmente ai comuni stessi. Nel caso di imposte dovute alla Federazione ma amministrare dai singoli Stati, questi rispondono della esatta amministrazione con le proprie entrate e possono essere soggetti a controlli da parte del governo centrale. Il contenzioso amministrativo è disciplinato con legge federale (art. 108, comma 5, GG).

Il primo di questi principi è quello della capacità contributiva ⁽²⁶⁴⁾.

Tale principio risponde non solo al postulato giuridico della giustizia nell'imposizione e a quello economico della tutela delle fonti d'entrata, ma si ricollega al principio fondamentale per il diritto tributario secondo cui le imposte sono applicate in base alla legge e nell'osservanza dei loro presupposti ⁽²⁶⁵⁾. Il principio in esame si inserisce dunque nell'attuale fase di evoluzione del diritto tributario tedesco che mira ad allontanarsi sempre più dal principio di tipicità e ad avvicinarsi progressivamente al concetto di imposizione secondo la situazione personale del contribuente: si riallaccia perciò al principio della rilevanza economica del presupposto ⁽²⁶⁶⁾.

Il principio di legalità, conformemente al quale il legislatore non può introdurre nuovi tributi se non in base alla legge, limita la discrezionalità del potere esecutivo nell'applicazione delle imposte ⁽²⁶⁷⁾.

⁽²⁶⁴⁾ La *Grundgesetz* non riporta più quanto disposto all'art. 134 della pregressa Costituzione di Weimar per cui "tutti i cittadini indistintamente concorrono in base alla legge alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva".

Tuttavia, la giurisprudenza della Corte Costituzionale federale (*Bundesverfassungsgericht*) desume il principio in questione in via interpretativa dall'art. 3 della *Grundgesetz* che detta il principio di uguaglianza e dagli articoli 20 e 28 che sanciscono il principio dello Stato sociale.

⁽²⁶⁵⁾ Nella decisione del *Bundesverfassungsgericht* del 17 ottobre 1984, n. 68 si legge: nell'ambito del diritto tributario un uguale trattamento formale di ricchi e poveri attraverso l'applicazione della stessa aliquota di imposta violerebbe il principio di uguaglianza. Qui la giustizia pretende, che nel rispetto della uguaglianza proporzionale, colui il quale è più capace economicamente deve corrispondere, sotto forma di imposta, una maggiore percentuale del suo reddito rispetto a chi è economicamente più debole. Sul punto *cfr.* LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto in Europa*, in *Trattato di diritto tributario, Il diritto tributario e le sue fonti*, vol. I, tomo II, Padova, 1994; MARIELLA M., *Rapporti ed equilibri finanziari nel federalismo fiscale tedesco*, in *Il fisco* nr. 21/98.

⁽²⁶⁶⁾ In questi termini GRASSI G., *ult. op. cit.*

⁽²⁶⁷⁾ Sul punto *cfr.* VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato di diritto tributario, il diritto tributario e le sue fonti*, Padova, 1994; GRASSI G., *ult. op. cit.*, il quale osserva: "Anche rispetto al principio di legalità non può scindersi l'attività legislativa da quella amministrativa, nelle quali ugualmente tale principio serve a realizzare il criterio costituzionale di giustizia e di uguaglianza. Nel campo legislativo si potrebbe ritenere che il principio di legalità faccia sì che tutti gli elementi dell'imposta siano riservati alla legge (*riserva assoluta*) e che quindi non sia concessa al fisco alcuna

Lo *Steuerrecht*, ovvero il diritto tributario tedesco, disciplina in via esclusiva⁽²⁶⁸⁾ le imposte (*Steuern*), definibili come quelle prestazioni in denaro, continuative o *una tantum*, che non costituiscono corrispettivo per una determinata prestazione e che sono effettuate ad un ente pubblico allo scopo di procurargli un'entrata, da parte di tutti coloro a carico dei quali si verifica il presupposto cui la legge ricollega l'obbligo della prestazione.

Conformemente all'art. 97 AO, soggetto passivo dell'imposta, ovvero *Steuerpflichtiger*, è colui il quale è tenuto dalla legge d'imposta ad adempiere, quale debitore, *Steuerschuldner*, all'obbligazione tributaria⁽²⁶⁹⁾. Come la stessa terminologia adottata dal legislatore mostra assai incisivamente, soggetto passivo è

discrezionalità neppure riguardo ad eventuali sgravi (*art. 131 AO; cfr. n. 93*). In campo tributario si è, però, osservato che il principio della riserva assoluta di legge condurrebbe ad un eccessivo irrigidimento delle ipotesi previste dal legislatore che non potrebbe adattarsi a colpire tutte le manifestazioni di capacità contributiva, troppo diverse fra loro. Per evitare perciò le ineliminabili sperequazioni che ne deriverebbero si è accolto dalla dottrina un concetto di *riserva relativa*, secondo cui basta che siano determinati dal legislatore gli elementi sufficienti per identificare il tributo e per riconoscere che esso colpisce in modo uguale uguali manifestazioni di capacità contributiva”.

⁽²⁶⁸⁾ Cfr. art. 1 *Abgabenordnung* (AO). Le tasse, i contributi e le altre entrate fiscali dello Stato, che assumono rilevanza nella esplicita loro esposizione al momento della redazione del bilancio dello Stato, vengono escluse.

⁽²⁶⁹⁾ Sul punto cfr. GRASSI G., *Il sistema fiscale tedesco, op. cit.*: “[...] deve ritenersi che l'art. 97 AO, nella sua apparente neutralità, introduca due ordini di differenziazioni. Esso distingue in primo luogo il debitore d'imposta (colui nei cui confronti si è verificato il presupposto) dal soggetto passivo, cioè da colui che possiede tutti i requisiti personali e materiali, perchè ad esso si applichi il tributo ove ne sussistano i presupposti. In particolare, soggetto passivo è l'ente (persona, bene o complesso di beni) che si trova nelle condizioni previste dalla legge per essere assoggettato al tributo, ma che potrà non sopportare in concreto l'onere tributario, come nel caso di mancanza di base imponibile, nel caso di esenzione, e negli altri casi previsti dalla legge. In secondo luogo, l'art. 97 AO introduce una distinzione sul piano degli adempimenti che sono ricollegati alla soggezione all'imposta. Mentre, infatti, debitore è colui che è tenuto ad effettuare la prestazione pecuniaria principale diretta appunto a soddisfare la pretesa dello Stato, “soggetto passivo” è qualunque soggetto che sia tenuto, nei confronti dell'ente impositore, ad un determinato comportamento, sia questo costituito dall'obbligo di eseguire alcune formalità, che da quello di adempiere all'obbligazione tributaria in luogo dell'obbligo principale.

colui che viene in rilievo soprattutto per la sua posizione di soggezione alle richieste dell'ente impositore ⁽²⁷⁰⁾.

1.2.1 Lo *Steueranpassungsgesetz*.

Mentre l'*Abgabenordnung* (AO), contiene nelle sue tre parti la disciplina degli organi, del procedimento e del diritto penale tributario, la *Steueranpassungsgesetz* (StAnpG), contiene alcune disposizioni formali e materiali di generale applicazione, a partire dal momento in cui sorge l'obbligazione tributaria ⁽²⁷¹⁾.

Il domicilio fiscale è costituito da un elemento fisico e da uno soggettivo: il primo consiste nell'esistenza di un'abitazione in un dato luogo, il secondo nell'intenzione del soggetto di abitarvi o di usarla stabilmente ⁽²⁷²⁾.

⁽²⁷⁰⁾ Cfr. GRASSI G., *ult. op. cit.*: “Sostanzialmente, debitore è colui che, al verificarsi del presupposto, è chiamato ad assolvere alla pretesa pecuniaria del fisco.

Dal sorgere del debito d'imposta, deve tenersi distinta l'esigibilità, che si verifica, secondo le varie ipotesi, col decorso di un determinato termine dalla presentazione della domanda o con la notifica dell'atto di accertamento. Infine si osserva che, mentre soggetto passivo dell'imposta è la persona fisica, oggetto è il reddito; il presupposto è costituito dallo sussistenza di un dato reddito imponibile nel periodo cui la legge commisura il pagamento anticipato o nell'anno solare: nel caso di mancata sussistenza del reddito si avrà evidentemente un'ipotesi di soggezione senza debito per mancato verificarsi del presupposto”.

⁽²⁷¹⁾ Cfr. sul punto GRASSI G., *ult. op. cit.*: “L'art. 2 stabilisce che la discrezionalità degli Uffici Finanziari può esercitarsi solo nell'ambito concesso dalla norma e che, in tale ambito, deve essere ispirata a criteri di equità e di rispondenza allo scopo. Gli artt. 5 e 6 StAnpG dettano le regole generali sull'interpretazione dei negozi giuridici rilevanti per il fisco, al fine di evitare l'evasione. A garanzia della pretesa tributaria, l'art. 7 StAnpG stabilisce che più debitori sono tenuti in solido: ciascun debitore deve effettuare l'intera prestazione e l'amministrazione può scegliere liberamente il debitore contro cui far valere la propria pretesa. Tuttavia nel caso di esecuzione forzata per debiti relativi ad imposte sul reddito o sul patrimonio ciascun contribuente può chiedere che la sua soggezione sia limitata alla propria quota. Il pagamento effettuato da un debitore in solido va a vantaggio anche dei condebitori, i quali rimangono, però, solidalmente responsabili fino all'adempimento totale del debito. Nel caso in cui l'obbligo nei confronti dell'amministrazione non consista nel pagamento del tributo (ad es. fornire informazioni), l'adempimento di un contribuente non giova anche agli altri se l'amministrazione ha interesse che l'adempimento avvenga da parte di ciascun contribuente.

⁽²⁷²⁾ Cfr. art. 13 StAnpG. La stabile dimora è, invece, costituita da luogo in cui il soggetto si trova, quando le circostanze di fatto lasciano prevedere che vi si tratterà per un certo periodo. Quando la

Per l'imposizione delle imprese sono rilevanti i concetti di direzione commerciale e di sede. La prima è ubicata nel luogo in cui è stabilmente organizzata la direzione dell'impresa ⁽²⁷³⁾.

La sede di una persona giuridica, di un'associazione, o di una fondazione si trova nel luogo indicato dal contratto di società, dallo statuto o dall'atto di fondazione. Se questa indicazione manca, la sede si considera fissata nel luogo in cui si trova la direzione commerciale o l'amministrazione.

Da ultimo l'art. 16 *StAnpG* definisce il concetto di azienda: come *il complesso di installazione e di strutture fisse che rende possibile l'esercizio d'impresa*. Tale definizione rileva ai fini dell'individuazione della soggettività passiva dell'imposta sulle industrie.

1.2.2 L' *Abgabenordnung*.

L'*Abgabenordnung* (AO), legge tributaria generale considerata il "codice del diritto tributario tedesco", contiene, oltre a numerose norme formali, anche alcune disposizioni di diritto materiale le quali, insieme a quelle contemplate nello *StAnpG*, integrano il diritto materiale contenuto nelle diverse leggi d'imposta.

La raccolta normativa dell'AO si articola in tre parti: la prima

stabile dimora è rilevante per riconoscere la soggezione illimitata o limitata ad un'imposta, la legge richiede che il soggetto si trattiene in Germania per un periodo minimo di 6 mesi.

⁽²⁷³⁾ Tuttavia una persona giuridica che non abbia né la sede né la direzione commerciale in Germania ma sia economicamente dipendente da un'impresa tedesca, viene tassata come se la sua direzione commerciale si trovasse nel luogo in cui la persona fisica o giuridica controllante ha nel Paese il domicilio, la stabile dimora, la sede o la direzione commerciale.

contiene le norme relative all'ordinamento degli organi finanziari (artt. 17-70); la seconda (artt. 71-390) regola per intero il procedimento di accertamento, il contenzioso tributario e l'esecuzione forzata tributaria; la terza parte, infine (artt. 391-477), disciplina il diritto penale tributario sostanziale e processuale.

Per quanto concerne l'ordinamento degli uffici finanziari, l'art. 87 della Costituzione tedesca ha attribuito alla legge federale il potere di organizzazione degli uffici pubblici ⁽²⁷⁴⁾.

La seconda parte dell'AO, relativa al contenzioso tributario, assume particolare importanza, poiché non concorre con le singole leggi d'imposta ma regola la materia in via esclusiva ⁽²⁷⁵⁾.

⁽²⁷⁴⁾ Nel dettaglio degli articoli *cfr.* GRASSI G., *ult. op. cit.*

⁽²⁷⁵⁾ Gli organi del contenzioso sono:

- gli uffici finanziari, che sono competenti a decidere sulle opposizioni ai loro provvedimenti; per i dazi doganali essi sono sostituiti dagli uffici doganali; per le imposte sul reddito e sul patrimonio la legge 22/10/1957 ha sostituito all'ufficio finanziario il comitato tributario, composto in parte dagli stessi membri;
- le corti finanziarie (*Finanzgerichte*) che giudicano sull'appello proposto contro la decisione dell'ufficio finanziario;
- la Corte Federale delle Finanze, con sede a Monaco, che decide in ultima istanza e che può solo conoscere della violazione o errata applicazione delle norme di diritto e dei vizi del procedimento (art. 288 AO). Essa decide a sezione semplice, o a sezioni unite nel caso di questioni di massima o su cui si sia manifestata divergenza di opinioni fra le singole sezioni.

Ai tre gradi di giurisdizione corrispondono tre diversi tipi di impugnazioni:

- l'opposizione (*Fimspruch*) si propone all'ufficio finanziario contro gli atti che determinano l'imponibile o che affermano l'esistenza del debito d'imposta. Il contribuente può perciò opporsi soltanto alla determinazione dell'imponibile o alla sua attribuzione; l'ufficio finanziario in sede contenziosa può applicare la *reformatio in peius* cioè aumentare il debito d'imposta rispetto a quello affermato in sede di accertamento;
- l'appello (*Berufung*) si propone entro un mese alla Corte finanziaria ma può proporsi, con l'assenso del direttore dell'ufficio finanziario, anche senza avere prima proposta la opposizione (appello *per saltum*). Il giudizio di appello è un giudizio di riesame della intera fattispecie in cui la corte ha gli stessi poteri dell'ufficio durante l'accertamento e può concedere la *reformatio in peius*. La Corte può disporre nuovi accertamenti e nuove prove e decide secondo il suo libero convincimento senza regole legali di prova;
- il ricorso (*Rechtsbeschwerde*) alla Corte federale delle finanze.

Infine, l'ultima parte dell'AO disciplina il diritto penale tributario, che nella sua articolazione sostanziale definisce i singoli reati tributari e determina le sanzioni di natura penale e amministrativa.

1.2.3 La *Bewertungsgesetz*.

L'ultima delle leggi generali che disciplina il sistema tributario tedesco è costituita dalla *Bewertungsgesetz* o legge sulle valutazioni (*BewG*), istituita il 16 ottobre 1934 e più volte integrata e modificata.

Questa legge presenta caratteristiche particolari rispetto alle altre leggi generali in quanto contiene prevalentemente disposizioni di diritto materiale e si applica alle imposte sul patrimonio ⁽²⁷⁶⁾.

Il sistema adottato dalla legge sulle valutazioni corrisponde alla sua caratteristica principale, quella cioè di non essere una legge generale, in senso proprio, bensì di applicarsi ad un ristretto numero d'imposte. In sostanza il legislatore ha raccolto in un unico testo di legge le norme che, con scarse modifiche, avrebbero ben potuto essere riportate in ciascuna legge sulle imposte patrimoniali ⁽²⁷⁷⁾.

⁽²⁷⁶⁾ Soprattutto all'imposta ordinaria sul patrimonio, a quella fondiaria e a quella sulle industrie. La base imponibile è costituita dal "patrimonio netto": perciò la legge sulle valutazioni, dopo avere elencato i cespiti che concorrono alla formazione del patrimonio lordo, elenca i debiti, le passività e le perdite la cui deduzione porta alla determinazione del patrimonio netto (art. 74 *BewG*).

⁽²⁷⁷⁾ Fondamentale per la corretta applicazione della legge è il concetto di "unità economica", impiegato dalla stessa per diversi scopi:

- in primo luogo serve ad indicare l'unità fisica di determinati beni che sono considerati complessivamente ed unitariamente valutati;
- in secondo luogo identifica l'unità soggettiva di questi beni poiché essi appartengono tutti allo stesso soggetto cui sono attribuiti ai fini, dell'imposta;

La legge sulle valutazioni contiene, infine, anche delle norme procedurali in quanto la valutazione in base al valore unitario si effettua in periodi stabiliti per tutto il Paese mediante un determinato procedimento e comporta, per la sua stessa periodicità, ulteriori procedimenti di rettifica o di adattamento in base al mutare delle situazioni di fatto ⁽²⁷⁸⁾.

1.3 Cenni sul sistema impositivo tedesco

Le imposte dirette in Germania sono le imposte sul reddito, le imposte sul patrimonio e le imposte sulle imprese. La ripartizione delle competenze legislative in materia impositiva tende a precisare la natura di Stato unitario dal punto di vista fiscale. Il *Bund*, infatti, ha il potere di istituire per legge le più importanti imposte, in quanto vi è la necessità economica di garantire uniformità di condizioni nel territorio federale, evitando fenomeni distorsivi nelle allocazioni delle risorse tipici della concorrenza fiscale tra i *Laender*.

Le imposte attribuite interamente al *Bund* sono:

- i monopoli fiscali;

-
- in terzo luogo si riferisce ad un determinato criterio di valutazione costituito dal valore unitario (*Einheitswert*), cioè dal valore attribuito al complesso dei beni unitariamente considerato.

Sul punto cfr. LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, op. cit.; MARIELLA M., *Rapporti ed equilibri finanziari nel federalismo fiscale tedesco*, op. cit.; TIPKE K., *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Il fisco*, Atti della seconda sessione del Seminario Permanente di Etica e Democrazia fiscale, Roma, 1999; VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, op. cit..

⁽²⁷⁸⁾ In questi termini GRASSI G., *ult. op. cit.*, il quale aggiunge: “Al valore unitario così ottenuto si applicano dei coefficienti di valutazione ed al valore risultante le aliquote fissate dalle leggi d'imposta”.

- i dazi doganali;
- le imposte di consumo, ove non spettino ai comuni, o al *Bund* ed ai *Laender* in compartecipazione;
- le tasse di circolazione, diverse dal tributo, spettante ai *Laender*, gravante sugli autoveicoli;
- le imposte sulla circolazione di capitali, sulle assicurazioni e l'imposta di bollo sulle cambiali;
- le imposte “una tantum” sul patrimonio;
- i contributi dovuti nel quadro delle disposizioni della Comunità europea.

I tributi propri spettanti ai *Laender* sono:

- l'imposta sul patrimonio;
- l'imposta sulle successioni;
- la tassa di circolazione sugli autoveicoli;
- le tasse sui trasferimenti;
- l'imposta sulla birra;
- l'imposta sulle case da gioco.

Al summenzionato sistema di ripartizione, denominato “separato”, si affianca quello definito “collegato”, in cui il gettito delle tre più importanti imposte (Imposta sul reddito delle persone fisiche, *Einkommensteuer*, Imposta sul reddito delle persone giuridiche, *Korperschaftsteuer*, Imposta sul valore aggiunto, *Umsatzsteuer* o *Mehrwertsteuer*), viene ripartito tra il *Bund* ed il complesso dei *Laender* ⁽²⁷⁹⁾.

⁽²⁷⁹⁾ Trattasi delle c.d. imposte comuni ex art. 106, comma 3, *Grundgesetz*.

Nella consapevolezza di non poter analizzare, in questa sede, nel dettaglio ciascuna delle imposte appena menzionate, una particolare attenzione merita comunque l'*Umsatzsteuer*, ovvero l'imposta sul valore aggiunto, con specifico riferimento al principio di inerenza ed al sistema di detrazione.

Nell'ordinamento tributario tedesco il principio di inerenza non risulta estrinsecato attraverso il dato letterale dell'*Umsatzsteuergesetz (UstG)*, la legge istitutiva dell'Iva, ma resta chiaramente individuato, in via interpretativa, mediante il richiamo operato dal combinato disposto degli articoli 15 e 15a *UstG*. Si tratta, infatti, delle due disposizioni che isolano, anche nel sistema tedesco, il diritto di detrazione, le condizioni per il suo esercizio, e l'eventuale applicazione del meccanismo di detrazione proporzionale del tributo medesimo⁽²⁸⁰⁾.

Come nel sistema italiano⁽²⁸¹⁾ il credito d'imposta per l'Iva addebitata "a monte", e al di là di specifiche circostanze diverse, resta subordinato ad una serie di condizioni formali e sostanziali quali l'identità soggettiva fra il soggetto legittimato alla detrazione e quello nei confronti del quale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (imponibili) sono state effettuate; l'impiego dei beni e dei servizi per una finalità economica⁽²⁸²⁾; la cessione di beni o la prestazione di servizi deve provenire da un operatore economico (a sua volta, soggetto passivo d'imposta); l'Iva dev'essere stata applicata coerentemente al dato normativo della *UstG* (e più precisamente

⁽²⁸⁰⁾ Cfr. GREGGI M., *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*, op. cit.

⁽²⁸¹⁾ Né altra soluzione poteva essere oggettivamente praticabile, data la matrice comunitaria condivisa dai due ordinamenti.

⁽²⁸²⁾ Come sottolinea GREGGI M., *ult. op. cit.*, la nozione di "finalizzazione economica", quasi una sorta di vincolo di destinazione del bene o del servizio, nasconde verosimilmente il rapporto di inerenza.

all'art. 14 di quest'ultima: ne consegue che l'Iva applicata impropriamente, in carenza di presupposto, non è in ogni caso detraibile); si rileva così una lieve differenza tra il sistema tedesco, nel quale tale principio è riconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità, e quello italiano che in talune circostanze sembra ammettere per contro la detrazione dell'imposta⁽²⁸³⁾.

Anche la Germania pare aver accolto il meccanismo di inerenza specifica (o “stretta inerenza”) per la determinazione dell'*an* e del *quantum* del diritto di detrazione in un modo non dissimile (e in un momento cronologicamente antecedente) a quello fatto proprio dal legislatore italiano nella riforma della metà degli anni 90 e al di là del sistema di detrazione proporzionale.

L'utilizzazione promiscua di beni o servizi ⁽²⁸⁴⁾ può dare origine a difficoltà attuative del diritto alla detrazione d'imposta subita in via di rivalsa, nella misura in cui non tutto il bene o il servizio possa dirsi inerente all'attività economica condotta dal soggetto passivo. Di fatto, non sono riconosciuti limiti, in linea di principio, alla detrazione per l'imposta assolta a fronte di beni o servizi caratterizzati da un effettivo impiego promiscuo; tuttavia, l'applicazione neutrale del tributo è ammessa attraverso l'assoggettamento ad imposta delle singole operazioni di impiego del bene per finalità private, ed attraverso una base imponibile pari al costo del bene (o del servizio stesso).

La tassazione delle singole operazioni allevia in questo contesto l'operatore economico di una gran parte delle difficoltà in merito alla prova dell'inerenza del

⁽²⁸³⁾ In questo senso GREGGI M., *ult. op. cit.*

⁽²⁸⁴⁾ Ovverosia l'impiego di questi ultimi da parte di un soggetto in qualità sia di operatore economico, sia nelle vesti di consumatore finale.

bene o del servizio (*ex ante*) essendo tale giudizio relegato in una fase successiva (*ex post*) nel momento in cui il bene o il servizio saranno effettivamente destinati ad uno scopo economico oppure no. Il problema quindi, può essere agevolmente sintetizzato, sulla base della ricostruzione teorica nazionale, sostenendo che nel sistema tedesco non già di non detrazione “a monte”, si discute, quanto piuttosto di imponibilità “a valle”⁽²⁸⁵⁾.

Al di là della regola principale di imputazione specifica summenzionata, anche il legislatore tedesco ha introdotto un meccanismo di detrazione proporzionale dell'imposta (il cosiddetto *pro rata*) sulla base di presupposti sostanzialmente assimilabili a quelli italiani, seppure con qualche variazione. Il dato normativo risulta significativo⁽²⁸⁶⁾ nella misura in cui pare introdurre un criterio, per così dire gerarchico, di verifica dei diversi presupposti di detrazione, analogamente a quanto ha fatto il legislatore italiano del 1997.

In sintesi, l'applicazione del metodo di detrazione proporzionale è concessa solo nei casi nei quali quella connessione immediata e diretta (in senso economico) fra operazione “a monte” e attività “a valle” non è univocamente accertabile. In queste ipotesi il legislatore tributario tedesco ricostruisce, infatti, la nozione di inerenza attraverso un rinvio alla connessione economica fra i diversi fatti.

Allo stesso mondo non va trascurato il rinvio operato dal legislatore tedesco alla nozione di attività, in questo specifico contesto, come discrimine per l'applicazione della detrazione attraverso il metodo dell'imputazione diretta ovvero quello della

⁽²⁸⁵⁾ In questi termini GREGGI M., *ult. op. cit.*

⁽²⁸⁶⁾ Cfr. art. 15, comma 4 *UstG*.

detrazione proporzionale, e non alle specifiche operazioni (imponibili o meno) realizzate dall'operatore economico. Dato il riferimento all'attività nel suo complesso (nozione più ampia rispetto a quella di operazione) i presupposti per l'applicazione del *pro rata* dovrebbero essere così ridotti, almeno dal punto di vista quantitativo.

I meccanismi di quantificazione, secondo il dato dell'*UstG* possono essere di due tipi: sia ascrivibili a metodi di allocazione di base fattuale⁽²⁸⁷⁾, ovvero, a seconda dei casi, sul presupposto di metodi parimenti ispirati alla ragionevolezza attuativa, come quello basato sul rendimento delle diverse attività (in termini di profitto per l'operatore economico), ovvero, qualora ciò sia impossibile, sulla base di criteri di stima presuntiva fiscalmente ammissibili.

Ritornando, infine, dopo il summenzionato inciso sul sistema della detraibilità dell'IVA prevista dall'ordinamento tributario tedesco, alle competenze di cui ad inizio paragrafo, ai comuni spetta il gettito derivante da:

- imposte reali;
- imposte locali di consumo e sul lusso;
- imposte sui redditi pro-quota;
- imposte destinate al *Land* di appartenenza territoriale pro-quota;
- imposta sul valore aggiunto pro-quota (dal 1° gennaio 1998).

⁽²⁸⁷⁾ Ad esempio, quanta parte del bene immobile è dedicata a un'attività imponibile e quanta a un'attività esente.

1.4 La mutua assistenza amministrativa: attuazione in Germania della Direttiva 77/799/CEE ed evoluzione normativa

L'attuazione in Germania della Direttiva 77/799/CEE è stata disciplinata dall'*EG-Amtshilfe-Gesetz* del 19 dicembre 1985 (*BGBL. I S. 2436, 2441*)⁽²⁸⁸⁾.

Tale provvedimento legislativo è stato in seguito modificato dall'articolo 10 della *Gesetz* del 21 dicembre 1992 (*BGBL. I S. 2150*) e dal *Gesetz zur Aenderung von Verbrauchsteuergesetzen und des EG-Amtshilfe-Gesetz*⁽²⁸⁹⁾, del 12 luglio 1996 (*BGBL. I S. 960*) e del 20 dicembre 1996 (*BGBL. I S. 962*).

Questa legge stabilisce il rapporto tra lo Stato e i *Laender*, allo scopo dell'attuazione della Direttiva. Lo scambio di informazioni si regola differenziando tra assistenza su richiesta o senza richiesta.

Per quello che riguarda quest'ultima, si deve rilevare, da una parte, che si prevede, sotto condizione di reciprocità, lo scambio di informazioni riguardanti, per esempio, gli introiti ottenuti da non residenti in Germania⁽²⁹⁰⁾. Da un'altra, in questo settore la normativa tedesca prevede l'esistenza di una base elettronica di dati relativa alle accise, ove l'informazione da fornire è concreta: essa riguarda il numero di identificazione fiscale dell'impresa, il nome e la firma del titolare della concessione,

⁽²⁸⁸⁾ *Europaeische Gemeinschaft – Amtshilfe Gesetz*: letteralmente “Comunità Europea – legge in materia di assistenza amministrativa”.

⁽²⁸⁹⁾ Letteralmente: “Legge per la modifica dello scambio di informazioni in materia fiscale e di assistenza amministrativa della Comunità Europea”.

⁽²⁹⁰⁾ *Cfr.* l'art. 2., par. 3 n° 3 della summenzionata legge.

il genere di merce cui si riferisce la concessione e in un determinato caso deve fornirsi su richiesta, data della concessione e la sua durata ⁽²⁹¹⁾.

Con riferimento all'uso dell'informazione acquisita, se quest'ultimo viene utilizzato per fini diversi da quelli previsti dalla Direttiva, ma in conformità con la normativa tedesca, si richiede in primo luogo l'autorizzazione da parte dello Stato che l'ha fornito. Nondimeno, l'amministrazione finanziaria tedesca è tenuta specularmente ad autorizzare un uso diverso dell'informazione che ha fornito ⁽²⁹²⁾, sempre che i fini siano leciti ⁽²⁹³⁾.

Per quanto concerne i limiti alla prestazione dell'assistenza l'amministrazione finanziaria tedesca non è tenuta fornire l'informazione richiesta se risulta una tassazione vietata da un Trattato destinato ad evitare la c.d. *Doppelbesteuerung*, ovvero la doppia imposizione ⁽²⁹⁴⁾.

⁽²⁹¹⁾ Cfr. l'art. 2., par. 1, 2, 3 e 4 della summenzionata legge.

⁽²⁹²⁾ Rispetto sempre a quello previsto dalla Direttiva in argomento.

⁽²⁹³⁾ Trattasi del cosiddetto *principio di specialità* previsto dall'art. 2 par. 5.

⁽²⁹⁴⁾ Cfr. l'art. 3., par. 1 n° 2 della summenzionata legge. Vedasi, inoltre, art. 24 L. 24/11/1992, n. 459 in tema di ratifica ed esecuzione della convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, con protocollo, fatta a Bonn il 18 ottobre 1989: **Art. 24 (Disposizioni per evitare la doppia imposizione)** "1. Si conviene che la doppia imposizione sarà eliminata in conformità dei seguenti paragrafi del presente articolo.

2. a) Fatto salvo il capoverso b), se un residente della Repubblica italiana riceve elementi di reddito imponibili nella Repubblica federale di Germania, la Repubblica italiana, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'articolo 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente. In tal caso, la Repubblica italiana deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata nella Repubblica federale di Germania, (ivi compresa, se del caso, l'imposta sulle attività commerciali industriali ed artigianali nei limiti in cui essa sia prelevata sugli utili), ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuibile ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo. Tuttavia, nessuna deduzione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato nella Repubblica italiana ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta su richiesta del beneficiario di detto reddito in base alla legislazione italiana. b) Sono esclusi dalla base imponibile delle imposte italiane i redditi derivanti dai dividendi di cui all'articolo 10, paragrafo 6, capoverso a), pagati ad una società (diversa da una società di persone) residente della

Inoltre l'amministrazione finanziaria tedesca non è tenuta a fornire l'informazione richiesta:

- secondo il *principio di reciprocità*;
- se lo scambio suppone un onere amministrativo eccessivo all'autorità interpellata;
- se lo scambio di informazione lede, seriamente, la raccolta dell'informazione stessa;
- se sussistono delle difficoltà e ci sono dubbi nell'applicazione di una convenzione destinata ad evitare la doppia imposizione, sempre che non siano eliminati i dubbi attraverso la procedura amichevole.

Interessa rilevare anche l'obbligo degli Stati partecipanti nello scambio di informazione di comunicarsi gli errori esistenti nei dati forniti.

Repubblica italiana da parte di una società residente della Repubblica federale di Germania il cui capitale sociale è direttamente detenuto per almeno il 25 per cento dalla società italiana.

3. Per quanto concerne i residenti della Repubblica federale di Germania l'imposta sarà determinata nel modo seguente: a) fatte salve le disposizioni del capoverso b), sono esclusi dalla base imponibile dell'imposta tedesca i redditi provenienti dalla Repubblica italiana e gli elementi del patrimonio situati nella Repubblica italiana che sono imponibili nella Repubblica italiana in base alla presente Convenzione. Tuttavia, la Repubblica federale di Germania conserva il diritto di tener conto, nella determinazione dell'aliquota dell'imposta, dei redditi e degli elementi del patrimonio così esclusi. Per quanto concerne i redditi derivanti dai dividendi di cui all'articolo 10, paragrafo 6, capoverso a), le disposizioni che precedono sono applicabili soltanto se i dividendi sono pagati ad una società (diversa da una società di persone) residente della Repubblica federale di Germania da parte di una società residente della Repubblica italiana il cui capitale è direttamente detenuto per almeno il 10 per cento dalla società tedesca. Ai fini dell'imposizione del patrimonio sono parimenti escluse dalla base imponibile dell'imposta tedesca le partecipazioni i cui dividendi, in caso di distribuzione, sarebbero esclusi dalla base imponibile dell'imposta ai sensi della frase precedente. b) l'imposta italiana prelevata in conformità alla legislazione della Repubblica italiana ed alla presente Convenzione sui seguenti redditi provenienti dalla Repubblica italiana, è detratta dall'imposta tedesca sul reddito o sulle società gravante su: i) i dividendi di cui all'articolo 10 che non sono menzionati al capoverso a); ii) gli interessi di cui all'articolo 11; iii) i canoni di cui all'articolo 12; IV) i redditi e le remunerazioni menzionate agli articoli 16 e 17. L'imposta italiana da detrarre in base a quanto precede non può tuttavia eccedere la quota dell'imposta tedesca, calcolata prima della detrazione, corrispondente ai redditi imponibili nella Repubblica italiana.”

1.4.1 La Convenzione italo-tedesca del 18/10/1989 in materia di scambio di informazioni

Con riferimento ai rapporti tra la Germania e l'Italia in materia di scambio di informazioni, occorre fare riferimento alla Convenzione stipulata tra i due Paesi e firmata a Bonn il 18 ottobre 1989 ⁽²⁹⁵⁾.

Nello specifico la summenzionata convenzione italo - tedesca prevede che: *“le autorità degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle della legislazione interna degli Stati contraenti relative alle imposte previste dalla Convenzione nella misura in cui la tassazione che essa prevede non è contraria alla Convenzione, nonché per prevenire le evasioni fiscali”* ⁽²⁹⁶⁾.

⁽²⁹⁵⁾ In rubrica: “ACCORDO TRA IL MINISTERO DELLE FINANZE DELLA REPUBBLICA ITALIANA E IL MINISTERO DELLE FINANZE DELLA REPUBBLICA FEDERALE DI GERMANIA PER L'APPLICAZIONE DELLE DISPOSIZIONI SULLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI PREVISTO DALLA CONVENZIONE TRA L'ITALIA E LA GERMANIA PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI IN MATERIA DI IMPOSTE SUL REDDITO E PREVENIRE LE EVASIONI FISCALI, FIRMATA A BONN IL 18 OTTOBRE 1989”. Sul punto *cfr.* altresì la L. 24/11/1992, n. 459. Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra la Repubblica italiana e la Repubblica federale di Germania per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio e prevenire le evasioni fiscali, con protocollo, fatta a Bonn il 18 ottobre 1989 (in S.O. n. 127 alla Gazz. Uff. n. 280 del 27 novembre 1992). Entrata in vigore il 26/12/1992.

⁽²⁹⁶⁾ Così, testualmente, dispone l'art. 27 della Convenzione, il quale prosegue: *“Lo scambio di informazioni non è limitato dall'articolo 1. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente sono tenute segrete come le informazioni ottenute in applicazione della legislazione interna di detto Stato e saranno comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell'accertamento o della riscossione delle imposte che formano oggetto della Convenzione, delle procedure o dei procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi relativi a tali imposte. Dette persone od autorità utilizzeranno tali informazioni soltanto per questi fini. Esse potranno servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche di tribunali o nei giudizi, a condizione che l'autorità competente dell'altro Stato contraente non vi si opponga. 2. Le disposizioni del paragrafo 1 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno Stato contraente l'obbligo: a) di adottare misure amministrative in deroga alla propria legislazione ed alla propria prassi amministrativa o a quelle dell'altro Stato contraente; b) di fornire informazioni che potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria normale prassi amministrativa o di quelle dell'altro Stato contraente; c) di fornire*

A tal fine, le autorità competenti dei due Stati hanno convenuto, in un accordo stipulato a Bonn il 5 maggio 1994 ⁽²⁹⁷⁾, di procedere ad uno scambio di informazioni in conformità con le seguenti disposizioni:

- a) l'autorità competente di ciascuno Stato comunicherà all'autorità competente dell'altro Stato le informazioni raccolte nel corso di verifiche o controlli sui propri contribuenti che si riferiscono a soggetti residenti dell'altro Stato e che rivestono interesse ai fini della correzione della base imponibile delle imposte sui redditi dei suddetti residenti;
- b) tra le suddette informazioni rientreranno, in particolare, quelle attinenti ai pagamenti effettuati a titolo di canoni di locazione, interessi, canoni, compensi e gettoni di presenza o qualunque altro reddito;
- c) il presente Accordo entrerà in vigore a partire dal momento della sua firma;
- d) il presente Accordo non impedisce lo scambio di informazioni per periodi d'imposta precedenti la firma di tale Accordo che sarà, in ogni caso, effettuato anche sulla base delle disposizioni previste dall'articolo 18 della Convenzione tra l'Italia e la Germania firmata a Roma il 31 ottobre 1925.

informazioni che potrebbero rivelare un segreto commerciale, industriale o professionale o un processo commerciale oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico.

⁽²⁹⁷⁾ Tale accordo è stato firmato da Michele DEL GIUDICE, per il Ministero delle Finanze italiano e da Helmut KRABBE per l'omonimo Ministero tedesco.

2. Il modello spagnolo

2.1 I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale spagnolo

La Costituzione spagnola, tra le più recenti e moderne in raffronto a quelle degli altri Paesi dell'Unione Europea, è stata emanata nel 1978 ed ha inciso profondamente sul preesistente ordinamento generale ⁽²⁹⁸⁾.

Nel comparto prettamente tributario l'articolo 31 della Costituzione iberica ⁽²⁹⁹⁾ contempla i principi base dell'ordinamento, comuni peraltro al diritto interno italiano, quali sono i principi di capacità economica, di generalità, di uguaglianza, di progressività e riserva di legge nella definizione dei tributi.

In primo luogo l'art. 31 Cost. spagnola fa riferimento al concetto di generalità postulando, in analogia al disposto dell'art. 53 della nostra Carta costituzionale, che “tutti devono contribuire alle spese pubbliche...” ⁽³⁰⁰⁾. In accordo con tale previsione, l'articolo 3 della *Ley General Tributaria* (LGT) specifica che l'organizzazione del prelievo tributario deve basarsi sulla capacità economica delle persone chiamate a soddisfarlo e sui principi di generalità ed equa distribuzione del carico fiscale ⁽³⁰¹⁾.

⁽²⁹⁸⁾ Si tratta, per alcuni versi, di una vera e propria rottura con la tradizione legislativa precedente. In merito basti pensare ad alcuni principi generali, quali il valore normativo immediato e diretto della Costituzione, secondo quanto previsto dall'art. 9 della Carta fondamentale iberica, il cui disposto si concretizza nella cosiddetta “efficacia derogatoria”, con particolare riguardo alla materia dei diritti fondamentali di libertà.

⁽²⁹⁹⁾ Cfr. art. 31 Cost.: “*Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tenderá a alcance confiscatorio. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. Solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley*”.

⁽³⁰⁰⁾ Cfr. art. 31 Cost. spagnola e art. 53 Cost. italiana.

⁽³⁰¹⁾ Sul punto cfr. CUZZOCREA L., *Lineamenti generali del sistema tributario spagnolo e relativi aspetti sanzionatori*, in *Quaderni della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, 2002: “C'è, insomma, una grande enfasi sul fatto che tutti sono chiamati a partecipare al sostenimento delle spese pubbliche, specificando che il termine “tutti” va interpretato in senso ampio, allo stesso modo in

Il precetto costituzionale in parola costituisce vincolo per il legislatore ordinario, il quale viene chiamato a configurare come imponibili tutti gli atti, fatti e negozi giuridici indicativi di capacità economica, vietando conseguentemente la concessione di esenzioni o agevolazioni che possano essere considerate discriminatorie ⁽³⁰²⁾.

L'articolo 14 della Costituzione enuncia il principio di eguaglianza richiamato dall'articolo 31 già citato. Tale concetto è configurato come uno dei valori "superiori" della carta fondamentale e, nell'ambito tributario, si traduce in forma di "capacità contributiva" ⁽³⁰³⁾.

La progressività del sistema tributario è una tendenza dell'ordinamento nel suo complesso e trova il suo limite invalicabile nell'altro principio costituzionale dettato nello stesso articolo 31, che impone la non "confiscatorietà", in una espressione apparentemente tautologica in quanto vietata dall'ordinamento ⁽³⁰⁴⁾.

cui ampia è l'accezione nei riferimenti ai diritti e doveri dei cittadini. Si tratta, quindi, di un termine riferibile sia ai cittadini spagnoli che agli stranieri, sia in termini di persone fisiche che di persone giuridiche, in collegamento con il principio di territorialità della norma giuridica".

⁽³⁰²⁾ Chiaramente, situazioni particolari possono ricevere un trattamento specifico e differenziato, nei casi in cui il legislatore persegua fini specifici tutelati dalla Costituzione. Si evidenzia, pertanto, il collegamento con altri principi e finalità perseguite dalla Costituzione, con particolare riferimento all'impiego del sistema tributario con finalità di politica economica. Si può fare riferimento, a tal fine, agli articoli che vanno dal 39 al 52 della carta fondamentale spagnola - che definiscono i principi in materia di politica sociale ed economica - ed all'articolo 4 della *Ley General Tributaria* che esplicitamente afferma la funzione dei tributi come strumento della politica economica generale, per rispondere alle esigenze di stabilità, progresso sociale e migliore distribuzione del reddito nazionale.

⁽³⁰³⁾ L'uguaglianza, così intesa, si estrinseca nel fatto che situazioni economicamente uguali debbano ricevere uguale trattamento, sul presupposto che siano indice della medesima capacità economica. La Corte Costituzionale ha puntualizzato che il principio in questione si sostanzia non solo nella uguaglianza davanti alla legge, ma anche nella uguaglianza nella applicazione della legge, nel senso che uno stesso organo non può modificare senza giustificato motivo il contenuto di una propria decisione in casi sostanzialmente uguali. In concreto, il concetto di uguaglianza va rapportato agli altri principi operanti in materia tributaria, primo tra i quali quello di progressività, intesa a livello globale di sistema tributario nel suo complesso. La connessione tra uguaglianza e progressività in ambito fiscale è stata ulteriormente precisata dalla giurisprudenza costituzionale in un'ottica di ricerca non tanto della uguaglianza formale, quanto di quella sostanziale, nel senso richiesto dall'articolo 9 della Costituzione stessa.

⁽³⁰⁴⁾ In realtà la Corte costituzionale spagnola si è dovuta esprimere in materia, in relazione a norme emanate dalla Comunità autonoma dell'Andalusia, in materia agraria, per le quali attraverso la via

Il principio di capacità economica trova riscontro nell'articolo 3 della *Ley General Tributaria*, secondo il cui disposto l'organizzazione dei tributi deve basarsi sulla capacità economica delle persone chiamate a soddisfare la pretesa tributaria. Tradizionalmente, detto principio ha avuto una proiezione esclusiva in ambito tributario, con la conseguenza di escludere la tassazione di atti o fatti o negozi che non fossero espressivi di capacità economica ⁽³⁰⁵⁾.

La costituzionalizzazione dei principi di efficienza ed economicità cui devono essere ispirate la programmazione e l'esecuzione delle spese pubbliche ⁽³⁰⁶⁾, a differenza di quanto rilevabile per gli altri principi in materia tributaria, costituisce una novità sia per lo Stato spagnolo sia per gli altri Stati europei di tradizione giuridica simile alla Spagna ⁽³⁰⁷⁾.

fiscale si ipotizzava l'ottenimento di risultati confiscatori. Il principio di non confiscatorietà segna, peraltro, il limite estremo della imposizione di prestazioni patrimoniali, che mai dovranno portare alla menomazione, anche di fatto, del diritto di proprietà, per effetto di possibili distorsioni o di radicali applicazioni del principio di progressività lesive della capacità economica sottostante all'imposizione tributaria.

⁽³⁰⁵⁾ Tale concetto agisce sia come presupposto sia come limite della potestà tributaria del legislatore nazionale o locale. Chiaramente, gli indici di capacità economica possono essere diretti – titolarità di un patrimonio o percezione di un reddito – ovvero indiretti, quali il consumo o la circolazione o il trasferimento di beni.

⁽³⁰⁶⁾ Cfr. art. 31, comma 2, Cost. spagnola.

⁽³⁰⁷⁾ In questi termini CUZZOCREA L., *ult. op. cit.*, il quale aggiunge: “Tradizionalmente, le Carte Costituzionali regolano aspetti attinenti alla legalità, quali ad esempio la possibilità o meno di introdurre nuovi tributi con la legge finanziaria annuale. Ciò risponde alla affermata convinzione della impossibilità tecnica di fissare principi che vincolino il legislatore al momento della formazione ed approvazione della legge finanziaria annuale, in quanto la decisione circa le finalità cui destinare le entrate pubbliche è vista come atto di natura prettamente politica, difficilmente riconducibile a parametri di generalizzata accettazione. La Costituzione spagnola pone invece due postulati: il primo è quello di equità nell'assegnazione delle risorse pubbliche, il secondo è quello dell'efficienza ed economicità nella programmazione ed esecuzione delle attività. Nel primo caso si tratta dell'introduzione di un giudizio di valore sulla bontà delle finalità cui sono dirette le entrate pubbliche, mentre nel secondo si scende più sul piano tecnico, al fine di ottimizzare le spese con procedimenti efficaci, richiedendo all'apparato pubblico l'adozione di adeguate tecniche di gestione amministrativa”.

Per concludere la succinta rassegna circa i principi fondamentali che la Costituzione spagnola pone in materia tributaria, occorre fare cenno alla riserva di legge. Sul punto è opportuno osservare preliminarmente come la Carta fondamentale iberica preveda, in primo luogo, una “riserva di legge organica” ⁽³⁰⁸⁾, che in materia tributaria è richiesta per la regolazione dell’esercizio delle competenze finanziarie delle Comunità autonome e delle situazioni di eventuale conflitto tra Stato e Comunità in tale settore ⁽³⁰⁹⁾. Esiste poi, disciplinato dal combinato disposto degli art. 31 e 133 Cost., il principio di riserva di legge in campo tributario, che assolve una duplice finalità: da una parte la garanzia per i contribuenti che i tributi da assolvere vengano loro imposti per decisione dei propri legittimi rappresentanti; dall’altra la funzione marcatamente garantista del diritto di proprietà.

Anche nel diritto spagnolo il principio di riserva di legge è dunque di tipo relativo: non tutta la materia tributaria viene regolata per legge, ma sono riservati al legislatore ordinario la fissazione dei tributi stessi e delle esenzioni ⁽³¹⁰⁾.

Infine, con riferimento al principio costituzionale in conformità del quale con la legge finanziaria non possono essere introdotti nuovi tributi, ma soltanto operare modifiche

⁽³⁰⁸⁾ La legge organica è, nell’ordinamento spagnolo, una sorta di legge rafforzata, di principi, emanata in determinate materie, quali i diritti fondamentali, l’approvazione degli statuti di autonomia etc.. La peculiarità di tali leggi è data dal particolare regime di approvazione e modifica, che richiede la maggioranza assoluta del Parlamento.

⁽³⁰⁹⁾ La riserva di legge organica per il settore oggetto di questo studio è prevista dall’articolo 81 della Costituzione spagnola.

⁽³¹⁰⁾ Tale principio è valido sia che si tratti di tributi statali sia relativamente ai tributi propri delle Comunità Autonome.

su tributi già previsti da una legge sostanziale ⁽³¹¹⁾, si è rivelato decisivo l'intervento della Corte costituzionale spagnola ⁽³¹²⁾.

2.2 Brevi cenni sul sistema tributario iberico

Come si è avuto modo di acclarare al precedente paragrafo, l'ultima riforma del sistema tributario in Spagna è stata operata nel 1978, a seguito di un intenso dibattito avviato già nei primi anni '70, a pochi anni dalla precedente riforma, avvenuta nel 1964. I difetti del preesistente sistema, posti in rilievo da vari settori - sia del mondo imprenditoriale sia del mondo accademico - e riconosciuti dalla stessa Amministrazione finanziaria, hanno creato una coscienza della necessità di avviare una nuova fase nella storia tributaria del Paese ⁽³¹³⁾.

⁽³¹¹⁾ Cfr. art. 134, settimo comma, della Costituzione spagnola: *“la ley de presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea”*.

⁽³¹²⁾ Sul punto cfr. CUZZOCREA L., *ult. op. cit.*: “La Corte Costituzionale spagnola è stata chiamata a pronunciarsi su tre questioni fondamentali: l'interpretazione del termine “modificazioni dei tributi”, la definizione delle tipologie di leggi che consentono modifiche per mezzo della finanziaria ed infine l'ambito temporale di applicabilità della norma costituzionale (in termini di possibile retroattività della norma in questione). Il primo aspetto sostanzia il compromesso adottato dal testo costituzionale nel divieto generale di indiscriminata creazione di tributi, temperato dalla possibilità per la finanziaria di operare “adattamenti” delle disposizioni vigenti alle esigenze sopravvenute. Il secondo aspetto attiene alla configurazione delle leggi di definizione dei tributi, emergendo il problema della ammissibilità della autorizzazione modificativa eventualmente contenuta in un Decreto legge. Sul punto, la giurisprudenza ha negato la possibilità di autorizzazione alla modifica per effetto di norme non provenienti dal Parlamento. Quanto all'ultimo profilo, la Corte Costituzionale spagnola si è espressa nel senso che il principio trova applicazione soltanto successivamente all'entrata in vigore della Costituzione”.

⁽³¹³⁾ Sul punto cfr. CUZZOCREA L., *ult. op. cit.*: “Le critiche fondamentali all'assetto vigente fino a quel momento non attecchivano a difetti specifici, ma a quelli cronici dell'intero impianto tributario, che la precedente riforma non aveva certo superato. Gli elementi critici rilevati attecchivano ad una serie di insufficienze non tanto problematiche in termini di finanziamento del volume delle spese pubbliche, quanto in punto di sostegno allo sviluppo economico. Venivano indicate una serie di cause, la prima delle quali relativa ad una scarsa flessibilità complessiva, determinante una sorta di “pietrificazione” della base impositiva. Esisteva, poi, un gran numero – molte volte ingiustificato – di benefici fiscali, che privavano il sistema di gran parte della propria capacità di concreta riscossione. A questa situazione si affiancava l'inadeguatezza della Amministrazione finanziaria, anche per effetto di sistemi

Il sistema tributario vigente in Spagna è imperniato su imposte dirette ed indirette. Le prime sono costituite dall’Imposta sui redditi delle persone fisiche, l’Imposta sulle società, l’Imposta sul patrimonio e l’Imposta sulle successioni e donazioni. L’imposizione indiretta è articolata sull’Imposta sulle trasmissioni patrimoniali e gli atti giuridici documentati e sull’Imposta sul valore aggiunto. Di seguito si riporteranno, per sommi capi, le linee generali di ciascuna imposta.

L’imposta sul reddito delle persone fisiche ⁽³¹⁴⁾ costituisce la più rilevante innovazione nel panorama delle imposte dirette.

La legge n. 44/1978 ha abrogato parecchie norme tributarie che in precedenza contemplavano tassazioni settoriali, sostituendole con un’imposizione sul reddito globale del soggetto passivo, indipendentemente dalla natura e dalla provenienza dei suoi distinti componenti ⁽³¹⁵⁾.

La legge indica come categorie di reddito soggette all’imposta quelle relative ai redditi di lavoro, di capitale, di impresa e gli incrementi derivanti da variazioni patrimoniali che non siano soggetti ad imposta sulle successioni e donazioni. La base imponibile è rappresentata dalla somma algebrica dei rendimenti netti e degli incrementi (o diminuzioni) patrimoniali, dando così carattere “sintetico” (nel senso di onnicomprensivo) all’imposta. Successivi interventi normativi hanno temperato il

gestionali complessi e farraginosi, di figure impositive non coerenti e poco chiare e di un rapporto con il contribuente non limpido e conflittuale. Si riteneva, poi, che il sistema del 1964 avesse prodotto innumerevoli distorsioni sull’economia, privando il Paese di uno strumento fondamentale per gli obiettivi di stabilità e sviluppo economico. La riforma del 1978 si è proposta di intervenire per risolvere – o, quanto meno, attenuare – i difetti appena accennati.

⁽³¹⁴⁾ Trattasi dell’ *Impuesto sobre la renta de las personas físicas* (IRPF), approvata con legge n. 44/1978.

⁽³¹⁵⁾ Tutti gli accrescimenti patrimoniali – così intendendosi il concetto di reddito gravato dalla nuova imposta – sono soggetti in via generale al tributo.

rigore iniziale della impostazione, introducendo regimi speciali che hanno riguardato in particolare il reddito di capitale ed i promotori ed aderenti ai fondi pensioni ⁽³¹⁶⁾.

L'ultimo rilevante intervento si è avuto nel 1998, con un'ulteriore differenziazione dei regimi applicabili e con l'apporto di alcune modifiche al sistema delle deduzioni ⁽³¹⁷⁾.

La legge istitutiva dell'imposta sulle società (I.S.), la n° 61 del 27.12.1978, è stata successivamente modificata con la legge n. 43 del 27.12.1995 – attualmente in vigore – la quale ha accentuato il carattere sintetico della tassazione identificando più strettamente il reddito soggetto ad imposta nel risultato contabile di ciascun esercizio. L'aliquota base dell'imposta è quella del 35%, come previsto dall'articolo 26 della I.S., che stabilisce altresì i casi i cui vengono applicate aliquote diverse, che vanno dal 25% delle società di credito cooperativo (e molti altri casi) fino addirittura all'aliquota zero dei fondi pensione, mentre esiste un caso di un'aliquota al 40% nel settore degli idrocarburi ⁽³¹⁸⁾.

⁽³¹⁶⁾ Sul punto *cfr.* ancora CUZZOCREA L., *ult. op. cit.*: “I numerosi interventi operati nel corso degli anni '80 hanno indotto il legislatore alla formulazione di una nuova disposizione di tipo complessivo, attraverso la legge n.18 del 6.6.1991, caratterizzata da alcuni istituti quali l'opzione per la tassazione congiunta o disgiunta in ambito familiare, per una più accentuata separazione tra i regimi applicabili alle varie categorie di reddito e per un nuovo regime tributario degli incrementi patrimoniali”.

⁽³¹⁷⁾ Trattasi della legge n° 40 del 9.12.1998.

⁽³¹⁸⁾ In questi termini CUZZOCREA L., *ult. op. cit.*, il quale prosegue: “Nello stesso giorno in cui veniva approvata l'ultima legge sull'imposizione delle persone fisiche, veniva altresì emanata la legge n° 41/1998, concernente l'imposta sul reddito dei non residenti (relativamente ai redditi prodotti in Spagna). Questa legge distingue tra i redditi prodotti da un residente (persona fisica o giuridica) attraverso una stabile organizzazione – che sono soggetti ad un'aliquota simile a quella prevista dall'imposta sulle società – e quelli prodotti senza la stabile organizzazione – soggetti ad un'imposizione di tipo fisso del 25%. Con questo tipo di tassazione il legislatore spagnolo ritiene di far fronte al crescente fenomeno della “delocalizzazione” dei soggetti percettori di reddito, evitando che la sottrazione di materia imponibile al fisco avvenga per effetto di un semplice cambio di residenza.

All'interno del quadro complessivo della riforma tributaria spagnola del 1978 è stata altresì contemplata un'imposizione sul patrimonio, introdotta inizialmente come tassazione straordinaria ⁽³¹⁹⁾ e disciplinata successivamente in via ordinaria con la legge n° 19 del 6 giugno 1991. Il tributo deve essere inteso, nel sistema, come strumento di controllo e come imposta complementare sul reddito ⁽³²⁰⁾.

Con riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni, la legge 18 dicembre 1987, n° 29 ha introdotto significative modifiche rispetto al precedente assetto ⁽³²¹⁾.

Le fattispecie imponibili attengono non solo alle acquisizioni *mortis causa*, ma anche a quelle *inter vivos*, che fino a quel momento erano soggette alla imposta sulle trasmissioni patrimoniali. La base imponibile “è data dal valore reale netto dei beni (senza carichi o debiti), sono escluse le trasmissioni inferiori ad un determinato valore e l'aliquota è progressiva ⁽³²²⁾”.

c Nel passare ad una breve rassegna delle imposte indirette, è opportuno evidenziare preliminarmente come il panorama definito dalla riforma del 1978 si articoli sostanzialmente su tre imposte:

- quella sulle trasmissioni patrimoniali e sugli atti giuridici documentati;
- quella sul valore aggiunto;
- quelle speciali e doganali.

⁽³¹⁹⁾ Trattasi dell' *impuesto extraordinario sobre el patrimonio de las personas físicas*, introdotta con la legge n° 50 del 1977.

⁽³²⁰⁾ Il primo profilo si evidenzia nei chiari momenti di integrazione con l'imposta su successioni e donazioni, mentre il carattere complementare deriva dal fatto che risultano maggiormente colpiti i redditi di capitale che, come generalmente riconosciuto, rivelano indici di maggiore capacità di spesa.

⁽³²¹⁾ La normativa precedente risaliva alla riforma del 1964.

⁽³²²⁾ In questi termini CUZZOCREA L., *ult. op. cit.*

L'imposta sulle trasmissioni patrimoniali e sugli atti giuridici documentati vede applicate sostanziali modifiche rispetto al precedente assetto ed ha un campo di azione sovrapponibile rispetto a quello dell'IVA, che si differenzia dalla prima per il fatto di gravare soggettivamente su soggetti imprenditori e professionisti ⁽³²³⁾.

L'imposta sul valore aggiunto, armonizzata nelle caratteristiche a livello comunitario, grava, come è noto, con caratteristiche di generalità e senza discriminazioni, sui consumi. Sono soggette al tributo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, poste in essere da imprese e professionisti, e le importazioni. Alcuni territori iberici sono sottratti al regime ordinario, attraverso regimi di franchigia e di libertà di commercio ⁽³²⁴⁾.

La legge n° 30 del 1985, introduttiva del tributo, aveva differenziato tre diverse aliquote: una ordinaria, una ridotta (applicabile ai beni di prima necessità) ed una maggiorata (concernente i prodotti voluttuari). La norma è entrata in vigore il primo gennaio 1986, con l'ingresso della Spagna nell'Unione Europea. Un nuovo intervento correttivo si è reso necessario con l'armonizzazione del tributo avvenuta nel 1993 e con le fattispecie di acquisto intracomunitario ⁽³²⁵⁾. Le attuali aliquote sono quella normale del 16%, nonché quelle ridotte del 7% e del 4% ⁽³²⁶⁾.

Il concetto di inerenza fatto proprio dall'ordinamento tributario spagnolo è analogo a quello recepito dagli altri paesi dell'Unione europea: come regola generale,

⁽³²³⁾ Il testo normativo riformato è del 1980, ma sono state necessarie numerose modifiche, tanto da richiedere un nuovo intervento che ha visto l'emanazione di una nuova legge e di un regolamento tra il 1993 e il 1995: precisamente si tratta del decreto legislativo n° 1 del 24.9.1993 e del Regolamento n° 828 del 29.5.1995.

⁽³²⁴⁾ Trattasi di: Isole Canarie, Ceuta e Melilla

⁽³²⁵⁾ Sul punto cfr. LASARTE J., *Las operaciones intracomunitarias durante el periodo transitorio*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*

⁽³²⁶⁾ Per approfondimenti in materia cfr. CUZZOCREA L., *ult. op. cit.*

la Spagna ammette la detrazione d'imposta qualora il nesso di inerenza involga specifiche operazioni poste in essere sia monte che a valle. L'elemento letterale di maggior rilievo per chi voglia cercare di vagliare la natura del nesso di inerenza all'interno del sistema spagnolo, risulta essere verosimilmente l'art. 95 della Legge n° 30 del 1985, conformemente al quale affinché il diritto di detrazione possa essere invocato con successo si esige che la correlazione (ovverosia l'inerenza) tra l'operazione "a monte" e quella "a valle" sia caratterizzata da un nesso connotato dall'esclusività e dall'immediatezza nei confronti dell'attività condotta da quest'ultimo⁽³²⁷⁾. Si tratta quindi, almeno apparentemente, di una lettura del nesso di inerenza operata in termini sicuramente più stringenti di quelle praticate nell'ordinamento italiano⁽³²⁸⁾.

Allo stesso modo (ma qui differenze con il sistema nazionale non emergono), una volta che il bene è stato destinato ad attività di consumatore non sarà possibile, per lo stesso soggetto che svolga anche attività d'impresa, recuperare (almeno in parte) l'imposta addebitata e che aveva dovuto subire anche dal punto di vista economico⁽³²⁹⁾. Naturalmente, nel solco delle linee fornite della matrice comunitaria, sono anche altri i requisiti che devono essere rispettati al fine di poter beneficiare della detrazione dell'imposta: si tratta più precisamente della necessità che il soggetto si possa qualificare come imprenditore ovvero esercente professioni⁽³³⁰⁾ e che non sia ancora in una fase preparatoria della sua attività d'impresa (nel qual caso la

⁽³²⁷⁾ Cfr. art. 95 della Legge n° 30 del 1985.

⁽³²⁸⁾ In questo senso LASARTE J., *ult. op. cit.*

⁽³²⁹⁾ Cfr. art. 93, comma 4, della Legge n° 30 del 1985.

⁽³³⁰⁾ Cfr. art. 5 della Legge n° 30 del 1985.

detrazione sarà in ogni caso concessa conformemente agli articoli 111, 112 e 113 della stessa legge); il diritto di detrazione deve sorgere nelle condizioni e nell'ammontare indicato in un apposito documento (la fattura); la detrazione deve essere operata nello stesso periodo temporale nel quale l'imposta è diventata esigibile, ovvero nei successivi quattro periodi d'imposta⁽³³¹⁾.

Chiaramente i diversi tipi di operazioni effettuate hanno influssi immediati e diretti sul diritto alla detrazione nella misura in cui le cessioni di beni ovvero le prestazioni di servizi effettuate "a monte" possano dirsi inerenti a queste ultime. La connessione deve essere accertata sulla base delle specifiche operazioni poste in essere. Il diritto alla detrazione finirà per essere negato nell'ipotesi in cui l'inerenza corredi l'imposta subita "a monte" con una effettuata "a valle" classificata come esente o, in ogni caso, per la quale non sia ammessa la detrazione dell'imposta⁽³³²⁾.

Anche la Spagna conosce il meccanismo di detrazione proporzionale dell'imposta addebitata in via di rivalsa per la cessione di beni o la prestazione di servizi, coerentemente con il dato della sesta direttiva comunitaria. All'identità del meccanismo applicativo corrisponde l'identità dei presupposti di applicazione, vale a dire la situazione nella quale si viene a trovare l'imprenditore qualora ponga in essere operazioni imponibili e operazioni che, per contro, non diano diritto alla detrazione⁽³³³⁾.

La pluralità dei meccanismi di detrazione proporzionale tratteggiati dal legislatore nazionale altro non è che la possibilità (o l'obbligo, secondo quanto in seguito

⁽³³¹⁾ Cfr. art. 99 della Legge n° 30 del 1985.

⁽³³²⁾ Cfr. art. 96 della Legge n° 30 del 1985.

⁽³³³⁾ Cfr. art. 102 della Legge n° 30 del 1985.

indicato) di operare la quantificazione dell'aliquota di detrazione sulla base algebrica⁽³³⁴⁾ ma con in più l'avvertenza di tener conto anche degli aiuti e dei sussidi percepiti dall'operatore economico e non direttamente connessi con la merce o i servizi ceduti, ovvero di valorizzare l'effettivo impiego dei beni o dei servizi per l'esecuzione di operazioni "a valle" caratterizzate da un univoco regime d'imposta⁽³³⁵⁾. In questo secondo caso l'ammontare dell'imposta detraibile sarà pari a quello indicato in fattura, ma a condizione che il contribuente sia in grado di dimostrare la finalizzazione esclusiva (e quindi parimenti assorbente al medesimo grado) fra l'una operazione e l'altra (vale a dire, fra quella "a monte" e quella "a valle").

Completando la breve panoramica in argomento, vanno menzionate le imposte speciali, le quali mentre nel sistema del 1964 si applicavano in alternativa all'imposizione I.T.E. (l'antesignana dell'I.V.A.), nel sistema attualmente vigente consistono in sovrimposte aventi la finalità di rafforzare l'imposizione su beni già gravati da I.V.A.⁽³³⁶⁾.

2.3 La mutua assistenza amministrativa: attuazione in Spagna della Direttiva 77/799/CEE ed evoluzione normativa

L'attuazione delle Direttive di 77/799/CEE e 79/1070/CEE, si prevede nella *Ley de Presupuestos Generales del Estado*, del 23 dicembre 1986 (BOE n° 47, 17/02/1987),

⁽³³⁴⁾ Con una proporzione matematica in un modo non dissimile da quanto previsto dalla legge italiana.

⁽³³⁵⁾ Cfr. artt. 104 e 106 della Legge n° 30 del 1985.

⁽³³⁶⁾ Sono, in sostanza, corrispondenti alle accise (già imposte di fabbricazione) conosciute nella nostra legislazione tributaria, colpendo infatti alcoli, tabacchi, idrocarburi etc..

questa previsione si materializza nel *Real Decreto nùm. 1326/1987* del 11 settembre 1987, relativa al *Procedimiento de aplicaciòn de las Directivas comunitarias sobre intercambio de informaciòn tributaria* (BOE n° 259, 20/10/1987), e dopo è integrata dall' *Orden ministerial* del 9 febbraio 1988 *Procedimiento para la asistencia mutua internacional en materia fiscal*, e aggiornata dal *Real Decreto nùm. 1624/1992*, del 29 dicembre 1992 (BOE n° 33, 08/02/1993). Il contenuto normativo del *Real Decreto nùm. 1326/1987* concernente l'attuazione delle dette direttive in Spagna, ha raccolto praticamente in maniera letterale la regolazione delle direttive comunitarie. Perciò ha senso solo un'analisi più dettagliata per rilevare le differenze. In vero, l'articolo 7 raccoglie espressamente la collaborazione dei funzionari dello stato interessato, permettendo la loro presenza in Spagna, anche nello svolgimento dell'attività di indagine. Un'altra questione da rilevare, è il riferimento alla struttura costituzionale del territorio spagnolo, per il corretto sviluppo della prestazione di assistenza, dove si chiarisce il rapporto tra le *Comunidades autonomas* e lo Stato, negli scambi di informazione su richiesta e spontaneo, artt. 3 e 6.

2.3.1 La Convenzione italo-spagnola del 08/09/1977 in materia di scambio di informazioni

Con riferimento ai rapporti tra la Spagna e l'Italia in materia di scambio di informazioni, occorre fare riferimento alla Convenzione stipulata tra i due Paesi e firmata a Roma il 1°8 settembre 1977 ⁽³³⁷⁾.

⁽³³⁷⁾ In rubrica: "ACCORDO TRA IL MINISTERO DELLE FINANZE ITALIANO ED IL MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE SPAGNOLO PER L'APPLICAZIONE

Tale Convenzione per evitare le doppie imposizioni ⁽³³⁸⁾ e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito ⁽³³⁹⁾ prevede all'articolo 25 che “le

DELLE DISPOSIZIONI SULLO SCAMBIO DI INFORMAZIONI PREVISTO DALLA CONVENZIONE TRA L'ITALIA E LA SPAGNA PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI E PER PREVENIRE LE EVASIONI FISCALI IN MATERIA DI IMPOSTE SUL REDDITO, CON PROTOCOLLO AGGIUNTIVO, FIRMATA A ROMA L'8 SETTEMBRE 1977”. Sul punto *cfr.* altresì la Legge 29/09/1980 n° 663. Ratifica ed esecuzione della Convenzione tra l'Italia e la Spagna per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le evasioni fiscali, con protocollo aggiuntivo, firmata a Roma l'8 settembre 1977. (S.O. alla Gazz. Uff. n° 292 del 23 ottobre 1980). Entrata in vigore il 24 novembre 1980. *Cfr.* altresì l'accordo amministrativo per l'applicazione delle disposizioni sullo scambio di informazioni firmato a Madrid il 01/06/1980.

⁽³³⁸⁾ *Cfr.* art. 22 della Convenzione italo-spagnola (**Disposizioni per evitare le doppie imposizioni**): “1. Si conviene che la doppia imposizione sarà eliminata in conformità ai seguenti paragrafi del presente articolo.

2. Per quanto concerne l'Italia: Se un residente dell'Italia possiede elementi di reddito che sono imponibili in Spagna, l'Italia, nel calcolare le proprie imposte sul reddito specificate nell'articolo 2 della presente Convenzione, può includere nella base imponibile di tali imposte detti elementi di reddito, a meno che espresse disposizioni della presente Convenzione non stabiliscano diversamente. In tal caso, l'Italia deve dedurre dalle imposte così calcolate l'imposta sui redditi pagata in Spagna, ma l'ammontare della deduzione non può eccedere la quota di imposta italiana attribuire ai predetti elementi di reddito nella proporzione in cui gli stessi concorrono alla formazione del reddito complessivo. Tuttavia, nessuna deduzione sarà accordata ove l'elemento di reddito venga assoggettato in Italia ad imposizione mediante ritenuta a titolo di imposta su richiesta del beneficiario del reddito in base alla legislazione italiana.

3. Per quanto concerne la Spagna: Se un residente della Spagna possiede di reddito che, in conformità alla Convenzione, sono imponibili in Italia, la Spagna accorda sull'imposta gravante sui redditi di detto residente una deduzione pari all'ammontare dell'imposta pagata in Italia. L'ammontare così detto non può tuttavia eccedere la quota d'imposta, calcolata prima della deduzione, attribuibile ai redditi provenienti dall'Italia e la predetta deduzione dell'imposta spagnola viene operata sia nei confronti delle imposte generali che degli acconti d'imposta (*pr, comptes*).

4. Quando, in conformità ad una disposizione della Convenzione, i redditi posseduti da un residente di uno Stato contraente sono esentati da imposta in tale Stato, questo Stato può nondimeno tener conto, conformemente alla propria legislazione interna, dei redditi esentati ai fini del calcolo dell'ammontare dell'imposta dovuta sugli articoli di detto residente”.

⁽³³⁹⁾ *Cfr.* art. 2 della Convenzione italo-spagnola (**Imposte considerate**): “1. La presente Convenzione si applica alle imposte sul reddito prelevate per conto di ciascuno degli Stati contraenti, delle sue suddivisioni politiche o amministrative e dei suoi enti locali, qualunque sia il sistema di prelevamento.

2. Sono considerate imposte sul reddito le imposte prelevate sul reddito complessivo, o su elementi del reddito, comprese le imposte sugli utili derivanti dall'alienazione di beni mobili e immobili, sull'ammontare complessivo dei salari corrisposti dalle imprese, nonché, le imposte sui plusvalori.

3. Le imposte attuali cui si applica la Convenzione sono in particolare: a) per quanto concerne l'Italia: 1) l'imposta sul reddito delle persone fisiche; 2) l'imposta sul reddito delle persone giuridiche; 3) l'imposta locale sui redditi ancorché, riscosse mediante ritenuta alla fonte (qui di seguito indicate quali “imposta italiana”); b) per quanto concerne la Spagna: 1) l'imposta sul reddito delle persone fisiche (*el impuesto sobre la renta de las personas físicas*); 2) l'imposta sul reddito delle società e delle altre persone giuridiche (*el impuesto sobre la renta de sociedades y de otras entidades jurídicas*); 3) gli acconti d'imposta seguenti: i contributi fondiari agricolo e urbano; l'imposta sui redditi del lavoro personale; l'imposta sui redditi di capitale e l'imposta sulle attività ed utili industriali e commerciali (*los singulares impuestos a cuenta: las contribuciones territoriales rústica y urbana; el impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal; ed impuesto sobre las actividades y*

Autorità competenti degli Stati contraenti si scambieranno le informazioni necessarie per applicare le disposizioni della presente Convenzione o quelle delle leggi interne degli Stati Contraenti relative alle imposte previste dalla Convenzione, nella misura in cui la tassazione che tali leggi prevedono non è contraria alla Convenzione, nonché per evitare le evasioni fiscali” ⁽³⁴⁰⁾.

Allo scopo di conferire maggiore operatività allo scambio di informazioni e di perseguire l’obiettivo della prevenzione dell’evasione nel campo delle imposte che formano oggetto di detta Convenzione, le Autorità competenti dei due Paesi ⁽³⁴¹⁾ hanno convenuto di procedere ad uno scambio spontaneo di informazioni conformemente alle seguenti disposizioni :

beneficios comerciales e industriales); 4) i canoni sulla superficie e l’imposta sugli utili commerciali, regolati dalla legge del 27 giugno 1974, a carico delle imprese che si dedicano alla ricerca ed allo sfruttamento degli idrocarburi (el c non de superficie y el impuesto sobre la renta de sociedades, regulados pa la Ley de 27 de junio de 1974, aplicable a las empresas que se dedican a la investigaci3n y explotacion de hidrocarburos); 5) le imposte locali sul reddito (los impuestos locales sobre la renta), (qui di seguito indicate quali “imposta spagnola”). 4. La Convenzione si applicherà anche alle imposte di natura identica o analoga che entreranno in vigore dopo la firma della presente Convenzione e che si aggiungeranno alle imposte attuali o le sostituiranno. Le autorità competenti degli Stati contraenti si comunicheranno alla fine di ogni anno le modifiche importanti apportate alle loro rispettive legislazioni fiscali.

⁽³⁴⁰⁾ In questi termini il primo capoverso del primo comma dell’art. 25 della Convenzione in parola, che prosegue: “*Lo scambio di informazioni non viene limitato dall’articolo 1. Le informazioni ricevute da uno Stato contraente saranno tenute segrete, analogamente alle informazioni ottenute in base alle legislazione interna di detto Stato e saranno comunicate soltanto alle persone od autorità (ivi compresi i tribunali e gli organi amministrativi) incaricate dell’accertamento o della riscossione delle imposte previste dalla presente Convenzione, delle procedure o dei procedimenti concernenti tali imposte, o delle decisioni di ricorsi presentati per tali imposte. Le persone od autorità sopracitate utilizzeranno tali informazioni soltanto per questi fini. Le predette persone od autorità potranno servirsi di queste informazioni nel corso di udienze pubbliche o nei giudizi.*

2. Le disposizioni del paragrafo 1 non possono in nessun caso essere interpretate nel senso di imporre ad uno degli Stati contraenti l’obbligo: a) di adottare provvedimenti amministrativi in deroga alla propria legislazione e alla propria prassi amministrativa o a quelle dell’altro Stato contraente; b) di fornire informazioni che non potrebbero essere ottenute in base alla propria legislazione o nel quadro della propria prassi amministrativa o di quelle dell’altro Stato contraente; c) di trasmettere informazioni che potrebbero rilevare un segreto commerciale, industriale, professionale o un processo commerciale oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all’ordine pubblico”.

⁽³⁴¹⁾ Tale accordo è stato firmato dal Sottosegretario di Stato del Ministero delle Finanze italiano, Domenico SUSI e dal Segretario Generale delle Finanze del Ministero dell’Economia e delle Finanze spagnolo, Juan Francisco MARTIN SECO.

- a) l'Autorità competente di ciascun Paese fornirà, senza che vi sia una specifica richiesta, all'Autorità competente dell'altro Paese, le informazioni - che si rendano disponibili nel corso delle verifiche o dei controlli dei propri contribuenti e che concernono i residenti dell'altro Paese - le quali si rivelino interessanti ai fini del corretto accertamento delle imposte sui redditi di detti residenti.
- b) Tali informazioni comprenderanno in particolare pagamenti effettuati, sia direttamente che indirettamente, da un residente di un Paese ad un residente dell'altro Paese e costituenti canoni di locazione, interessi, *royalties*, compensi ad amministratori, gettoni di presenza, etc., compensi di artisti e sportivi, provvigioni e pagamenti analoghi, nonché altre remunerazioni di lavoro autonomo.
- c) Il presente Accordo sarà operativo a partire dalla data in cui le due Autorità competenti avranno reciprocamente notificato l'avvenuta adozione di tutte le procedure amministrative interne necessarie per la sua applicazione.
- d) Il presente Accordo può essere modificato in qualsiasi momento mediante intesa fra le Autorità competenti.

Bibliografia

ADONNINO P., *Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali*, in “Tributi”, 1995.

ADONNINO P., *La territorialità nell’IVA*, in “Riv. dir. fin. sc. fin.”, 1973, I.

ANDRIOLI F., *Accordi amministrativi bilaterali per le verifiche simultanee in materia di imposte sui redditi*, in “Riv. dir. trib.”, 1998, IV.

AA.VV., *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Milano, 1961, 167 e ss.

AA.VV., *Atti del convegno “Il diritto tributario nei rapporti internazionali”*, *Quaderno n. 2 di Rassegna Tributaria*, Roma, 1986.

AA.VV., *L’azione della Guardia di Finanza a tutela degli interessi finanziari dell’Unione Europea*, ACCADEMIA DELLA GUARDIA DI FINANZA, BERGAMO, 2002.

AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 2002

Bibliografia

AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, in [www. finanze.it](http://www.finanze.it)

ARICI L., *La cooperazione amministrativa nel settore dell'IVA comunitaria* in *Rivista della Guardia di Finanza* n. 4/1995, pag. 1045 ss.

BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Rivista di Diritto Tributario Internazionale – International Tax Law Review*, n. 3, 1999.

BELLUCCI S. , *Schengen. L'europa senza frontiere e le nuove misure di cooperazione tra polizie*, EDIZIONI LAURUS ROBUFFO, ROMA, 1998.

BERNASCONI P., *Cooperazione internazionale contro la frode fiscale*, in “Dir. prat. trib.”, 1998, III.

BIRK D., *Poteri di controllo, accertamento dell'imposta e discrezionalità dell'Amministrazione*, in *L'accertamento tributario nella Comunità Europea - L'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, Ed. Giuffrè, Milano, 1997.

BISCOTTINI G., “*Diritto amministrativo internazionale*”, I, Padova 1964.

Bibliografia

BLASIO E. – MONACO F., *La pianificazione fiscale internazionale*, Data Ufficio Editrice, Roma, 1999

BLASIO E. – MELCHIONNA L. – MONACO F., *Commentario alle Convenzioni Europee contro le doppie imposizioni*, Cacucci Editore, 2000;

CARMINI S. – MAINARDI A., *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996.

CARPENTIERI L., LUPI R., STEVANATO D., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, Milano, 2003.

CAPOLUPO S. – CASARELLA S. – POLIDORI C. , *La tutela degli interessi finanziari della Comunità*, IL FISCO, n° 7/1997.

CARRARINI F., IORIO A., *Codice della cooperazione fiscale amministrativa*, Milano, 1999.

CARRARINI F., MASSINO R., *Potestà istruttorie nazionali e comunitarie*, in “Il fisco” nr. 43/1998.

CARRARINI F. – MASSINO R. – SASSO S., *La nuova dimensione degli interessi finanziari dell’Unione Europea*, CEDAM, PADOVA, 2003.

Bibliografia

COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, *La collaborazione internazionale nell'attività istituzionale della Guardia di Finanza*, Volume I. ROMA, 1999.

COSCIANI C., *Problemi fiscali del mercato comune*, Milano, 1958

COSTANTINI P., *I controlli multilaterali nell'ambito della Comunità Europea: prospettive per un'azione ispettiva comune*", in "Il fisco" nr. 31/2000.

CUZZOCREA L., *Lineamenti generali del sistema tributario spagnolo e relativi aspetti sanzionatori*, in *Quaderni della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, 2002

D'AGOSTINO D., *Cooperazione amministrativa tra gli Stati dell'Unione Europea nella lotta alle frodi in materia di imposizione indiretta*, in "Il fisco" nr. 30/2000.

D'AGOSTINO F., *Filosofia del diritto*, Giappichelli editore, Torino, 2000

DEL GIUDICE M., *Verifiche fiscali all'estero*, in "Il fisco" nr. 19/2002.

Bibliografia

DI MARCO M., *La Commissione si pronuncia sul coordinamento fiscale nell'Unione europea*, in *Le Società*, 1998.

DI PAOLO N. – RICOZZI C., *La funzione di polizia economica e finanziaria*, in *LA RIVISTA DELLA GUARDIA DI FINANZA*, n° 5/2003.

DI PIETRO A., *L'accertamento tributario nella Comunità Europea - L'esperienza della Repubblica federale tedesca*, Ed. Giuffrè, Milano, 1997.

D'ISANTO F. , *La polizia economico-finanziaria in Europa. Nuova realtà per la Guardia di Finanza*, in *LA RIVISTA DELLA GUARDIA DI FINANZA* n° 5/2000.

DONA' G. - VISCARDINI W., *La tutela penale e amministrativa degli operatori economici e degli interessi finanziari dell'UE*, CEDAM, Padova, 2000

FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in "Rass. trib." nr. 1/1999.

FERRE' OLIVE' J.C., MUSCO E., KUNICKA-MICHALSKA B., ALMEIDA CABRAL J., *Fraude y corrupciòn en la administraciòn pública*, Aquilafuente, Ediciones Universidad Salamanca, 2003

Bibliografia

FLAMANT M., *La comparaison internationale des charges fiscales et parafiscales*,
in *Revue de science financière*, 1956

FORTE U., *Il ruolo, le attribuzioni e l'attività dell'Ufficio centrale di collegamento (C.L.O.) per gli scambi di informazioni* in *Il Fisco* n. 13/1995, pagg. 3379 e segg.

FUMAGALLI L., *“Conflitti di giurisdizione nell'assunzione di prove all'estero”*,
Padova 1990.

GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *“Rass. Trib.”* nr. 3/2000

GALLO G., *Sviluppo, occupazione e competitività: profili fiscali*, in *Rass. trib.*,
1999

GANGEMI B., *International mutual assistance through exchange of information*,
Chaiere de droit fiscal international, Kluwer, Deventer, 1990

GARBARINO C., *La tassazione del reddito transnazionale*, Cedam, Padova,
1990

Bibliografia

GASSNER G. – LANG M. – LECHNER E., *Tax treaties and EC law*, Kluwer, Deventer, 1997

GRASSI G., *Il sistema fiscale tedesco*, in *Quaderni della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, 2002

GREGGI M., *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea*

GROSSI P., *Globalizzazione, diritto, scienza giuridica*, in *Foro italiano*, parte V, 151, 2002

ILLIANO M., *Una guida per le verifiche fiscali intracomunitarie*, in *Corriere Tributario*, n.37/1999.

ILLIANO M., *L'imposizione sui redditi e la cooperazione internazionale fra Amministrazioni fiscali*, in *Corriere Tributario* nr. 31/2002.

LA COMMARA U., NUZZOLO G., *Lo scambio di informazioni come strumento applicativo della cooperazione internazionale tra Amministrazioni fiscali*, in "Il fisco" nr. 43/1997.

Bibliografia

LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'UE*, in "Riv. G. di F." nr. 6/2002.

LANG J., *I presupposti costituzionali dell'armonizzazione del diritto tributario in Europa*, in *Trattato di diritto tributario*, diretto da AMATUCCI, Padova, 1994.

LASARTE J., *Las operaciones intracomunitarias durante el periodo transitorio*, in AA.VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*

LAURIA F. , *L'Unione Europea – origine, sviluppi e problemi attuali*, UTET, TORINO, 1996.

LAURIA F. – POLETTI P. , *L'Unione Europea e tutela degli interessi finanziari*, pubblicazione a cura del COMANDO GENERALE DELLA GUARDIA DI FINANZA, ROMA, 1997.

MAISTO G., *Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni*, Giuffrè Editore, 2001

MANDO' M. – MANDO' G. , *Manuale dell'Imposta sul Valore Aggiunto*, IPSOA, MILANO, 2001.

Bibliografia

MARCHESE S. – VISENTIN G. – BALESTRA M. – BARBARO M. –
BETTINI A. – D'AMBROSIO B. – FATTACCIO M. – PICCOLOTTI B.,
Integrazione economica e convergenza dei sistemi fiscali nei pesi UE,
GIUFFRE' EDITORE, 2000

MARIELLA G., *Collaborazione internazionale della Guardia di Finanza: profili
e linee evolutive*", in *Riv. Guardia di Finanza*, n. 4/1996, pagg. 1283 e segg..

MARIELLA G. – PEZZUTO G. C., *La collaborazione internazionale
amministrativa in materia fiscale*, in *Il fisco* n. 7/96, pagg. 1431 e segg..

MARIELLA G. – PEZZUTO G. C., *Utilizzabilità in un procedimento penale di
dati ed elementi acquisiti nell'ambito della collaborazione internazionale in
materia fiscale*, in *Il fisco*, n.31/96, p. 7560 e ss.;

MARIELLA G., *La Guardia di Finanza ed i controlli in materia economico-
finanziaria*, in *La rivista della Guardia di Finanza*, n° 5/2001.

MARIELLA G., *Le prospettive di tutela degli interessi finanziari dell'UE*, in *La
rivista della Guardia di Finanza*, n° 4/2002.

MARIELLA M., *Rapporti ed equilibri finanziari nel federalismo fiscale tedesco*,
in *Il fisco* nr. 21/98.

Bibliografia

MERAVIGLIA MANTEGAZZA - SQUEO, “*Informazioni fiscali, dall’OCSE il via libera allo scambio di informazioni a 360°*”, in *Italia Oggi* del 09.08.2004.

MEZZADRA S. – PETRILLO A., *I confini della globalizzazione – Lavoro, culture, cittadinanza*, Roma, 2000

MORERA F., *Un nuovo strumento per il contrasto alla frode fiscale nell’Unione Europea; l’Ufficio centrale di collegamento - C.L.O. - (Central Liaison Office)*, in *La Rivista della Guardia di Finanza*, n. 2/1995, pagg. 461 e segg.

MORERA F., *Iva comunitaria: la cooperazione amministrativa tra gli Stati dell’Unione Europea*, Ed. Laurus Robuffo – 1996 – Roma

MUBGNUG R., *Le prove utilizzate dall’Amministrazione finanziaria con particolare riguardo alle presunzioni e al segreto bancario*, in *L’accertamento tributario nella Comunità Europea - L’esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, Ed. Giuffrè, Milano, 1997.

PEZZUTO G. C., *Cooperazione fiscale internazionale*, in *Il fisco*, n. 14/98

PIAZZA M., *Guida alla fiscalità internazionale*, Milano, 2004.

Bibliografia

POCAR F. , *Diritto dell'Unione e delle Comunità Europee*, Giuffrè Editore, Milano, 2000.

POLETTI P. – REALI P. , *Unione europea e tutela degli interessi finanziari*, SCUOLA DI POLIZIA TRIBUTARIA DELLA GUARDIA DI FINANZA, OSTIA, 2002.

POLLARI N. – CASERTANO A. – DEBIDDA P. , *I diritti di confine, le dogane e il mercato comune*, IL FISCO ROMA-MILANO, 2001.

POLLARI N., *La globalizzazione dell'economia e dei presupposti impositivi*, in *La rivista della Guardia di Finanza*, nr. 1/2001.

POLLARI N., *Gli aspetti patologici della globalizzazione economica e fiscale*, in *La rivista della Guardia di Finanza*, n° 3/2001.

POLLARI N., *Lezioni di diritto tributario internazionale*, Laurus Robuffo, Roma, 2005.

PUHL T., “*Le procedure ed i metodi di accertamento tributario alla luce dei principi costituzionali*”, in *L'accertamento tributario nella comunità europea: l'esperienza della Repubblica Federale Tedesca*, a cura di A. Di Pietro, Milano 1997.

Bibliografia

PUOTI G., *Presentazione*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 1999, 1, 18.

ROMANO A., *Gli accordi amministrativi per l'effettuazione di verifiche simultanee*, in "Tributi", 1995.

RUSSO P., CORDEIRO GUERRA R., *L'armonizzazione fiscale nella Comunità europea*, in *Rass. trib.*, 1990.

SACCARDO N., *Le recenti modifiche alla Convenzione - tipo OCSE e al Commentario*, in *Rivista di Diritto Tributario*, n.10/2000, p.261;

SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA e di imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche incrociate internazionali*, in "Boll. trib. inf." nr. 7/1990.

SACCHETTO C., *Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario*, in *Il fisco* n. 39/1996.

SPAZIANTE E., *Le verifiche fiscali simultanee*, in *Il fisco*, n. 43/97.

Bibliografia

SPECIALE R. , *La Guardia di Finanza: presidio della sicurezza economica e finanziaria a tutela degli interessi nazionali e dell'Unione Europea*, in *La Rivista della Guardia di Finanza*, n° 1/2004.

STAMMATI G., *Presupposti e condizioni per l'armonizzazione dei sistemi fiscali nell'ambito della C.E.E.*, in AA.VV., *Problemi fiscali della Comunità economica europea*, Milano, 1961

TESAURO G., *Diritto Comunitario*, Cedam, Padova, 2001.

TESAURO F., *La fiscalità comunitaria*, Torino, 2002.

TIEDEMANN K., *Der Strafschutz der Finanzinteressen der Europaeischen Gemeinschaft*, nella versione italiana in *Riv. trim. dir. pen. econ.*, 1991, p. 513.

TIEDEMANN K., *Wirtschaftsstrafrecht in der Europaeischen Union. Rechtsdogmatik – Rechtsvergleich – Rechtspolitik*, Freiburg – Symposium, Koeln, 2002

TIPKE K., *La capacità contributiva come metro di giustizia tributaria*, in *Il fisco*, Atti della seconda sessione del Seminario Permanente di Etica e Democrazia fiscale, Roma, 1999.

Bibliografia

TIPKE K. - LANG J., *Steuerrecht, ein systematischer, Grundriss*, Koeln, 1991.

TOSI L. “*L’attività istruttoria amministrativa in ambito comunitario (con particolare riferimento agli illeciti nel campo dell’IVA)*”, in *Riv. dir. trib.* n. 11/1996.

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.

UCKMAR V., “*Corso di diritto tributario internazionale*”, Padova, 1999.

VALENTE P., *Competizione fiscale, tax planning e armonizzazione comunitaria*, in *Il fisco* n. 47/1997.

VALENTE P., *Scenari e prospettive di sviluppo coordinato nella fiscalità comunitaria*, in *Commercio Internazionale* n. 17/1998.

VALENTE P., *Rassegna di fiscalità internazionale*, in allegato a *Il fisco*, Roma, 2000.

VALENTE P., *Fiscalità sovranazionale. Spazi e norme nell’età globale*, Milano, 2004.

Bibliografia

VELLUCCI V., *La cooperazione amministrativa a fini fiscali tra gli Stati dell'Unione Europea*, in *Notiziario gennaio-febbraio della Scuola di Polizia Tributaria della Guardia di Finanza*, Roma, 2006

VISMARA F., *Profili internazionali dell'imposizione tributaria*, Milano, 2004.

VOGEL K., *Il diritto tributario internazionale*, in *Trattato di diritto tributario, il diritto tributario e le sue fonti*, Padova, 1994.

VOGEL K., *Double taxation conventions*, Kluwer, Deventer, 1997

ZOLO D., *La globalizzazione*, Laterza, Roma-Bari, 2004

