



Università  
Ca' Foscari  
Venezia

## Corso di Laurea Magistrale in Amministrazione, finanza e controllo

—

### Tesi di Laurea

Ca' Foscari  
Dorsoduro 3246  
30123 Venezia

# Lo scambio di informazioni in materia di imposte dirette in ambito europeo

#### **Relatore**

Ch. Prof. Maurizio Interdonato

#### **Laureando**

Maria Grazia Maronese

Matricola 823137

#### **Anno Accademico**

2012 / 2013



## RINGRAZIAMENTI

*In primis*, vorrei ringraziare il mio relatore, il Prof. Interdonato Maurizio, il quale mi ha dato l'opportunità di approfondire un tema attuale e in continua evoluzione quale è lo scambio di informazioni e mi ha costantemente seguita in questo lavoro di ricerca.

Ringrazio i miei genitori, Anna e Olivo, per avermi sempre supportato nelle mie scelte ed avermi sempre incoraggiata ad andare avanti; un grazie va anche a mio fratello Silvio, il quale mi ha sempre fatta sorridere anche nei periodi di maggiore pressione.

Vorrei ringraziare, poi, le mie due amiche universitarie, Silvia e Linda, con cui ho preparato moltissimi esami e ho condiviso le preoccupazioni pre-esame e la soddisfazione di raggiungere gli obiettivi prefissati. Siete diventate delle vere e proprie amiche; solo una parola: grazie.

Ringrazio le amiche che con me hanno condiviso la vita universitaria: Lucia, Lisa, Giovanna e Mara. Questi cinque anni con voi sono stati stupendi e sono passati in fretta. Grazie per avermi sostenuto durante tutto questo periodo, soprattutto in questi ultimi mesi.

Vorrei, inoltre, ringraziare le mie amiche di sempre Laura, Irene, Ilaria e Barbara, che mi hanno sempre supportata e con cui ho condiviso molte esperienze. Vi ringrazio anche per avermi ascoltata nei momenti di maggiore incertezza e preoccupazione. Un grazie va anche a mio cugino Davide: torna presto.

Ringrazio Valerio che, nonostante la lontananza, mi è sempre stato vicino e mi ha spronato a dare il meglio di me.

Infine, sono riconoscente a Leonardo, Regina e Marisa che, con pazienza, mi stanno mostrando la realtà del mondo del lavoro.



## INDICE

INTRODUZIONE .....	I
--------------------	---

### LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE TRA LE AMMINISTRAZIONI FISCALI

<i>1. La cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali .....</i>	<i>5</i>
<i>2. I motivi di sviluppo della cooperazione: il principio di territorialità e la globalizzazione. ....</i>	<i>7</i>
<i>3. Gli interessi tutelati nella cooperazione fiscale.....</i>	<i>11</i>
<i>4. L'evoluzione della cooperazione internazionale e dello scambio di informazioni. ....</i>	<i>12</i>
<i>5. (Segue). Lo scambio di informazioni nel Modello OCSE.....</i>	<i>15</i>
<i>6. La cooperazione tributaria a livello europeo e le sue basi giuridiche: l'armonizzazione e il ravvicinamento. ....</i>	<i>19</i>
<i>7. L'evoluzione storica della cooperazione in ambito fiscale tra gli Stati dell'Unione Europea.....</i>	<i>22</i>

### LA DIRETTIVA 77/799/CEE E LE SUE SUCCESSIVE MODIFICHE

<i>1. La direttiva 77/799/CEE quale strumento per favorire il mercato comune e combattere la frode e l'evasione fiscale internazionale. ....</i>	<i>25</i>
<i>2. Il rapporto tra la direttiva 77/799/CEE e gli altri strumenti giuridici che disciplinano lo scambio di informazioni. ....</i>	<i>28</i>
<i>3. L'ambito di applicazione della direttiva. ....</i>	<i>29</i>
<i>4. Le modalità di trasmissione delle informazioni. ....</i>	<i>32</i>
<i>5. (Segue). Lo scambio di informazioni su richiesta. ....</i>	<i>33</i>

6. (Segue). <i>Lo scambio automatico</i> .....	39
7. (Segue). <i>Lo scambio spontaneo</i> .....	44
8. <i>Limiti e termini dello scambio di informazioni</i> .....	48
9. (Segue). <i>La clausola che assicura la segretezza delle informazioni trasmesse</i> .....	56
10. <i>La notifica e i controlli simultanei</i> .....	60
11. <i>L'estensione del campo di applicazione della direttiva 77/799/CEE</i> .....	62
12. <i>L'attuazione in Italia della direttiva 77/799/CEE e delle sue modifiche</i> .....	64

## LA DIRETTIVA 2011/16/UE DEL 15 FEBBRAIO 2011

1. <i>I limiti della direttiva 77/799/CEE</i> .....	67
2. <i>L'esigenza di una nuova direttiva</i> .....	71
3. <i>Le disposizioni generali della nuova direttiva</i> .....	73
4. <i>Lo scambio di informazioni con i Paesi terzi</i> .....	78
5. <i>Lo scambio di informazioni su richiesta</i> .....	79
6. <i>Lo scambio automatico di informazioni</i> .....	82
7. <i>Lo scambio spontaneo di informazioni</i> .....	89
8. <i>Altre forme di collaborazione amministrativa</i> .....	91
9. <i>Le modalità di scambio delle informazioni</i> .....	92
10. <i>Limiti e obblighi dello scambio di informazioni</i> .....	96
11. <i>Tutela della segretezza e area di utilizzo delle informazioni</i> .....	101
12. <i>La tutela del contribuente</i> .....	104
13. (Segue). <i>Le informazioni acquisite irrualmente: le cosiddette liste di evasori fiscali</i> .....	110

CONCLUSIONI.....	115
------------------	-----

BIBLIOGRAFIA.....	119
-------------------	-----

## INTRODUZIONE

La cooperazione fiscale internazionale, sia nella forma dello scambio di informazioni che in quella dell'assistenza alla riscossione, è un fenomeno che si è sviluppato nel corso degli ultimi decenni.

I due motivi che avevano indotto gli Stati a non interessarsi a queste procedure di collaborazione sono da ricercare nella concezione della materia tributaria come competenza esclusiva dello Stato e nella scarsa mobilità dei soggetti e della ricchezza, la quale si collocava prevalentemente all'interno del territorio di ogni singolo Stato<sup>1</sup>.

L'avvento della globalizzazione e dell'internazionalizzazione dell'economia, il crescente movimento delle persone e dei fattori economici e la smaterializzazione della ricchezza hanno messo in evidenza i limiti della concezione tradizionale secondo la quale il diritto tributario è una materia che deve essere gestita autonomamente dal singolo Stato attraverso le norme della sua legislazione.

La tendenza dei contribuenti a sottrarre materia imponibile collocandola in Paesi a fiscalità privilegiata, ha indotto i Governi degli Stati dotati di sistemi fiscali evoluti e più onerosi ad intraprendere delle politiche di lotta alla frode e all'evasione fiscale, ricorrendo alla cooperazione con gli altri Stati. La crisi economica del 2008 e le tensioni che essa ha provocato nelle casse degli Stati, hanno indotto i Paesi a contrastare in modo più forte le pratiche evasive e fraudolente.

Il tema della cooperazione fiscale internazionale è diventato centrale nei dibattiti tra gli Stati, sempre più consapevoli dell'importanza della collaborazione amministrativa e dello strumento dello scambio di informazioni poiché esso permette di conoscere fatti e

---

<sup>1</sup> Cfr. DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011, p. 206.

## II

circostanze che si sono verificati al di fuori del territorio nazionale e di recuperare facilmente tutta una serie di dati e di notizie che riguardano ogni contribuente<sup>2</sup>.

Negli ultimi anni, lo scambio di informazioni si è progressivamente staccato dalle problematiche della plurima imposizione da cui dipendeva e, grazie allo sviluppo dell'economia mondiale, è divenuto lo strumento principale con cui gli Stati applicano in modo corretto il loro sistema fiscale e combattono la frode e l'evasione<sup>3</sup>.

Lo scambio di informazioni ricopre oggi un ruolo fondamentale nella cooperazione internazionale tanto che l'OCSE e la Commissione Europea includono tra le caratteristiche dei paradisi fiscali l'assenza di un effettivo scambio di informazioni<sup>4</sup>.

In ambito europeo, lo scambio di informazioni è stato disciplinato per la prima volta dalla direttiva 77/799/CEE. Nonostante le sostanziali modifiche apportate nel 2004, codesto provvedimento comunitario è stato abrogato il 1° gennaio 2013, data in cui è entrata in vigore la direttiva 2011/16/UE, la quale presenta un'innovativa disciplina dello scambio di informazioni.

Il presente elaborato ha l'obiettivo di analizzare l'evoluzione storica delle forme di cooperazione amministrativa e in particolare dello scambio di informazioni e di individuare i punti di forza e debolezza di questo strumento.

Il primo capitolo si occuperà di inquadrare il tema della collaborazione e dello scambio di informazioni sia a livello internazionale – Modello OCSE – che a livello europeo.

Il secondo e il terzo capitolo tratteranno delle due direttive sopramenzionate: la 77/799/CEE e la 2011/16/UE, rispettivamente. Verrà effettuato un confronto tra le due discipline al fine di mettere in luce le innovazioni introdotte dal nuovo testo, come la fissazione dei limiti temporali entro cui deve avvenire la trasmissione dei dati, l'utilizzo dei moderni mezzi elettronici di comunicazione e la nuova regolamentazione dello scambio automatico e della presenza di funzionari stranieri nel territorio di uno Stato membro.

---

<sup>2</sup> Cfr. PERSANO F., *Le origini della cooperazione internazionale in materia tributaria*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 27 e ss.

<sup>3</sup> Cfr. ARDITO F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007, p. 89 e ss.

<sup>4</sup> Cfr. SERINO M., *Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte*, in *Il Fisco 1*, 19/2010, p. 2995 e ss; VALENTE P., *Cooperazione internazionale e principi comunitari in tema di lotta a frode fiscale, evasione e tax planning aggressivo*, in *Il Fisco 1*, 47/2012, p. 7539.

L'elaborato ha anche lo scopo di evidenziare le criticità contenute nella direttiva, quali, per esempio, la presenza di limiti che ostano allo scambio di informazioni e l'assenza di una vera tutela per il contribuente.



## Capitolo I

# LA COOPERAZIONE INTERNAZIONALE TRA LE AMMINISTRAZIONI FISCALI

SOMMARIO: 1. La cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali. – 2. I motivi di sviluppo della cooperazione: il principio di territorialità e la globalizzazione. – 3. Gli interessi tutelati nella cooperazione fiscale. – 4. L'evoluzione della cooperazione internazionale e dello scambio di informazioni. – 5. (*Segue*). Lo scambio di informazioni nel Modello OCSE. – 6. La cooperazione tributaria a livello europeo e le sue basi giuridiche: l'armonizzazione e il ravvicinamento. – 7. L'evoluzione storica della cooperazione in ambito fiscale tra gli Stati dell'Unione Europea.

### ***1. La cooperazione internazionale tra le Amministrazioni fiscali***

La cooperazione internazionale tributaria è quell'attività posta in essere dall'Autorità competente di uno Stato con lo scopo di permettere ad un altro Stato il raggiungimento di finalità di natura fiscale attraverso l'utilizzo di strumenti di natura amministrativa<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. SACCHETTO C., *Tutela all'estero del credito tributario dello Stato a mezzo di convenzioni internazionali*, in *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978, p. 209. In precedenza UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, in FENDOZZI P., SANTI R. (a cura di), *Trattato di diritto internazionale*, vol. X, Padova, 1949, p. 428, ha definito l'assistenza internazionale in materia tributaria come « *l'attività coordinata, ma distinta, di organi interni di due o più Stati, mirante di volta in*

Gli ambiti in cui si esplica la cooperazione internazionale in materia fiscale sono quelli dell'accertamento e, raramente, quello della riscossione dei tributi.

Nella fase di accertamento, l'assistenza internazionale tributaria può assumere tre forme: (i) lo scambio di informazioni in merito a determinate categorie di dati e documenti; (ii) le verifiche simultanee<sup>2</sup>; (iii) la presenza di funzionari dell'Amministrazione finanziaria di uno Stato nel territorio di un altro Stato per partecipare o assistere alle attività di indagine. Queste tre forme di cooperazione hanno in comune natura e finalità in quanto permettono alle Amministrazioni di acquisire informazioni importanti per l'accertamento dell'imponibile e per la determinazione del tributo. Esse, però, si differenziano per l'elemento estrinseco in quanto l'attività di scambio di informazioni e le verifiche simultanee sono svolte da uno Stato, in favore di un altro, sul proprio territorio mentre la terza forma di collaborazione è caratterizzata dalla contemporanea presenza di due Amministrazioni nel territorio di uno stesso Paese<sup>3</sup>.

La cooperazione in materia di riscossione tributaria si sostanzia nel riconoscimento e nell'esecuzione del credito fiscale di uno Stato nel territorio di un altro Stato. L'assistenza nella riscossione avviene su richiesta dello Stato creditore e si realizza nelle forme previste dalle diverse fonti normative, quali convenzioni e direttive. Sebbene queste fonti prevedano condizioni differenti per la realizzazione di questo tipo di cooperazione, è possibile individuare dei rilevanti elementi in comune: (i) il credito tributario non deve essere contestato nello Stato creditore; (ii) lo Stato richiedente deve

---

*volta ad attuare i fini di uno di essi indifferentemente, fini trovanti rispondenza negli analoghi degli altri, aventi egualmente diritto alla loro attuazione* ». Secondo UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, op. cit., p. 405 e ss., l'assistenza internazionale tributaria è ricompresa nel concetto di collaborazione internazionale tributaria che si ha quando l'attiva degli Stati, ispirandosi a principi di solidarietà collettiva e non ai proprio interessi, è accomunata dalle stesse finalità in materia fiscale.

<sup>2</sup> Le verifiche simultanee sono speciali accordi amministrativi che permettono agli Stati contraenti di effettuare simultaneamente, ognuno nel proprio territorio, dei controlli in merito alla situazione fiscale di uno o più contribuenti nei confronti dei quali le Amministrazioni hanno un interesse comune. In seguito, le informazioni così ottenute verranno scambiate tra le parti. La verifica simultanea ha l'obiettivo di prevenire la frode, l'evasione e l'elusione fiscale e di evitare la doppia imposizione. Sul punto cfr. SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali - prima parte*, in *Boll. Trib.*, 7/1990, p. 493 e ss.

<sup>3</sup> Cfr. SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2011, I, p. 164.

consegnare una copia del titolo esecutivo allo Stato richiesto; (iii) lo Stato creditore deve aver avviato la procedura di riscossione nel suo territorio prima di richiedere l'assistenza; (iv) la riscossione avviene secondo la legislazione dello Stato richiesto<sup>4</sup>.

In ambito europeo la cooperazione nella riscossione è disciplinata dalla direttiva 2010/24/UE del 16 marzo 2010<sup>5</sup> la quale prevede che il recupero dei crediti tributari possa essere avviato nel caso in cui il credito o il titolo che ne permette l'esecuzione non risultino contestati nello Stato richiedente e l'Autorità competente abbia già avviato le adeguate procedure di recupero nel suo territorio<sup>6</sup>.

## ***2. I motivi di sviluppo della cooperazione: il principio di territorialità e la globalizzazione.***

La cooperazione internazionale in materia fiscale rappresenta un fenomeno abbastanza recente che si è sviluppato negli ultimi decenni nella forma dello scambio di informazioni e dell'assistenza alla riscossione. Due sono le ragioni che in passato hanno ostacolato l'affermarsi della collaborazione tra gli Stati: il principio di territorialità e la scarsa rilevanza delle attività economiche a livello internazionale<sup>7</sup>.

Il principio di territorialità, espressione del potere sovrano di uno Stato, è stato formulato originariamente nel XV secolo. In ambito tributario esso si esprimeva nella regola generale che imponeva ad uno Stato di collegare gli obblighi impositivi esclusivamente a presupposti che si realizzavano nel suo territorio.

Il principio di territorialità così inteso è stato in seguito abbandonato con l'affermazione della teoria secondo cui la legge di uno Stato ha validità illimitata nello spazio. Si è così introdotta la dissociazione tra aspetto materiale e formale della territorialità: ai fini del prelievo tributario la norma giuridica di uno Stato può considerare anche attività

---

<sup>4</sup> Cfr. BARASSIM., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Vol. II, Milano, 2006, p. 1527.

<sup>5</sup> G.U.U.E. 31 marzo 2010, n. L 84, pp. 1-12.

<sup>6</sup> Sul punto cfr. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni in materia di riscossione tributaria*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, Trento, 2012, p. 145 e ss.

<sup>7</sup> Cfr. DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, op. cit., p. 206; OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, IV, p. 1340 e ss.

estranee al suo territorio nazionale – territorialità materiale; ma un Paese non può compiere atti di accertamento o riscossione nel territorio di un altro Stato – territorialità formale<sup>8</sup>.

In parallelo all'affermazione di questa dicotomia, i Paesi industrializzati hanno adottato il criterio della tassazione dell'utile mondiale (principio del *worldwide taxation*) che configura una tassazione personale su base mondiale, fondata sull'esistenza di un collegamento – la residenza o la cittadinanza<sup>9</sup> – tra il soggetto e l'ordinamento giuridico dello Stato. Nei Paesi occidentali, il criterio della fonte (o anche criterio della territorialità) non è stato del tutto abbandonato ed è oggi applicato nei confronti dei non-residenti o degli stranieri che realizzano una fattispecie imponibile nel territorio dello Stato<sup>10 11</sup>.

Dunque, non è posto nessun limite all'attività legislativa di uno Stato in materia tributaria, ma un Paese non è legittimato a svolgere attività di accertamento e riscossione nel territorio di uno Stato straniero in quanto tale esercizio costituirebbe

---

<sup>8</sup> Cfr. ARDITO F., *Inquadramento metodologico*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 4 e ss.

<sup>9</sup> La maggior parte degli Stati prende come vincolo la residenza, ma altri Paesi considerano la cittadinanza quale collegamento con l'ordinamento statale (es. Stati Uniti).

<sup>10</sup> In capo al non-residente (o allo straniero) possono sorgere esclusivamente obbligazioni tributarie che sono caratterizzate da un collegamento “ragionevole” fra lo Stato e il fatto imponibile. Secondo BAGGIO R., *Origine, evoluzione e contenuto del principio di territorialità*, in *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009, p. 16 e PERSANO F., *Introduzione*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006, p. 4 e ss, tale criterio di “ragionevolezza” rappresenta una norma di diritto internazionale. Al contrario FALSITTA G., *La norma tributaria nello spazio*, in *Manuale di diritto tributario - parte generale*, Padova, 2003, p. 106, ritiene che, per quanto riguarda l'ordinamento italiano, il limite espresso dal criterio di “ragionevolezza” sia contenuto all'art. 53 della Costituzione che afferma che « *tutti sono tenuti a concorrere alla spesa pubblica in ragione della loro capacità contributiva* ». L'espressione « tutti » contenuta nella suddetta norma non è da intendersi in senso universale, ma essa si riferisce a quei soggetti che sono destinatari della norma e che hanno un “ragionevole” legame con il territorio e l'ordinamento dello Stato.

<sup>11</sup> L'ordinamento italiano ha adottato il principio della tassazione del reddito mondiale. Il criterio di collegamento è rappresentato dalla residenza: sono assoggettati alla legge tributaria italiana tutti coloro che sono residenti nel territorio dello Stato per tutti i redditi da loro posseduti, indipendente dal luogo in cui sono stati prodotti. Il sistema di tassazione italiano prevede anche l'applicazione del principio della fonte per i non-residenti che sono considerati soggetti passivi per i redditi prodotti nel territorio dello Stato. Sul punto cfr. PISTONE A. (a cura di), *Introduzione*, in *L'ordinamento tributario*, Vol. III, in *Diritto tributario internazionale*, Padova, 1986, p. 12.

violazione di una norma dell'ordinamento internazionale.

Considerata tale dicotomia del principio di territorialità e il passaggio dal criterio della fonte a quello dell'utile mondiale, è evidente come ciascuno Stato abbia l'esigenza di estendere al di là del proprio territorio le attività di accertamento e riscossione.

Nel caso in cui un Paese desideri realizzare la sua pretesa tributaria nel territorio di un altro Stato, esso deve richiedere la collaborazione dell'Amministrazione in cui accertamento e riscossione devono avere luogo. Sino ad oggi l'assistenza nel riconoscimento e nella tutela di un credito tributario estero è quasi sempre stata negata. Questa situazione si spiega con l'esistenza di un principio internazionale di non collaborazione tra Stati in materia tributaria. Secondo una parte della dottrina è preferibile parlare dell'inesistenza di un principio di collaborazione in quanto la prima terminologia potrebbe trarre in inganno facendo credere che esista un principio di diritto internazionale che impedisca la collaborazione tra Stati, e che gli accordi in materia tributaria stipulati tra i Paesi siano da considerare come una deroga a tale presunta norma consuetudinaria<sup>12</sup>.

Oggi, il superamento dell'inesistenza di questo principio avviene attraverso la stipula di trattati bilaterali e multilaterali che hanno ad oggetto l'assistenza amministrativa in materia tributaria.

La seconda ragione che ha favorito lo sviluppo della cooperazione tra gli Stati in ambito tributario è rappresentata dalla globalizzazione. Grazie ai nuovi mezzi di comunicazione, alla maggiore mobilità di persone, capitali, beni e servizi e all'allargamento dei mercati disponibili, negli ultimi anni si è assistito ad un'evoluzione in senso internazionale dell'economia di mercato. Oggigiorno, investitori e imprese agiscono in un mondo globalizzato caratterizzato dalla crescente velocità con cui si muovono individui e fattori economici, dalla delocalizzazione delle attività produttive e dalla smaterializzazione della ricchezza, legata ora soprattutto al possesso di flussi finanziari facilmente trasferibili in via telematica. Risulta, dunque, molto facile per persone fisiche, imprese, ed operatori economici investire ed intraprendere iniziative personali e commerciali oltre i confini nazionali.

---

<sup>12</sup> In questo senso cfr. BAGGIO R., *I limiti all'esercizio della potestà amministrativa tributaria*, op. cit., p. 630; SACCHETTO C., *Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario*, in *Il Fisco*, 39/1996, p. 9299; TOSI L., BAGGIO R., *Aspetti generali del diritto tributario internazionale*, in *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011, p. 6.

Nel momento in cui deve localizzare la propria ricchezza, ogni soggetto prenderà in considerazione anche l'aspetto fiscale optando per quel sistema tributario che gli permetterà di ottenere un maggiore risparmio di imposta. Questa modalità di massimizzazione del profitto rientra nella legittima attività di pianificazione fiscale internazionale ed è protetta dall'art. 41 della Costituzione che prevede la libertà di iniziativa economica privata. Si configurano, però, i fenomeni di evasione ed elusione fiscale quando il soggetto prende la sua decisione con l'unico scopo di approfittare illecitamente dei più vantaggiosi regimi fiscali previsti dai Paesi a fiscalità privilegiata<sup>13</sup> o dai territori connotati da regimi di riservatezza più o meno ampia<sup>14</sup>.

Data la necessità di tutelare le entrate erariali e l'economia nazionale dalle attività evasive ed elusive che sfruttano le differenze tra gli ordinamenti, e considerando sia l'impossibilità per un'Amministrazione di poter intervenire in dimensioni giuridiche e geografiche su cui non ha potestà a causa della limitatezza della sua sovranità, sia l'inesistenza di un principio internazionale di collaborazione tra le Amministrazioni dei diversi Paesi, i Governi hanno stipulato specifici accordi internazionali con lo scopo di ottenere informazioni fiscali e collaborazione nell'esecuzione delle proprie pretese erariali da parte degli altri Stati firmatari dei trattati<sup>15</sup>. E' divenuto, dunque, indispensabile dare una dimensione internazionale all'attività di accertamento e riscossione affinché si possa avere una completa conoscenza di tutti gli elementi che concorrono a formare l'imponibile in modo tale che non vi sia nessun pregiudizio per

---

<sup>13</sup> La Commissione Europea ha definito i paradisi fiscali come quelle «*giurisdizioni in grado di finanziare i propri servizi pubblici senza prelevare imposte, o imponendo un'imposta minima sui redditi, e che si offrono come luoghi che i non residenti possono utilizzare per sfuggire alla tassazione nel loro Paese di residenza*». Cfr. Commissione Europea, Comunicazione su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi, 27 giugno 2012, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0351:FIN:it:PDF>.

<sup>14</sup> In questo senso cfr. RAGGINI L., *Il contrasto all'evasione fiscale internazionale attraverso lo scambio di informazioni*, in *Studium Iuris*, 2/2012, p. 147 e ss.

<sup>15</sup> Accanto a questi strumenti di dimensione internazionale, i legislatori nazionali disciplinano una serie di istituti al fine di contrastare i fenomeni evasivi ed elusivi derivanti dagli scambi transnazionali. L'ordinamento italiano prevede principalmente quattro norme che sono contenute nel TUIR: art. 110, comma 7 (istituto dei prezzi di trasferimento); art. 110, comma 10 (indeducibilità dei costi sostenuti verso Paesi aventi regimi fiscali privilegiati); artt. 167 e 168 (società estere controllate e collegate); art. 73, commi 5-bis e 5-ter (cosiddetta esteroinvestizione). Per una puntuale analisi delle norme cfr. TOSI L., BAGGIO R., *Norme interne di contrasto dell'elusione e dell'evasione fiscale internazionale*, in *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 81 e ss.

l'economia del Paese e che il prelievo fiscale sia commisurato alla capacità contributiva di ogni soggetto passivo<sup>16</sup>.

### ***3. Gli interessi tutelati nella cooperazione fiscale***

La cooperazione internazionale tra le Amministrazioni finanziarie coinvolge gli interessi di due parti: lo Stato e il contribuente.

Le norme che disciplinano le diverse forme di assistenza si caratterizzano essenzialmente come strumento per la realizzazione degli interessi statuali: la corretta applicazione delle leggi tributarie e delle convenzioni contro le doppie imposizioni con lo scopo di assicurare la regolarità del prelievo fiscale; l'esigenza di salvaguardare la tipicità di ogni sistema giuridico nazionale, con particolare riferimento ai principi fondamentali anche costituzionalmente protetti (es. tutela della riservatezza); la necessità di tutelare l'economia dello Stato, escludendo la comunicazione di quelle notizie che possono facilitare la concorrenza straniera; l'interesse a circoscrivere l'impiego delle risorse a quei casi che effettivamente lo giustificano<sup>17</sup>.

Per quanto concerne i contribuenti, oltre all'interesse ad evitare situazioni di doppia imposizione, essi hanno l'interesse alla corretta acquisizione delle informazioni e alla loro riservatezza; l'interesse che non vengano scambiate notizie che possono alterare la concorrenza del mercato; l'interesse ad avere forme adeguate di tutela che permettano di difendersi da un'illegittima acquisizione di informazioni.

Mentre in alcuni casi gli interessi dell'Amministrazione e del contribuente coincidono (per esempio, è interesse di entrambi evitare il fenomeno della doppia imposizione), in altri si verifica una forte contrapposizione (l'interesse del contribuente ad avere una tutela giuridica adeguata nel caso di cooperazione illegittima contrasta con l'interesse

---

<sup>16</sup> Sugli effetti della globalizzazione e le sue conseguenze positive sulla cooperazione internazionale cfr. BARASSI M., *Gruppi societari e scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali*, in *Corr. Trib.*, 45/2008, p. 3655 e ss.; MARINO G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 44/2009, p. 3600 e ss.; PERSANO F., *Le origini della cooperazione internazionale in materia tributaria*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 15 e ss.

<sup>17</sup> In questo caso rilevano le questioni relative all'esaurimento dei mezzi istruttori interni e alle limitazioni presenti nella legislazione e nella pratica amministrativa.

dello Stato alla reciproca assistenza)<sup>18</sup>.

La norma che legittima la collaborazione dovrebbe, dunque, trovare il corretto equilibrio tra le due posizioni contrastanti considerando particolarmente i valori garantiti dalla Costituzione. Tale obiettivo non è stato ancora raggiunto in quanto tutta la disciplina dell'assistenza tributaria internazionale è sostanzialmente strutturata per soddisfare le esigenze dei Paesi e non presenta disposizioni a tutela del soggetto passivo<sup>19</sup>.

#### ***4. L'evoluzione della cooperazione internazionale e dello scambio di informazioni.***

Considerata l'inesistenza di un principio di collaborazione internazionale in materia tributaria, gli Stati hanno stretto tra loro accordi con lo scopo di ottenere assistenza in ambito fiscale.

Mentre le prime convenzioni di carattere internazionale, risalenti alla prima metà dell'Ottocento, riguardavano la riscossione dei tributi, con l'evoluzione del commercio internazionale gli accordi tra gli Stati si sono preoccupati della doppia imposizione<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Sulla tematica degli interessi cfr. ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 707 e ss; BARASSI M., *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2001, II, p. 330-331.

<sup>19</sup> In questo senso cfr. ARDITO F., *Inquadramento metodologico*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 3 e ss.

<sup>20</sup> La doppia o plurima imposizione internazionale si verifica quando, in relazione allo stesso presupposto di fatto, uno stesso soggetto passivo si vede applicate due imposte comparabili da parte di due o più Stati.

I Paesi si sono da sempre impegnati per prevenire ed evitare questo fenomeno poiché esso crea delle distorsioni in quanto dissuade gli operatori a compiere attività economiche transnazionali frenando il commercio internazionale, e discrimina coloro che producono ricchezza in più Stati perché questi subiscono una doppia imposizione che non grava su coloro che operano all'interno del contesto nazionale. Per le imposte dirette, la doppia tassazione è causata dalla sovrapposizione dei criteri di collegamento adottati dalle diverse legislazioni cosicché una stessa fattispecie risulta collegata ad entrambi gli ordinamenti giuridici considerati. La doppia imposizione si configura, dunque, in tre casi: (i) un soggetto ha la residenza in uno Stato che adotta il *world wide principle* e percepisce anche redditi in uno Stato che adotta il criterio della fonte; (ii) un soggetto è considerato fiscalmente residente in due Stati che adottano il criterio dell'utile mondiale; (iii) due Paesi adottano il criterio della fonte, ma considerano un determinato reddito prodotto nel proprio territorio.

Le convenzioni e i trattati bilaterali per eliminare le doppie imposizioni sono stipulati seguendo un *iter*

con il fine di evitarla.

Oggi giorno con l'avvento della globalizzazione, le convenzioni, oltre a prevedere norme affinché sia eliminata il più possibile la doppia imposizione, hanno lo scopo principale di reprimere l'evasione e l'elusione fiscale<sup>21</sup>.

L'evoluzione della cooperazione internazionale ha comportato lo sviluppo dello scambio di informazioni che rappresenta la principale modalità di collaborazione tra le Amministrazioni e che permette alle stesse di conoscere fatti e circostanze che si trovano al di fuori del loro territorio e di recuperare facilmente una serie di notizie relative alla situazione economica di ogni soggetto passivo.

In un primo momento lo scambio di informazioni è stato adottato dagli Stati nelle convenzioni contro le doppie imposizioni e poteva essere applicato solo in relazione a fattispecie da esse previste. Infatti, tale strumento non poteva essere utilizzato nei confronti di soggetti diversi da quelli a cui si applicava la convenzione, né per imposte

preciso. La prima fase è quella delle trattative che si svolge attraverso i normali canali diplomatici. Una volta raggiunto l'accordo, il testo della convenzione è autenticato con la firma dei negoziatori. Successivamente si ha la fase della ratifica che prevede che gli Stati dichiarino la loro volontà di osservare il trattato. La convenzione entra in vigore alla data dello scambio degli strumenti di ratifica. Tale data non necessariamente coincide con la data in cui il tratto comincerà a produrre i suoi effetti, che è, invece, prevista dalla convenzione.

Accanto alle misure internazionali per eliminare la doppia imposizione, ogni Stato può prevedere internamente degli istituti che hanno il medesimo scopo. Il legislatore italiano prevede all'art. 165 TUIR il meccanismo del credito d'imposta. Con questo criterio il soggetto che ha prodotto un reddito all'estero può detrarre dall'imposta nazionale quella pagata a titolo definitivo in un altro Stato per lo stesso reddito. La detrazione ha un limite: essa non può superare la quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

In merito al tema della doppia imposizione cfr. PISTONE A. (a cura di), *Introduzione*, in *L'ordinamento tributario*, III, *Diritto tributario internazionale*, op. cit.; TAVEIRA TÔRRES H., *La plurimposizione internazionale, i trattati e le misure unilaterali*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005; TOSI L., BAGGIO R., *Aspetti generali del diritto tributario internazionale*, in *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, op. cit.; UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005; UCKMAR V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCANTE P., *La doppia imposizione e il Modello OCSE*, in *Manuale di diritto tributario internazionale*, Padova, 2009.

<sup>21</sup> Per quanto concerne una dettagliata evoluzione storica della cooperazione cfr. ARDITO F., *Le convenzioni contro la doppia imposizione*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 36 e ss; PERSANO F., *Le origini della cooperazione internazionale in materia tributaria*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 27 e ss.

non previste dal trattato e nemmeno per realizzare finalità differenti da quella dell'eliminazione della doppia imposizione.

Con l'affermarsi di fattispecie transnazionali a rilevanza tributaria, lo scambio di informazioni si è progressivamente sganciato dalle problematiche attinenti la doppia imposizione per diventare lo strumento principale attraverso cui gli Stati applicano correttamente il loro sistema fiscale e combattono l'evasione, l'elusione e la frode fiscale, obiettivi propri di ogni legislazione tributaria nazionale<sup>22</sup>.

Oggi, dunque, la portata dello scambio di informazioni è molto più ampia rispetto al passato sotto diversi aspetti<sup>23</sup>:

- i tributi per cui è previsto lo scambio. In passato, lo scambio di informazioni era utilizzato solo per le imposte sui redditi e sul capitale. Ora questo strumento è usato sia ai fini delle imposte dirette che di quelle indirette e alcune volte si fa riferimento anche alle imposte su successione e donazioni. Inoltre, le convenzioni permettono di scambiare informazioni relative a qualsiasi tipologia di imposta, anche se non contemplata nell'accordo;
- i soggetti cui le informazioni si riferiscono: oggi possono essere trasmessi dati ed elementi su tutti i potenziali contribuenti degli Stati interessati allo scambio e non più solamente in relazione ai residenti, o cittadini, dei Paesi che stipulano la convenzione;
- le modalità di attuazione dello scambio: grazie alla rivoluzione telematica le modalità di passaggio delle informazioni sono molto più veloci e questo ha portato a configurare nuove tipologie e tecniche di scambio di informazione come le verifiche simultanee;
- l'oggetto dello scambio: oggi vengono scambiate non solo semplici notizie ma veri e propri documenti che hanno valenza probatoria.

Questa evoluzione dello scambio di informazioni ha comportato questioni applicative non ancora del tutto risolte. Come già evidenziato per la cooperazione in generale,

---

<sup>22</sup> Cfr. ARDITO F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 89 e ss; DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, op. cit., p. 209.

<sup>23</sup> Cfr. FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 1/1999, p. 49-50.

anche per lo scambio di informazioni il principale interesse dello Stato – la lotta alla frode fiscale – si trova in una posizione di contrasto con quello del contribuente – la tutela nel caso di illegittima acquisizione delle informazioni da parte delle Amministrazioni.

Inoltre, come affermato in precedenza, la collaborazione internazionale si è sviluppata attraverso convenzioni internazionali perlopiù bilaterali. Tali trattati, per la maggior parte, si limitano a riprodurre le disposizioni contenute nei vari modelli – soprattutto quello OCSE – che sono stati formulati negli anni da vari organi internazionali. Le norme contenute nei modelli non disciplinano in modo dettagliato lo scambio di informazioni, ma si limitano a dettarne le regole generali. Di conseguenza, codesto strumento risulta non sempre di facile applicazione tra gli Stati firmatari del trattato.

##### **5. (Segue). Lo scambio di informazioni nel Modello OCSE.**

In ambito internazionale il quadro di riferimento in materia di scambio di informazioni è rappresentato dall'articolo 26 del Modello OCSE<sup>24</sup>.

Il paragrafo 1 della suddetta norma precisa che le Autorità competenti degli Stati contraenti si scambiano le « *informazioni prevedibilmente rilevanti*<sup>25</sup> » allo scopo che vengano applicate le disposizioni della convenzione e delle legislazioni interne<sup>26</sup>.

---

<sup>24</sup> L'articolo 26 del Modello OCSE è stato modificato in data 17 luglio 2012. Il vigente testo dell'articolo e del Commentario all'articolo sono reperibili in [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article 26-ENG\\_no cover \(2\).pd](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf).

<sup>25</sup> Lo *standard* di « *prevedibile rilevanza* » delle informazioni permette la massima estensione dello scambio di informazioni in materia fiscale e mira ad evitare le cosiddette *fishing expeditions* – spedizioni o battute di pesca –, ovvero la formulazione di richieste generiche ed indeterminate che hanno lo scopo di dare avvio ad un'autonoma attività di accertamento. Infatti, lo scambio di informazioni è uno strumento di collaborazione che deve essere utilizzato nel caso in cui lo Stato richiedente abbia già avviato una attività istruttoria e non per raccogliere elementi utili per avviarne una propria.

Nella modifica apportata nel 2012, è stato specificato che lo *standard* di « *prevedibile rilevanza* » può ritenersi soddisfatto sia nel caso in cui la richiesta di informazioni riguardi un solo soggetto passivo, sia quando concerne un gruppo di contribuenti. Inoltre, nella modifica si è precisato che non si è di fronte ad una *fishing expeditions* qualora il nome e il cognome della persona oggetto della verifica siano stati omessi o non siano stati riportati in modo corretto. Tuttavia lo Stato richiedente deve fornire dati ed elementi sufficienti all'identificazione del soggetto.

<sup>26</sup> Nello specifico, l'articolo 26, paragrafo 1, dispone che « *lo scambio di informazioni non è limitato*

L'articolo 26 del Modello OCSE non precisa le modalità con cui avviene lo scambio di informazioni affinché le Autorità competenti siano lasciate libere di scegliere le forme più appropriate per effettuare lo scambio (es. verifiche simultanee, verifiche fiscali all'estero<sup>27</sup>, scambio di informazioni relative ad un settore industriale<sup>28</sup>).

Secondo il paragrafo 9 del Commentario al Modello sono previste tre modalità di scambio delle informazioni: (i) su richiesta; (ii) spontaneo; (iii) automatico.

Lo scambio su richiesta si ha quando l'Amministrazione fiscale di uno Stato richiede ad un altro Stato informazioni fiscali specifiche relativamente ad un determinato soggetto. La richiesta deve essere il più possibile circostanziata e dettagliata in modo tale che lo Stato richiesto possa svolgere un'attività mirata che non provochi un ingente dispendio di risorse e affinché le informazioni siano raccolte e trasmesse nel minor tempo possibile. Per questi motivi la domanda deve contenere gli estremi del contribuente di cui si chiedono le informazioni e gli elementi che lo Stato richiedente ha già raccolto affinché siano evitate le c.d. *fishing expeditions*<sup>29</sup>.

Con la modifica del 2012, sono stati introdotti dei limiti temporali entro i quali deve essere effettuata la trasmissione dei dati e degli elementi richiesti. Il Commentario prevede che quando l'Amministrazione sia in possesso delle informazioni domandate, codeste devono essere comunicate entro due mesi dal momento in cui è stata ricevuta la richiesta, ed entro sei mesi se l'Autorità richiesta necessita di indagini per raccoglierle. Tali termini sono derogabili sia qualora gli Stati contraenti abbiano concordato un lasso di tempo più o meno ampio, sia quando l'Autorità richiesta necessiti di più tempo per svolgere le indagini a causa della complessità della richiesta.

Con lo scambio spontaneo le Autorità competenti di uno Stato comunicano ad un altro Stato informazioni che sono state raccolte durante attività istruttorie interne e che sono

---

*agli articolo 1 e 2 » del Modello, i quali prevedono che la convenzione si applichi alle persone residenti in uno o in entrambi gli Stati firmatari del trattato e alle imposte sul reddito e sul patrimonio comprese nella Convenzione. Se ne deduce, dunque, che possono essere scambiati dati ed elementi che non necessariamente riguardano soggetti residenti in uno dei due Paesi o concernenti imposte che non rientrano nell'ambito di applicazione del trattato.*

<sup>27</sup> Con questa modalità di scambio è possibile ottenere informazioni attraverso la presenza di rappresentanti dell'Autorità dello Stato richiedente nel territorio dello Stato richiesto.

<sup>28</sup> Con questa forma sono scambiate informazioni relativamente ad un intero settore economico (es. settore chimico, assicurativo, bancario ecc.) e non ai contribuenti in particolare.

<sup>29</sup> Per una dettagliata trattazione dello scambio su richiesta cfr. VALENTE P., *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, in *Il Fisco* 1, 30/2010, p. 4829 e ss.

state reputate rilevanti per l'Amministrazione fiscale di quest'ultimo. Questa forma di scambio avviene senza che vi sia stata una preventiva richiesta<sup>30</sup>.

Lo scambio automatico<sup>31</sup> prevede una sistematica e periodica trasmissione di informazioni tra gli Stati firmatari del trattato. Questa modalità di scambio presuppone la condivisione tra gli Stati di banche dati che devono essere periodicamente aggiornate e dalle quali ogni Amministrazione fiscale possa liberamente attingere le informazioni di cui necessita<sup>32</sup>.

La disciplina dello scambio di informazioni presenta dei limiti che sono esplicitati all'articolo 26 del Modello nei paragrafi successivi al primo<sup>33</sup>.

Ai sensi del paragrafo 2 dell'articolo 26, le informazioni ricevute possono essere comunicate solo alle Autorità che sono competenti dell'accertamento, della riscossione e di giudicare i ricorsi sulle imposte relativamente alle quali possono essere scambiate le informazioni<sup>34</sup> e devono essere assoggettate allo stesso regime di segretezza previsto dalla normativa interna di ogni Stato.

Proprio per rispettare la segretezza delle informazioni, uno Stato contraente non può comunicare gli elementi acquisiti ad uno Stato terzo (c.d. scambio triangolare), a meno che tale possibilità non sia espressamente prevista dal trattato.

La modifica del 2012 ha disposto che i dati e gli elementi scambiati possono essere usati dalle competenti Autorità anche per fini diversi rispetto a quelli indicati nel paragrafo 2,

---

<sup>30</sup> Sul tema cfr. VALENTE P., *Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Il Fisco I*, 32/2010, p. 5170 e ss.

<sup>31</sup> Sull'argomento cfr. VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Il Fisco I*, 20/2010, p. 3160 e ss.

<sup>32</sup> Cfr. DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, op. cit., p. 210.

<sup>33</sup> Per un'analisi più approfondita dei limiti allo scambio cfr. ALAGNA C., MATTIA S., *Scambio automatico e spontaneo di informazioni tra Stati, verifiche congiunte e simultanee*, in *Fisc. comm. internaz.*, 9/2011, p. 21 e ss; MANCA M., *Scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali. Effettività ed efficacia della procedura*, in *Il Fisco I*, 26/2008, p. 4695 e ss; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op. cit., p. 174 e ss; VALENTE P., *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, op. cit., p. 4835 e ss.

<sup>34</sup> Le informazioni non possono essere divulgate ad Autorità non espressamente indicate anche se le leggi interne allo Stato dispongono diversamente. E', però, ammesso che l'Autorità fiscale possa scambiare le informazioni ricevute con le forze dell'ordine e le Autorità giudiziarie nel caso in cui esse riguardino materie delicate come il finanziamento di attività terroristiche o mafiose e il riciclaggio di denaro.

a condizione che tale utilizzo sia consentito dalla legislazione di entrambi gli Stati contraenti e sia autorizzato dal Paese richiesto.

Il terzo paragrafo dell'articolo 26 dispone delle limitazioni allo scambio di informazioni in favore dello Stato richiesto, il quale non è tenuto ad adottare provvedimenti amministrativi o fornire informazioni in deroga alla legislazione ed alla prassi amministrativa propria o dell'altro Stato<sup>35</sup>.

Infine, il paragrafo 3 specifica che lo Stato richiesto non è obbligato a fornire informazioni che potrebbero rivelare segreti commerciali<sup>36</sup>, di affari, industriali, professionali o processi commerciali oppure informazioni la cui comunicazione sarebbe contraria all'ordine pubblico<sup>37</sup>.

Il paragrafo 4 dell'articolo 26 afferma che lo Stato richiesto è tenuto a raccogliere e fornire informazioni anche se da tali elementi egli non trae nessun vantaggio ai fini della sua attività di accertamento. Tale disposizione è soggetta ai limiti contenuti nel paragrafo precedente, i quali, però, non possono essere interpretati allo scopo di permettere ad uno Stato contraente di rifiutarsi di comunicare le informazioni richieste quando le sue leggi interne e la sua prassi prevedano il requisito dell'interesse fiscale nazionale.

Il paragrafo 5, introdotto nel 2005, prevede che uno Stato contraente non possa negare di fornire informazioni che sono possedute da una banca, da un altro istituto finanziario, persona incaricata o rappresentate o fiduciario o perché si riferisce a diritti di proprietà di una persona.

L'introduzione di questo ultimo paragrafo rappresenta senza dubbio un significativo passo avanti nella cooperazione e nella lotta all'evasione e all'elusione fiscale, ma il suo impatto potrebbe non essere del tutto rilevante.

---

<sup>35</sup> Con questa disposizione si vuole evitare che, attraverso lo scambio di informazioni, lo Stato richiesto violi la sua legislazione interna e che lo Stato richiedente possa aggirare i limiti previsti dal suo diritto interno nella raccolta di dati sfruttando le più ampie possibilità previste da altri ordinamenti.

<sup>36</sup> Si intendono con questo termine tutti quei fatti e quelle circostanze di rilevanza economica la cui divulgazione non autorizzata potrebbe implicare un danno grave per l'ente giuridico che svolge attività d'impresa.

<sup>37</sup> Il Commentario al Modello minimizza la portata dell'ordine pubblico e afferma che esso è rilevante solo in casi estremi (persecuzioni politiche, razziali o religiose).

Solitamente ogni Stato fa riferimento alla sua nozione interna di ordine pubblico, che essendo variabile gli permetterà di graduare la collaborazione.

Infatti, una parte della dottrina<sup>38</sup> sostiene che il paragrafo 5 chiarisce l'ambito di applicazione del paragrafo 3 specificando che le disposizioni in materia di segreto bancario non rientrano nel concetto di « legislazione e prassi amministrativa », cause che possono essere poste alla base del rifiuto allo scambio. Altra parte della dottrina<sup>39</sup> sostiene che il nuovo paragrafo faccia riferimento solo a quei casi in cui le informazioni siano in possesso di una banca e non rimandi specificatamente a quelle situazione nelle quali siano le norme interne, alcune volte di rango costituzionale, a vietare la diffusione di notizie detenute da tali soggetti ed a tutelare il segreto bancario.

#### ***6. La cooperazione tributaria a livello europeo e le sue basi giuridiche: l'armonizzazione e il ravvicinamento.***

La terribile esperienza della seconda guerra mondiale ha dato un impulso decisivo ai progetti di unità europea al fine di superare quei nazionalismi che erano stati la causa dei due conflitti mondiali del Novecento.

L'effettiva volontà di integrazione tra i Paesi europei si è manifestata nel 1951 con la firma del Trattato istitutivo della Comunità Europea del Carbone e dell'Acciaio (CECA), la quale ha affermato la fusione di interessi necessari all'instaurazione di una comunità economica che doveva rappresentare il primo passo verso un processo di integrazione anche politica.

Pochi anni dopo (1957), con la firma del Trattato di Roma è stata istituita la Comunità Economica Europea (CEE), la quale ha il compito di promuovere, attraverso la formazione di un mercato comune e il ravvicinamento delle legislazioni nazionali, lo sviluppo armonioso ed equilibrato delle attività economiche, un elevato livello di occupazione e un miglioramento del tenore e della qualità della vita.

Negli anni il processo di integrazione europea è stato rafforzato prima con la firma

---

<sup>38</sup> In questo senso cfr. MANCA M., *Scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali. Effettività ed efficacia della procedura*, op. cit., p. 4700; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op. cit., p. 182, i quali rimandano ad ANTONINI M., *Le novità apportate al Modello ed al Commentario OCSE in tema di imposte sul reddito e sul capitale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, p. 29.

<sup>39</sup> Cfr. DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, op. cit., p. 212.

dell'Atto Unico Europeo (1986), con il quale è stata fissata la data per il completamento del mercato interno<sup>40</sup>, e in seguito con la stipula del Trattato di Maastricht<sup>41</sup> (1992) che ha gettato le basi per un'unificazione monetaria, permettendo di realizzare una completa integrazione economica tra i diversi Stati<sup>42</sup>.

Sin dall'inizio, la Comunità Europea ha affrontato tutte le questioni – tra queste anche quella fiscale – come uno strumento per perseguire la sua finalità, quale la creazione di un mercato unico, concorrenziale, privo di qualsiasi distorsione, senza barriere doganali interne e caratterizzato dalla libertà di circolazione di merci, persone, servizi e capitali<sup>43</sup>. Questa integrazione economica ha, però, costituito una base per lo sviluppo di attività fraudolente, poiché è stato messo a disposizione delle organizzazioni criminali uno spazio economico unitario caratterizzato dall'inusuale ampiezza geografica e dalla

---

<sup>40</sup> Il mercato interno, definito dall'art. 14 del TCE (oggi art. 26 del TFUE), è uno spazio senza frontiere interne, nel quale è assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali. Questo concetto ha rafforzato la nozione di mercato comune contenuta nel trattato di Roma e che si risolveva, concretamente, in un semplice spazio di libero scambio. Il mercato interno – anche detto mercato unico – è qualcosa di più di una zona in cui si può liberamente comprare e vendere in quanto esso è uno strumento per attribuire nuove libertà, possibilità di impiego e opportunità commerciali affinché si raggiunga un elevato livello di crescita, competitività ed occupazione. Sul concetto di mercato interno cfr. DI PACE M., *Norme per il mercato unico*, in *Manuale di diritto comunitario dell'economia. Norme dei trattati e atti giuridici dell'unione europea nei riguardi dei vari settori economici: regolamentazione dei mercati, norme fiscali, misure per imprenditori, lavoratori, consumatori, interventi nel settore agricolo, industriale, finanziario, dei servizi*, Padova, 2000, p. 21-22; ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, p. 1208, nota 14.

<sup>41</sup> Nel Trattato di Maastricht è stata utilizzata per la prima volta l'espressione « Comunità Europea » che ha sostituito quella di « Comunità Economica Europea », rendendo evidente il più alto livello di integrazione raggiunto.

In seguito al Trattato di Maastricht sono stati firmati il Trattato di Amsterdam (1997), il Trattato di Nizza (2001) ed, infine, il Trattato di Lisbona (2007).

<sup>42</sup> Sulla nascita e lo sviluppo della Comunità Europea cfr. BORIA P., *Il ruolo della fiscalità nell'ordinamento comunitario*, in *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, p. 33 e ss; CARMINI S., MAINARDI A., *Mercato comune e sue finalità*, in *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996, p. 1 e ss; STROZZI G., MASTROIANNI R., *Origini e sviluppo dell'integrazione europea*, in *Diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2011, p. 1 e ss.

<sup>43</sup> Sul tema cfr. BORIA P., *Le libertà comunitarie ed il principio di non restrizione ai fini fiscali*, in *Diritto tributario europeo*, op. cit., p. 137 e ss; MEAZZA M., VITIELLO A., *Il Fisco Ue cerca la via del rilancio*, in *Il Sole – 24 ore*, 19 giugno 2003, in <http://www.banchedati.ilssole24ore.com>; TOSI L., *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in *Il Fisco*, 2001, p. 11732.

presenza di differenti Amministrazioni nazionali, che gelosamente custodiscono la loro sovranità. Il fenomeno dell'evasione e della frode fiscale ha da sempre preoccupato le istituzioni comunitarie poiché esso comporta situazioni di turbamento nel mercato, concorrenza sleale tra le imprese, deterioramento della finanza pubblica degli Stati e della Comunità e alimenta l'economia sommersa<sup>44</sup>.

La crescente gravità degli illeciti fiscali ha reso evidenti i limiti delle misure nazionali e bilaterali che sono state prese per tutelare gli interessi erariali interni, facendo apparire urgente e necessario il rafforzamento della cooperazione tra tutte le varie Autorità che si occupano dell'accertamento e della riscossione dei tributi, in modo tale da garantire un maggiore coordinamento tra i vari Paesi<sup>45</sup>.

Questo processo di integrazione tra le Nazioni e di collaborazione tra le Amministrazioni fiscali non può, però, prescindere da una maggiore armonizzazione e da un più concreto ravvicinamento delle legislazioni fiscali dei diversi Stati<sup>46</sup>.

Se, da una parte, l'esigenza di ravvicinare le varie legislazioni fiscali in materia di imposte indirette si è avvertita sin dalla nascita della Comunità Europea<sup>47</sup>, dall'altra la

---

<sup>44</sup> Cfr. CARRARINI F., MASSINO R., SASSO C., *La cooperazione amministrativa e di polizia giudiziaria tra gli Stati membri*, in *Gli interessi finanziari dell'unione europea e l'azione di tutela*, Padova, 1999, p. 60-61; FALCIAI G., *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in *Il Fisco*, 2002, p. 6472.

<sup>45</sup> Cfr. GATTONI E., TIRALONGO G., *Lotta alla frode fiscale. L'Unione europea decisa a rafforzare la cooperazione tra Stati membri e Paesi terzi per arginare il fenomeno della frode nel campo dell'IVA, delle accise e della fiscalità diretta*, in *Il Fisco I*, 2006, p. 4193; SERINO M., *Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte*, op. cit., p. 2963-2964.

<sup>46</sup> Cfr. BURGIO M. B., *Le comunità europee e l'evasione fiscale internazionale*, in *Dir. prat. trib.*, I, 1984, pp. 820-821; PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 125; SAPONARO F., *Il processo giuridico di armonizzazione e lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie nell'esperienza giuridica europea*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 15 che afferma nello specifico che « *La disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie costituisce un modello rappresentativo dello sviluppo dinamico del processo giuridico di armonizzazione o ravvicinamento fiscale* ».

<sup>47</sup> Il Trattato di Lisbona dispone all'art. 113 TFUE (art. 93 TCE; art. 99 CEE) che « *il Consiglio [...] adotta le disposizioni che riguardano l'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, alle imposte di consumo ed altre imposte indirette, nella misura in cui detta armonizzazione sia necessaria per assicurare l'instaurazione ed il funzionamento del mercato interno ed evitare le distorsioni di concorrenza* ». L'armonizzazione della fiscalità indiretta è stata perseguita sin da subito perché le differenze tra gli ordinamenti tributari degli Stati provocano un mal funzionamento del mercato interno e distorsioni che possono falsare il regime di libera concorrenza.

fiscalità diretta rimane tutt'oggi un settore di quasi esclusiva competenza degli Stati membri<sup>48</sup>. Infatti, nel Trattato di Lisbona – come in quelli precedenti – non sono previste delle disposizioni che stabiliscono l'obbligo di armonizzazione nell'ambito delle imposte dirette<sup>49</sup>.

Allo scopo di realizzare una convergenza tra i vari ordinamenti in questo settore al fine di combattere gli illeciti fiscali, si è fatto ricorso alle norme generali che prevedono il ravvicinamento delle legislazioni. Tale disposizione è oggi contenuta nell'art. 115 TFUE (art. 94 TCE; art. 100 CEE) ai sensi del quale il Consiglio, deliberando all'unanimità previa consultazione del Parlamento europeo e del Comitato economico e sociale, stabilisce direttive<sup>50</sup> volte al ravvicinamento delle disposizioni legislative, regolamentari ed amministrative degli Stati membri che abbiano un'incidenza diretta sull'instaurazione o sul funzionamento del mercato interno<sup>51</sup>.

### ***7. L'evoluzione storica della cooperazione in ambito fiscale tra gli Stati dell'Unione Europea.***

Constatato che la frode e l'evasione conducono a perdite di bilancio, a violazioni del

---

<sup>48</sup> Sul tema dell'armonizzazione cfr. BAGNARDI B., *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, II, p. 607-608; FERRANTE M., *L'integrazione fiscale comunitaria: stato attuale e sviluppi possibili*, in *Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria*, Napoli, 2006, p. 66 e ss; GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Trib.*, 3/2000, p. 728.

<sup>49</sup> L'imposizione diretta sembrava meno idonea a creare effetti distorsivi in quanto si riteneva che essa non si trasferisse sui prezzi dei prodotti, ma restasse assorbita nei profitti e nei salari. Ben presto, però, è apparso evidente che, per lo sviluppo di un mercato caratterizzato dalla libera concorrenza e privo di qualsiasi tipo di distorsione, l'attività delle imprese, la redditività dei capitali e la localizzazione degli investimenti non avrebbero dovuto essere influenzate dal fattore fiscale.

<sup>50</sup> Lo strumento utilizzato è quello della direttiva in quanto esso è caratterizzato da una forte duttilità perché lascia ad ogni Stato dei margini abbastanza ampi in sede di definizione dei mezzi che devono essere adottati per perseguire gli obiettivi concordati a livello europeo. Essa, dunque, consente sia di raggiungere gli scopi fissati dalla Comunità Europea, sia di salvaguardare le specificità nazionali.

<sup>51</sup> Si noti che l'ambito tributario è escluso dalla sfera di applicazione dell'art. 114 TFUE (art. 95 TCE; art. 100 A CEE) il quale permette di adottare misure di armonizzazione in collaborazione con il Parlamento europeo e a maggioranza qualificata.

principio di giustizia fiscale e a distorsioni nel movimento dei capitali e nelle condizioni di concorrenza, il Consiglio, in data 10 febbraio 1975, ha adottato una risoluzione<sup>52</sup> relativa alle misure che la Comunità doveva adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale.

Codesto documento mette in evidenza la necessità di rafforzare la collaborazione in ambito tributario, determinando le modalità con cui si deve attuare la reciproca assistenza fra le Amministrazioni dei diversi Paesi.

La risoluzione individua nello scambio di informazioni lo strumento fondamentale per realizzare un'efficace cooperazione, in quanto esso permette la collaborazione tra le Autorità competenti degli Stati membri al fine di determinare il corretto ammontare delle imposte dovute e di combattere l'evasione, l'elusione e la frode fiscale.

La Comunità Europea, nell'esercizio delle competenze che le sono state attribuite dagli artt. 113 e 115 TFUE (artt. 93 e 94 TCE), ha adottato diversi atti normativi per disciplinare lo scambio di informazioni. Il 19 dicembre 1977 è stata adottata la direttiva n. 77/799/CEE<sup>53</sup>, relativa alla reciproca assistenza fra le amministrazioni finanziarie in materia di imposte dirette, estesa successivamente all'IVA (direttiva n. 79/1070/CEE del 6 dicembre 1979<sup>54</sup>) e poi alle accise gravanti sul consumo di oli minerali, alcole, bevande alcoliche e tabacchi (direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992<sup>55</sup>).

L'esigenza di creare un mercato perfettamente concorrenziale ha fatto sì che venissero presi dei provvedimenti specifici nell'ambito delle cooperazione in materia di imposte indirette. Il 27 gennaio 1992 è stato emanato il regolamento (CEE) n. 218/92<sup>56</sup>, abrogato dal regolamento (CE) n. 1798/2003 del 7 ottobre 2003<sup>57</sup>, modificato prima dal regolamento (CE) n. 885/2004 del 24 aprile 2004<sup>58</sup>, e recentemente sostituito dal regolamento (CE) n. 904/2010 del 7 ottobre 2010<sup>59</sup>.

Per rafforzare la lotta alla frode e all'evasione fiscale, la direttiva 77/799/CEE è stata

---

<sup>52</sup> G.U.C.E. 14 febbraio 1975, n. C 35, pp. 1-2.

<sup>53</sup> G.U.C.E. 27 dicembre 1977, n. L 336, pp. 15-20.

<sup>54</sup> G.U.C.E. 27 dicembre 1979, n. L 331, pp. 8-9.

<sup>55</sup> G.U.C.E. 23 marzo 1992, n. L 76, pp. 1-13.

<sup>56</sup> G.U.C.E. 1 febbraio 1992, n. L 24, pp. 1-5.

<sup>57</sup> G.U.U.E. 15 ottobre 2003, n. L 264, pp. 1-11.

<sup>58</sup> G.U.U.E. 1 maggio 2004, n. L 168, pp. 1-13.

<sup>59</sup> G.U.U.E. 12 ottobre 2010, n. L 268, pp. 1-18.

modificata dalla direttiva 2003/93/CE del 7 ottobre 2003<sup>60</sup>, dalla direttiva 2004/56/CE del 21 aprile 2004<sup>61</sup>, ed infine dalla direttiva 2004/106/CE del 16 novembre 2004<sup>62</sup>, per essere definitivamente abrogata dalla direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011<sup>63</sup>, con decorrenza dal 1° gennaio 2013.

In tema di accise, la cooperazione tra le Amministrazioni fiscali è stata disciplinata dalla direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992, sostituita dalla direttiva 2004/106/CE del 16 novembre 2004 e poi dal regolamento (CE) n. 2073/2004 del 16 novembre 2004<sup>64</sup>.

Per quanto concerne la riscossione dei tributi, il primo provvedimento è stato adottato il 15 marzo 1976 con la direttiva 76/308/CEE<sup>65</sup>. Progressivamente ampliata nella portata applicativa, essa è stata abrogata dalla direttiva 2008/55/CE del 26 maggio 2008<sup>66</sup>, sostituita recentemente dalla direttiva 2010/24/CE del 16 marzo 2010<sup>67</sup> che ha iniziato a produrre i suoi effetti dal 1 gennaio 2012.

---

<sup>60</sup> G.U.U.E. 15 ottobre 2003, n. L 264, pp. 23-24.

<sup>61</sup> G.U.U.E. 29 aprile 2004, n. L 127, pp. 70-72.

<sup>62</sup> G.U.U.E. 4 dicembre 2004, n. L 359, pp. 30-31.

<sup>63</sup> G.U.U.E. 11 marzo 2011, n. L 64, pp. 1-12.

<sup>64</sup> G.U.U.E. 4 dicembre 2004, n. L 359, pp. 1-10.

<sup>65</sup> G.U.C.E. 19 marzo 1976, n. L 331, p. 10.

<sup>66</sup> G.U.U.E. 10 giugno 2008, n. L 150, pp. 28-38.

<sup>67</sup> G.U.U.E. 31 marzo 2010, n. L 84, pp. 1-12.

## Capitolo II

# LA DIRETTIVA 77/799/CEE E LE SUE SUCCESSIVE MODIFICHE

SOMMARIO: 1. La direttiva 77/799/CEE quale strumento per favorire il mercato comune e combattere la frode e l'evasione fiscale internazionale. – 2. Il rapporto tra la direttiva 77/799/CEE e gli altri strumenti giuridici che disciplinano lo scambio di informazioni. – 3. L'ambito di applicazione della direttiva. – 4. Le modalità di trasmissione delle informazioni. – 5. (*Segue*). Lo scambio di informazioni su richiesta. – 6. (*Segue*). Lo scambio automatico. – 7. (*Segue*). Lo scambio spontaneo. – 8. Limiti e termini dello scambio di informazioni. – 9. (*Segue*). La clausola che assicura la segretezza delle informazioni trasmesse. – 10. La notifica e i controlli simultanei. – 11. L'estensione del campo di applicazione della direttiva 77/799/CEE. – 12. L'attuazione in Italia della direttiva 77/799/CEE e delle sue modifiche.

### ***1. La direttiva 77/799/CEE quale strumento per favorire il mercato comune e combattere la frode e l'evasione fiscale internazionale.***

Nel Trattato istitutivo della Comunità Economica Europea e in quelli successivi non è presente nessuna norma che disciplini l'assistenza tributaria finalizzata alla lotta contro la frode fiscale. Nonostante il silenzio dei Trattati, già dagli anni Settanta il problema dell'evasione fiscale aveva richiamato l'attenzione dei principali organi comunitari, i

quali dovevano agire in un contesto caratterizzato dalla sempre maggiore libertà di movimento di persone e capitali, ma da Amministrazioni fiscali divise.

La collaborazione in ambito tributario si era resa necessaria poiché la frode e l'evasione fiscale comportavano perdite di bilancio, inosservanza del principio di giustizia fiscale e distorsioni nei movimenti di capitali e nelle condizioni di concorrenza. Inizialmente, gli Stati cercavano di combattere questo fenomeno attraverso i provvedimenti nazionali e gli accordi bilaterali, ma questi strumenti risultarono inefficaci in quanto i primi possono produrre i loro effetti solo all'interno del territorio dello Stato, mentre le convenzioni bilaterali vincolano solamente i due Paesi firmatari.

Per questi motivi il Consiglio considerava indispensabile rafforzare la collaborazione all'interno della Comunità, affinché fosse contrastato il grave problema dell'evasione fiscale che continuamente minava il funzionamento del mercato comune, il quale, per essere realizzato, esigeva che fosse eliminato ogni tipo di distorsione<sup>1</sup>.

Sul piano prettamente giuridico, l'assistenza tributaria si presentava, dunque, come lo strumento principale per realizzare gli obiettivi contenuti nei Trattati: una crescita economica equilibrata, armoniosa e sostenibile, ma soprattutto l'instaurazione di un mercato unico, concorrenziale, privo di barriere interne e caratterizzato dalle quattro libertà fondamentali<sup>2</sup>.

Nella Risoluzione del 10 febbraio 1975<sup>3</sup>, il Consiglio ha individuato nello scambio di informazioni lo strumento migliore per realizzare la cooperazione in ambito tributario in quanto esso, per sua natura, permette sia di ridurre la decurtazione del gettito fiscale causata dal fenomeno dell'evasione o della frode fiscale internazionale, derivante dalla capacità dei soggetti di sfruttare i differenti sistemi tributari vigenti nei vari Stati, sia di

---

<sup>1</sup> Cfr. FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni tra garanzie di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, p. 852 e ss; FURIA F., *Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale*, in *Boll. Trib.*, 3/1984, p. 1483.

<sup>2</sup> Cfr. BAGNARDI B., *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea*, op. cit., p. 607; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2/2005, p. 461.

<sup>3</sup> Consiglio dell'Unione Europea, Risoluzione relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale, 10 febbraio 1975, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1975:035:0001:0002:IT:PDF>.

compiere un progresso verso l'armonizzazione<sup>4</sup>.

In base a quanto individuato nella Risoluzione, il 19 dicembre 1977 il Consiglio ha adottato la direttiva 77/799/CEE<sup>5</sup>, relativa alla reciproca assistenza fra le Autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette. Questo provvedimento si prefigge l'obiettivo di intensificare la cooperazione tra le Autorità fiscali degli Stati membri, al fine sia di accertare in modo corretto l'ammontare dell'imposta dovuta dal soggetto passivo, sia di tutelare i sistemi fiscali nazionali dal fenomeno della frode, dell'evasione e dell'elusione fiscale.

La direttiva 77/799/CEE rappresenta la prima disposizione nell'ambito delle imposte dirette, contrariamente alla tendenza dei provvedimenti di quegli anni per lo più incentrati sull'armonizzazione fiscale delle imposte indirette, le quali incidevano maggiormente sugli scambi e, dunque, sulla realizzazione del mercato comune<sup>6</sup>. La ragione di ciò è da ricercare nel fatto che, in quel periodo, la disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni rispondeva primariamente all'esigenza di combattere

---

<sup>4</sup> Cfr. Comitato Economico e Sociale, Parere in merito ad una proposta di direttiva del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, 7 marzo 1977, in

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1977:056:0066:0070:IT:PDF>.

<sup>5</sup> La direttiva è stata abrogata dalla direttiva 2011/16/UE con decorrenza dal 1° gennaio 2013.

<sup>6</sup> Già in quegli anni la Comunità aveva compreso l'importanza dell'armonizzazione della fiscalità diretta per la costruzione di un efficiente mercato comune, ma pochi erano stati i risultati a causa della contrarietà che gli Stati membri avevano manifestato.

Nel Rapporto *Neumark* del 7 luglio 1962 fu evidenziato che le questioni relative all'imposizione indiretta e a quella diretta dovevano essere affrontate affinché si potesse instaurare un mercato privo di qualsiasi distorsione. Il Comitato *Neumark* aveva l'obiettivo di trovare delle soluzioni di politica finanziaria che rappresentassero un « *compromesso razionale* » tra l'esigenza di eliminare, o quantomeno ridurre, le disparità fiscali e finanziarie che ostacolavano la formazione di un mercato concorrenziale, e il desiderio di non sottrarre la politica fiscale alla potestà dei vari Stati membri.

Al termine della ricerca, il Rapporto precisò che ogni tentativo di creare un unico sistema fiscale a livello europeo sarebbe fallito a causa dei molteplici fattori che distinguono i vari sistemi fiscali degli Stati. Il Rapporto, dunque, individuava come soluzione il ravvicinamento delle strutture fiscali dei vari Paesi, al fine di creare un efficiente mercato comune. Tra gli strumenti che dovevano essere utilizzati per raggiungere l'obiettivo dell'armonizzazione fu identificata « *la creazione di un servizio comunitario di informazioni con lo scopo di effettuare controlli fiscali* ».

Sul punto cfr. CARLI C. C., *Politica fiscale nella Comunità Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria*, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, p. 2015; ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 1233 e ss; SAPONARO F., *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1050, nota 38.

l'evasione e la frode fiscale e non si inseriva in un vero e proprio programma di armonizzazione<sup>7</sup>.

Sebbene la direttiva 77/799/CEE sia stata promulgata con l'obiettivo principale di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale internazionale a livello comunitario, essa non specifica le ragioni e le origini alla base di questo fenomeno e ne appiattisce la rilevanza agli effetti delle perdite di bilancio per gli Stati e alla plausibile distorsione che esso potrebbe provocare nel mercato.

Nonostante questo, la Comunità ha svolto un lavoro eccelso sia perché ha compreso la dimensione sovranazionale che la frode fiscale aveva ormai raggiunto, sia perché ha preso coscienza delle necessità di una progressiva internazionalizzazione delle Amministrazioni fiscali, con la richiesta di una cooperazione atipica rispetto a quella sino ad allora utilizzata, in quanto caratterizzata dalla multilateralità, e tale da costituire il primo passo verso una futura Amministrazione fiscale federale<sup>8</sup>.

## ***2. Il rapporto tra la direttiva 77/799/CEE e gli altri strumenti giuridici che disciplinano lo scambio di informazioni.***

Alla luce di quanto detto nel precedente capitolo, per effettuare lo scambio di informazioni tra gli Stati membri dell'Unione Europea potrebbero risultare applicabili diversi strumenti giuridici: la direttiva 77/799/CEE e le convenzioni bilaterali che i Paesi dell'Unione hanno stipulato prima o dopo l'entrata in vigore del provvedimento comunitario.

Sebbene quest'ultimo non abroghi esplicitamente la disciplina contenuta negli accordi bilaterali siglati tra gli Stati comunitari, in virtù del principio di prevalenza delle norme comunitarie rispetto a quelle presenti nei trattati<sup>9</sup>, lo scambio di informazioni tra i Paesi

---

<sup>7</sup> Cfr. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, op. cit., p. 462.

<sup>8</sup> Cfr. C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali - seconda parte*, in *Boll. Trib.*, 8/1990, p. 564.

<sup>9</sup> La Corte di Giustizia delle Comunità Europee ha avuto modo di affermare la supremazia delle normativa comunitaria su quella contrattuale nella sentenza del 28 gennaio 1986, causa C-270/83, *Commissione delle Comunità Europee v. Repubblica Francese*, in

dell'Unione avviene secondo le regole della direttiva<sup>10</sup>.

Questo principio generale trova un'eccezione all'articolo 11<sup>11</sup> della suddetta direttiva, il quale dispone l'applicazione di norme contenute nei trattati bilaterali nel caso in cui queste ultime prevedano obblighi più estesi.

### **3. L'ambito di applicazione della direttiva.**

Ai sensi dell'articolo 1, l'oggetto della direttiva è lo scambio di informazioni atte a permettere alle Autorità competenti degli Stati membri una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Da questa norma emerge che, in ambito comunitario, lo scambio di informazioni è uno strumento autonomo rispetto al fenomeno e al problema della doppia imposizione internazionale. Infatti, lo scambio assume un ruolo completamente nuovo in quanto esso è utilizzato per assicurare la corretta applicazione dei sistemi fiscali nazionali<sup>12</sup>.

Dal testo dell'articolo 1 si evince che non ci sono limitazioni di carattere soggettivo allo scambio di informazioni in quanto esso può concernere tutti i contribuenti, residenti, non residenti e non cittadini dell'Unione Europea sempre che l'informazione scambiata riguardi l'imposta di uno Stato membro<sup>13</sup>.

---

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=92863&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1138612>. La Corte, facendo proprie le conclusioni dell'Avvocato Generale Mancini al punto 7, ha osservato che i diritti contenuti all'articolo 52 CEE (art. 43 TCE; art. 49 TFUE – si tratta della libertà di stabilimento), sono assoluti e uno Stato membro della Comunità non può subordinare la loro osservanza al contenuto di un trattato perfezionato con un altro Stato membro (punto 26 delle conclusioni generali).

<sup>10</sup> Cfr. ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999, p. 895; BARASSI M., *Lo scambio di informazioni nella UE*, op. cit., p. 330; BAVILA A., *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, IV, p. 156.

<sup>11</sup> Art. 11, direttiva 77/799/CEE: « *Le disposizioni precedenti non incidono sulle norme che prevedono degli obblighi più estesi risultanti da altri atti giuridici circa lo scambio di informazioni* ».

<sup>12</sup> Come già specificato in precedenza, la corretta applicazione della normativa nazionale non era l'unico fine dello scambio di informazioni disciplinato dalla direttiva 77/799/CEE. Gli altri due scopi importanti erano quello di favorire lo sviluppo del mercato unico e di combattere la pratica della frode e dell'evasione fiscale.

<sup>13</sup> Cfr. ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005, p. 1138; BARASSI M., *Lo scambio di*

Per evitare qualsiasi tipo di dubbio sull'ambito di applicazione della direttiva, il paragrafo 2 dell'art. 1 specifica che « *sono considerate imposte sul reddito e sul patrimonio, qualunque sia il sistema di riscossione, le imposte applicate sul reddito complessivo, sul patrimonio, ivi comprese le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione dei beni mobili o immobili, le imposte sui salari e stipendi corrisposti dalle imprese, nonché le imposte sui plusvalori* »<sup>14</sup>.

---

*informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in SACCHETTO C., ALEMANNO L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002, p. 374;

<sup>14</sup> In una sola sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee del 12 aprile 1994, causa C-1/93, *Halliburton Services BV v. Staatssecretaria van Financien*, in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=98962&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1139074>, è stato ritenuto legittimo lo scambio di informazioni attinente alla semplice cessione del diritto di proprietà di un bene immobile.

La controversia riguardava la Halliburton Services BV, società olandese con sede all'Aia, e la Staatssecretaria van Financien, l'Amministrazione tributaria olandese. Nello specifico, la Halliburton Services BV faceva parte di un gruppo internazionale la cui società madre aveva sede negli Stati Uniti d'America e aveva una consorella in Germania, la Halliburton Co. Germany GmbH. Nell'ambito di una riorganizzazione delle attività, la società tedesca aveva venduto alla consorella olandese un immobile di sua proprietà ubicato nei Paesi Bassi. In questo Paese, l'alienazione di immobili era gravata dall'imposta sui negozi giuridici, indipendentemente dalla realizzazione di un provento. La legge, però, prevedeva l'esenzione di queste operazioni nel caso in cui si verificassero determinate condizioni, tra le quali una specifica forma giuridica che le società devono avere per godere di questa facilitazione. Sostenendo che la vendita in esame non rientrasse nei casi previsti per l'esenzione, l'Amministrazione tributaria olandese ha richiesto il pagamento dell'imposta sui negozi giuridici alla società Halliburton Services BV.

Nella causa il Governo olandese sosteneva che era necessario limitare l'esenzione alle sole società nazionali in quanto l'Amministrazione tributaria non era capace di verificare l'equivalenza tra le forme giuridiche delle società di altri Paesi membri e quelle delle società nazionali che potevano fruire della facilitazione. La Corte di Giustizia non ha accolto tale argomentazione e ha osservato che l'Amministrazione di uno Stato membro può raccogliere le informazioni sulle caratteristiche delle forme societarie attraverso lo scambio di informazioni contenuto e disciplinato dalla direttiva 77/799/CEE. La Corte, al punto 22 della sentenza, ha sostenuto la sua considerazione affermando che « *a norma dell'art. 1, n. 2, di detta direttiva, il sistema di scambio di informazioni si applica alle imposte sull'alienazione dei beni mobili o immobili* ».

In realtà, il legislatore comunitario, nel definire le imposte sul reddito e sul patrimonio all'art. 1, paragrafo 2, afferma che « *sono considerate imposte sul reddito e sul patrimonio [...] le imposte sui proventi derivanti dall'alienazione dei beni mobili o immobili* ». Dalla lettura della disposizione contenuta nel provvedimento comunitario si deduce che lo scambio di informazioni non si dovrebbe applicare nel caso in cui l'imposta gravi semplicemente sul trasferimento della proprietà del bene immobile, ma solo nella circostanza in cui dalla vendita di tale bene derivi un provento. Nel primo caso, infatti, non si configurerebbe un'imposta sul reddito o sul patrimonio.

Nel caso appena esposto, la Corte di Giustizia ha legittimato lo scambio di informazioni non tenendo

Sebbene il paragrafo abbia dato un'ampia definizione di imposta sul reddito e sul patrimonio, il terzo capoverso dell'articolo 1 restringe di molto l'efficacia della direttiva in quanto essa può essere applicata solo nei confronti delle imposte che sono state tassativamente elencate in codesto paragrafo. Nel caso dell'Italia il provvedimento comunitario può produrre i suoi effetti solo nei confronti di una gamma ristretta di tributi: l'imposta sul reddito delle persone fisiche, l'imposta sul reddito delle persone giuridiche e l'imposta locale sui redditi.

Il paragrafo 4 dell'art. 1 dispone che lo scambio di informazioni previsto al capoverso 1 si applica anche a quelle imposte di natura identica o analoga che sostituiranno quelle indicate al paragrafo 3, o saranno successivamente introdotte nell'ordinamento degli Stati. Le autorità competenti dovranno comunicare alla Commissione la data in cui tali tributi entreranno in vigore.

In relazione a questa previsione, nell'ordinamento italiano si era posto un problema per quanto riguarda l'IRAP<sup>15</sup>, l'imposta regionale sulle attività produttive, introdotta con il D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Questo tributo va a tassare il valore della produzione netta, cioè la somma di profitto, interessi passivi e salari<sup>16</sup>. Codesta imposta, dunque, non colpisce né il reddito, né il patrimonio<sup>17</sup>, per cui risulta impossibile che possa rientrare nell'ambito di applicazione della direttiva. Inoltre, non è plausibile che un semplice e generico rinvio del D. Lgs. 446/1997 ai poteri di accertamento contenuti nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale ha recepito la direttiva, possa far rientrare l'IRAP nella sfera del provvedimento comunitario. Infatti, la direttiva ha un suo specifico ambito di applicazione, cioè le imposte sul reddito e sul patrimonio, e l'IRAP, come già evidenziato, ha una differente natura.

Infine, le Autorità competenti all'esecuzione dello scambio delle informazioni sono

---

conto delle questioni sopra esposte. Si deve, però, considerare che questa sentenza risulta a tutt'oggi isolata e unica nel suo genere.

<sup>15</sup> L'art. 2 del D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 definisce come presupposto dell'imposta « *l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi* ».

<sup>16</sup> Per una trattazione completa dell'IRAP cfr. GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 3/1998, p. 627 e ss.

<sup>17</sup> Nel risolvere la questione di legittimità costituzionale dell'IRAP, la Corte Costituzionale nella sentenza del 10 maggio 2001, n. 156, in *Rass. Trib.*, 3/2001, p. 833 e ss., ha precisato che « *l'IRAP non è un'imposta sul reddito, bensì un'imposta di carattere reale che colpisce [...] il valore aggiunto prodotto dalle attività autonomamente organizzate* ».

dettagliatamente elencate per ogni Stato membro all'articolo 1, paragrafo 5. Per l'Italia, la competenza è stata affidata al Ministro delle Finanze, oggi Ministro dell'economia e delle finanze. La competenza è stata estesa anche alla Guardia di Finanza, attraverso specifico provvedimento emanato l'11 febbraio 1998.

#### ***4. Le modalità di trasmissione delle informazioni.***

Come già osservato, la direttiva 77/799/CEE disciplina lo scambio di informazioni tra i Paesi membri allo scopo di far rispettare gli ordinamenti tributari dei diversi Stati e di combattere il fenomeno della frode e dell'evasione fiscale, affinché si pervenga ad un corretto accertamento dell'imposta.

Il provvedimento comunitario regola tre differenti modalità di scambio di informazioni: (i) lo scambio su richiesta (art. 2); (ii) lo scambio automatico (art. 3); (iii) lo scambio spontaneo (art. 4).

In merito a queste forme di scambio, il legislatore europeo non ha mai fornito una definizione di « informazione ». Considerata l'assenza di particolari previsioni di carattere negativo, è da ritenere che possono essere trasmessi documenti, esiti di indagini, attestazioni ufficiali e qualsiasi altro elemento necessario affinché si possa meglio definire il caso concreto<sup>18</sup>.

Una particolare questione si pone in merito alle informazioni di carattere bancario, quando queste non sono a disposizione delle Autorità competenti dello Stato richiesto. In tale caso, l'Autorità fiscale deve ricorrere a metodi di ricerca speciali per ottenere la

---

<sup>18</sup> Cfr. LOVITO A., SERINO M., *Il punto di vista delle indagini nelle frodi fiscali comunitarie*, in *Il Fisco*, 17/2005, p. 2627; MANCA M., *Scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali. Effettività ed efficacia della procedura*, op. cit., p. 4692; MARIELLA G., PEZZUTO G., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, in *Il Fisco*, 7/1996, p. 1435; MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, in *Rass. Trib.*, 2/2010, p. 439; PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 152; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, op. cit., p. 469; TOSI L., *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, op. cit., p. 11733; VOLPE L., MARCHETTI U., PEZZUTO G., *I modelli comunitari di attuazione della cooperazione amministrativa*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, p. 785.

loro acquisizione. Superati i problemi interni che ostacolano la raccolta, lo scambio di informazioni di tipo bancario non subisce nessun limite se tra i due Stati opera il principio di reciprocità (art. 8.3 della direttiva 77/799/CEE, di cui si dirà in seguito)<sup>19</sup>.

##### **5. (Segue). Lo scambio di informazioni su richiesta.**

L'assistenza su richiesta<sup>20</sup> rappresenta la più importante forma di collaborazione tra i Paesi membri dell'Unione Europea. Essa si realizza quando l'Autorità competente di uno Stato membro richiede all'Autorità competente di un altro Paese comunitario di comunicargli le informazioni su un caso specifico, necessarie per verificare l'adempimento della normativa fiscale nazionale relativamente ai tributi oggetto della cooperazione. Nel caso in cui le informazioni non siano in possesso dello Stato richiesto, l'Amministrazione di detto Paese è tenuta a svolgere le indagini necessarie per raccogliercle<sup>21</sup>.

L'Autorità competente che ha ricevuto la richiesta può non ottemperarla se risulta che lo Stato richiedente non abbia esaurito tutte le fonti interne di informazioni che avrebbe potuto utilizzare. Questo principio di sussidiarietà<sup>22</sup> ha lo scopo di evitare facili richieste

---

<sup>19</sup> Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale normativa e contenzioso del 18 aprile 2002, n. 33/E, in *Corr. Trib.*, 31/2002, p. 2831 e ss., con commento di ILLIANO M., *L'imposizione sui redditi e la cooperazione internazionale fra Amministrazioni fiscali*, in *Corr. Trib.*, 31/2002, p. 2835 e ss.

<sup>20</sup> Per una trattazione approfondita dello scambio su richiesta cfr. LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, in *Riv. Guardia fin.*, 2002, VI, p. 2410; PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 152; VALENTE P., *Lo scambio di informazioni nelle fonti comunitarie*, in *Il Fisco I*, 31/2010, p. 4987 e ss.

<sup>21</sup> Art. 2, direttiva 77/799/CEE: « 1. L'autorità competente di uno Stato membro può chiedere all'autorità competente di un altro Stato membro di comunicargli le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, per quanto concerne un caso specifico. L'autorità competente dello Stato cui la richiesta di informazioni è rivolta non è tenuta ad ottemperare a tale richiesta se risulta che l'autorità competente dello Stato richiedente non ha esaurito le abituali fonti di informazione che avrebbe potuto utilizzare, secondo le circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza mettere in pericolo i risultati dell'inchiesta. 2. Ai fini della comunicazione delle informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, l'autorità competente dello Stato membro cui la richiesta è rivolta fa eseguire, se del caso, le indagini necessarie per ottenere dette informazioni ».

<sup>22</sup> Nello specifico per il principio di sussidiarietà cfr. ARDITO F., *La cooperazione tributaria in*

o abusi dello strumento in esame per avviare una propria attività istruttoria. Esso, però, non è accolto in modo assoluto in quanto il legislatore comunitario riconosce un'eccezione nel caso in cui l'uso delle fonti nazionali metta in pericolo i risultati dell'inchiesta.

Una parte della dottrina sostiene che questa disposizione sancisca che l'utilizzo di questo strumento di assistenza rappresenti l'*extrema ratio* per l'Amministrazione che intende reperire le informazioni necessarie<sup>23</sup>; mentre altra parte dichiara che una tale estrema interpretazione potrebbe portare, in alcuni casi, alla inutilità di questo tipo di collaborazione per il decorso dei termini di accertamento previsti dalla legge nazionale<sup>24</sup>.

Inoltre, è da evidenziare che gli Stati potrebbero usare questa norma come alibi per non procedere allo scambio di informazioni in quanto è rimessa allo Stato richiesto la valutazione in merito alla sufficienza e all'idoneità dei mezzi che sono stati utilizzati dal Paese richiedente<sup>25</sup>.

Il paragrafo 3 dell'articolo 2, introdotto dalla direttiva 2004/56/CE<sup>26</sup>, dispone che, per provvedere alle richieste ricevute da un altro Stato membro, l'Autorità competente interpellata deve procedere « *come se agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra Autorità dello stesso Paese membro* »<sup>27</sup>. Questa modifica ha lo scopo di eliminare gli effetti dilatatori provocati da alcune legislazioni nazionali, le quali impongono all'Autorità competente di notificare al soggetto passivo la ricezione di una richiesta di

---

*ambito europeo*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 162; FERNANDEZ MARIN F., *Lo scambio di informazioni tra gli stati membri*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, p. 865; SACCHETTO C., *La cooperazione fiscale internazionale, in particolare lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione*, in *Riv. Guardia fin.*, 2008, p. 236.

<sup>23</sup> Cfr. PISANI M., *La cooperazione internazionale ai fini amministrativi-tributari*, in *Corr. Trib.*, 38/2002, p. 3424; PINTO C., *La libera prestazione di servizi tra restrizioni procedurali e giustificazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, III, p. 106; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, op. cit., p. 467, nota 55.

<sup>24</sup> Cfr. MANCA M., *Scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali. Effettività ed efficacia della procedura*, op. cit., p. 4692, nota 6.

<sup>25</sup> Cfr. SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali - seconda parte*, op. cit., p. 565.

<sup>26</sup> G.U.U.E. 21 aprile 2004, n. L 127, pp. 70-72.

<sup>27</sup> Cfr. art. 1.2 della direttiva 2004/56/CE.

assistenza nei suoi confronti solo nel caso in cui questa provenga da un'Autorità straniera e non quando le indagini siano svolte a fini interni. In questa ipotesi, dunque, la durata delle indagini veniva condizionata negativamente solo perché l'Autorità che aveva richiesto le informazioni era straniera.

La nuova disposizione ha l'obiettivo di eliminare questa tipologia di discriminazione, la quale risulta essere pregiudizievole sia nei confronti dello Stato richiedente sia per il funzionamento del mercato interno<sup>28</sup>.

Infine, affinché lo scambio su richiesta abbia luogo e avvenga il più rapidamente possibile, è importante che lo Stato richiedente specifichi in modo chiaro, preciso, circostanziato e non generico le informazioni di cui ha bisogno, al fine di evitare le c.d. *fishing expedition*. La celerità dello scambio è un fattore fondamentale da cui dipende l'esito delle indagini poiché su di esse incombe la prescrizione, dato che questo tipo di assistenza è domandata in una fase avanzata della attività istruttoria.

Per molto tempo la giurisprudenza ha dibattuto in merito all'obbligatorietà o meno, per il Paese richiedente, dell'attivazione dello scambio su richiesta. La Corte di Giustizia, in armonia con l'interpretazione letterale dell'articolo 2, n. 1, ha sancito più volte che le Autorità competenti hanno la possibilità di chiedere informazioni all'Amministrazione dell'altro Stato e che tale domanda non costituisce un obbligo<sup>29</sup>.

Recentemente, nella sentenza del 29 gennaio 2008, causa C-318/07, *Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid*<sup>30</sup>, la Corte di Giustizia ha rivisto la sua posizione, adottando un'interpretazione estensiva della norma.

Nello specifico, il Sig. Persche, residente in Germania, aveva donato EUR 18180,00 ad

---

<sup>28</sup> Cfr. Comitato economico e sociale europeo, Parere sulla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ed indirette, 30 ottobre 2003, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:032:0094:0097:IT:PDF>.

<sup>29</sup> Tra le varie sentenze cfr. la sentenza della Corte di Giustizia Europea del 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International BV v. Staatssecretaris van Financiën*, in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63499&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1140949>.

<sup>30</sup> Il testo della sentenza è reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76813&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1141064>.

un ente privato portoghese che svolgeva un'attività di interesse generale<sup>31</sup>. Nella denuncia dei redditi per l'anno 2003, il contribuente aveva dedotto quanto donato, poiché la legge fiscale tedesca permetteva una tale agevolazione nel caso in cui l'ente beneficiario perseguisse, con la sua attività, una delle finalità di interesse generale identificate dalla normativa. L'Amministrazione tedesca ha negato il diritto alla deduzione perché, in primo luogo, la legge la consentiva solo nel caso i cui le donazioni fossero state fatte a beneficio di enti stabiliti nel territorio tedesco, e perché, d'altro canto, il contribuente non aveva prodotto la necessaria documentazione affinché l'Ufficio potesse verificare le caratteristiche dell'ente con sede in Portogallo, e se le finalità da esso perseguite fossero compatibili con quelle di interesse collettivo protette dall'ordinamento tedesco<sup>32</sup>.

Dopo che i due ricorsi del Sig. Persche sono stati respinti, la controversia è giunta avanti il Bundesfinanzhof che ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte di Giustizia le seguenti questioni: (i) se la norma dell'ordinamento tedesco che subordina la deducibilità delle donazioni al fatto che l'ente abbia sede in Germania, non prevedendola per gli enti di altri Paesi membri, sia compatibile con la libertà di circolazione dei capitali<sup>33</sup>; (ii) se lo Stato di residenza del donatore ha l'obbligo di attivare lo strumento dello scambio di informazioni con lo Stato dove ha sede l'ente, allo scopo di controllare la natura delle finalità perseguite dallo stesso.

In merito alla seconda questione, la giurisprudenza della Corte di Giustizia, sulla base dell'interpretazione letterale dell'art. 2 della direttiva 77/799/CEE, ha sempre sancito la non obbligatorietà dello scambio di informazioni nel caso in cui il soggetto passivo non fosse stato capace di fornire la documentazione necessaria richiesta

---

<sup>31</sup> Si trattava del Centro Popular de Lagoa, casa di riposo per anziani alla quale è annesso un centro per l'infanzia.

<sup>32</sup> Per una particolareggiata descrizione della vicenda cfr. paragrafi 12-19 della sentenza di cui si sta trattando.

<sup>33</sup> Nella sentenza, la Corte ha stabilito che la norma tedesca è in contrasto con la libertà di circolazione dei capitali. Per approfondire il punto cfr Conclusioni dell'Avvocato Generale P. Mengozzi, 14 ottobre 2008, causa C-318/07, *Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid*, punti 42-50, in <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=69310&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1141064>; DORIGO S., *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2009, II, p. 962 e ss.

dall'Amministrazione fiscale<sup>34</sup>. Con la sentenza *Hein Persche*, questa posizione non è stata del tutto abbandonata, ma la Corte ha voluto interpretare in modo più estensivo lo strumento dello scambio di informazioni.

Infatti, facendo proprie le osservazioni della Commissione<sup>35</sup>, la Corte di Giustizia ha stabilito che, sebbene l'onere della prova gravi sul soggetto passivo che desidera avvalersi dell'agevolazione fiscale, nel caso in cui il contribuente incontri particolari difficoltà nel reperimento dei documenti – nello specifico perché questi devono essere raccolti in un altro Paese membro – lo Stato, la cui legge prevede la deduzione, deve attivare gli strumenti di diritto comunitario che gli permettono di ottenere tutte le informazioni che sono necessarie per calcolare in modo corretto l'imposta dovuta. Questo obbligo discende dall'esigenza di non pregiudicare l'applicazione delle libertà fondamentali, le quali verrebbero limitate nel caso in cui le Amministrazioni fiscali nazionali scegliessero di non utilizzare lo scambio di informazioni, anche quando il contribuente non fosse oggettivamente in grado, nonostante i suoi profusi sforzi, di procurarsi le prove che erano state richieste dall'Ufficio<sup>36</sup>.

Dalla sentenza risulta, dunque, che lo scambio di informazioni non è di per sé obbligatorio, ma può diventare tale quando la raccolta di informazioni è indispensabile per evitare la restrizione di una libertà fondamentale<sup>37</sup>.

La sentenza ha permesso di far riemergere uno degli obiettivi principali della direttiva 77/799/CEE, cioè quello di promuovere la realizzazione del mercato comune e l'affermazione delle quattro libertà fondamentali, scopi che negli anni erano stati

---

<sup>34</sup> Nella già citata sentenza *Twoh*, la Corte di Giustizia ha stabilito che la direttiva sulla reciproca assistenza amministrativa non conferisce « *alcun diritto ai singoli* », facendo così intendere che ad un Paese membro non possa essere imposto nessun obbligo di attivare lo scambio di informazioni.

<sup>35</sup> Il paragrafo 36 della sentenza in esame contiene il punto di vista della Commissione, la quale sostiene che la direttiva 77/799/CEE non obbliga nessun Stato membro a ricorrere allo scambio di informazioni, ma che l'Amministrazione di detto Paese è tenuta ad avvalersi di codesto strumento per evitare qualsiasi tipo di discriminazione e violazione delle libertà fondamentali.

<sup>36</sup> Al punto 110 delle sue conclusioni, l'Avvocato Generale P. Mengozzi sostiene che le Autorità fiscali non possono sistematicamente rifiutare la concessione di un'agevolazione fiscale solo perché il soggetto passivo non ha fornito le prove richieste, senza tenere conto delle difficoltà che egli può aver incontrato, e senza aver esaminato, in ragione di questi ostacoli, le possibilità di ottenere dette prove attraverso lo strumento dello scambio di informazioni disciplinato dalla direttiva 77/799/CEE.

<sup>37</sup> Sull'argomento cfr. DORIGO S., *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, op. cit., p. 971 e ss.

adombrati da quello della lotta alla frode, all'evasione e all'elusione fiscale.

Inoltre, nella sentenza *Hein Persche*, la Corte di Giustizia ha legittimato l'attivazione dello scambio di informazioni anche in merito a situazioni che vedono interessati soggetti diversi da quelli che sono coinvolti nel rapporto tributario controverso. Nel paragrafo 62 della sentenza, la Corte ha sancito la possibilità di ricorrere alla direttiva 77/799/CEE anche nel caso in cui si voglia verificare una situazione riguardante un soggetto terzo, solo indirettamente ricollegato al soggetto passivo.

Questa soluzione deriva da una lettura estensiva dell'articolo 2, n. 1, il quale afferma che uno Stato membro può domandare all'Autorità competente di un altro Stato membro di comunicargli le informazioni inerenti un « *caso specifico* ».

Il riferimento al « *caso specifico* » aveva indotto, in passato, ad un'interpretazione secondo cui la direttiva 77/799/CEE permetteva di scambiare solo informazioni che riguardavano direttamente la situazione personale o patrimoniale del contribuente, e non elementi che lo concernevano indirettamente<sup>38</sup>.

Facendo proprie le considerazioni ai punti 96 e 97 delle conclusioni dell'Avvocato Generale, la Corte ha superato questa interpretazione e ha reputato che il testo della normativa comunitaria permette ad un Paese membro di scambiare informazioni con un altro Paese comunitario in merito ad un contribuente residente nel primo Stato, quando ciò sia necessario per controllare l'applicabilità di un'agevolazione fiscale a tale soggetto passivo. In questo modo, i giudici hanno dato maggior valore all'ambito di operatività del provvedimento comunitario, ricordando che la collaborazione tra le Amministrazioni fiscali riguarda « *ogni informazione atta a permettere una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio* »<sup>39</sup> dovute dal contribuente.

Dall'altra parte, la possibilità di allargare l'ambito applicativo dello strumento anche a soggetti terzi, estranei al rapporto tributario, solleva importanti interrogativi inerenti la tutela dei loro diritti rispetto ad una faccenda che non li riguarda, e di cui potrebbero non essere a conoscenza. In merito, la Corte di Giustizia non ha ancora risolto la contraddizione tra tutela dei soggetti coinvolti e avvaloramento dello scambio di informazioni allo scopo di realizzare il mercato unico.

---

<sup>38</sup> Questa era la posizione sostenuta dai Governi dell'Irlanda e del Regno Unito. Si trattava di un punto di vista molto rispettoso del potere sovrano di ogni Stato membro, che si pensava potesse essere attenuato solo per richieste che riguardavano direttamente il soggetto passivo.

<sup>39</sup> Così recita l'art. 1, n. 1, della direttiva 77/799/CEE.

Infine, l'estensione del ricorso allo scambio di informazioni comporta dei problemi per quanto riguarda il dispendio di risorse che uno Stato membro deve utilizzare per individuare l'ente privato stabilito nell'altro Paese, per attivare lo scambio di informazioni e per analizzare i dati ottenuti alla luce delle norme del suo ordinamento. L'unica soluzione rinvenibile per questa problematica sta nell'avvaloramento dell'obbligo di buona fede, onestà e leale cooperazione tra i Paesi membri.

#### **6. (Segue). Lo scambio automatico.**

L'assistenza automatica<sup>40</sup> prevede che le Autorità competenti degli Stati membri si scambino informazioni appartenenti a determinate « *categorie di casi* ». La trasmissione dei dati, periodica e regolare, avviene senza una preventiva richiesta e non è mirata a verificare un caso specifico.

Questo tipo di scambio è condizionato da un accordo preliminare che deve essere raggiunto caso per caso nell'ambito della procedura di consultazione disciplinata dall'articolo 9 della direttiva<sup>41</sup>.

Questa consultazione, che avviene in seno ad un comitato, può essere bilaterale, per le questioni che coinvolgono solamente due Paesi membri, o multilaterale, nel caso in cui l'assistenza riguardi più di due Stati comunitari. In questo ultimo caso le consultazioni hanno luogo tra le Autorità competenti dei Paesi membri e la Commissione, su richiesta

---

<sup>40</sup> Sul tema cfr. BAGNARDI B., *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea*, op. cit., p. 613; LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, op. cit., p. 2411; LOVITO A., SERINO M., *Il punto di vista delle indagini nelle frodi fiscali comunitarie*, op. cit., p. 2627; MARIELLA G., PEZZUTO G., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, op. cit., p. 1435; PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 152; TOSI L., *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, op. cit., p. 11733.

<sup>41</sup> L'art. 3, direttiva 77/799/CEE, sancisce che: « *Le autorità competenti degli Stati membri si scambiano le informazioni di cui all'articolo 1, paragrafo 1, senza che ne sia fatta preventiva richiesta, con regolarità, ove si tratti di certe categorie di casi determinati nell'ambito della procedura di consultazione prevista dall'art. 9.* »

di una di queste Autorità o della Commissione stessa<sup>42</sup>.

In sostanza, lo scambio automatico è subordinato alla realizzazione di un patto tra due Paesi membri interessati o tra gli Stati membri e la Commissione<sup>43</sup>.

Inoltre, le consultazioni assumono rilevanza anche in relazione all'articolo 6 della direttiva, il quale prevede, nel quadro della procedura sancita dall'articolo 9, la possibilità che funzionari dell'Amministrazione fiscale del Paese destinatario dei dati si trasferiscano nello Stato che fornisce le informazioni affinché possano essere compiute tutte le verifiche del caso. In sostanza le Amministrazioni possono attuare una collaborazione *in loco*, allo scopo di rendere più snella la procedura e di trovare una soluzione più rapida alle problematiche applicative, affinché si possa giungere ad una sempre più efficace cooperazione<sup>44 45</sup>.

---

<sup>42</sup> L'art. 9, direttiva 77/799/CEE dispone che « 1. *Ai fini dell'applicazione della presente direttiva, hanno luogo, se necessario, delle consultazioni, in seno ad un comitato, fra: – le autorità competenti degli Stati membri in causa, su richiesta di una delle due parti nel caso di questioni bilaterali; – le autorità competenti dell'insieme degli Stati membri e della Commissione, su richiesta di una di dette autorità o della Commissione, soltanto nei casi in cui non si tratti di questioni esclusivamente bilaterali.* 2. *Le autorità competenti degli Stati membri possono comunicare direttamente tra loro. Le autorità competenti degli Stati membri possono, di comune accordo, consentire ad altre autorità, da esse designate, di stabilire contatti diretti per casi specifici o per certe categorie di casi.* 3. *Quando le autorità competenti hanno raggiunto un accordo su questioni bilaterali nei settori oggetto della presente direttiva, salvo per la disciplina di casi particolari, ne informano la Commissione il più rapidamente possibile. La Commissione, a sua volta, metterà al corrente di tale accordo le autorità competenti degli altri Stati membri.* »

<sup>43</sup> Cfr. ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni e l'assistenza tra le amministrazioni finanziarie*, in AA. VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Rass. Trib.*, quaderno n. 2, 1986, p. 91; BURGIO M. B., *Le comunità europee e l'evasione fiscale internazionale*, op. cit., p. 831.

<sup>44</sup> Cfr. MARINO G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, op. cit., p. 3603; VOLPE L., MARCHETTI U., PEZZUTO G., *I modelli comunitari di attuazione della cooperazione amministrativa*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, op. cit., p. 787.

<sup>45</sup> Relativamente all'art. 6, ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 903 e ARDITO F., *La cooperazione tributaria in ambito comunitario*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 162, sostengono che la norma permette anche le verifiche simultanee, nonostante non sia presente un esplicito riferimento.

Di tutt'altra opinione sembra essere PINTO C., *La libera prestazione di servizi tra restrizioni procedurali e giustificazioni*, op. cit., p. 109, il quale, auspicando che i Paesi comunitari si dotino di risorse adeguate per permettere le verifiche simultanee, lascia intendere che queste non siano previste dall'art. 6 della direttiva 77/799/CEE.

Questa disposizione ha avuto scarsa applicazione a causa delle vere e proprie difficoltà pratiche, di lingua soprattutto, e perché è mancata una specifica regolamentazione che disciplini la presenza di funzionari di uno Stato nel territorio di un altro Stato.

Come già affermato, l'applicazione dello scambio automatico di informazioni è subordinata al raggiungimento di un accordo, la cui realizzazione dipende solamente dalla buona volontà dei governi degli Stati membri<sup>46</sup>. La Corte di Giustizia Europea ha confermato questa linea nella sentenza del 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, *X e E. H. A. Passenheim-van Schoot v. Staatssecretaris van Financiën*<sup>47</sup>.

Nella causa C-155/08, l'Ispettore speciale delle imposte del Belgio aveva fornito spontaneamente informazioni all'Amministrazione fiscale olandese in merito all'esistenza di conti aperti presso una banca lussemburghese a nome di persone residenti nei Paesi Bassi. Dai dati e dalle successive indagini è emerso che il Sig. X era titolare di un conto presso questa banca dal 1993. In seguito, nel 2002, costui si è visto notificare degli avvisi di rettifica fiscale relativi all'imposta sul patrimonio e all'imposta sui redditi per gli esercizi 1993-2000.

Nel secondo caso – causa C-157/08 – la Sig.ra Passenheim-van Schoot, nel gennaio 2003, aveva comunicato, di sua iniziativa, all'Amministrazione olandese tutte le informazioni concernenti beni appartenenti a lei e al suo defunto marito che erano amministrati da una banca con sede in Germania e non erano mai stati menzionati nelle loro dichiarazioni fiscali. Nel 2005, sono stati notificati alla Signora degli avvisi di rettifica fiscale relativi all'imposta sul patrimonio e all'imposta sui redditi per gli esercizi 1993-1997.

Entrambi i contribuenti hanno proposto ricorso avverso questi avvisi sostenendo la contrarietà al diritto comunitario del termine lungo di rettifica di dodici anni, nel caso in cui gli elementi imponibili si fossero trovati all'estero, mentre il termine era di soli

---

<sup>46</sup> Cfr. Comitato Economico e Sociale, Parere in merito ad una proposta di direttiva del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, 7 marzo 1977, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1977:056:0066:0070:IT:PDF>.

<sup>47</sup> Il testo delle cause è reperibile in: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=74991&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1141370>.

cinque anni per i beni situati nel territorio olandese<sup>48 49</sup>.

---

<sup>48</sup> Per approfondire i fatti di causa cfr. Corte di Giustizia Europea, 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, *X e E. H. A. Passenheim-van Schoot v. Staatssecretaris van Financiën*, punti 17-27.

<sup>49</sup> Una volta che la controversia è giunta avanti la Corte di Cassazione dei Paesi Bassi, i giudici hanno deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia la seguente questione pregiudiziale: se il termine di rettifica fiscale di dodici anni, nel caso in cui i beni siano detenuti in un altro Stato membro, sia contrario alle libertà di circolazione dei capitali e di prestazione dei servizi, alla luce del fatto che il termine di rettifica fiscale è di soli cinque anni se i beni sono mantenuti nel territorio dello Stato di residenza del contribuente.

In merito alla questione, la Corte ha stabilito che la contestata disposizione dell'ordinamento olandese restringe le libertà di circolazione dei capitali e prestazione dei servizi perché un così ampio termine di rettifica fiscale non rende attraente il trasferimento dei beni in uno Stato membro diverso da quello di residenza (punto 40 della sentenza in esame).

Tuttavia, questa restrizione, è giustificata dalla necessità di combattere la frode e l'evasione fiscale e di garantire l'efficacia dei controlli fiscali, « *ragioni imperative di interesse generale idonee a giustificare una tale restrizione delle libertà fondamentali garantite dal Trattato CE* » (cfr. punti 45 e 52 della sentenza).

Ogni misura restrittiva, però, deve rispettare il principio di proporzionalità, cioè deve essere idonea a realizzare lo scopo che persegue, senza andare oltre quanto è indispensabile per raggiungerlo.

Nel risolvere questa questione, la Corte ha distinto due fattispecie: (i) l'Amministrazione di uno Stato membro non dispone di indizi che facciano presumere l'esistenza di elementi imponibili all'estero e non può avviare nessun tipo di indagine; (ii) le Autorità competenti sono in possesso di indizi che indicano la presenza di elementi imponibili nel territorio di un altro Paese membro, rendendo così possibile l'avvio delle indagini.

In merito alla prima fattispecie, il termine prolungato di rettifica fiscale non è da considerare sproporzionato in relazione al fine di garantire efficaci controlli fiscali e la lotta alla frode fiscale. In questa ipotesi, il periodo più lungo è concesso affinché l'Amministrazione possa scoprire eventuali beni o redditi occultati al fisco, in quanto essa non può ricorrere allo scambio di informazioni (punto 73 della sentenza).

In relazione alla seconda fattispecie, il termine prolungato di rettifica fiscale è da dichiarare illegittimo perché l'Autorità competente dello Stato membro deve ricorrere alle disposizioni contenute nella direttiva 77/799/CEE o nelle convenzioni bilaterali, al fine di determinare correttamente l'ammontare dell'imposta dovuta dal contribuente (punti 74 e 75 della sentenza).

Per un'analisi della sentenza cfr. MENTI F., *La detenzione di beni e redditi in uno Stato membro diverso da quello di residenza: il termine per eseguire le rettifiche fiscali e la questione della regolarizzazione della detenzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, p. 291 e ss.; MERONE G., *Lotta all'evasione fiscale e libera circolazione di servizi e capitali*, in *Quotidiano Legale*, 25 giugno 2009.

Menti fa criticamente notare come sia difficile sostenere la posizione della Corte di Giustizia nel punto in cui essa sostiene che la misura restrittiva, derivante dal termine prolungato di rettifica fiscale, sia in armonia con il già citato principio di proporzionalità. Infatti, è lo Stato membro in cui risiede il contribuente, che detiene i beni in un altro Paese membro, a stabilire se ci sono o meno indizi per avvalersi degli strumenti contenuti nella direttiva 77/799/CEE e, quindi, se la misura restrittiva delle libertà fondamentali risulti legittimata dallo scopo di garantire l'efficacia dei controlli fiscali. Con questa

Secondo i ricorrenti, il termine prolungato, oltre a restringere la libertà di circolazione di capitali e di prestazione dei servizi, non poteva essere giustificato dalla necessità di garantire l'efficacia dei controlli fiscali e la lotta all'evasione internazionale, come sostenevano i governi dei Paesi Bassi, Belgio e Italia. Essi sottolineavano che l'Amministrazione fiscale olandese avrebbe dovuto avvalersi della direttiva 77/799/CEE, la quale dà la facoltà di instaurare uno scambio automatico di informazioni affinché si giunga ad un corretto accertamento dell'imposta e, in generale, a combattere la frode fiscale. Secondo i contribuenti, il fatto che lo Stato membro non si sia avvalso di questa possibilità era da ricondurre alla sua stessa volontà, e che ciò non avrebbe potuto essere opposto al contribuente<sup>50</sup>.

La Corte, al punto 65 della sentenza, ha affermato che, anche se uno Stato membro non ha utilizzato lo strumento dello scambio automatico disciplinato dalla direttiva 77/799/CEE, non è possibile privare detto Stato del diritto di applicare un termine di rettifica fiscale diverso a seconda del luogo in cui i beni sono detenuti. Infatti, poiché il legislatore comunitario ha lasciato ai Paesi membri l'onere di instaurare un meccanismo di scambio automatico di informazioni, che essi devono stabilire nell'ambito di una procedura di consultazione *ex* articolo 9 della suddetta direttiva, l'articolo 3 prevede semplicemente una facoltà per lo Stato membro di contattare gli altri Paesi affinché sia istituita una tale procedura, la cui realizzazione è subordinata alla decisione e alla volontà di altri Stati membri.

---

sentenza, la Corte di Giustizia lascia che sia l'Amministrazione fiscale a valutare, a sua discrezione, se le libertà fondamentali garantite dai Trattati possono essere esercitate senza limitazioni. Ciò è in aperto contrasto con la precedente giurisprudenza, la quale sosteneva che la decisione sulla restrizione delle libertà fondamentali non potesse essere delegata alle Amministrazioni fiscali. (Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 31 gennaio 1984, cause riunite C-286/82 e C-26/83, *Graziana Luisi e Giuseppe Carbone v. Ministro del Tesoro*, punto 34, in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=92216&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1142715>; Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 23 febbraio 1995, cause riunite C-358/93 e C-416/93, *Aldo Bordessa e Vicente Mari Mellado v. Concepción Barbero Maestre*, punto 25, in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99213&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1142943>.)

<sup>50</sup> Cfr. Corte di Giustizia Europea, 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, *X e E. H. A. Passenheim-van Schoot v. Staatssecretaris van Financiën*, punto 54.

### 7. (Segue). *Lo scambio spontaneo.*

L'assistenza spontanea si realizza quando l'Autorità competente di un Paese membro invia ad un altro Stato membro informazioni suscettibili di interesse per quest'ultimo, senza che ci sia stata una precedente richiesta od un preventivo accordo tra le Amministrazioni. Questa modalità di cooperazione ha lo scopo di ridurre i tempi dello scambio e rendere subito utilizzabili, per l'altro Stato, i dati e gli elementi raccolti.

L'articolo 4 prevede che questa procedura venga avviata: (i) qualora l'Autorità competente di uno Paese membro abbia fondati motivi che si stia verificando un'anormale riduzione o un esonero d'imposta nell'altro Stato membro; (ii) quando un soggetto passivo ottenga una riduzione o un esonero d'imposta che dovrebbero comportare un aumento dei tributi dovuti o l'assoggettamento ad imposta nel territorio di un altro Stato membro; (iii) nel caso in cui le relazioni d'affari tra contribuenti di diversi Stati membri, svolte per il tramite di una stabile organizzazione che fa capo agli stessi o per il tramite di terzi situati in uno o più Paesi comunitari, comportino una diminuzione di imposta negli Stati membri interessati; (iv) allorché l'Autorità competente di uno Paese membro abbia dei validi motivi per presumere che in un altro Stato membro si stia verificando una riduzione d'imposta che derivi dal trasferimento fittizio di utili infragruppo; (v) laddove uno Stato membro, dopo aver ricevuto informazioni da un altro Paese membro, abbia raccolto dati ed elementi utili per l'accertamento d'imposta in quest'ultimo Stato membro.

I Paesi membri possono estendere lo scambio spontaneo a casi diversi da quelli sopra previsti, ma queste ipotesi devono essere concordate attraverso la procedura di consultazione prevista dall'articolo 9 (art. 4.2 della direttiva).

Inoltre, l'elencazione al paragrafo 1 ha valore meramente esemplificativo e assolutamente non tassativo, poiché, al di fuori di quanto stabilito dai primi due paragrafi della norma in esame, l'articolo 4.3 prevede che i Paesi membri possono scambiarsi « *in ogni altro caso, senza preventiva richiesta* »<sup>51</sup>, le notizie in loro possesso, utili al corretto accertamento dei tributi<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Cfr. art. 4.3 della direttiva 77/799/CEE.

<sup>52</sup> Sul punto e sullo scambio spontaneo cfr. ARDITO F., *La cooperazione tributaria in ambito comunitario*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 163-164; LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, op. cit., p. 2411;

Nonostante l'interpretazione letterale dell'articolo 4.1 non lasci nessun dubbio circa l'obbligatorietà dello scambio spontaneo<sup>53</sup>, questo tipo di assistenza è stata poco utilizzata, poiché nella realtà dei fatti il suo uso è stato rimesso alla discrezionale valutazione delle Amministrazioni fiscali.

Nella sentenza del 13 aprile 2000, causa C-420/98, *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*<sup>54</sup>, la Corte di Giustizia ha avuto modo di ribadire l'obbligatorietà di questo tipo di cooperazione e di pronunciarsi relativamente ad alcune questioni inerenti l'interpretazione dell'articolo 4.

Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di una controversia tra il Sig. W. N., cittadino olandese, ed il Segretario di Stato olandese alle Finanze in merito alla decisione di quest'ultimo di comunicare spontaneamente alle Autorità Spagnole che il ricorrente, attraverso una banca svizzera, versava gli alimenti alla *ex* moglie, da tempo residente in Spagna. Il segretario di Stato alle Finanze ha ritenuto che questi alimenti, che il ricorrente detraeva dal suo reddito imponibile in Olanda, potessero provocare una riduzione o un esonero d'imposta nel territorio spagnolo. Per questo motivo, in data 2 dicembre 1992, egli ha notificato al Sig. W. N. la sua intenzione di trasmettere dette informazioni alla competente Autorità spagnola.

Il ricorrente, contro questa decisione, ha presentato dapprima reclamo – respinto con decisione del segretario di Stato alle Finanze – e, in seguito, un ricorso al competente

MARIELLA G., PEZZUTO G., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, op. cit., p. 1435; PISANI M., *La cooperazione internazionale ai fini amministrativi-tributari*, op. cit., p. 3425; VOLPE L., MARCHETTI U., PEZZUTO G., *I modelli comunitari di attuazione della cooperazione amministrativa*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, op. cit., p. 785.

<sup>53</sup> Si noti che l'art. 4.1 disciplina che « le autorità competenti di ogni Stato membro comunicano [...] le informazioni di cui all'art. 1, paragrafo 1 [...] ». L'utilizzo dell'indicativo presente « comunicano » fa trasparire l'obbligatorietà di questo strumento.

<sup>54</sup> Il testo della sentenza è reperibile in:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45234&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1143281>.

Per un commento della sentenza cfr. CARRARINI F., *Direttiva n. 77/799/CEE sulla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, scambio spontaneo di informazioni*, in *Il Fisco*, 21/2000, p. 7062 e ss; PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 154 e ss.

Tribunale olandese<sup>55</sup>.

Quest'ultimo, sostenendo che la causa sollevasse questioni d'interpretazione del diritto comunitario, ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le tre seguenti questioni: (i) se l'espressione riduzione o esonero d'imposta di cui all'articolo 4.1, lettera a), della direttiva 77/799/CEE si debba riferire ad un esonero o ad una riduzione contenuti in un atto esplicito dell'Autorità competente di un altro Stato membro; (ii) come deve essere inteso l'aggettivo anormale presente all'articolo 4.1; (iii) se dall'articolo 4.3 della direttiva in esame derivi un obbligo di scambio spontaneo di informazioni.

Dopo aver ricordato l'obbligatorietà di questo tipo di assistenza, la Corte ha risolto la prima questione stabilendo che non è necessario che la riduzione o l'esonero di imposta *ex* articolo 4.1 siano stato accertati, ma che è sufficiente che siano presunti. La Corte è giunta a tale conclusione attraverso una interpretazione letterale della norma, la quale disciplina che le informazioni debbano essere comunicate quando l'Autorità competente ha « *fondati motivi di presumere che esista una riduzione od un esonero d'imposta anormali* »<sup>56</sup>. Di conseguenza, è sufficiente la semplice presunzione che in un altro Paese membro non si accertino le imposte in modo corretto, e non è necessario alcun atto esplicito delle Autorità competenti dell'altro Stato membro<sup>57</sup>.

Questa interpretazione è in armonia con lo scopo della direttiva, la quale mira, ai sensi del sesto Considerando e dell'articolo 1.1, al corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Infatti, solo nel caso in cui le informazioni oggetto di scambio giungano alle Autorità cui sono destinate prima che sia stato redatto l'atto che accerta le imposte, queste Autorità saranno in grado di usare tali informazioni nel modo più appropriato per raggiungere il fine della direttiva.

Se la comunicazione delle informazioni fosse subordinata all'adozione di un atto che accerta le imposte, le Autorità competenti dello Stato assistente, prima di provvedere all'invio dei dati, dovrebbero sia verificare la situazione personale del soggetto passivo nel Paese membro assistito, sia avere una conoscenza approfondita del contesto

---

<sup>55</sup> Per una dettagliata descrizione dei fatti cfr. Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 13 aprile 2000, causa C-420/98, *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*, punti 7-12.

<sup>56</sup> Cfr. art. 4.1, lettera a), direttiva 77/799/CEE.

<sup>57</sup> Cfr. Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 13 aprile 2000, causa C-420/98, *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*, punti 13-19.

giuridico e del sistema fiscale di quest'ultimo Stato. Questa interpretazione restrittiva contrasterebbe apertamente con gli scopi della direttiva.

Nel risolvere la seconda questione<sup>58</sup>, la Corte ha rilevato come in alcune versioni<sup>59</sup> della direttiva si parli di « *riduzione o esonero anormali di imposta* », mentre in altre<sup>60</sup> si usino espressioni che fanno riferimento ad una « *perdita di imposta* ».

Data la presenza di differenti versioni linguistiche, la Corte ha interpretato la disposizione in esame in funzione delle finalità della direttiva di cui essa fa parte. Poiché il provvedimento comunitario mira, alla luce del primo, secondo, terzo e sesto Considerando, sia a combattere la frode e l'evasione fiscale internazionale, sia a consentire un corretto accertamento delle imposte affinché venga rispettato il principio di giustizia fiscale, la Corte ha precisato che l'espressione « *esonero o riduzione anormali* » non deve essere interpretata nel senso di « *esonero o riduzione inusuali o eccessivi* », ma nell'accezione più ampia di « *ingiustificata riduzione di imposta* », cioè di un'esenzione non prevista e non conforme alle leggi tributarie.

Dati gli scopi della direttiva, non è necessario che la riduzione o l'esonero siano di importo elevato. L'obbligatorietà dello scambio spontaneo non è connessa, infatti, alla rilevanza della frode o dell'evasione che potrebbero verificarsi se non avvenisse la trasmissione dei dati. Dunque, prima di procedere con questa tipologia di assistenza, le Autorità fiscali di uno Stato membro sono tenute solamente ad effettuare un controllo marginale in grado di accertare se sussistano una riduzione od un esonero di imposte ingiustificati nell'altro Paese membro, prescindendo dall'importo.

Infine, come già affermato in precedenza, ai sensi dell'articolo 4.3<sup>61</sup>, lo scambio spontaneo può essere applicato anche in riferimento a casi diversi rispetto a quelli previsti nei paragrafi 1 e 2 della disposizione in esame. Dal tenore letterale della norma si deduce che le Autorità competenti non hanno l'obbligo, ma solamente la mera facoltà

---

<sup>58</sup> Cfr. Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 13 aprile 2000, causa C-420/98, *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*, punti 20-24.

<sup>59</sup> Si tratta della versione danese, francese, italiana, olandese, portoghese, spagnola e finlandese.

<sup>60</sup> Ci si riferisce alla direttiva in lingua tedesca, greca, svedese e inglese. In quest'ultima versione si usa l'espressione « *loss of taxes* », letteralmente « *perdita di imposte* ».

<sup>61</sup> L'art. 4, paragrafo 3, direttiva 77/799/CEE stabilisce che « *Le autorità competenti degli Stati membri possono scambiarsi, in ogni altro caso, senza preventiva richiesta, le informazioni di cui all'art. 1, paragrafo 1, in loro possesso* ».

di procedere con questo tipo di assistenza<sup>62</sup>.

Al punto 58 delle sue conclusioni, l'Avvocato Generale afferma che il paragrafo 3, articolo 4, « *non prevede in linea di principio alcun obbligo di trasmissione delle informazioni* ». La norma si limita a conferire alle Autorità competenti un potere discrezionale nel caso in cui non possano essere applicati i paragrafi 1 e 2, affinché Essa possa decidere di volta in volta se trasmettere o meno le informazioni. Questa discrezionalità deve essere effettivamente conferita alle competenti Autorità del Paese membro nel momento in cui il testo della direttiva è recepito. Nel caso in cui la normativa nazionale preveda solo lo scambio obbligatorio *ex* articoli 4.1 e 4.2, essa dovrebbe essere considerata non conforme alla direttiva in quanto verrebbe esclusa la competenza delle Autorità fiscali nelle situazioni in cui non vi è uno specifico obbligo di trasmissione delle informazioni, impedendo loro di stabilire autonomamente se comunicare o meno i dati in loro possesso.

### **8. Limiti e termini dello scambio di informazioni.**

I limiti allo scambio di informazioni previsti dalla direttiva 77/799/CEE possono riferirsi alla prestazione dell'assistenza o all'uso dell'informazione fornita<sup>63</sup>.

Al primo gruppo di limiti – che verranno analizzati per primi – si riferiscono il già esaminato principio di sussidiarietà<sup>64</sup> e il principio di reciprocità (art. 8.3), mentre nel secondo rientrano il principio di specialità e quello di segretezza o confidenzialità (art. 7). Il principio di equivalenza, anche se disciplinato ai paragrafi 1 e 2 dell'articolo 8, può essere considerato un principio misto poiché concerne sia l'attuazione dello scambio sia l'utilizzo dell'informazioni ottenuta.

---

<sup>62</sup> La Corte non ha esaminato la terza questione, considerando sufficiente le soluzioni fornite in merito alla prima e alla seconda. Per un'analisi della terza questione cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale S. Alber, 13 gennaio 2000, causa C-420/98, *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*, in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44934&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1143281>.

<sup>63</sup> Cfr. FERNANDEZ MARIN F., *Lo scambio di informazioni tra gli stati membri*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, op. cit., p. 866; PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, II, p. 479.

<sup>64</sup> Cfr. il paragrafo 5 del presente capitolo, dedicato allo scambio su richiesta.

L'attuale paragrafo 1 dell'articolo 8<sup>65</sup> dispone che uno Stato membro non ha l'obbligo di effettuare indagini o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la prassi amministrativa non lo autorizzino né a condurre tali indagini né ad utilizzare o raccogliere le informazioni domandate. In sostanza, non possono essere richiesti atti che la competente Autorità interpellata non sia in grado di ottenere nell'ambito dei poteri ad essa attribuiti dalla legge nazionale.

Questo paragrafo, diversamente da quanto previsto dall'articolo 26 del Modello OCSE<sup>66</sup>, dispone che l'efficacia dello scambio di informazioni sia condizionata solamente dalla legislazione dello Stato richiesto, senza tenere conto dei limiti che sono imposti dall'ordinamento del Paese richiedente. La direttiva niente prevede in merito alla possibilità per quest'ultimo Stato di beneficiare della maggiore flessibilità delle disposizioni legislative del Paese richiesto in ambito di raccolta di informazioni.

Nel caso in cui lo Stato richiedente ottenga dall'altro Paese membro delle informazioni che non potevano essere ottenute in forza della sua legislazione, si configurerebbe una situazione di disuguaglianza poiché il primo Stato, nell'accertamento di uguali fattispecie imponibili realizzate da diversi soggetti passivi, potrebbe utilizzare strumenti differenti a seconda del luogo in cui i contribuenti hanno realizzato il presupposto<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> Esso prevede che « *La presente direttiva non impone allo Stato membro al quale sono richieste le informazioni alcun obbligo di effettuare indagini o di comunicare informazioni, se la legislazione o la prassi amministrativa di tale Stato non consente all'autorità competente di condurre tali indagini o di raccogliere le informazioni richieste* ».

<sup>66</sup> L'articolo 26 del Modello OCSE, oltre a prevedere un limite molto simile a quello disposto dall'art. 8.1, stabilisce che lo Stato richiesto non ha l'obbligo di adottare provvedimenti amministrativi e fornire informazioni in deroga alla legislazione e alla prassi amministrativa dell'altro Stato contraente.

<sup>67</sup> Cfr. ARDITO F., *La cooperazione tributaria in ambito europeo*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 165-166, rimanda a FERNANDEZ MARIN F., *Lo scambio di informazioni tra gli stati membri*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, op. cit., p. 866-867. L'autore sostiene che la soluzione a questa situazione di disuguaglianza sia da ricercare nel principio di uguaglianza sancito dall'ordinamento dello Stato membro e che non possa essere individuata nel principio di reciprocità (art. 8.3) perché esso è configurato « *come un limite potestativo* » dello scambio di informazioni; né la questione può essere risolta con l'applicazione del principio di non discriminazione fiscale in quanto esso non è applicato a situazioni interne, ma solo a problematiche che coinvolgono i diversi Stati membri.

Per una trattazione approfondita del principio di non discriminazione cfr. AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione*, Padova, 2003.

Altra parte della dottrina cfr. MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, op. cit., p. 440; PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia*

Il paragrafo 1 dell'articolo 8 prevede sostanzialmente che un Paese non possa essere obbligato ad utilizzare strumenti che derogano alla sua prassi amministrativa o alla sua legislazione per fornire le informazioni che gli sono state richieste. Questo non significa che lo Stato richiesto possa inviare alla Autorità competente dell'altro Stato membro solo i dati e gli elementi di cui è già in possesso. Lo Stato adito deve utilizzare tutti gli strumenti e adottare i provvedimenti stabiliti dalla legge per ottenere le informazioni richieste, anche se queste non sono necessarie ai fini interni e non vi è un diretto e concreto interesse ad utilizzarle<sup>68</sup>.

In merito alla prassi amministrativa, nel 1989 la Commissione<sup>69</sup> ha proposto al Consiglio di modificare l'articolo 8.1 eliminando questo requisito, affinché esso non potesse più essere opposto allo scambio di informazioni. Secondo la Commissione la contrarietà alla prassi amministrativa non costituiva una valida ragione per rigettare una richiesta di assistenza, soprattutto nel caso in cui lo Stato richiedente avesse avuto fondati motivi di presumere e sostenere che un proprio residente aveva trasferito e occultato cospicui capitali nel Paese membro richiesto. Tale modifica non è mai stata adottata.

Inoltre, l'attuale versione dell'articolo 8.1 non coincide con quella originaria<sup>70</sup>. La direttiva 2004/56/CE ha modificato il testo della norma perché esso aveva provocato ambiguità interpretative correlate al possibile rifiuto, da parte di un Paese comunitario, di fornire i dati e gli elementi richiesti quando gli stessi non erano previsti dalla legislazione fiscale nazionale. Attraverso la modifica, il provvedimento comunitario ha chiarito in modo esplicito che uno Stato membro può rifiutarsi di fornire le informazioni

---

*di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, op. cit., p. 481; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, op. cit., p. 469, sostiene, invece, che queste situazioni di disuguglianza sono evitate grazie al principio di reciprocità contenuto nell'articolo 8.3 della direttiva.

<sup>68</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale normativa e contenzioso del 18 aprile 2002, n. 33/E, in *Corr. Trib.*, 31/2002, p. 2831 e ss.

<sup>69</sup> Cfr. Commissione Europea, Proposta di direttiva che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, 10 febbraio 1989, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1989:141:0007:0008:IT:PDF>.

<sup>70</sup> L'art. 8.1 della direttiva 77/799/CEE disponeva che « *La presente direttiva non impone l'obbligo di fare effettuare ricerche o di trasmettere informazioni quando la legislazione o la pratica amministrativa non autorizza l'autorità competente dello Stato che dovrebbe fornire le informazioni né a effettuare tali ricerche, né a raccogliere o a utilizzare dette informazioni per le necessità di tale Stato* ».

richieste solo nel caso in cui le ricerche necessarie per ottenerle non siano autorizzate dalla sua prassi nazionale o dalla sua legislazione<sup>71</sup>.

In secondo luogo, l'articolo 8.2 specifica che uno Stato membro può rifiutarsi di fornire le informazioni richieste nel caso in cui tale trasmissione comporti la divulgazione di « *un segreto commerciale, industriale o professionale, o di un processo commerciale, oppure che contrasti con l'ordine pubblico* »<sup>72</sup>.

E' da notare che tale disposizione non sembra poter essere invocata da uno Stato per rifiutarsi di comunicare informazioni protette dal segreto bancario. Infatti, il concetto di « *segreto professionale* » presente nella norma non sembra far riferimento a quello di segreto bancario, in quanto manca un vero e proprio rimando testuale che permetta una tale estensione della previsione comunitaria. Non vi è dubbio, invece, sulla possibilità di invocare la contrarietà alla prassi e alla legislazione amministrativa *ex* articolo 8.1 al fine di negare la trasmissione delle informazioni protette da segreto bancario<sup>73</sup>.

Il « *segreto* » a cui si riferisce la disposizione, dunque, attiene alla generalità delle attività economiche che si svolgono negli Stati membri, e preserva ogni conoscenza a cui possono accedere poche persone, suscettibile di sfruttamento economico e la cui diffusione può avvantaggiare soggetti terzi, recando danno a coloro che sono tutelati da tale segreto<sup>74</sup>.

Per quanto riguarda l'ordine pubblico, esso rileva sia nell'ambito del diritto privato

---

<sup>71</sup> Cfr. Comitato economico e sociale europeo, Parere sulla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ed indirette, 30 ottobre 2003, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:032:0094:0097:IT:PDF>.

<sup>72</sup> Cfr. art. 8.2 della direttiva 77/799/CEE.

<sup>73</sup> Sull'argomento cfr. PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 165, nota 90, che rimanda a BAVILA A., *Some issues on the exchange of information between revenue Authorities*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2001, p. 292-293; SACCHETTO C., *Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario*, op. cit., p. 9301.

<sup>74</sup> Cfr. ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 909; BARASSI M., *Lo scambio di informazioni nella UE*, op. cit., p. 333, nota 19, il quale fa notare che il legislatore comunitario non ha dato una definizione di segreto commerciale, professionale o industriale, lasciando la decisione circa la possibilità di scambiare le informazioni al singolo Stato membro, il quale non dovrà rifarsi alla sua nozione interna di segreto industriale o commerciale, bensì stabilire se la divulgazione di quei dati possa provocare un danno alla sua economia.

interno, con la funzione di difesa dell'armonia interna di un ordinamento per tutelare i principi fondamentali e di limite all'autonomia privata *ex* articolo 1343 c.c., il quale dispone che « *la causa è illecita quando è contraria a norme imperative, all'ordine pubblico o al buon costume* »; sia nell'ambito del diritto internazionale privato. L'ordine pubblico internazionale è inteso come limite all'applicazione di una norma o di un provvedimento di uno Stato straniero, nel caso in cui questi non siano compatibili con i principi fondamentali del foro, affinché si salvaguardi la coerenza e l'unità dell'ordinamento interno<sup>75</sup>.

E' da notare che il concetto di ordine pubblico presente nella disposizione in esame deve rilevare sotto il secondo profilo. L'articolo 8.2 prevede che venga effettuato un controllo di compatibilità della richiesta di scambio trasmessa da un Paese straniero con l'ordine pubblico dello Stato richiesto. Spetta al giudice competente valutare di volta in volta se l'attuazione della richiesta straniera contrasti o meno con l'ordinamento nazionale. Nel caso in cui venga determinata la sua contrarietà con i valori e i principi fondamentali dell'ordinamento, un Paese comunitario può, dunque, invocare tale disposizione negando l'assistenza.

Poiché la nozione di ordine pubblico varia in relazione ai fattori sociali e alle condizioni storiche, essa non è statica e muta nello spazio e nel tempo. La variabilità spaziale deriva dal fatto che le concezioni sociali, politiche e morali sono diverse da Paese a Paese; mentre la mutevolezza temporale discende dal fatto che i principi giuridici fondamentali cambiano a seconda dell'evolversi dei valori socio-economici.

Nel contesto comunitario, la Corte di Giustizia ha affermato che la nozione di ordine pubblico deve essere intesa in « *senso stretto* », poiché essa rappresenta un limite alla collaborazione e all'integrazione tra i Paesi membri<sup>76</sup>. Infatti, se da un lato la Corte permette agli Stati di determinare da sé le esigenze dell'ordine pubblico in conformità alle necessità nazionali, dall'altro lato precisa che la portata di questo principio non può essere stabilita dai Paesi membri senza il controllo delle istituzioni comunitarie, in

---

<sup>75</sup> Sulla nozione di ordine pubblico cfr. FERACI O., *L'ordine pubblico nel diritto internazionale privato*, in *L'ordine pubblico nel diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2012, p. 2 e ss; SPERDUTI G., *Ordine pubblico internazionale e ordine pubblico interno*, in *Riv. dir. intern.*, 1954, p. 82 e ss.

<sup>76</sup> Cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale A. Saggio, 21 ottobre 1999, causa C-54/99, *Association Église Scientologie de Paris v. Scientolgy International Reserves Trust*, punto 18, in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44793&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1143928>.

quanto esso può ostacolare il raggiungimento degli obiettivi indicati nel Trattato delle Comunità Europee<sup>77</sup>. Per questi motivi, secondo la Corte, gli Stati membri possono invocare legittimamente l'eccezione di ordine pubblico solo: (i) nel caso in cui un interesse della collettività sia minacciato gravemente e in modo concreto; (ii) se il ricorso a tale clausola risulti fortemente necessaria allo scopo di tutelare gli interessi perseguiti; (iii) qualora gli stessi obiettivi non possono essere raggiunti con provvedimenti meno restrittivi. Inoltre, questa eccezione non può essere usata a fini puramente economici e non può essere distolta dalla propria funzione<sup>78</sup>.

In virtù di quanto detto, ogni volta che uno Stato membro riceve una richiesta di assistenza da parte di un altro Paese membro dovrà, non solo, valutare se l'acquisizione e la trasmissione dei dati richiesti producano effetti contrastanti con l'ordine pubblico interno, ma anche tenere conto dei principi fondamentali contenuti nei Trattati e, dunque, dell'« *ordine pubblico comunitario* »<sup>79</sup>.

Il principio di reciprocità è contenuto nel paragrafo 3 dell'articolo 8, il quale dispone che uno Stato membro può rifiutare di fornire informazioni allo Stato richiedente quando questo, « *per motivi di fatto o di diritto* », non sia in grado di fornire « *informazioni equipollenti* »<sup>80</sup>.

L'introduzione di questo principio potrebbe trovare la sua giustificazione nella volontà del legislatore comunitario di evitare che uno Stato membro abusi dei procedimenti di

---

<sup>77</sup> Cfr. la sentenza della Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 14 marzo 2000, causa C-54/99, *Association Église Scientologie de Paris v. Scientolgy International Reserves Trust*, punto 17, in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45038&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1143928>.

<sup>78</sup> Cfr. *Ibidem*, punti 17 e 18.

<sup>79</sup> Cfr. PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 169.

<sup>80</sup> L'attuale art. 8.3, come modificato dalla direttiva 2004/56/CE dispone che « *L'autorità competente di uno Stato membro può rifiutare di trasmettere le informazioni quando lo Stato membro che le richiede, per motivi di fatto o di diritto, non è in grado di fornire lo stesso tipo d'informazione* ». La versione della direttiva 77/799/CEE prevedeva che « *L'autorità competente di uno Stato membro può rifiutare di fornire informazioni allorché, per motivi di fatto o di diritto, lo Stato interessato non è in grado di fornire informazioni equipollenti* ». Il legislatore comunitario è intervenuto modificando la versione originaria poiché erano sorti dei dubbi in merito all'identificazione dello « *Stato interessato* ». Al fine di evitare ogni tipo di ambiguità, con la variazione apportata dalla direttiva 2004/56/CE si è voluto chiarire che con il termine « *Stato interessato* » ci si riferisce al Paese che ha richiesto le informazioni.

collaborazione per reperire informazioni che non avrebbe potuto acquisire in base alla propria legislazione nazionale e che, dunque, ha ottenuto giovandosi della maggiore incisività di ordinamenti stranieri<sup>81</sup>.

Tale limitazione allo scambio di informazioni si basa sulla reciprocità degli ordinamenti dei Paesi membri complessivamente considerati, e quindi non solo sui poteri istruttori e di accertamento, ma anche sui vari sistemi probatori. Infatti, il paragrafo 3 dell'articolo 8 prevede, implicitamente, che il rifiuto di scambiare informazioni possa dipendere dall'inammissibilità o inesistenza, ai fini probatori, di un'informazione o di un documento sulla base della normativa nazionale dello Stato richiedente<sup>82</sup>.

In ogni caso, poiché il provvedimento comunitario non dispone nulla in merito alla modalità con cui l'equipollenza delle informazioni possa essere determinata in modo uniforme per tutti i Paesi membri, è da concludersi che gli Stati stabiliscono di volta in volta, bilateralmente, se le informazioni scambiate rispettano o meno il principio di reciprocità, con l'effetto che l'applicazione o meno del provvedimento comunitario risulta, così, basarsi su principi non omogenei tra tutti gli Stati membri<sup>83</sup>.

E' da notare che la condizione di reciprocità contenuta in questa disposizione ha una portata più ampia rispetto a quella contenuta nel Modello OCSE, nel quale il limite allo scambio è rappresentato dalla legislazione e dalla prassi amministrativa dei Paesi coinvolti nella procedura di assistenza<sup>84</sup>. Infatti, la direttiva prevede che lo scambio di

---

<sup>81</sup> Cfr. MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, op. cit., p. 440; PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, op. cit., p. 481; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, op. cit., p. 469.

<sup>82</sup> Cfr. AMATUCCI F., *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2009, fasc. 1, p. 127, secondo il quale è sufficiente pensare alle presunzioni, semplici o legali, usate nell'accertamento, ma che non possono essere previste negli ordinamenti dei Paesi richiedenti, oppure alle prove come il giuramento o le testimonianze in procedimenti o processi penali o orali che non sono ammesse dalla legge italiana o che, comunque, hanno una dubbia valenza nel nostro ordinamento.

<sup>83</sup> Cfr. BAGNARDI B., *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea*, op. cit., p. 615-616; BURGIO M. B., *Le comunità europee e l'evasione fiscale internazionale*, op. cit., p. 832; CERIANA E., *Profili internazionali del segreto bancario nell'ottica della lotta all'evasione e al riciclaggio del denaro di provenienza illecita*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 102.

<sup>84</sup> Cfr. ADONNINO P., *Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali*, in *Tributi*, 1995, p. 826 e ss.

informazioni possa non avvenire, oltre che per motivi di diritto, anche quando lo Stato richiesto ritenga che, per ragioni di fatto, il Paese richiedente non sarebbe capace di fornire lo stesso livello di assistenza<sup>85</sup>. Tra i « *motivi di fatto* » che possono comportare il rifiuto alla cooperazione potrebbero essere compresi sia quei comportamenti dello Stato richiedente che non sono in armonia con lo spirito del diritto comunitario, sia la cronica inefficienza della macchina amministrativa che ha in passato impedito l'assistenza<sup>86</sup>.

Infine, è importante precisare che il principio di reciprocità risulta essere generalmente incompatibile con la norma del Trattato istitutivo delle Comunità Europee che vieta ogni tipo di discriminazione basata sulla nazionalità (art. 12 TCE). Infatti, il trattamento discriminatorio di uno straniero comunitario non giustifica l'applicazione delle stesse misure da parte degli altri Paesi membri<sup>87</sup>. Inoltre, tale principio di reciprocità non può essere applicato nemmeno quale risposta all'inadempimento di una disposizione comunitaria da parte di uno Stato membro<sup>88</sup>. Poiché l'ordinamento comunitario è un sistema autonomo, la sua violazione comporta le conseguenze dallo stesso previste. Ne consegue, dunque, che quando un Paese membro vuole mettere fine all'inadempimento di un altro Stato membro, il primo potrà ricorrere solo agli strumenti giurisdizionali da esso previsti<sup>89</sup>.

Nonostante il principio di reciprocità non sia conciliabile con il sistema comunitario, è comunque possibile creare degli obblighi subordinati a tale condizione. Affinché ciò avvenga è indispensabile che essa sia espressamente prevista, facendo rilevare in modo

---

<sup>85</sup> Cfr. PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 171.

<sup>86</sup> Cfr. GAFFURI A. M., *I limiti allo scambio di informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fisc. Internaz.*, 2004, p. 418.

<sup>87</sup> Cfr. PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 170.

<sup>88</sup> In questo senso cfr. la Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 25 settembre 1979, causa C-232/78, *Commissione delle Comunità Europee v. Repubblica Francese*, punto 9, (in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90221&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1144278>) la quale ha affermato che uno Stato membro non può adottare unilateralmente dei provvedimenti in difesa di una trasgressione, operata da un altro Stato membro, delle disposizioni del Trattato.

<sup>89</sup> Sul tema della reciprocità cfr. CALÒ E., *Il principio di reciprocità*, Milano, 1994.

chiaro ed inequivocabile la volontà di condizionare il godimento di uno specifico diritto all'accertamento della reciprocità. In questo senso deve essere inteso il contenuto del paragrafo 3, articolo 8<sup>90</sup>.

Per quanto riguarda i termini di trasmissione delle informazioni, l'articolo 5 della direttiva 77/799/CEE dispone che lo Stato richiesto deve provvedere allo scambio il più velocemente possibile, con la massima sollecitudine, ma non specifica tempi precisi da rispettare. Nel caso in cui l'Autorità competente incontri degli ostacoli che rallentano il processo di trasmissione, Essa è tenuta ad informare di tali difficoltà l'altro Stato membro. Inoltre, nel caso in cui sia negato lo scambio, il Paese richiesto dovrà fornire le ragioni del suo rifiuto.

Nonostante la disposizione in esame non contenga un esplicito rinvio alle ragioni che possono essere invocate per negare l'assistenza *ex* articolo 8, è da ritenere che il rapporto tra le due norme sia sottointeso e che, dunque, l'articolo 5 non preveda un'ulteriore motivo di rifiuto allo scambio<sup>91</sup>.

### **9. (Segue). La clausola che assicura la segretezza delle informazioni trasmesse.**

Il risultato diretto dello scambio di informazioni, e più in generale della collaborazione, è una sostanziale « *parificazione giuridica delle prove* »<sup>92</sup>. I dati e gli elementi raccolti e gli atti amministrativi trasmessi dall'Autorità straniera competente assumono la stessa efficacia degli atti emessi da un'Autorità nazionale e possono essere posti alla base di una contestazione fiscale. L'Amministrazione nazionale può usare le informazioni ottenute come se fossero « *informazioni domestiche* », tenendo conto delle limitazioni

---

<sup>90</sup> Cfr. PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 170.

<sup>91</sup> Cfr. BURGIO M. B., *Le comunità europee e l'evasione fiscale internazionale*, op. cit., p. 833.

<sup>92</sup> Cfr. LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, op. cit., p. 2412; SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali - seconda parte*, op. cit., p. 564; TOMASINI A., *Sullo scambio di informazioni tra Stati UE i giudici tributari contemperano l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione con la tutela del contribuente*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 9/2010, p. 802.

sul loro utilizzo poste direttamente dal legislatore comunitario.

Infatti, l'articolo 7 della direttiva 77/799/CEE prevede dei limiti relativamente all'uso dell'informazioni fornita. A questo gruppo devono essere ricondotti il principio di segretezza o confidenzialità (art. 7.1) e quello di specialità (art. 7.1).

L'articolo 7, paragrafo 1, dispone che tutte le informazioni che uno Stato ha acquisito nell'ambito di una delle procedure previste dalla direttiva 77/799/CEE sono sottoposte allo stesso regime di segretezza che è applicato alle informazioni che sono state raccolte in applicazione della legislazione interna (principio di segretezza).

Al medesimo paragrafo, il provvedimento comunitario stabilisce che le informazioni raccolte devono essere accessibili solamente « *alle persone direttamente interessate alle operazioni di accertamento o di controllo amministrativo dell'accertamento dell'imposta*<sup>93</sup> » (principio di specialità).

Sebbene il testo della direttiva non menzioni espressamente il contribuente tra coloro che possono avere accesso alle informazioni scambiate, pare lecito ricomprendere il soggetto passivo tra quelle persone che sono « *direttamente interessate alle operazioni di accertamento*<sup>94</sup> ». Al contrario, le informazioni ricevute non possono essere comunicate ai soggetti incaricati della riscossione delle imposte, dei procedimenti e delle procedure relative a tali imposte, o delle decisioni sui ricorsi presentati per le medesime<sup>95</sup>.

Le informazioni ottenute da un altro Stato devono essere rivelate « *solo in occasione di*

---

<sup>93</sup> Cfr. art. 7.1, punto primo, della direttiva 77/799/CEE.

<sup>94</sup> L'espressione « *persone direttamente interessate* » e più precisamente il concetto di *interesse* non sono del tutto in armonia con la nozione di « *persons directly involved in the assessment of the tax* » della versione inglese della direttiva, o quella di « *personnes directement concernées* » della versione francese. Potrebbe risultare che la portata della direttiva nella versione italiana sia più ampia poiché ricomprende sia il personale competente dell'Amministrazione finanziaria che è coinvolto nelle operazioni di accertamento, sia quei soggetti – tra i quali anche il contribuente – che ha un interesse in relazione a queste operazioni. Ad ogni modo, nonostante la versione inglese della direttiva presenti una più restrittiva formulazione della disposizione, vi sono state delle pronunce dottrinali che si sono mostrate favorevoli nel comprendere il soggetto passivo tra le « *persons directly involved in the assessment of the tax* ». Sul punto cfr. TURINA A., *Il Consiglio di Stato nega l'accesso alla "lista Falciani"*. *Brevi note in tema di accesso agli atti di cooperazione amministrativa in materia fiscale*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, I, p. 392, nota 17.

<sup>95</sup> Cfr. ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 913; ARDITO F., *La cooperazione tributaria in ambito europeo*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 168.

*un procedimento giudiziario, di un procedimento penale o di un procedimento che comporti l'applicazione di sanzioni amministrative, avviate ai fini o in relazione con l'accertamento o il controllo dell'accertamento dell'imposta*<sup>96</sup> » (principio di specialità).

Nella versione originaria dell'articolo 7, i dati e gli elementi trasmessi potevano essere riferiti nel corso di pubbliche udienze o nelle sentenze, solamente quando lo Stato membro che aveva fornito le informazioni non vi si opponeva.

La mancanza di indicazioni relativamente alle concrete modalità di rilascio di questa autorizzazione hanno fatto sì che gli Stati interpretassero in modo diverso questa disposizione. Alla luce del principio universalmente riconosciuto secondo cui le informazioni ricevute da un altro Paese possono essere divulgate solamente se Esso non vi si oppone, alcuni Stati membri affermavano che fosse necessaria l'autorizzazione esplicita del Paese membro che aveva trasmesso le informazioni, prima che queste potessero essere usate in un procedimento giudiziario. Altri Stati membri sostenevano che, in assenza di un'espressa opposizione, si potesse presupporre una tacita autorizzazione all'utilizzo dei dati. Questa diversa interpretazione della disposizione ha comportato delle conseguenze non indifferenti in quanto negli Stati che abbracciavano la prima via di pensiero i procedimenti venivano sottoposti a sospensione in attesa delle esplicite autorizzazioni, con conseguente allungamento dei processi stessi<sup>97</sup>.

La nuova formulazione della norma, introdotta grazie alla direttiva 2004/56/CE, ha cercato di eliminare ogni tipo di ambiguità, allo scopo di rendere la procedura più chiara e veloce. La nuova versione dell'articolo 7.1, secondo trattino, prevede che le informazioni ottenute attraverso lo scambio possono essere utilizzate durante pubbliche udienze o sentenze se l'Autorità competente del Paese membro che le ha fornite non vi si oppone al momento della trasmissione iniziale. In questo modo, i procedimenti giudiziari non saranno più sospesi in attesa di manifeste autorizzazioni da parte dell'Autorità competente, come invece avveniva in passato in forza della prassi che si era andata sviluppando sul punto in alcuni Stati membri<sup>98</sup>.

---

<sup>96</sup> Cfr. art. 7.1, punto secondo, della direttiva 77/799/CEE.

<sup>97</sup> Cfr. PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 160.

<sup>98</sup> Cfr. Comitato economico e sociale europeo, *Parere sulla proposta di direttiva del Parlamento*

Inoltre, ai sensi del paragrafo 1, trattino terzo, le informazioni ottenute non devono essere utilizzate per scopi diversi da quelli fiscali o ai fini di un procedimento che comporti l'applicazione di una sanzione amministrativa (principio di specialità). In deroga a tale principio generale, l'articolo 7.3 prevede che lo Stato membro assistito, previo consenso dello Stato assistente, possa usare le informazioni per fini diversi rispetto a quello fiscale<sup>99</sup>. L'autorizzazione dello Stato assistente è, però, subordinata alla condizione che il suo ordinamento nazionale permetta l'utilizzo di tali informazioni per « scopi simili » a quelli del Paese membro assistito, ed alle « stesse condizioni ». Di volta in volta, lo Stato membro assistente dovrà valutare se l'informazione è idonea per essere usata a fini diversi da quelli fiscali. Essa è tale se esiste una connessione tra l'oggetto del procedimento straniero e il contenuto dell'informazione. Inoltre, in assenza di un equilibrato rapporto tra infrazione perseguita e importanza dei dati trasmessi, l'assistenza può essere esclusa in quanto viene violato il principio di proporzionalità<sup>100</sup>. Un ulteriore limite allo scambio di informazioni è previsto all'articolo 7.2, il quale dispone che non vi è l'obbligo di assistenza fiscale nel caso in cui lo Stato membro assistito non rispetti il regime di segretezza in vigore nell'altro Paese membro, in quanto più rigido di quello previsto dal proprio ordinamento nazionale. Questa disposizione ha lo scopo di soddisfare le esigenze di quegli Stati in cui la segretezza delle informazioni è particolarmente tutelata. E' da notare che, a differenza di quanto stabilito nel paragrafo 1 del medesimo articolo, il regime di segretezza e le gli effetti della sua violazione sono regolati in base alla legislazione interna del Paese membro assistente. La dottrina<sup>101</sup> ha osservato che l'articolo 7.2 della direttiva 77/799/CEE contiene una

---

europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ed indirette, 30 ottobre 2003, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:032:0094:0097:IT:PDF>.

<sup>99</sup> Per la legislazione italiana, ad esempio, se un'evasione fiscale comporta anche una violazione nel settore contributivo-previdenziale, i dati e gli elementi raccolti per provare il primo comportamento fraudolento possono essere utilizzati anche per comprovare il secondo. Allo stesso modo un altro Stato membro potrà essere autorizzato a fare un analogo uso di quel tipo di informazioni.

<sup>100</sup> Cfr. PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 161.

<sup>101</sup> Cfr. ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 913; ARDITO F., *La cooperazione tributaria in ambito europeo*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 166;

clausola di segretezza più severa e minuziosa di quella presente all'articolo 26 del Modello OCSE. Infatti, il Modello, considerando che il regime di segretezza e la sua trasgressione rappresentano una questione di diritto interno, considera codeste questioni di competenza dello Stato assistito. Ne consegue che nel caso in cui le legislazioni degli Stati coinvolti nella procedura di assistenza siano molto diverse tra loro, l'articolo 26 del Modello non assicura né un analogo *standard* di cooperazione tra i vari Paesi coinvolti nella procedura né lo stesso livello di tutela dei soggetti interessati. Invece, la soluzione adottata nell'articolo 7.2 della direttiva 77/799/CEE permette di garantire un medesimo grado di tutela dei soggetti coinvolti nell'ambito della procedura di assistenza tributaria.

Infine, il paragrafo 4 dell'articolo 7 prevede lo scambio triangolare di informazioni. Questa tipologia di scambio può avvenire se lo Stato terzo è un Paese comunitario e se vi è stata l'autorizzazione dello Stato membro che ha trasmesso le informazioni.

Questa disposizione ha una portata innovativa rispetto all'articolo 26 del Modello OCSE, il quale vieta questa particolare forma di assistenza tributaria. A differenza del Modello, il quale vincola solo i due Stati che hanno stipulato il trattato, la direttiva 77/799/CEE permette di scambiare le informazioni con tutti i Paesi membri allo scopo di realizzare un maggiore coordinamento e di ottenere risultati più efficaci nella lotta alla frode e all'evasione fiscale.

#### ***10. La notifica e i controlli simultanei.***

I continui sviluppi del mercato comunitario e l'estensione del fenomeno della frode fiscale hanno reso necessarie delle ulteriori modifiche al testo originale della direttiva 77/799/CEE. Allo scopo di rafforzare la cooperazione amministrativa, la direttiva 2004/56/CE ha inserito due nuove norme: l'articolo 8 *bis*, concernente le notifiche, e l'articolo 8 *ter*, dedicato ai controlli fiscali simultanei.

L'articolo 8 *bis* dispone la procedura che deve essere seguita per notificare al soggetto passivo gli atti, i documenti e le decisioni delle Autorità amministrative dei Paesi

---

PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 162.

membri nei quali hanno avuto origine le obbligazioni fiscali. L'obbligo di notifica stabilito dalla norma, non esistente in alcuni Stati membri, assume una rilevante importanza procedurale in altri. Dunque, il nuovo articolo prende atto delle differenti procedure e prassi vigenti nelle legislazioni fiscali nazionali dei Paesi comunitari e sottolinea l'obbligo di rifarsi a queste per eseguire le richieste provenienti da altri Stati<sup>102</sup>. Nello specifico, l'articolo 8.1 *bis* dispone che su richiesta di un Paese membro, l'Autorità competente di un altro Stato membro comunica al soggetto passivo, secondo le regole stabilite dall'ordinamento di quest'ultimo, ogni atto o decisione dell'Autorità amministrativa dello Stato richiedente.

Il secondo paragrafo dell'articolo 8 *bis* precisa gli elementi che devono essere contenuti nella richiesta di notifica (contenuto dell'atto o della decisione da notificare; nome e indirizzo del contribuente ed ogni altro elemento utile per identificarlo), mentre l'articolo 8.3 *bis* stabilisce l'obbligo, per l'Autorità interpellata, di comunicare in modo tempestivo al Paese membro richiedente del seguito dato alla richiesta di notifica e della data in cui l'atto o la decisione sono stati notificati al contribuente.

L'articolo 8 *ter* prevede la possibilità di ricorrere ai controlli fiscali simultanei, quando la situazione di uno o più soggetti passivi interessi più di uno Stato membro, e laddove tali verifiche risultino più efficaci rispetto ai singoli controlli. L'Autorità competente di un Paese membro individua in autonomia i soggetti d'imposta sui quali ha intenzione di proporre un controllo simultaneo e comunica alle Autorità competenti degli altri Stati le pratiche che dovrebbe essere oggetto di verifica simultanea, le informazioni che hanno motivato la sua scelta e il termine entro il quale i controlli devono essere effettuati. L'Autorità interpellata è tenuta a informare il suo assenso, designando un rappresentante incaricato di coordinare il controllo, o il suo rifiuto motivato.

Il testo della norma riconosce nelle verifiche simultanee uno dei metodi di controllo

---

<sup>102</sup> Cfr. Comitato economico e sociale europeo, Parere sulla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ed indirette, 30 ottobre 2003, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:032:0094:0097:IT:PDF>.

Nel parere, il CESE fa notare come la procedura di notifica sarebbe più snella se fosse gestita direttamente dallo Stato richiedente. Allo stesso tempo il Comitato afferma che ciò sarebbe poco realistico, in quanto implicherebbe che ogni Autorità nazionale dovrebbe conoscere in modo approfondito le procedure di notifica di tutti i Paesi membri, e rischioso, poiché una notifica incompleta e giuridicamente nulla per una legislazione fiscale nazionale pregiudicherebbe i tempi di indagine.

potenzialmente più efficaci. La possibilità di incrociare i dati delle Autorità competenti dei diversi Stati membri permette di scoprire i meccanismi fraudolenti con più elevata probabilità.

L'intento del legislatore è, dunque, quello di promuovere l'utilizzo di questo strumento, soprattutto allo scopo di combattere il fenomeno dei prezzi di trasferimento (c.d. *transfer price*<sup>103</sup>) in relazione a operazioni tra società collegate residenti in differenti Paesi membri<sup>104</sup>.

### ***11. L'estensione del campo di applicazione della direttiva 77/799/CEE.***

La disciplina introdotta dalla direttiva 77/799/CEE è stata estesa all'imposta sul valore aggiunto con la direttiva 79/1070/CEE<sup>105</sup>, il secondo provvedimento comunitario adottato in materia di scambio di informazioni.

Questo atto trova il suo fondamento giuridico sia nell'articolo 94 TCE (oggi art. 115 TFUE), come la direttiva 77/799/CEE, sia nell'articolo 93 TCE (oggi art. 113 TFUE), in quanto l'ambito oggettivo dello scambio è esteso anche ad un'imposta indiretta.

Le ragioni che hanno portato all'emanazione della direttiva 79/1070/CEE sono da ricercare nella volontà dei principali organi comunitari di assicurare il corretto accertamento e la regolare riscossione dell'IVA, alla luce del suo carattere d'imposta generale sui consumi e della sempre maggiore importanza che essa ricopre per i bilanci comunitari<sup>106</sup>.

Infatti, occorre ricordare che l'IVA è stata introdotta nella CEE dal 1970 ed ha sostituito tutta una serie di imposte sulla produzione e sul consumo che venivano applicate nei diversi Stato membri. Questa decisione è stata presa in virtù del fatto che l'IVA, proprio

---

<sup>103</sup> Il fenomeno del *transfer price* era oggetto di preoccupazione della Commissione già nel 1977. Lo testimonia il riferimento contenuto all'art. 10 della direttiva 77/799/CEE che dispone che « *Gli Stati membri, unitamente alla Commissione, seguono costantemente lo svolgimento della procedura di cooperazione prevista dalla presente direttiva e si comunicano i risultati delle esperienze realizzate, in particolare in materia di prezzi di trasferimento di imprese di uno stesso gruppo, allo scopo di migliorare tale cooperazione e di elaborare, se del caso, delle regolamentazioni comunitarie in tali settori.* ».

<sup>104</sup> Cfr. BAGNARDI B., *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea*, op. cit., p. 617.

<sup>105</sup> G.U.C.E. 27 dicembre 1979, n. L 331, pp. 8-9.

<sup>106</sup> Cfr. quarto e quinto Considerando della direttiva 79/1070/CEE.

per il modo in cui è stata costruita e poi applicata, offre una maggiore neutralità fiscale sia sul piano interno, sia in merito agli scambi che avvengono tra Paesi membri e Stati extra-UE. Inoltre, nel 1970 era stata adottata una decisione secondo cui una percentuale del gettito dell'IVA, calcolato su una base armonizzata, doveva essere destinata al finanziamento del bilancio comunitario<sup>107</sup>. Di conseguenza, era fondamentale combattere tutti quei comportamenti fraudolenti ed evasivi in materia di IVA, in quanto essi distoglievano importanti risorse alla Comunità e ostacolavano, così, la realizzazione delle politiche comunitarie.

In seguito all'instaurazione del mercato interno, il 27 gennaio 1992 il Consiglio ha adottato il regolamento (CEE) n. 218/92<sup>108</sup>. Questo nuovo provvedimento non ha modificato la direttiva 77/799/CEE, ma l'ha completata, introducendo un sistema di scambio di informazioni particolare e conforme alle esigenze di controllo legate al nuovo regime IVA sugli scambi intracomunitari<sup>109</sup>.

In seguito, il 15 ottobre 2003 il Consiglio ha adottato il regolamento (CEE) n. 1798/2003<sup>110</sup>. Questo provvedimento mirava a rafforzare le disposizioni contenute nel regolamento (CEE) n. 218/92<sup>111</sup> e nella direttiva 77/799/CEE sulla cooperazione amministrativa in materia di IVA. Con questo regolamento l'assistenza fiscale in ambito IVA si è completamente resa autonoma rispetto a quella prevista per le imposte dirette. La sempre maggior importanza rivestita dall'IVA sia per quanto riguarda i suoi effetti sul mercato interno, sia sui bilanci della Comunità, ha fatto sì che il legislatore europeo dedicasse a questa materia un peculiare sistema di scambio di informazioni<sup>112</sup>.

Dopo la direttiva 79/1070/CEE, a causa dell'estensione raggiunta dal fenomeno della

---

<sup>107</sup> Per approfondire il tema delle risorse proprie dell'Unione Europea cfr. FRANSONI G., *I tributi comunitari. Principi generali in materia di entrate comunitarie*, in FANTOZZI A., *Corso di Diritto tributario*, Torino, 2004, p. 557 e ss.

<sup>108</sup> G.U.C.E. 1 febbraio 1992, n. L 24, pp. 1-5.

<sup>109</sup> Per approfondire il contenuto del regolamento cfr. ARDITO F., *La cooperazione tributaria in ambito europeo*, in *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, op. cit., p. 174 e ss; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni in materia di accertamento tributario*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 54 e ss.

<sup>110</sup> G.U.U.E. 15 ottobre 2003, n. L 264, pp. 1-11.

<sup>111</sup> Si noti che codesto regolamento era stato abrogato dalla direttiva 2003/93/CE.

<sup>112</sup> Negli anni l'assistenza fiscale in ambito IVA ha subito delle ulteriori modifiche, fino ad arrivare al regolamento (CE) n. 904/2010 del 7 ottobre 2010, tutt'oggi in vigore. Per approfondire cfr. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimenti contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 95 e ss.

frode e dell'evasione fiscale, il campo di applicazione della direttiva 77/799/CEE è stato esteso prima alle accise<sup>113</sup> e poi ai premi assicurativi<sup>114</sup>.

## ***12. L'attuazione in Italia della direttiva 77/799/CEE e delle sue modifiche.***

La direttiva 77/799/CEE è stata recepita nell'ordinamento italiano con la Legge 9 febbraio 1982, n. 42, la quale ha delegato il Governo ad emanare le norme di attuazione. In seguito, con il D.P.R. 5 giugno 1982, n. 506 sono stati introdotti due nuovi commi all'articolo 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Il decreto ha disposto che l'Amministrazione finanziaria deve provvedere a scambiare le informazioni con le Autorità competenti degli altri Stati membri e può autorizzare la presenza nel territorio italiano di funzionari appartenenti ad Amministrazioni fiscali straniere, al fine di assicurare un corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Inoltre, l'Amministrazione fiscale deve rispettare le modalità e i limiti previsti dall'ordinamento durante l'attività di ricerca e raccolta delle informazioni che devono essere trasmesse alle Autorità straniere<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> Direttiva 92/12/CEE del 25 febbraio 1992.

Su questo tema è da notare che, per effetto della direttiva 2004/106/CE, la direttiva 77/799/CEE non si applica più alle accise dal 1° luglio 2005. I motivi dell'esclusione sono da ricercare nella volontà della Commissione di proporre per le accise un quadro giuridico più preciso, sotto forma di un regolamento, a causa delle gravi proporzioni assunte dalla frode in questo ambito. Cfr. Comitato Economico e Sociale Europeo, Parere in merito alla proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise e alla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi e la direttiva 92/12/CEE del Consiglio relativa al regime generale, alla detrazione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, 31 marzo 2004, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:112:0064:0067:IT:PDF>.

<sup>114</sup> Direttiva 2003/93/CE del 7 ottobre 2003.

<sup>115</sup> L'art. 31, commi 3 e 4, dispone che « 3. *L'Amministrazione finanziaria provvede allo scambio con le altre autorità competenti degli Stati membri della Comunità economica europea delle informazioni necessarie per assicurare il corretto accertamento delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Essa, a tal fine, può autorizzare la presenza nel territorio dello Stato di funzionari delle amministrazioni fiscali degli altri Stati membri.*

4. *L'amministrazione finanziaria provvede alla raccolta delle informazioni da fornire alle predette autorità con le modalità ed entro i limiti previsti per l'accertamento delle imposte sul reddito ».*

Inoltre, all'articolo 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, è stata aggiunto un terzo comma, il quale prevede che non è considerata violazione del segreto d'ufficio la trasmissione, da parte dell'Amministrazione finanziaria alle Autorità straniere, delle informazioni che permettono il regolare accertamento delle imposte oggetto della direttiva 77/799/CEE, così come modificata dalla direttiva 79/1070/CEE.

Analoghe disposizioni sono state aggiunte al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di IVA.

Le modifiche introdotte dalla direttiva 2004/56/CE sono state recepite dall'ordinamento italiano dal D. Lgs. 19 settembre 2005, n. 215. Il decreto ha abrogato i commi 3 e 4 dell'art. 31 e il comma 3 dell'articolo 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e ha introdotto l'articolo 31 *bis* nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Questa norma, oltre a recepire le nuove norme sui controlli simultanei (art. 8 *ter*), riproduce il testo dei commi abrogati.

Inoltre, il D. Lgs. 19 settembre 2005, n. 215 ha introdotto l'articolo 60 *bis* nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, il quale ha recepito la disciplina in materia di notifica *ex art. 8 bis* della direttiva 2004/56/CE.



## **Capitolo III**

### **LA DIRETTIVA 2011/16/UE DEL 15 FEBBRAIO 2011**

SOMMARIO: 1. I limiti della direttiva 77/799/CEE. – 2. L'esigenza di una nuova direttiva. – 3. Le disposizioni generali della nuova direttiva. – 4. Lo scambio di informazioni con i Paesi terzi. – 5. Lo scambio di informazioni su richiesta. – 6. Lo scambio automatico di informazioni. – 7. Lo scambio spontaneo di informazioni. – 8. Altre forme di collaborazione amministrativa. – 9. Le modalità di scambio delle informazioni. – 10. Limiti e obblighi dello scambio di informazioni. – 11. Tutela della segretezza e area di utilizzo delle informazioni. – 12. La tutela del contribuente. – 13. (*Segue*). Le informazioni acquisite irrualmente: le cosiddette liste di evasori fiscali.

#### ***1. I limiti della direttiva 77/799/CEE.***

Negli ultimi anni, grazie alle quattro libertà fondamentali che hanno contribuito al continuo sviluppo del mercato comune, alla rivoluzione telematica, all'internazionalizzazione e all'introduzione dell'Euro, è stato raggiunto un elevato livello di integrazione economica tra i Paesi dell'Unione Europea. L'elevata quantità degli scambi intracomunitari, conseguenza dell'aumento delle dimensioni del mercato, e una maggiore conoscenza dei differenti sistemi fiscali nazionali hanno comportato un'estensione di fenomeni della frode e dell'evasione fiscale, compiuti sfruttando le carenze nella normativa europea, le rilevanti divergenze di imposizione tra i vari Stati

membri e la scarsità dei controlli.

Alla luce di ciò, gli organi comunitari e i Paesi dell'Unione hanno avvertito la necessità di rafforzare, semplificare, modernizzare e rendere più efficace lo strumento della cooperazione amministrativa e dello scambio di informazioni<sup>1</sup>.

Infatti, gli Stati membri, pur riconoscendo nella direttiva 77/799/CEE un'importantissima base legale per lo scambio di informazioni di natura fiscale, hanno evidenziato come gli strumenti di cooperazione esistenti erano stati poco usati o del tutto ignorati<sup>2</sup>. Questa sottoutilizzazione era dovuta alla generale inadeguatezza dello strumento, il quale, dopo la sua promulgazione, non era stato adattato al contesto sociale ed economico in continua evoluzione<sup>3</sup>.

Dopo un accurato esame, sono stati individuati i principali punti deboli della direttiva<sup>4</sup>:

- l'eccessiva rigidità, staticità e centralizzazione della cooperazione ha imposto che le comunicazioni avvenissero solo tra gli uffici centrali. Ciò ha determinato la carenza di contatti tra gli uffici antifrode locali e nazionali pregiudicando interventi rapidi e precisi e la flessibilità nei controlli<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. Comitato Economico e Sociale Europeo, Parere in merito alla Proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise e alla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi e la direttiva 92/12/CEE del Consiglio relativa al regime generale, alla detrazione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, 31 marzo 2004, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:112:0064:0067:IT:PDF>.

<sup>2</sup> Cfr. NUTIVI., *Fisco, non decolla nella Ue lo scambio di informazioni*, in *Il Sole – 24 ore*, 26 giugno 2003, in <http://www.banchedati.ilsole24ore.com>.

<sup>3</sup> Cfr. Comitato Economico e Sociale, Parere in merito alla Proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto ed alla Proposta di direttiva del Consiglio e del Parlamento europeo che modifica la Direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ed indirette, 16 gennaio 2002, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2002:080:0076:0080:IT:PDF>; SANTACROCE B., *La Ue all'attacco sullo scambio di informazioni*, in *Il Sole – 24 ore*, 3 marzo 2003, in <http://www.banchedati.ilsole24ore.com>.

<sup>4</sup> Essi sono stati esaminati per la prima volta nella Relazione del Gruppo di lavoro *ad hoc* « Frode fiscale » al Consiglio dell'Unione Europea n. 8668, 22 maggio 2000, in <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/00/st08/st08668.en00.pdf>.

<sup>5</sup> Cfr. Comitato Economico e Sociale Europeo, Parere in merito alla Proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise e alla

- la subordinazione dello scambio automatico e di quello spontaneo ad un accordo tra gli Stati membri ha fatto sì che queste tipologie di assistenza fossero raramente utilizzate.

Inoltre, la mancanza di una disposizione che prevedesse l'obbligatorietà dello scambio per talune categorie di informazioni ha sicuramente limitato l'uso degli strumenti messi a disposizione dal provvedimento comunitario<sup>6</sup>.

- l'inesistenza di un limite temporale entro il quale rispondere alle richieste di informazioni *ex* articolo 2 della direttiva è risultata inappropriata poiché non ha permesso di combattere velocemente i fenomeni di evasione fiscale<sup>7</sup>.
- l'assenza di regole chiare per quanto concerne la presenza di funzionari stranieri nel territorio di un altro Stato membro ha comportato la scarsa utilizzazione di questa facoltà offerta dalla direttiva.

Poiché la maggior parte delle legislazioni nazionali dei Paesi membri non prevede nulla di specifico in merito alla presenza di funzionari stranieri durante i controlli, Essi hanno subordinato questa possibilità al consenso del contribuente.

proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi e la direttiva 92/12/CEE del Consiglio relativa al regime generale, alla detrazione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, 31 marzo 2004, in

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:112:0064:0067:IT:PDF>.

<sup>6</sup> Cfr. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di regolamento relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e Proposta di direttiva che modifica la direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, 18 giugno 2001, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0294:FIN:IT:PDF>.

<sup>7</sup> Sempre nell'ambito dello scambio su richiesta, è da evidenziare che la legislazione nazionale di alcuni Stati membri prevede l'obbligo di comunicare al soggetto passivo il ricevimento di una richiesta di assistenza da parte dell'Autorità competente di un altro Paese membro (es. Portogallo e Paesi Bassi). Ciò rappresenta un punto debole della procedura poiché rallenta il processo di raccolta delle informazioni in quanto tale obbligo di notifica non è previsto quando lo Stato membro raccoglie dati ed elementari ai fini di un'indagine nazionale. Questo tipo di ritardo compromette gli interessi dello Stato assistito e quelli dell'Unione Europea, poiché esso incide sul funzionamento del mercato unico, tutto ciò a vantaggio degli evasori. Cfr. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di regolamento relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e Proposta di direttiva che modifica la direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, 18 giugno 2001, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0294:FIN:IT:PDF>.

Tale consenso è tuttavia altamente improbabile quando il controllo ha lo scopo di determinare l'esistenza di una frode<sup>8</sup>.

- l'ambiguità dell'articolo 7.1 in merito al momento e alla modalità con cui l'autorizzazione avrebbe dovuto essere rilasciata da parte di uno Stato membro affinché le informazioni da Esso trasmesse fossero utilizzate da un altro Paese membro per fini differenti da quelli fiscali, ha, in certi casi, ritardato l'uso dei dati e degli elementi scambiati.

Inoltre, la necessità di ottenere l'autorizzazione da parte dello Stato assistente affinché avesse luogo lo scambio triangolare, ha impedito o ritardato la trasmissione delle informazioni ad altri Paesi membri che le avevano richieste.

- nonostante i loro fini legittimi, le restrizioni allo scambio di informazioni su dati personali e alla rivelazione di segreti industriali e commerciali, e lo stesso segreto bancario hanno ostacolato il controllo. Essi, inoltre, comportano il ricorso a burocratici e lenti procedimenti amministrativi atti a convalidare la legittimità della trasmissione dei dati richiesti<sup>9</sup>.

Nonostante alcuni di questi problemi siano stati risolti dalle modifiche apportate con la direttiva 2004/56/CE, la maggior parte delle questioni sopra evidenziate non ha trovato soluzione.

Affianco a queste ragioni prettamente tecniche, gli Stati hanno evocato altri motivi per spiegare l'insufficiente utilizzo degli strumenti di cooperazione: problemi linguistici, la mancanza di risorse umane e di conoscenza delle procedure di collaborazione e l'inconsapevolezza circa l'importanza della cooperazione da parte degli agenti, i quali tendono a dare maggiore priorità ai loro doveri interni piuttosto che alle richieste di assistenza. Si può parlare, in sintesi, dell'assenza di una « *cultura amministrativa*

---

<sup>8</sup> E' da considerare che alcuni Stati vietano formalmente questo tipo di cooperazione, adducendo problemi di carattere giuridico. In merito cfr. Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di regolamento relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e Proposta di direttiva che modifica la direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, 18 giugno 2001, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0294:FIN:IT:PDF>.

<sup>9</sup> Cfr. Relazione del Gruppo di lavoro *ad hoc* « Frode fiscale » al Consiglio dell'Unione Europea n. 8668 del 22 maggio 2000, in <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/00/st08/st08668.en00.pdf>.

*comunitaria* »<sup>10</sup>, la quale può nascere solo da una maggiore presa di coscienza e un radicale cambiamento dell'atteggiamento delle Amministrazioni fiscali dei vari Paesi membri.

## **2. L'esigenza di una nuova direttiva.**

L'elevata velocità con cui si muovono i contribuenti, il numero sempre maggiore di operazione transfrontaliere e l'internazionalizzazione degli strumenti finanziari sono i principali fattori che caratterizzano la nostra epoca. Essi, però, rendono difficoltoso per gli Stati il corretto accertamento delle imposte dovute, e ciò, oltre a ripercuotersi negativamente sul funzionamento dei sistemi fiscali, dà luogo alla doppia imposizione, la quale induce alla frode e all'evasione fiscale, mentre i poteri di controllo rimangono a livello nazionale<sup>11</sup>.

Al fine di arginare queste patologie, il legislatore comunitario ha inteso puntare sul rafforzamento della cooperazione amministrativa in ambito fiscale allo scopo di tutelare efficacemente gli interessi finanziari dei Paesi membri ed evitare che si creino distorsioni nel mercato<sup>12</sup>.

I motivi che hanno spinto gli organi comunitari a rivedere tutta la disciplina della cooperazione amministrativa sono da ricercare nell'inadeguatezza della direttiva 77/799/CEE, i cui limiti sono stati più volte evidenziati<sup>13</sup>. Nonostante tale

---

<sup>10</sup> Cfr. Relazione del Gruppo di lavoro *ad hoc* « Frode fiscale » al Consiglio dell'Unione Europea n. 8668 del 22 maggio 2000, in <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/00/st08/st08668.en00.pdf>; Commissione Europea, Comunicazione sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale, 31 maggio 2006, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2007:161:0008:0016:IT:PDF>.

<sup>11</sup> Cfr. Considerando (1) della direttiva 2011/16/UE; IORIO A., *Rafforzati gli strumenti di indagine*, in *Il Sole – 24 ore*, 5 novembre 2012, p. 27.

<sup>12</sup> Cfr. Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, 2 febbraio 2009, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0029:FIN:IT:PDF>.

<sup>13</sup> Cfr. Relazione del Gruppo di lavoro *ad hoc* « Frode fiscale » al Consiglio dell'Unione Europea n. 8668 del 22 maggio 2000, in <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/00/st08/st08668.en00.pdf>; Commissione Europea, Comunicazione sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette, 27 settembre 2004, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0611:FIN:IT:PDF>; Commissione

provvedimento comunitario sia stato oggetto di modifiche ed integrazioni rilevanti, queste misure non si sono rivelate sufficienti per migliorare e adattare la direttiva all'attuale contesto economico e alle nuove esigenze in materia di cooperazione. Risultava chiaro, dunque, che non sarebbe stato possibile modificare ulteriormente la direttiva 77/799/CEE a causa delle numerose variazioni che si sarebbero dovute apportare, ma che era necessario abrogare la vecchia disciplina e sostituirla con un nuovo strumento giuridico<sup>14</sup>.

Per queste ragioni, il 2 febbraio 2009, la Commissione europea ha avanzato una proposta di direttiva sulla cooperazione amministrativa<sup>15</sup>. L'iter di approvazione di questo provvedimento non è stato semplice a causa della resistenza di alcuni Paesi membri, Austria e Lussemburgo soprattutto. Nonostante ciò, grazie alla spinta degli altri Stati membri, l'approvazione è avvenuta il 15 febbraio 2011. La nuova direttiva è entrata in vigore il 1° gennaio 2013 (art. 28 della direttiva 2011/16/UE).

Con questa proposta, il legislatore comunitario ha voluto rendere più efficace ed incisiva la cooperazione amministrativa in ambito fiscale disponendo strumenti atti ad instaurare la fiducia tra le Amministrazioni degli Stati membri attraverso l'istituzione di uguali norme, obblighi e diritti. Il testo della direttiva 2011/16/UE (di seguito, la direttiva) è, dunque, caratterizzato da un approccio completamente nuovo che mira ad attribuire ai Paesi membri le competenze indispensabili e necessarie per cooperare in maniera efficace a livello internazionale affinché siano evitati gli effetti negativi sul mercato interno derivanti dalla continua globalizzazione<sup>16</sup>.

---

Europea, Comunicazione sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale, 31 maggio 2006, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2007:161:0008:0016:IT:PDF>.

<sup>14</sup> Cfr. Considerando (6) della direttiva 2011/16/UE.

<sup>15</sup> La direttiva trova il suo fondamento giuridico negli articoli 113 e 115 del TFUE.

L'intervento comunitario sul tema della cooperazione amministrativa è stato ispirato e giustificato dal principio di sussidiarietà. Infatti, il buon funzionamento del mercato unico richiede modelli che garantiscono l'uniformità e l'efficacia della cooperazione amministrativa in ambito di accertamento e riscossione. In questo modo, però, non si ha nessun intervento nella discipline nazionali formali, le quali continuano ad essere autonome. Esse, dunque, garantiscono l'efficacia alla cooperazione amministrativa e ne impongono i limiti. Cfr. DI PIETRO A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in GLENDI C., UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, p. 642-643.

<sup>16</sup> Cfr. Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di direttiva relativa alla cooperazione amministrativa

### 3. Le disposizioni generali della nuova direttiva.

La direttiva 2011/16/UE ha completamente ridefinito la materia della cooperazione amministrativa in ambito fiscale, fornendo uno strumento giuridico capace di rispondere in modo più efficace all'attuale contesto economico globalizzato grazie ad una semplificazione delle procedure previste.

Le principali novità che sono state introdotte dal nuovo provvedimento comunitario possono essere individuate sia nella maggiore chiarezza del testo, che permette di identificare con più precisione gli obiettivi e lo spirito della normativa; sia nella volontà, da parte degli organi comunitari, di ampliare gli scenari in cui è possibile avvalersi dello strumento dello scambio di informazioni affinché sia creata una cultura amministrativa comunitaria<sup>17</sup>.

L'oggetto della direttiva è rappresentato dalla cooperazione tra gli Stati membri affinché siano scambiate le informazioni « *prevedibilmente pertinenti* » per l'Amministrazione e siano rispettate le leggi nazionali dei Paesi membri relative alle imposte a cui si applica il nuovo strumento legislativo. La locuzione « *prevedibilmente pertinenti* » è predisposta, da un lato, perché lo scambio di informazioni avvenga nella misura più ampia possibile, dall'altro, per evitare che gli Stati membri inviino alle Amministrazioni straniere richieste di informazioni generiche o non riguardanti le questioni fiscali di un soggetto passivo (si tratta delle già citate *fishing expeditions*)<sup>18</sup>.

La presente direttiva dispone le norme che devono essere adottate affinché lo scambio di informazioni avvenga con mezzi elettronici e prevede le procedure in base alle quali gli Stati membri e la Commissione cooperano in materia di coordinamento e valutazione (art. 1.2).

I paragrafi 1 e 2 dell'articolo 1 della direttiva 2011/16/UE e l'articolo 1 della direttiva

---

nel settore fiscale, 2 febbraio 2009, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0029:FIN:IT:PDF>.

<sup>17</sup> Cfr. Comitato Economico e Sociale Europeo, Proposta di direttiva del Consiglio sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure e alla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, punto 1.6, 16 luglio 2009, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:317:0120:0125:IT:PDF>; OLIVETTI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, IV, pp. 1372-1373.

<sup>18</sup> Cfr. Considerando (9) della direttiva 2011/16/UE.

77/799/CEE non presentano particolari differenze in quanto entrambi obbligano i Paesi membri allo scambio di informazioni<sup>19</sup> e considerano l'assistenza amministrativa come lo strumento che permette la corretta determinazione delle imposte oggetto del provvedimento comunitario. Sebbene su questi punti i due strumenti legislativi siano simili, è da evidenziare la portata innovativa della nuova direttiva, la quale prevede che la cooperazione amministrativa debba avvenire non solo tra gli Stati membri, ma anche con la Commissione, e introduce il concetto di scambio di informazioni supportato da strumenti elettronici<sup>20 21</sup>.

Per quanto riguarda il rapporto con le altre fonti, il paragrafo 3 dell'articolo 1 precisa che il nuovo provvedimento legislativo non pregiudica il diritto dei Paesi membri di partecipare ad una cooperazione amministrativa più ampia ed estesa risultante dalla legislazione nazionale o da accordi bilaterali o multilaterali siglati con altri Stati membri. In sintesi, come previsto dall'articolo 11 della direttiva 77/799/CEE, nel caso in cui possano essere applicati differenti strumenti che consentono lo scambio di informazioni, dovrebbe prevalere quello più efficace<sup>22</sup>.

Il proposito di assicurare un più ampio ambito di applicazione della disciplina dello scambio di informazioni è ravvisabile all'articolo 2, il quale dispone che le norme della direttiva si applicano « *alle imposte di qualsiasi tipo riscosse da o per conto di uno*

---

<sup>19</sup> L'art. 1.1 della direttiva 77/799/CEE dispone che: « *Le competenti autorità degli Stati membri scambiano, conformemente alla presente direttiva, ogni informazione atta a permettere loro una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio.* »

L'art. 1.1 della direttiva 2011/16/UE stabilisce che « *La presente direttiva stabilisce le norme e le procedure in base alle quali gli Stati membri cooperano fra loro ai fini dello scambio di informazioni prevedibilmente pertinenti per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'art. 2.* »

L'utilizzo del modo indicativo, tempo presente (« *scambiano* » e « *cooperano* »), suggerisce l'obbligatorietà dello strumento dello scambio di informazioni.

<sup>20</sup> Con il termine « *con mezzi elettronici* » si intende che lo scambio di informazioni debba avvenire attraverso tutte le attrezzature elettroniche di trattamento – compresa anche la compressione digitale – e di memorizzazione dei dati, utilizzando fili, radio, mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici. Cfr. art. 3.12 della direttiva 2011/16/UE.

<sup>21</sup> Cfr. CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, in *Intertax*, 2009, p. 634.

<sup>22</sup> Cfr. PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, op. cit., p. 477.

*Stato membro o delle ripartizione territoriali o amministrative di un Paese membro*<sup>23</sup> », compresi gli enti locali. La direttiva non si applica all'IVA, ai dazi doganali o alle accise, in quanto essi sono oggetto di specifici provvedimenti comunitari che disciplinano la cooperazione amministrativa in materia, e ai contributi previdenziali obbligatori dovuti allo Stato membro. Inoltre, la direttiva precisa che sono esclusi dal suo ambito di applicazione « *i diritti, quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati dalle autorità pubbliche e le tasse di natura contrattuale, quale corrispettivo per pubblici servizi*<sup>24</sup> ».

Il perimetro impositivo della cooperazione risulta, dunque, molto più dilatato rispetto a quello previsto dalla direttiva 77/799/CEE, la quale poteva essere applicata solo per permettere la corretta determinazione delle imposte sul reddito, sul patrimonio e sui premi assicurativi. Questo rilevante ampliamento non rende necessarie le previsioni *ex* paragrafi 2, 3, 4 dell'articolo 1 della direttiva 77/799/CEE, i quali contenevano rispettivamente la definizione di imposta sul reddito e sul patrimonio, l'elenco di questo tipo di imposte per ogni Stato membro e la possibilità di ampliare la cooperazione ai tributi di natura identica o analoga che fossero stati sostituiti o aggiunti alle imposte indicate<sup>25</sup>.

Allo scopo di rendere più comprensibile l'applicazione delle disposizioni contenute nella direttiva, il legislatore comunitario ha dedicato l'articolo 3 del provvedimento ad una serie di definizioni.

Con riferimento ai soggetti passivi nei cui confronti si applicano le norme del nuovo provvedimento, l'articolo 3 contiene un'ampia definizione del concetto di « *persona* », nel quale vengono incluse le persone fisiche, le persone giuridiche, le associazioni di persone che hanno la capacità di compiere atti giuridici, ma prive di capacità giuridica, e ogni altro istituto giuridico di qualunque forma o natura, con o senza personalità giuridica, che possiede o gestisce beni – compreso il reddito che deriva dalla sua attività – che è assoggettato ad una delle imposte a cui si rivolge la direttiva.

La volontà del legislatore è quella di far sì che le nuove norme si riferiscano a tutte le persone fisiche e giuridiche dell'Unione Europea, tenendo conto non solo degli istituti

---

<sup>23</sup> Cfr. art. 2.1 della direttiva 2011/16/UE.

<sup>24</sup> Cfr. art. 2.3 della direttiva 2011/16/UE.

<sup>25</sup> Cfr. CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, op. cit., p. 634.

tradizionalmente e comunemente utilizzati – trust, fondi di investimento e fondazioni – ma anche di tutti quei nuovi strumenti che posso essere generati dai contribuenti nei differenti Paesi membri<sup>26</sup>.

Tra le altre definizioni, l'articolo 3 contiene la nozione di « *autorità competente* », la quale si identifica con « *l'autorità designata come tale*<sup>27</sup> » da ogni Stato membro e deve essere comunicata alla Commissione<sup>28</sup>. Si tratta di un adempimento di rilevante importanza in quanto permette alla Commissione di mettere tutte le informazioni a disposizione dei vari Paesi membri e di pubblicare il relativo elenco nella *Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea*.

L'autorità competente designa un « *ufficio centrale unico di collegamento* » a cui può essere affidata la responsabilità dei contatti con la Commissione. L'Autorità competente può, inoltre, designare sia dei « *servizi di collegamento* », che procedono allo scambio diretto di informazioni con competenza attribuita in conformità della legislazione nazionale o della prassi dello Stato membro, sia dei « *funzionari competenti* », i quali sono autorizzati a scambiare direttamente informazioni ai sensi di codesta direttiva. Spetta all'ufficio centrale di collegamento tenere costantemente aggiornati gli elenchi dei servizi di collegamento e dei funzionari di collegamento e renderli accessibili alla Commissione e agli uffici centrali di collegamento degli altri Paesi membri.

Tutti i funzionari che partecipano alla cooperazione amministrativa ai sensi di questo strumento legislativo sono sempre considerati funzionari competenti, in armonia con le disposizioni previste dalle autorità competenti.

Per quanto concerne le modalità di attuazione della cooperazione amministrativa, nel momento in cui un servizio di collegamento o un funzionario di collegamento inviano o ricevono una richiesta o una risposta ad una domanda di cooperazione, devono informare l'ufficio centrale di collegamento del proprio Paese osservando le procedure

---

<sup>26</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte diretta*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 1312; PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, II, pp. 477-478.

<sup>27</sup> Cfr. art. 3.1 della direttiva 2011/16/UE.

<sup>28</sup> Per quanto riguarda l'Italia, l'Autorità competente è il Direttore Generale delle Finanze. Cfr. Elenco delle Autorità competenti di cui all'art. 4, punto 1, della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, G.U.U.E. 2 luglio 2013, n. C 191, pp. 2-3, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:191:0002:0003:IT:PDF>.

da questo stabilite.

Nel caso in cui un servizio di collegamento o un funzionario di collegamento ricevano una richiesta di cooperazione che richiederebbe un'azione che è estranea alla competenza che è stata attribuita loro dall'ordinamento nazionale o dalla prassi legislativa del loro Stato, essi devono immediatamente trasmettere la richiesta all'ufficio centrale di collegamento e devono informare di ciò l'Autorità richiedente<sup>29</sup>.

La struttura organizzativa prevista dalla direttiva 2011/16/UE si presenta molto più capillare rispetto a quella disciplinata dalla direttiva 77/799/CEE, che prevedeva per ogni Stato membro un'unica Autorità competente. In questo modo, il legislatore ha voluto migliorare i rapporti tra le Amministrazioni fiscali, intendendo creare relazioni dirette tra gli uffici coinvolti, al fine di rendere più facile e veloce lo scambio di informazioni e di sviluppare una vera e propria cultura amministrativa comunitaria<sup>30</sup>.

Infine, sebbene la direttiva 2011/16/UE sia strutturalmente diversa dal Modello OCSE, l'ambito di applicazione dei due strumenti è quasi coincidente poiché lo scambio di informazioni *ex art. 26* del Modello non è limitato agli articoli 1 e 2 dello stesso, i quali definiscono rispettivamente i soggetti (persone che sono residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti) e le imposte (imposte sul reddito e sul patrimonio) a cui si applica il Modello di Convenzione, permettendo, dunque, un più ampio scenario di applicazione dello strumento<sup>31 32</sup>.

---

<sup>29</sup> Per quanto concerne i termini *ex art. 7*, essi iniziano a decorrere dalla data in cui la richiesta è trasmessa all'ufficio centrale di collegamento (art. 4.7). Sul tema dei termini cfr. paragrafo 4 del presente capitolo.

<sup>30</sup> E' evidente che la maggiore possibilità di comunicare, renderà la cooperazione tra gli Stati molto più semplice e snella affinché essa possa divenire una concreta e solida realtà. In questo senso cfr. OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, op. cit., p. 1374.

<sup>31</sup> La direttiva e l'articolo 26 del Modello non hanno lo stesso identico ambito di applicazione in quanto il secondo strumento può essere potenzialmente applicato per scambiare informazioni in merito a qualsiasi tipo di imposte prelevate per conto degli Stati contraenti, mentre le disposizioni della direttiva non si applicano all'IVA, ai dazi doganali, ai contributi previdenziali obbligatori, ai diritti, quali quelli per certificati e altri documenti rilasciati dalle autorità pubbliche e alle tasse di natura contrattuale, quale corrispettivo per pubblici servizi (art. 2).

<sup>32</sup> Cfr. CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, op. cit., p. 637.

#### 4. Lo scambio di informazioni con i Paesi terzi.

Oltre a prevedere le stesse tre modalità di scambio di informazioni (di cui si parlerà in seguito) menzionate nella direttiva abrogata, la direttiva 2011/16/UE contiene una rilevante novità riguardante lo scambio di informazioni con i Paesi terzi.

Il legislatore comunitario ha disposto all'articolo 24 che se l'Autorità competente di uno Stato membro riceve da un Paese terzo delle informazioni « *prevedibilmente pertinenti* » relative alle imposte *ex* articolo 2, può trasmettere tali dati alle Autorità competenti degli Stati membri per le quali queste informazioni potrebbero risultare utili e a tutte le altre Amministrazioni richiedenti degli Stati membri, sempre che vi sia stato un previo accordo con il Paese terzo.

Inoltre, l'Autorità competente di uno Stato membro può trasmettere ad un Paese terzo le informazioni ottenute grazie alla direttiva quando: (i) l'Amministrazione dello Stato membro da cui proviene l'informazione ha acconsentito a tale comunicazione; (ii) il Paese terzo si sia impegnato a fornire la cooperazione necessaria per ottenere elementi che provano operazioni irregolari o illegali, che costituiscono una violazione delle norme tributarie<sup>33</sup>.

Infine, un'ulteriore importante e significativa novità è rappresentata dall'articolo 19 che introduce la clausola della cosiddetta « *nazione più favorita* »<sup>34</sup>. Secondo questa norma, quando uno Stato membro prevede nei confronti di un Paese terzo una cooperazione più estesa di quella prevista dalla nuova direttiva, tale Stato membro non potrà rifiutarsi di

---

<sup>33</sup> In merito a questo ultimo punto cfr. Commissione Europea, Raccomandazione concernente le misure destinate ad incoraggiare i Paesi terzi ad applicare le norme minime di buona governance in materia fiscale, 6 dicembre 2012, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0037:0040:IT:PDF>.

Secondo il punto 3 della raccomandazione, un Paese terzo soddisfa tali norme se: (i) adotta misure legislative, regolamentari o amministrative che hanno lo scopo di ottemperare in modo efficace le norme in tema di trasparenza e scambio di informazioni sancite dall'Unione Europea; (ii) non mette in atto misure fiscali dannose in materia di tassazione delle imprese. Sono considerate tali quelle misure fiscali che determinano un livello di imposizione effettivo decisamente inferiore ai livelli in genere applicati nello Stato membro. Inoltre, per valutare se queste misure hanno un carattere pregiudizievole si deve tenere conto delle modalità e dei termini con cui vengono accordate le agevolazioni fiscali e calcolati i profitti che derivano dalle attività interne ad un gruppo multinazionale.

<sup>34</sup> Cfr. MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, op. cit., p. 442; PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in op. cit., pp. 483.

prestare lo stesso livello di cooperazione ad un altro Paese dell'Unione che desiderano prendervi parte.

Oltre a rappresentare una novità di considerevole importanza, questa disposizione ha assunto una rilevanza notevole, soprattutto in merito alla proposta di modifica della direttiva 2011/16/UE, presentata dalla Commissione il 12 giugno 2013 e di cui si dirà in seguito.

### **5. Lo scambio di informazioni su richiesta.**

Considerata la principale forma di collaborazione tra i Paesi membri, lo scambio di informazioni su richiesta<sup>35</sup> viene attivato dall'Autorità competente di uno Stato membro, la quale invia una richiesta circostanziata e riferibile ad un caso specifico<sup>36</sup> all'Autorità di un altro Paese membro che trasmette le informazioni domandate<sup>37 38</sup>.

Laddove l'Autorità interpellata non sia già in possesso delle informazioni richieste, essa

---

<sup>35</sup> Cfr. CAMPANILE F., *La cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, in *Dir. trib. intern.*, 2011, p. 11; CAPOLUPO S., *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte diretta*, op. cit., p. 1315; MASTELLONE P., *Cooperazione fiscale internazionale e scambio di informazioni*, in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012, p. 249; SANTACROCE B., *Tra gli stati comunicazioni più trasparenti*, in *Il Sole – 24 ore*, 12 marzo 2011, p. 31; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimento contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., pp. 106 e ss; VALENTE P., *La Dir. n. 2011/16/UE: nuovi standards nello scambio di informazioni tra Stati*, in *Quotidiano Legale*, 28 dicembre 2012.

<sup>36</sup> La richiesta non può avere contenuto generico per evitare che la procedura si trasformi in una *fishing expedition*.

<sup>37</sup> Si tratta delle informazioni di cui all'art. 1.1 della direttiva.

Nemmeno in questo nuovo provvedimento, il legislatore comunitario si è occupato di dare una precisa definizione del termine « *informazioni* ». In armonia con quanto affermato dalla più autorevole dottrina in merito alla stessa questione posta per la direttiva 77/799/CEE, è da ritenere che si possano trasmettere documenti, esiti di indagini, attestazioni ufficiali e qualsiasi altro elemento necessario per meglio definire il caso concreto.

<sup>38</sup> Nel definire lo scambio di informazioni su richiesta l'articolo 3.8 afferma che questa tipologia di scambio è quella basata « *su una richiesta effettuata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro interpellato in un caso specifico* ».

L'art. 5 rubricato « *Procedura che disciplina lo scambio di informazioni su richiesta* » dispone che « *su richiesta dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata trasmette all'autorità richiedente le informazioni previste all'articolo 1, paragrafo 1, di cui sia in possesso o che ottenga a seguito di un'indagine amministrativa* ».

deve provvedere a ottenerle attraverso le necessarie indagini amministrative che devono essere effettuate come se l'Autorità agisse per conto proprio o su richiesta di un'altra Autorità del proprio Stato, utilizzando i poteri istruttori di cui si avvale nello svolgimento della sua ordinaria attività all'interno del Paese. Offrendo un'adequata motivazione, l'Amministrazione richiedente può domandare che venga effettuata un'indagine specifica.

L'Autorità interpellata gode di una certa autonomia nel reperire le informazioni richieste in quanto essa può decidere con discrezionalità se attivare o meno indagini amministrative. Nel caso in cui essa non le ritenga necessarie, dovrà darne immediata comunicazione all'Autorità richiedente, fornendo specifica motivazione. Una tale negazione potrebbe dipendere da ragioni di economia o opportunità della procedura – le informazioni potrebbero essere più facilmente reperibili da altre fonti – ma essa non rappresenta una valida ragione in base alla quale sia possibile rifiutare l'assistenza<sup>39</sup>.

Se richiesto in modo esplicito dall'Amministrazione dello Stato richiedente, la trasmissione delle informazioni deve essere accompagnata da quella dei documenti originali, sempre che ciò non sia vietato dalla legislazione vigente nel Paese interpellato. In generale, l'Autorità interpellata deve trasmettere le informazioni richieste il più rapidamente possibile e, comunque, entro sei mesi dalla data in cui la richiesta è stata ricevuta se l'Amministrazione interpellata non possiede le informazioni domandate; se, invece, quest'ultima Autorità è già in possesso delle informazioni domandate, la trasmissione delle stesse deve avvenire al massimo entro due mesi dalla data di ricevimento della richiesta (art. 7).

Si tratta ovviamente di termini derogabili sia dal punto di vista convenzionale, sia per situazioni di fatto<sup>40</sup>. In merito al primo aspetto, la direttiva dispone espressamente che, per alcuni casi specifici, tra le due Autorità possano essere convenuti termini diversi da quelli generalmente stabiliti. Per quanto riguarda il secondo aspetto, il legislatore comunitario ha previsto che, entro un mese dal suo ricevimento, l'Amministrazione interpellata possa segnalare all'Autorità dell'altro Stato membro le eventuali carenze presenti nella richiesta inoltrata e la necessità di informazioni supplementari. In questo

---

<sup>39</sup> Cfr. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimenti contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 106.

<sup>40</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, op. cit., p. 1315.

caso i termini iniziano a decorrere dal giorno successivo a quello in cui l'Autorità interpellata ha ricevuto le informazioni supplementari.

Inoltre, l'Amministrazione richiesta deve informare subito, o comunque entro tre mesi dal ricevimento della richiesta, l'Autorità richiedente nel caso in cui non sia nelle condizioni di trasmettere le informazioni entro il termine previsto, precisando i fatti che ostacolano il rispetto del termine e la data entro la quale si ritiene sarà possibile effettuare la comunicazione.

Infine, l'Autorità richiesta può chiedere all'Autorità richiedente di inviare un riscontro in merito alle informazioni trasmesse. Esso – si tratta di un vero e proprio *feedback* – deve essere inviato entro tre mesi da quando sono noti i risultati dell'utilizzo delle informazioni richieste, fatte salve le norme sulla riservatezza in ambito fiscale e la protezione dei dati applicate nello Stato membro richiesto (articolo 14).

La fissazione di precisi termini entro i quali deve avvenire lo scambio di informazioni su richiesta rappresenta uno dei profili più innovativi della direttiva. L'introduzione di un rigoroso termine di scadenza si pone in aperto contrasto con la vecchia disciplina della direttiva 77/799/CEE, la quale genericamente prevedeva che lo scambio dovesse avvenire « *con la massima sollecitudine* ». Alla luce del fatto che proprio questa poca precisione temporale entro cui doveva avere luogo la trasmissione era una delle cause della ridotta efficacia della collaborazione, l'introduzione dei termini evidenzia la volontà del legislatore comunitario di stimolare e rendere più efficiente la cooperazione amministrativa<sup>41</sup>.

Infine, confrontando la direttiva 2011/16/UE e il Commentario al Modello OCSE, non si rilevano particolari differenze per quanto concerne lo scambio di informazioni su richiesta. E', però, da evidenziare come solo recentemente<sup>42</sup> il Commentario (paragrafi 10.4, 10.5 e 10.6) abbia previsto dei termini entro i quali debba avvenire la trasmissione delle informazioni. In questo specifico ambito, il Commentario riprende quanto stabilito dalla direttiva (due mesi se le informazioni sono in possesso dell'Amministrazione; sei

---

<sup>41</sup> Cfr. CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, op. cit., p. 637; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimenti contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 106.

<sup>42</sup> Cfr. OCSE, Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, 17 luglio 2012, in [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article 26-ENG\\_no cover \(2\).pd](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover(2).pd).

mesi se sono necessarie delle indagini) e precisa che i termini sono derogabili sia nel caso in cui i Paesi contraenti abbiano concordato limiti temporali più stretti o più ampi, sia quando l'Autorità richieda necessiti di più tempo per effettuare le indagini a causa della natura complessa della richiesta. Inoltre, il paragrafo 10.6 del Commentario precisa che le informazioni trasmesse oltre i termini stabiliti si considerano scambiate in conformità con quanto previsto dal Commentario stesso, chiarendo così che non può essere sollevata nessuna obiezione in merito all'uso o all'ammissibilità di quei dati che sono stati inoltrati dopo il limite temporale convenuto tra le Autorità competenti o previsto dal paragrafo 10.4.

### ***6. Lo scambio automatico di informazioni.***

Le maggiori novità introdotte dalla nuova direttiva si colgono in merito alla regolamentazione dello scambio « *automatico obbligatorio di informazioni* » (articolo 8), considerato il mezzo più efficace per accertare in modo corretto le imposte e combattere l'evasione e la frode fiscale<sup>43</sup>.

L'articolo 8 prevede che, ad intervalli regolari prestabiliti, senza che sia stata inoltrata una preventiva richiesta, l'Autorità competente di ogni Stato membro debba comunicare all'Amministrazione di qualsiasi altro Paese membro le informazioni disponibili concernenti i residenti in un altro Stato membro sui periodi di imposta dal 1° gennaio 2014. Le informazioni che sono oggetto di questa tipologia di scambio sono contenute negli archivi fiscali statali e sono consultabili in conformità delle norme nazionali sulla raccolta e il trattamento delle informazioni<sup>44</sup>.

Lo scambio automatico obbligatorio non concerne qualsiasi forma reddituale, ma solo cinque categorie espressamente previste al paragrafo 1 dell'articolo 8: redditi da lavoro dipendente<sup>45</sup>; compensi per i dirigenti; prodotti di assicurazione sulla vita non

---

<sup>43</sup> Cfr. Considerando (10) della direttiva 2011/16/UE.

<sup>44</sup> Cfr. CAMPANILE F., *La cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, op. cit., p. 11.

<sup>45</sup> Nel testo originale si faceva un generico riferimento ai redditi da lavoro. La modifica è stata apportata con rettifica, la quale specifica che anziché « *reddito da lavoro* » si debba leggere « *redditi da lavoro dipendente* ». Cfr. Rettifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale che abroga la direttiva 77/799/CEE, G.U.U.E. 14 giugno 2013, n. L 162, p. 15, in

contemplati in altri strumenti legislativi dell'Unione Europea sullo scambio di informazioni e misure simili; pensioni; redditi e proprietà immobiliari.

Entro il 1° gennaio 2014, gli Stati membri devono comunicare alla Commissione le categorie sopraindicate sulle quali dispongono di informazioni e ogni loro successiva modifica (art. 8.2).

Questa disposizione non ha carattere vincolante in quanto l'Autorità competente di uno Stato membro ha la possibilità di indicare all'Amministrazione di qualsiasi altro Paese membro che non desidera ricevere le informazioni sulle categorie di reddito e capitale *ex* articolo 8.1, o che non ha interesse a ottenere dati ed elementi su redditi o capitali che non superano un determinato importo minimo, il quale deve essere specificatamente indicato. Nel caso in cui uno Stato membro non comunichi alla Commissione una categoria sulla quale dispone di informazioni, è da ritenere che Esso palesi, in via indiretta, il disinteresse a ricevere le informazioni in conformità del paragrafo 1 dell'articolo 8. La norma contiene, dunque, una presunzione legale che opera nel caso in cui venga a mancare il requisito della reciprocità<sup>46</sup>, ma solleva alcune perplessità in quanto potrebbe depotenziare il principio della collaborazione amministrativa tra i Paesi dell'Unione<sup>47</sup>.

Consapevole delle possibili difficoltà pratiche che gli Stati membri potrebbero incontrare nel realizzare questa modalità di scambio di informazioni, il legislatore ha previsto che, entro il 1° luglio 2016, i Paesi membri debbano fornire alla Commissione, in relazione ad un determinato anno, delle statistiche circa il volume degli scambi automatici, i costi e i vantaggi amministrativi derivanti dagli scambi avvenuti o da quelli potenziali, sia per l'Amministrazione che per i terzi.

Entro il 1° luglio 2017, la Commissione dovrà presentare una relazione contenente la descrizione della situazione complessiva e una valutazione delle statistiche e delle informazioni ricevute in merito ai costi, ai vantaggi dello scambio automatico e ad eventuali aspetti pratici collegati, al fine di adottare gli adeguati correttivi.

La Commissione è, poi, legittimata a presentare delle proposte al Consiglio per quanto

---

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:162:0015:0015:IT:PDF>.

<sup>46</sup> Sul tema cfr. paragrafo 10 del presente elaborato.

<sup>47</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte diretta*, op. cit., p. 1317; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimento contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 111.

riguarda le categorie di reddito e capitale e/o le condizioni, inclusa quella di disponibilità, di cui al paragrafo 1 dell'articolo in esame. Questa attività della Commissione è di fondamentale importanza perché sulla base delle sue proposte presentate il Consiglio valuterà se rafforzare il funzionamento e l'efficacia dello scambio automatico, o l'innalzamento del loro livello (paragrafo 5, art. 8).

In pratica, il legislatore individua già quali potranno essere le categorie di reddito e di capitale a cui, in futuro, potrà essere applicata lo scambio automatico: dividendi, plusvalenze e *royalties*. Inoltre, potrà essere previsto l'obbligo per l'Autorità competente di ogni Stato membro di comunicare all'Amministrazione competente di qualsiasi altro Paese membro, attraverso scambio automatico, le informazioni disponibili sui periodi d'imposta dal 1° gennaio 2017 su almeno tre delle categorie elencate al paragrafo 1.

Con questa disposizione, è stato immediatamente introdotto un limite, anche se futuro, alla possibilità che è stata offerta agli Stati membri di circoscrivere le informazioni che possono essere ricevute e scambiate sulle categorie di reddito e di capitale indicate all'art. 8.1.

E' come se il Consiglio avesse già valutato l'esigenza di rafforzare lo scambio automatico su preventiva proposta della Commissione e avesse già ottenuto anticipatamente una forma di consenso da parte degli Stati membri ad ampliare la sfera di operatività della direttiva<sup>48</sup>.

In merito ai tempi dello scambio automatico, il provvedimento comunitario specifica che la comunicazione delle informazione deve avvenire almeno una volta all'anno, entro i sei mesi successivi al termine dell'anno fiscale del Paese membro durante il quale le informazioni sono state rese disponibili. Gli Stati membri dovranno mettere in vigore le disposizioni legislative necessarie per conformarsi all'articolo 8 a partire dal 1° gennaio 2015.

In ogni caso, i Paesi membri sono liberi di stipulare accordi bilaterali o multilaterali allo scopo di scambiare automaticamente informazioni su ulteriori categorie di reddito o di capitale rispetto a quelle elencate al paragrafo 1. Tali accordi devono essere trasmessi alla Commissione, la quale li mette a disposizione degli altri Paesi membri. Questa

---

<sup>48</sup> Cfr. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimento contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 112.

norma ha lo scopo di dare la possibilità agli Stati membri di allargare l'ambito di operatività della direttiva in modo tale che la sua sfera di applicazione sia ampliata rispetto a quella originariamente prevista, così che venga rafforzata la cooperazione amministrativa per combattere i fenomeni di evasione e frode fiscale<sup>49</sup>.

L'attuale disciplina dello scambio automatico risulta completamente diversa rispetto a quella contenuta nella direttiva 77/799/CEE. Nel vecchio provvedimento comunitario, lo scambio automatico non ricopriva un ruolo così predominante come in quello attuale e non era stato quasi mai utilizzato poiché la sua applicazione era subordinata al raggiungimento di un accordo tra i Paesi membri che volevano attuare questo tipo di collaborazione. Inoltre, in passato, le categorie di casi – e non di reddito – a cui poteva essere applicata questa tipologia di scambio erano determinate nell'ambito della procedura di consultazione prevista dall'articolo 9 della direttiva 77/799/CEE<sup>50</sup>.

Oggi, lo scambio automatico è riferito a specifiche categorie di reddito determinate dal testo legislativo e si presenta come obbligatorio, non più subordinato alla buona volontà dei Governi<sup>51</sup>. La notevole evoluzione di questo strumento è da attribuire alla crescente consapevolezza degli Stati membri e degli organi dell'Unione che riconoscono nello scambio automatico l'imperativo per combattere la frode e l'evasione fiscale<sup>52</sup>.

Le notevoli proporzioni raggiunte da questi fenomeni<sup>53</sup> hanno fatto nascere in capo ai Paesi membri l'esigenza di rafforzare lo scambio automatico obbligatorio e di accelerare l'ampliamento dell'ambito di applicazione dell'articolo 8, come già previsto dal paragrafo 5.

La maggior parte dei Paesi membri hanno recentemente manifestato l'intenzione di intensificare lo scambio automatico di informazioni, anche con Paesi terzi. Su questa

---

<sup>49</sup> Cfr. *Ibidem*, p. 112.

<sup>50</sup> Cfr. CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, op. cit., p. 635.

<sup>51</sup> Lo scambio automatico disciplinato dalla direttiva 2011/16/UE è simile a quello regolato dal Commentario al Modello OCSE. Il paragrafo 9(b) del Commentario precisa che lo scambio automatico si ha quando le informazioni riguardanti una o più categorie di reddito, aventi origine in uno degli Stati Contraenti e percepiti nell'altro Stato contraente, sono trasmesse sistematicamente all'altro Stato.

<sup>52</sup> Cfr. SANTACROCE B., *Servono soluzioni globali*, in *Il Sole – 24 ore*, 13 giugno 2013, p. 20.

<sup>53</sup> E' stato stimato che, a causa della frode e dell'evasione fiscale, le entrate dei 27 Paesi si riducano di circa 1.000 miliardi di Euro all'anno. Cfr. BEDA R., *Redditi finanziari, scambio automatico di dati tra i Paesi Ue*, in *Il Sole – 24 ore*, 13 giugno 2013, p. 20.

scia, numerosi Governi dell'Unione (tra cui l'Italia<sup>54</sup>) hanno concluso o concluderanno, con gli Stati Uniti d'America, degli accordi relativi alla legislazione statunitense sugli adempimenti fiscali dei conti esteri (Foreign Account Tax Compliance Act, la cosiddetta FATCA<sup>55</sup>) al fine di combattere in modo più forte e concreto la frode e

---

<sup>54</sup> L'8 febbraio 2012, Italia, Francia, Germania, Regno Unito, Spagna e USA, con il comune obiettivo di intensificare la lotta alla frode e all'evasione fiscale internazionale e di adottare un approccio intergovernativo finalizzato all'applicazione del FATCA, hanno definito il relativo Modello di Accordo Intergovernativo.

In merito cfr. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Comunicato Stampa n. 105, 26 luglio 2012, in <http://www.governo.it/backoffice/allegati/68828-7910.pdf>; BELLINAZZO M., *La UE sceglie FATCA per la cooperazione multilaterale*, in *Il Sole – 24 ore*, 24 maggio 2013, p. 22; BELLINAZZO M., *Scambio di dati in lista d'attesa*, in *Il Sole – 24 ore*, 14 luglio 2013, p. 17.

<sup>55</sup> La legislazione FATCA del 18 marzo 2010 esige che gli istituti finanziari esteri si registrino presso l'Autorità fiscale statunitense – IRS – e perfezionino con Essa un accordo. Con la stipula di questo patto, l'istituto finanziario estero si impegna a identificare tra i conti che ha in gestione quelli intestati ai clienti americani e a darne periodica comunicazione all'IRS. A tale scopo l'istituto finanziario deve chiedere il consenso al titolare del conto. Se tale cliente si rifiuterà, sarà prelevata una ritenuta alla fonte del 30% sui pagamenti a lui corrisposti.

Nel caso in cui un istituto finanziario estero decida di non aderire al FATCA, esso subirà una ritenuta alla fonte del 30% sui proventi di origine USA destinati ai suoi clienti, americani e non.

Si tratta, dunque, di uno scambio automatico di informazioni tra istituti finanziari stranieri e il Governo americano.

L'onere amministrativo e finanziario per l'applicazione della normativa FATCA, ha sollevato critiche a livello internazionale. Per questa ragione, il Governo statunitense si è dichiarato disponibile a concedere determinate agevolazioni amministrative nell'ambito degli accordi bilaterali con gli altri Stati, a condizione che Essi garantiscano che tutti i loro istituti finanziari partecipino alla normativa FATCA.

Per questo motivo sono stati creati due Modelli:

- il Modello I è basato sul principio dello scambio automatico di informazioni e prevede che le istituzioni finanziarie forniscano le informazioni rilevanti alle relative Autorità fiscali, che inoltreranno a loro volta tali dati all'IRS. Lo scambio va in entrambe le direzioni.
- il Modello II, è destinato a quegli Stati che rifiutano lo scambio automatico di informazioni, o che, per motivi legali, non sono in grado di attuarlo.

Questo Modello prevede un flusso diretto di informazioni, senza l'interposizione dell'Autorità fiscale, tra gli istituti finanziari esteri e l'IRS, basato sulle dichiarazioni di consenso dei clienti statunitensi. Esso è completato da uno scambio di informazioni su richiesta, grazie al quale gli USA possono domandare le informazioni sui conti di quei soggetti statunitensi che hanno negato la trasmissione dei propri dati.

Sull'argomento cfr. SORIANO A. G., *Toward an Automatic but asymmetric Exchange of tax information: the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point*, in *Intertax*, 2012, p. 541 e ss; SPENCER D., *FATCA and automatic exchange of tax information*, in *Journal of International Taxation*, 2010, p. 62 e ss.

L'entrata in vigore del FATCA avverrà nel luglio del prossimo anno e non dal 1° gennaio 2014. Lo

l'evasione fiscale. La definizione di questa tipologia di accordi provocherà delle conseguenze nella cooperazione amministrativa tra i Paesi membri poiché Essi, *ex* articolo 19 della direttiva 2011/16/UE, dovranno prestare tale più estesa cooperazione anche agli altri Stati dell'Unione. Il perfezionamento di accordi paralleli, ma non coordinati, ai sensi dell'articolo 19, provocherebbe distorsioni che andrebbero a pregiudicare il buon funzionamento del mercato interno poiché verrebbero a mancare le condizioni di parità tra gli Stati membri che potrebbero provocare alterazioni nel movimento dei capitali e causare rilevanti difficoltà per gli operatori economici che sono attivi in più Paesi membri<sup>56</sup>.

Al fine di eliminare queste problematiche, gli organi dell'Unione Europea hanno ritenuto necessario proporre una modifica<sup>57</sup> dell'articolo 8 della direttiva 2011/16/UE affinché i Paesi membri non debbano ricorrere all'articolo 19 – con le conseguenze derivanti – e con lo scopo di dotare l'Unione di un FATCA europeo<sup>58</sup>.

Per prima cosa, il legislatore propone di eliminare l'importo minimo al di sotto del quale un Paese membro non desidera ricevere informazioni. E', infatti, emerso dalle conversazioni con i vari Stati che l'applicazione di un importo minimo è di difficile gestione dal punto di vista tecnico<sup>59</sup>.

---

slittamento è stato causato dall'elevato numero di Stati che hanno manifestato la volontà di sottoscrivere l'Accordo bilaterale. Cfr. BELLINAZZO M., *Scambio di dati in lista d'attesa*, op. cit., p. 17.

<sup>56</sup> Cfr. Considerando (5) Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di direttiva recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, 12 giugno 2013, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0348:FIN:IT:PDF>.

<sup>57</sup> La Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale è stata presentata il 12 giugno 2013. Essa trova nell'art. 115 TFUE il suo fondamento giuridico.

Come per la direttiva 2011/16/UE, l'Unione Europea è intervenuta in base al principio di sussidiarietà *ex* art. 5 del Trattato dell'UE, in quanto l'obiettivo di una cooperazione amministrativa efficace e compatibile con il corretto funzionamento del mercato interno non può essere adeguatamente realizzata dagli Stati membri, ma può essere conseguita nel modo migliore solo a livello di Unione.

Questa modifica non è ancora stata approvata. Essa necessita dell'unanimità per entrare in vigore.

Cfr. Considerando (11) Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di direttiva recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, 12 giugno 2013, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0348:FIN:IT:PDF>.

<sup>58</sup> Cfr. BEDA R., *In arrivo nuova direttiva che rafforza l'antievazione*, in *Il Sole – 24 ore*, 9 giugno 2013, p. 7.

<sup>59</sup> Cfr. Considerando (8) Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di direttiva recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, 12

La proposta<sup>60</sup> più innovativa è, però, rappresentata dal paragrafo 3 *bis*, il quale amplia l'ambito di applicazione dello scambio automatico agli elementi contemplati dal FATCA. Secondo tale paragrafo, le Autorità competenti degli Stati membri si scambiano automaticamente le informazioni, sui periodi d'imposta dal 1° gennaio 2014, su dividendi, plusvalenze, redditi generati da attività detenute in un conto finanziario, importi rispetto ai quali l'istituto finanziario è obbligato o debitore, inclusi i pagamenti di rimborso e i saldi dei conti « *pagati, garantiti o detenuti da un istituto finanziario per il beneficio diretto o indiretto di un beneficiario effettivo*<sup>61</sup> », il quale è una persona fisica residente in un altro Paese membro.

A questa disposizione non dovrà essere applicato il paragrafo 1 dell'articolo 8 nella parte in cui dispone che lo scambio automatico può essere subordinato alla disponibilità delle informazioni, in quanto i dati relativi alle nuove categorie di reddito devono essere messi a disposizione delle Amministrazioni fiscali dagli intermediari finanziari a norma di quanto stabilito in materia di FATCA.

Il legislatore ha, inoltre, previsto di modificare il paragrafo 5 dell'articolo 8 stabilendo che le Autorità competenti dei Paesi membri si dovranno scambiare le informazioni sui periodi d'imposta dal 1° gennaio 2017 relative a tutte le categorie di reddito e capitale elencate al paragrafo 1 (e non solo di tre di queste categorie). In merito alla lettera b) del paragrafo 5, il legislatore precisa che « *altre categorie ed elementi, comprese le royalties* » potranno essere incluse nella direttiva, in modo tale da lasciare il più aperta possibile la sfera di applicazione della nuova proposta del 2017.

L'iniziativa di modifica dell'Unione Europea garantisce che lo scambio automatico di informazioni sia applicato in modo uniforme (cioè in modo analogo e omogeneo da parte di tutti gli Stati dell'Unione) ed esteso (ovvero su tutte le forme di reddito prodotte da soggetti residenti in un Paese membro diverso da quello della fonte)<sup>62</sup>.

Per quanto concerne l'estensione, la proposta ha un ambito di operatività sicuramente

---

giugno 2013, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0348:FIN:IT:PDF>.

<sup>60</sup> Cfr. BEDA R., *In arrivo nuova direttiva che rafforza l'antievazione*, op. cit., p. 7; BEDA R., *Redditi finanziari, scambio automatico di dati tra i Paesi Ue*, op. cit., p. 20; SANTACROCE B., *Servono soluzioni globali*, op. cit., p. 20.

<sup>61</sup> Cfr. art. 1 della Proposta di direttiva del Consiglio recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, 12 giugno 2013, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0348:FIN:IT:PDF>.

<sup>62</sup> Cfr. SANTACROCE B., *Servono soluzioni globali*, op. cit., p. 20.

più ampio rispetto al testo originale in quanto si applica a nuove categorie di reddito, mentre l'uniformità è garantita sia dal già citato articolo 19, sia dall'intervento del legislatore comunitario che, con questa proposta, ha disposto un'unica e omogenea normativa tra gli Stati membri sul tema dello scambio automatico.

La direttiva, però, non configura un sistema di scambio di informazioni automatico completamente integrato, ossia con un'applicazione non solo bilaterale, bensì multilaterale cosicché sia permesso un uso incrociato dei dati da parte di tutte le Amministrazioni interessate<sup>63</sup>. E', dunque, auspicabile che in futuro si giunga ad una maggiore integrazione, poiché solo in questo modo si potranno ottenere dei risultati concreti nella lotta alla frode e all'evasione fiscale e l'Unione potrà rendere lo scambio automatico una norma internazionale.

### ***7. Lo scambio spontaneo di informazioni.***

La terza e ultima forma di scambio di informazioni analizzata è rappresentata dallo scambio spontaneo<sup>64</sup> (articolo 9). Le Autorità competenti ricorrono a questa modalità di trasmissione dei dati in determinate ipotesi specificate dal legislatore. Tali situazioni, riconducibili perlopiù ad interessi generali del Paese membro beneficiario delle informazioni, si verificano: (i) quando l'Autorità competente di uno Stato membro ha validi motivi di presumere che esista una perdita di gettito fiscale nell'altro Paese membro<sup>65</sup>; (ii) laddove un soggetto passivo ottenga, in uno Stato membro, un esonero o una riduzione d'imposta che dovrebbe comportare per lo stesso un assoggettamento o un aumento d'imposta nell'altro Paese membro; (iii) quando le relazioni d'affari tra

---

<sup>63</sup> Cfr. *Ibidem*.

<sup>64</sup> Cfr. CAMPANILE F., *La cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, in *Dir. trib. intern.*, 2011, p. 12; CAPOLUPO S., *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte diretta*, op. cit., p. 1317; MASTELLONE P., *Cooperazione fiscale internazionale e scambio di informazioni*, in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 251; SANTACROCE B., *Tra gli stati comunicazioni più trasparenti*, op. cit., p. 31; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimento contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 113.

<sup>65</sup> Si noti come nella nuova direttiva, per evitare i problemi di interpretazione sorti in merito al testo della direttiva abrogata, si parli di « *perdita di gettito fiscale* », e non più di « *riduzione o un esonero d'imposta anormali* ». Sul punto cfr. capitolo 2, paragrafo 7 del presente elaborato.

contribuenti di diversi Stati membri determinino una riduzione d'imposta in entrambi i Paesi membri; (iv) nel caso in cui l'Autorità competente di uno Stato membro abbia fondate ragioni per presumere che, in un altro Stato membro, si stia verificando una riduzione d'imposta derivante dal trasferimento fittizio di utili tra le imprese di uno stesso gruppo; (v) allorché in un Paese membro, a seguito delle informazioni trasmesse dall'Autorità competente di un altro Stato membro, siano raccolti dati ed elementi che possono essere utili per procedere all'accertamento dell'imposta in tale altro Paese membro.

Queste fattispecie non sono tassative poiché gli Stati membri possono ricorrere allo scambio spontaneo di informazioni ogni volta ritengano ciò risulti utile per lo Stato membro che riceverà le informazioni (paragrafo 2, art. 9).

I dati e gli elementi di cui all'articolo 9.1 devono essere trasmessi all'Autorità dello Stato membro interessato « *al più presto, e comunque entro un mese dalla loro disponibilità*<sup>66</sup> ». L'Autorità competente che ha ottenuto le informazioni deve comunicare, se possibile in via telematica, l'avvenuta ricezione dei dati all'altra Autorità competente entro sette giorni.

Come nel caso dello scambio su richiesta, l'Autorità competente che fornisce le informazioni può chiedere all'Autorità ricevente di inviare un riscontro in merito ai dati inoltrati (articolo 14).

La disciplina dello scambio spontaneo non ha subito rilevanti modifiche<sup>67</sup> rispetto a quella prevista dalla direttiva 77/799/CEE. L'unica vera novità su questa tipologia di scambio è rappresentata dall'introduzione di limiti temporali entro i quali debba concludersi l'attività di cooperazione.

Lo scambio spontaneo disciplinato dal Commentario al Modello OCSE si presenta in modo diverso rispetto a quello disciplinato dalla direttiva 2011/16/UE. Infatti, la normativa OCSE né prevede nessuna determinata ipotesi in cui tale tipologia di scambio debba essere applicata, né contiene una definizione di scambio spontaneo, ma si limita a riportare un caso esemplificativo in cui tale strumento potrebbe essere usato<sup>68</sup>.

---

<sup>66</sup> Cfr. art. 10.1 della direttiva 2011/16/UE.

<sup>67</sup> E' da notare che la nuova direttiva non subordina ad un accordo tra gli Stati membri la possibilità di ampliare le situazioni nei confronti delle quali sia possibile applicare lo scambio spontaneo di informazioni.

<sup>68</sup> Il paragrafo 9 c) del Commentario dispone che si ha scambio spontaneo di informazioni quando, per

### **8. Altre forme di collaborazione amministrativa.**

La direttiva 2011/16/UE disciplina altre forme di collaborazione amministrativa oltre allo scambio di informazioni su richiesta, automatico e spontaneo. Esse sono contenute Capo III del nuovo provvedimento comunitario e presentano dei caratteri di novità rispetto alle medesime misure contenute nella direttiva 77/799/CEE.

Il legislatore ha stabilito che, previo accordo tra l'Autorità interpellata e quella richiedente e in base alle modalità stabilite dalla prima, è ammessa sia la presenza di funzionari designati dall'Autorità richiedente negli uffici amministrativi del Paese membro interpellato, sia la loro partecipazione alle indagini amministrative svolte nel territorio di tale Stato membro (articolo 11, paragrafo 1).

I funzionari dello Stato membro richiedente, muniti di mandato contenente le loro generalità e la qualifica di ufficiale, assumono una posizione equivalente a quella dei funzionari del Paese interpellato: essi, per esempio, hanno diritto ad una copia dei documenti a cui hanno accesso questi ultimi. Inoltre, l'accordo tra le Autorità competenti può prevedere che i funzionari dello Stato richiedente possano direttamente interrogare le persone ed esaminare i documenti durante le indagini. Qualsiasi rifiuto, da parte della persona sottoposta ad indagine, di rispettare le misure di controllo dei funzionari del Paese richiedente produce gli stessi effetti giuridici se tale negazione fosse stata opposta ai funzionari dell'Autorità interpellata.

Sebbene l'articolo 6 della direttiva 77/799/CEE già prevedesse la collaborazione tra i funzionari delle Autorità competenti degli Stati membri, tale disposizione si limitava a concedere la possibilità della mera presenza di funzionari stranieri nel territorio del Paese membro interpellato, senza disciplinare chiaramente le modalità con cui questo tipo di cooperazione doveva svolgersi, lasciando questo compito agli accordi raggiunti in seguito alle consultazioni che dovevano avvenire in seno ai comitati<sup>69</sup>.

La nuova direttiva si spinge sicuramente oltre, definendo le regole generali e consentendo ai funzionari di un Paese membro di presenziare alle indagini

---

esempio, uno Stato, che ha acquisito delle informazioni durante dei controlli, trasmette tali elementi all'altro Stato perché li reputa interessanti per quest'ultimo.

<sup>69</sup> Cfr. CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, op. cit., p. 635; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimenti contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 114, nota 56.

amministrative, interrogare le persone ed esaminare i documenti.

Tra le altre procedure di cooperazione amministrativa sono inclusi i controlli simultanei di una o più persone (articolo 12). Essi si realizzano quando la posizione di alcuni soggetti interessa comunemente due o più Paesi membri. Ogni Stato membro individua autonomamente le persone che intende controllare con questa modalità di verifica, ne informa le Autorità competenti degli altri Stati membri, indicando i motivi e i termini entro i quali devono essere compiuti i controlli. Ogni Paese membro decide discrezionalmente se partecipare o meno al controllo simultaneo: in caso di rifiuto dovrà dare adeguata motivazione della scelta; in caso di assenso dovrà designare un rappresentante con l'incarico di dirigere e coordinare il controllo.

L'attuale disciplina non presenta sostanziali differenze rispetto a quella contenuta nella direttiva 2004/56/CE.

Anche in tema di notifiche amministrative (articolo 13), la direttiva 2011/16/UE non ha apportato rilevanti novità. Come nel testo della direttiva 2004/56/UE, il legislatore comunitario prevede che, su richiesta dell'Autorità competente di un Paese membro, l'Autorità competente di un altro Stato membro notifica tutti gli atti e le decisioni delle Autorità amministrative del Paese membro richiedente, relative all'applicazione nel suo territorio delle leggi sulle imposte di cui alla presente direttiva. La notifica avviene seguendo le norme sulla notificazione di atti analoghi prevista nello Stato interpellato.

La direttiva 2011/16/UE prevede, a differenza della direttiva 2004/56/CE, che l'obbligo di notifica si ha solo nel caso in cui lo Stato richiedente non sia capace di procedere ad una notificazione in conformità delle norme che disciplinano questa materia nel Paese membro interpellato o quando tale notificazione comporti difficoltà sproporzionate. La sproporzionalità dovrà essere valutata di volta in volta anche se le difficoltà sono ridimensionate dalla possibilità di procedere alla notifica degli atti attraverso posta elettronica o raccomandata, direttamente ad un soggetto nel territorio di un altro Paese<sup>70</sup>.

### ***9. Le modalità di scambio delle informazioni.***

Allo scopo di garantire l'efficacia dello scambio e l'adeguatezza dei dati trasmessi, il

---

<sup>70</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 1765.

legislatore comunitario ha stabilito delle precise modalità di applicazione per lo scambio su richiesta, lo scambio spontaneo, le notifiche e le informazioni di riscontro.

La direttiva stabilisce che lo scambio debba avere luogo utilizzando dei formulari tipo, i quali comprendono una serie di campi sufficientemente diversificati in modo tale che sia consentito agli Stati membri di trattare facilmente i diversi casi usando per ciascuno di essi i campi attinenti<sup>71</sup>.

Le richieste di informazioni e di indagini amministrative *ex* articolo 5, le relative risposte, le conferme di ricevuta, le richieste di informazioni supplementari di carattere generale e le dichiarazioni di incapacità o di rifiuto di cui all'articolo 7 devono essere trasmesse, per quanto possibile, con un formulario tipo adottato dalla Commissione secondo la procedura stabilita dalla decisione n. 1999/468/CE.

I formulari tipo possono essere accompagnati da attestazioni, relazioni, documenti, o copie conformi o estratti degli stessi e devono sempre contenere<sup>72</sup>, a livello minimale: (i) l'identità della persona oggetto della verifica o dell'indagine; (ii) il fine fiscale per il quale sono state richieste le informazioni.

E' interesse dell'Autorità richiedente specificare tutti quegli altri elementi che possono facilitare la raccolta delle informazioni da parte dell'Autorità interpellata. Sotto tale aspetto, dunque, l'Autorità competente che richiede le informazioni non subisce nessun limite specifico oltre a quelli previsti dalla legislazione interna. A questa circostanza

---

<sup>71</sup> Cfr. Considerando (2) del Regolamento di esecuzione (UE) n. 1156/2012 della Commissione del 6 dicembre 2012. G.U.U.E. 7 dicembre 2012, n. L 335, pp. 42-46.

<sup>72</sup> Il formulario dello scambio su richiesta deve contenere: base giuridica; numero di riferimento; data; identità dell'Autorità richiedente e dell'Autorità interpellata; identità della persona oggetto della verifica o indagine; descrizione generale del caso e, se opportuno, informazioni contestuali specifiche presumibilmente atte a verificare la prevedibile pertinenza delle informazioni richieste all'Amministrazione e l'applicazione della normativa nazionale degli Stati membri con riguardo alle imposte di cui all'art. 2 della direttiva 2011/16/UE; fine fiscale per cui si richiedono le informazioni; periodo oggetto dell'indagine; nome e indirizzo di qualsiasi persona ritenuta in possesso delle informazioni richieste; rispetto degli obblighi giuridici di cui all'art. 16, paragrafo 1, della direttiva 2011/16/UE; rispetto degli obblighi giuridici di cui all'art. 17, paragrafo 1, della direttiva 2011/16/UE; richiesta motivata di un'indagine amministrativa specifica e motivi del rifiuto di effettuare tale indagine; conferma di ricevuta della richiesta di informazioni; richiesta di informazioni supplementari di carattere generale; motivi dell'incapacità o del rifiuto di fornire le informazioni; motivi del mancato rispetto del termine stabilito per la risposta e data entro cui l'Autorità interpellata ritiene di essere in grado di rispondere. Solo i campi compilati per un dato caso devono apparire nel formulario.

Cfr. Regolamento di esecuzione (UE) n. 1156/2012 della Commissione del 6 dicembre 2012. G.U.U.E. 7 dicembre 2012, n. L 335, pp. 42-46.

non deve essere attribuita una rilevanza marginale perché una richiesta completa agevola il compito dell'Autorità richiesta e consente di raccogliere più elementi che saranno fondamentali ai fini della motivazione dell'atto impositivo<sup>73</sup>.

La Commissione ha adottato formulari tipo anche per lo scambio spontaneo e la relativa conferma di ricevuta<sup>74</sup>, le richieste di notifiche amministrative<sup>75</sup> e le informazioni di riscontro<sup>76</sup>.

Per quanto riguarda lo scambio automatico, il legislatore comunitario ha previsto che le informazioni siano trasmesse usando un formato elettronico tipo, già esistente a norma dell'articolo 9 della direttiva 2003/48/CE, in materia di tassazione dei redditi da risparmio.

Le informazioni devono essere scambiate, per quanto possibile, per il tramite della rete CCN/CSI. Questa rete è la piattaforma comune basata sulla rete comune di comunicazione (CCN) e sull'interfaccia comune di sistema (CSI), sviluppata dall'Unione Europea al fine di assicurare che tutte le trasmissioni di dati tra le Autorità

---

<sup>73</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, op. cit., p. 1764.

<sup>74</sup> Per lo scambio spontaneo, il formulario deve contenere: base giuridica; numero di riferimento; data; identità dell'Autorità che trasmette e dell'Autorità che riceve le informazioni; identità della persona oggetto dello scambio spontaneo di informazioni; periodo interessato dallo scambio spontaneo di informazioni; rispetto degli obblighi giuridici di cui all'art. 16, paragrafo 1, della direttiva 2011/16/UE; conferma di ricevuta delle informazioni oggetto dello scambio spontaneo. Solo i campi compilati per un dato caso devono apparire nel formulario.

Cfr. Regolamento di esecuzione (UE) n. 1156/2012 della Commissione del 6 dicembre 2012. G.U.U.E. 7 dicembre 2012, n. L 335, pp. 42-46.

<sup>75</sup> Il formulario per le richieste di notifica deve contenere: base giuridica; numero di riferimento; data; identità dell'Autorità richiedente e di quella interpellata; nome e indirizzo del destinatario dello strumento o della decisione; altre informazioni che possono facilitare l'identificazione del destinatario; oggetto dello strumento o della decisione; seguito dato alla richiesta di notifica dall'Autorità interpellata, ai sensi dell'art. 13, paragrafo 3, della direttiva 2011/16/UE, recante la data in cui l'atto o l'adesione sono stati notificati al destinatario. Solo i campi compilati per un dato caso devono apparire nel formulario.

Cfr. Regolamento di esecuzione (UE) n. 1156/2012 della Commissione del 6 dicembre 2012. G.U.U.E. 7 dicembre 2012, n. L 335, pp. 42-46.

<sup>76</sup> Il formulario da utilizzare per il riscontro deve contenere: numero di riferimento; data; identità dell'Autorità competente che fornisce il riscontro; riscontro generale sulle informazioni fornite; risultati direttamente correlati alle informazioni fornite. Solo i campi compilati per un dato caso devono apparire nel formulario.

Cfr. Regolamento di esecuzione (UE) n. 1156/2012 della Commissione del 6 dicembre 2012. G.U.U.E. 7 dicembre 2012, n. L 335, pp. 42-46.

competenti della fiscalità e del settore doganale avvenissero attraverso mezzi elettronici<sup>77</sup>.

L'utilizzo della tecnologia elettronica ed informatica e il loro elevato livello di sviluppo permettono, infatti, una più facile e veloce cooperazione amministrativa affinché si giunga all'ottimizzazione di tutta l'attività collaborativa.<sup>78</sup>

La Commissione è responsabile degli sviluppi della piattaforma, mentre i Paesi membri devono provvedere ad assicurare un adeguato incremento dei loro sistemi necessari per permettere lo scambio di informazioni.

Le richieste di cooperazione, le notifiche e l'eventuale documentazione trasmessa possono essere redatte in qualsiasi lingua preventivamente convenuta tra le due Autorità competenti. Queste richieste devono essere tradotte in una delle lingue ufficiali dello Stato membro dell'Autorità interpellata solo in casi eccezionali motivati da quest'ultima.

Poiché la validità dei principi della direttiva potrà essere esaminata solo nel momento in cui essa sarà concretamente applicata, la Commissione e gli Stati membri esaminano e valutano il funzionamento e l'andamento della cooperazione amministrativa allo scopo di migliorarla.

I Paesi membri devono comunicare alla Commissione tutte le informazioni necessarie per valutare l'efficacia della cooperazione amministrativa e, con cadenza annuale, dello scambio automatico e dei suoi risultati.

Dalle informazioni e dai dati ricevuti, la Commissione redige delle relazioni circa il funzionamento della collaborazione. Queste, come le informazioni trasmesse dagli Stati, sono coperte dal segreto d'ufficio. Esse possono essere utilizzate dai Paesi membri per scopo analitici, ma non possono essere comunicate ad altri organismi o persone senza l'esplicito consenso della Commissione.

---

<sup>77</sup> Cfr. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimenti contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 116, nota 63.

<sup>78</sup> Cfr. CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, op. cit., p. 631.

### ***10. Limiti e obblighi dello scambio di informazioni.***

Sebbene la direttiva 2011/16/UE abbia adottato un nuovo approccio collaborativo, ampliando notevolmente le forme di cooperazione a disposizione degli Stati membri, il legislatore comunitario ha provveduto ad introdurre degli espliciti limiti – similmente previsti anche dalla precedente direttiva – alla collaborazione amministrativa, in modo tale che i Paesi membri non possano sfruttare il nuovo provvedimento legislativo per superare eventuali limiti o difficoltà investigative derivanti dal loro ordinamento interno.

Infatti, la direttiva prevede che l’Autorità interpellata possa opporre un espresso rifiuto alla cooperazione solo nei casi specificatamente determinati dall’articolo 17.

Il paragrafo 1 della presente disposizione specifica che l’Autorità competente a cui è indirizzata la richiesta di informazioni non è tenuta a prestare la sua collaborazione se risulta che lo Stato richiedente non ha esaurito le consuete fonti interne di informazione che avrebbe potuto utilizzare per ottenere gli elementi richiesti senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi (principio di sussidiarietà)<sup>79</sup>. Questo perché il Paese membro interpellato che offre la collaborazione non ha l’incarico di verificare che l’accertamento delle imposte avvenga correttamente, bensì ha il compito di integrare l’attività di verifica posta in essere dallo Stato richiedente<sup>80</sup>.

Il principio di sussidiarietà, come già previsto dall’articolo 2 della direttiva 77/799/CEE, rappresenta una causa ostativa allo scambio di informazioni, ma non è accolto in modo assoluto ammettendo un’eccezione nel caso in cui l’avvalersi delle fonti nazionali di informazione possa danneggiare il risultato dell’indagine<sup>81</sup>.

In ogni caso, la dottrina ha manifestato alcune perplessità circa la concreta attuazione del principio di sussidiarietà in quanto la portata normativa del paragrafo 1 non risulta essere sufficientemente chiara. Infatti, occorrerebbe preventivamente dimostrare, da un

---

<sup>79</sup> L’art. 17, paragrafo 1, dispone che « *L’autorità interpellata in uno Stato membro fornisce all’autorità richiedente in un altro Stato membro le informazioni di cui all’articolo 5 purché l’autorità richiedente abbia esaurito le fonti di informazioni consuete che avrebbe potuto utilizzare, a seconda delle circostanze, per ottenere le informazioni richieste senza rischiare di compromettere il raggiungimento dei suoi obiettivi* ».

<sup>80</sup> Cfr. SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimenti contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell’Unione europea*, op. cit., p. 108.

<sup>81</sup> Sul tema del principio di sussidiarietà cfr. paragrafo 5, capitolo 2, della presente tesi.

lato, di aver esaurito i « *consueti* » strumenti di indagine utilizzabili per quel determinato caso; dall'altro, la non facile condizione che qualsiasi altra attività investigativa, anche se potenzialmente possibile in quanto disciplinata dalla legislazione interna, potrebbe compromettere il raggiungimento degli obiettivi. Sul punto sono, dunque, innegabili ampi spazi di discrezionalità sia da parte della Autorità richiedente sia di quella interpellata<sup>82</sup>.

Il paragrafo 2 dell'art. 17 sancisce che lo Stato interpellato non è tenuto a condurre indagini o comunicare informazioni, nel caso in cui effettuare tali indagini o raccogliere gli elementi richiesti per fini propri sia contrario alla sua legislazione (principio di equivalenza). Codesta disposizione sottolinea come la sovranità e l'autonomia degli Stati membri prevalgono sulle esigenze della cooperazione amministrativa, in armonia con una tradizione largamente condivisa in questo settore<sup>83</sup>.

Inoltre, va evidenziato che l'attuale principio di equivalenza presenta una sostanziale differenza rispetto a quello disciplinato dalla direttiva 77/799/CEE poiché il legislatore comunitario ha volutamente omissso il riferimento alla prassi amministrativa<sup>84</sup>. Oggigiorno, dunque, non è più possibile negare la collaborazione perché l'esecuzione dell'indagine o la raccolta delle informazioni sono contrarie alla prassi amministrativa interna. Tale innovazione avrà dei risvolti sicuramente positivi nel potenziamento della cooperazione<sup>85</sup>.

Inoltre, un Paese membro può legittimamente rifiutare di fornire informazioni nel caso in cui, per motivi di diritto, lo Stato membro richiedente non sia capace di comunicare informazioni equipollenti (principio di reciprocità). Rispetto a quanto previsto dalla direttiva 77/799/CEE, il legislatore comunitario ha ridimensionato la portata del principio di reciprocità poiché non è più previsto che il rifiuto di scambiare informazioni possa dipendere anche da « *motivi di fatto* », uniformando così il testo

---

<sup>82</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, op. cit., p. 1761.

<sup>83</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, op. cit., p. 1762; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimenti contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 108.

<sup>84</sup> Il riferimento alla « *prassi amministrativa* » è, invece, ancora contenuto nell'art. 26, paragrafo 3, del Modello OCSE.

<sup>85</sup> Cfr. PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, op. cit., p. 481.

della direttiva 2011/16/UE al contenuto del Modello OCSE.

La nuova disposizione, come quella precedente, non prevede le modalità con cui debba essere stabilita l'equivalenza delle informazioni scambiate, lasciando tale incombenza ai singoli Paesi membri. Ciò potrebbe comportare una discriminazione tra i cittadini dell'Unione e avere delle ripercussioni sulla corretta concorrenza tra i vari Stati membri e nella repressione dei fenomeni di evasione e frode fiscale<sup>86</sup>.

Infine, un'altra ipotesi di rifiuto è prevista nel caso in cui la trasmissione di informazioni comporti la divulgazione « *di un segreto commerciale, industriale o professionale, o di un processo commerciale*<sup>87</sup> », o sia contraria all'ordine pubblico.

Nel caso in cui la collaborazione venga negata, l'Autorità competente interpellata deve dare comunicazione del rifiuto all'Autorità richiedente, specificando i motivi che ostacolano l'accoglimento della richiesta (art. 17.5).

Ai fini dello scambio e per quanto concerne gli obblighi che sono posti a carico dei singoli Stati membri, il Paese interpellato, per ottenere le informazioni richieste, deve adottare tutte le misure previste a questo scopo, anche nel caso in cui tale Stato non necessiti di date informazioni per i proprio fini fiscali. Non è, dunque, necessario che le informazioni abbiano lo stesso grado di rilevanza per le Autorità coinvolte<sup>88</sup>. Questa disposizione ha una portata sicuramente innovativa poiché sancisce il definitivo superamento del sistema dello scambio di informazioni – soprattutto quello regolato dalle Convenzioni contro la doppia imposizione – sorretto dall'interesse bilaterale e finanziario dei Paesi coinvolti<sup>89</sup>. Per questo motivo, tale norma si presta ad essere considerata come uno degli strumenti più validi per formare una effettiva, reale e definitiva cultura di cooperazione amministrativa per combattere gli illeciti fiscali.

Al fine di far sì che lo Stato richiesto ponga in essere tutte le misure necessarie per

---

<sup>86</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, op. cit., p. 1762. Per tutte le questioni legate a questo principio cfr. paragrafo 8, capitolo 2, del presente elaborato.

<sup>87</sup> Cfr. art. 17, paragrafo 4, della direttiva 2011/16/UE.

<sup>88</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, op. cit., p. 1762; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimento contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 117.

<sup>89</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, op. cit., p. 1762; DI PIETRO A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in GLENDI C., UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, op. cit., p. 658.

ottenere le informazioni domandate, anche quando queste non siano rilevanti per i suoi scopi fiscali, il legislatore ha precisato che i limiti contenuti ai paragrafi 2, 3, e 4 dell'articolo 17 non possono mai essere interpretati nel senso di legittimare un Paese membro interpellato a negare di fornire informazioni per la sola ragione che queste non presentino alcun interesse per tale Stato (art. 18.1).

Il profilo maggiormente innovativo della direttiva è contenuto nel paragrafo 2 dell'articolo 18, il quale dispone che la collaborazione non può essere rifiutata nel caso in cui le informazioni richieste siano detenute « *da una banca, da un altro istituto finanziario, da una persona designata o che agisce in qualità di agente fiduciario o perché si riferiscono agli interessi propri di una persona*<sup>90</sup> ».

Questa norma, oltre ad allinearsi con le previsioni contenute all'articolo 26 del Modello OCSE, sembra segnare il definitivo superamento del segreto bancario, il quale non si presenta più come un legittimo impedimento alla comunicazione di informazioni nell'ambito della cooperazione amministrativa europea<sup>91</sup>.

Una parte della dottrina<sup>92</sup> sostiene, invece, che la portata innovativa della nuova disposizione sia limitata, poiché essa non nega in modo esplicito la rilevanza della norme nazionali, anche di rango costituzionale, che tutelano il segreto bancario, il quale potrebbe essere opposto allo Stato richiedente e quindi rappresentare ancora un limite allo scambio di informazioni<sup>93</sup>.

Codesta disposizione è il frutto di accesi dibattiti che da tempo coinvolgono le principali Autorità internazionali. Infatti, ormai da anni, il segreto bancario ha progressivamente

---

<sup>90</sup> Cfr. paragrafo 2, art. 18 della direttiva 2011/16/UE.

<sup>91</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, op. cit., p. 1762; SANTACROCE B., *Tra gli stati comunicazioni più trasparenti*, op. cit., p. 31; SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni e i nuovi provvedimento contro la frode in materia fiscale*, in *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, op. cit., p. 118.

<sup>92</sup> Tra tutti cfr. DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, op. cit., p. 212.

<sup>93</sup> Il segreto bancario può trovare la sua giustificazione in una norma di legge oppure nella prassi giurisprudenziale, bancaria e contrattuale. Nel caso in cui nella legislazione del Paese richiesto vi sia un chiaro riferimento normativo che garantisca il segreto bancario, l'Autorità competente di tale Stato potrà negare lo scambio di informazioni poiché la raccolta delle stesse è contraria alla sua legislazione (art. 17.2 della direttiva 2011/16/UE). Se, invece, il segreto bancario deriva dalla prassi, non sembra possibile che esso possa rientrare tra le possibili ragioni che limitano lo scambio di informazioni in quanto il legislatore comunitario non ha previsto – come invece avveniva in passato – che le informazioni non possano essere comunicate quanto tale raccolta sia contraria alla prassi amministrativa.

assunto un ruolo fondamentale nel determinare le scelte degli investitori di tutto il mondo. Quei Paesi che garantiscono un elevato grado di anonimato e segretezza nelle transazioni economiche e bancarie attirano facilmente i capitali di fonte illecita e, in alcuni casi, addirittura criminosa, permettendo di creare una facciata di trasparenza e legalità<sup>94</sup>.

Durante l'iter di approvazione della direttiva, la previsione è stata al centro di numerose discussioni, evidenziando le resistenze di quei Paesi membri – Austria e Lussemburgo soprattutto – che applicano il segreto bancario.

Recentemente, la crisi cipriota, che ha messo in luce i rischi che corrono quegli Stati che hanno un sistema bancario sviluppato, e la paura di isolarsi politicamente in Europa, hanno indotto il Lussemburgo a rinunciare al segreto bancario dal 2015. Infatti, da tale data, il Granducato inizierà a scambiare informazioni bancarie con i Paesi membri, aprendo così una nuova era nella lotta alla frode e all'evasione fiscale<sup>95</sup>.

Sulla scia della decisione presa dal Governo lussemburghese, l'Austria ha stabilito che rivedrà la legge sul segreto bancario affinché ne sia previsto un suo alleggerimento<sup>96</sup>.

Infine, in tema di obblighi, il legislatore ha precisato che gli Stati membri sono legittimati a rifiutare la trasmissione delle informazioni nel caso in cui queste riguardino periodi d'imposta precedenti al 1° gennaio 2011, sempre che la loro comunicazione potesse essere negata ai sensi dell'articolo 8 della direttiva 77/799/CEE e la richiesta sia stata inoltrata prima dell'11 marzo 2011.

L'introduzione di questo limite temporale deriva dalla necessità di non rendere tale norma retroattiva<sup>97</sup>.

---

<sup>94</sup> Cfr. CERIANA E., *Profili internazionali del segreto bancario nell'ottica della lotta all'evasione e al riciclaggio del denaro di provenienza illecita*, op. cit., p. 82; UCKMAR V., MARCHESELLI A., *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, p. 252.

<sup>95</sup> Cfr. BEDA R., *Lussemburgo, addio al segreto bancario*, in *Il Sole – 24 ore*, 11 aprile 2013, p. 11.

<sup>96</sup> Cfr. DA ROLD V., *Segreto bancario, assedio all'Austria*, in *Il Sole – 24 ore*, 12 aprile 2013, p. 23.

<sup>97</sup> Cfr. PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, op. cit., p. 480.

### ***11. Tutela della segretezza e area di utilizzo delle informazioni.***

Come l'abrogato provvedimento comunitario, anche la direttiva 2011/16/UE prevede dei limiti riguardanti l'uso dell'informazione fornita.

Ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, tutte le informazioni comunicate tra gli Stati membri, in conformità della direttiva in esame, sono coperte da segreto d'ufficio e godono della stessa protezione che è accordata alle informazioni di uguale natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve.

A differenza della disposizione contenuta nella direttiva 77/799/CEE, la norma non menziona quali sono i soggetti abilitati ad accedere alle informazioni trasmesse e prevede, in modo esplicito, l'assoggettamento delle informazioni e dei dati scambiati al segreto d'ufficio<sup>98</sup>.

L'obbligo al segreto d'ufficio coinvolge non solo l'Autorità competente, ma anche tutti gli altri soggetti interessati – Ufficio centrale di collegamento, Servizio di collegamento, funzionario competente – fino a coloro che materialmente contestano ai contribuenti le informazioni ottenute (personale dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza). In Italia, l'eventuale violazione di codesto vincolo comporta la configurazione del reato *ex* articolo 326 c.p., il quale punisce con la reclusione, il pubblico ufficiale o l'incaricato di pubblico servizio che riveli notizie che devono rimanere segrete o ne agevoli in ogni modo la conoscenza. In ogni caso, i dati e i fatti che sono noti agli impiegati dell'Amministrazione finanziaria e agli agenti della Guardia di Finanza, sono coperti da segreto d'ufficio in quanto sono stati acquisiti nell'ambito e nell'esercizio dei poteri previsti dalla legislazione nazionale in materia di imposte sui redditi. Secondo questa norma<sup>99</sup> si ha violazione del segreto d'ufficio quando qualunque informazione riguardante l'accertamento viene comunicata, senza ordine del giudice, a persone estranee alle rispettive amministrazioni, diverse dal soggetto passivo o dal suo rappresentante, dal personale della Guardia di Finanza e dell'Amministrazione finanziaria, dai componenti delle Commissioni tributarie, dai membri dei consigli tributarie e dei comitati che esercitano il controllo di legittimità sugli atti dei comuni, e dagli impiegati dei comuni che partecipano all'accertamento.

---

<sup>98</sup> Cfr. TURINA A., *Il Consiglio di Stato nega l'accesso alla "lista Falciani". Brevi note in tema di accesso agli atti di cooperazione amministrativa in materia fiscale*, op. cit., p. 394.

<sup>99</sup> Cfr. art. 68 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Le informazioni e i dati ottenuti possono essere utilizzati per l'applicazione delle leggi nazionali dei Paesi membri relative ai tributi rientranti nell'ambito di applicazione oggettivo della direttiva. Tali informazioni possono essere usate anche per l'accertamento delle imposte e dei dazi contemplati all'articolo 2 dalla direttiva 2010/24/UE<sup>100</sup>, sull'assistenza reciproca in materia di recupero crediti, e dei contributi previdenziali obbligatori<sup>101</sup>.

Le informazioni scambiate possono essere utilizzate durante procedimenti giudiziari e amministrativi, avviati per violazione delle norme fiscali, che possono comportare l'irrogazione di sanzioni, sempre nel rispetto delle norme generali e delle disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni di codesti procedimenti. Questa clausola di salvaguardia si richiama al Considerando (28), ove si prevede, in termini generici, che la direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

La disposizione, in sostanza, permette che le informazioni acquisite dagli Stati possano essere usate per perpetrare un illecito penale tributario, fatti salvi i principi generali che disciplinano il procedimento penale<sup>102</sup>. Infatti, nonostante la direttiva qualifichi espressamente come « *amministrativa* » la cooperazione nel settore fiscale, il legislatore comunitario permette che le informazioni acquisite durante una delle procedure previste siano utilizzate anche in materia penale. Questa situazione si verifica quando la

---

<sup>100</sup> G.U.U.E. 31 marzo 2010, n. L 84, pp. 1-12.

<sup>101</sup> Le informazioni scambiate in virtù della direttiva 2011/16/UE possono essere utilizzare per l'accertamento e l'applicazione: a) delle imposte e dei dazi di qualsiasi tipo riscossi da uno Stato membro, o per conto di essi o dell'Unione Europea; b) gli interventi, le restituzioni e le altre misure che fanno parte del sistema di finanziamento parziale o integrale del Fondo europeo agricolo di garanzia (FEAGA) e del Fondo europeo agricolo per lo sviluppo rurale (FEASR), comprese tutte le somme da riscuotere nel quadro di tali azioni; c) i contributi e i dazi che sono previsti nell'ambito dell'organizzazione dei mercati dello zucchero.

Il richiamo dell'art. 2 della direttiva 2010/24/UE estende l'ambito di applicazione della direttiva 2011/16/UE anche all'accertamento di: a) sanzioni, penali, tasse e soprattasse di natura amministrativa in merito a crediti per i quali può essere domandata l'assistenza reciproca, irrogate dalle Autorità amministrative competenti per la riscossione dei tributi o lo svolgimento di indagini amministrative al riguardo, o confermate da organi giudiziari o amministrativi su richiesta di tali autorità; b) tasse per il rilascio di certificati o documenti simili per procedure amministrative che riguardano imposte o dazi; c) interesse e spese relative ai crediti per cui può essere richiesta l'assistenza reciproca conformemente alle disposizioni comunitarie.

<sup>102</sup> Cfr. CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, op. cit., p. 1760.

violazione di un precetto imposto da una disposizione di carattere amministrativo, produce effetti anche in campo penale e, più in particolare per codesta analisi, nelle ipotesi a fronte delle quali sia possibile configurare anche una fattispecie di natura penale-tributaria collegata ad un illecito fiscale<sup>103</sup>.

Le informazioni e i documenti scambiati a norma di questa direttiva possono essere utilizzati per scopi diversi da quelli sopra esposti. Ciò è possibile solo nella misura consentita dalla legge dello Stato membro che ha ricevuto i dati e se vi è stata la preventiva autorizzazione dell'Autorità competente del Paese membro che ha inoltrato le informazioni. Il consenso a usare le informazioni per altri fini è concesso se esse possono essere utilizzate per scopi analoghi nello Stato membro che ha comunicato le informazioni (art. 16.2)<sup>104</sup>.

Il legislatore comunitario stabilisce al paragrafo 3 dell'articolo 16 il cosiddetto scambio triangolare, concedendo la possibilità ad uno Stato membro di comunicare ad uno Stato membro le informazioni ottenute dall'Autorità di un altro Paese membro. La loro trasmissione deve essere conforme alle norme presenti nel testo della direttiva. L'Autorità competente da cui provengono le informazioni deve essere preventivamente avvisata circa la volontà di trasmettere i dati da essa comunicati all'Autorità competente di un terzo Stato membro. Il Paese membro di origine delle informazioni potrebbe opporsi allo scambio triangolare, anche a causa di precisi vincoli previsti dalla legislazione interna. Il legislatore ha stabilito che l'eventuale diniego a questa tipologia di scambio debba avvenire entro dieci giorni dalla data in cui si è ricevuta la comunicazione contenente la volontà dello Stato membro di condividere le informazioni con un terzo Paese membro. Nel caso in cui l'autorizzazione sia negata, lo scambio triangolare non può avere luogo.

---

<sup>103</sup> Sull'argomento cfr. CORSO P., *Scambio di informazioni tra Paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria?*, in *Corr. Trib.*, 6/2013, p. 465 e ss; MARIELLA G., PEZZUTO G., *Utilizzabilità in un procedimento penale di dati ed elementi acquisiti nell'ambito della collaborazione internazionale in materia fiscale*, in *Il Fisco*, 31/1996, p. 7560 e ss; PEZZUTO G., *Cooperazione fiscale internazionale. L'uso delle informazioni ai fini penali*, in *Il Fisco*, 14/1998, p. 4382 e ss; SACCHETTO C., *Lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2009, fasc. 1, p. 89 e ss; VOLPE L., MARCHETTI U., PEZZUTO G., *I modelli comunitari di attuazione della cooperazione amministrativa*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, op. cit., p. 797 e ss.

<sup>104</sup> In merito a codesto punto, la nuova direttiva non apporta nessuna modifica sostanziale rispetto all'articolo 7, paragrafo 3, della direttiva 77/799/CEE. Lo stesso è previsto dal Modello OCSE.

Infine, il paragrafo 5 dell'articolo 16 prevede l'applicazione del principio della parificazione giuridica delle prove, stabilendo che tutte le informazioni, i dati, le relazioni e i documenti, o parte di essi, o le loro copie conformi, ottenuti grazie agli strumenti previsti dalla direttiva e in conformità della stessa possono essere adottati come elementi di prova dagli organi competenti dello Stato membro richiedente allo stesso titolo di informazioni, relazioni, attestati e altri documenti equivalenti trasmessi dall'Autorità nazionale. Questa disposizione introduce l'equivalenza tra le informazioni e i documenti acquisiti dall'estero e quelli che hanno un'origine nazionale. Tale equipollenza giustifica un controllo dei requisiti formali degli elementi ricevuti poiché l'Amministrazione deve garantire che ci sia corrispondenza tra le informazioni e i documenti richiesti e quelli ottenuti grazie allo scambio affinché essi possano essere utilizzati come elementi probatori. Infatti, il fatto che i dati provengano da un'Autorità estera non può giustificare una deroga all'adempimento delle regole formali nazionali, poiché una tale inosservanza comporterebbe il recupero di imposte attraverso atti impositivi che dovrebbero essere considerati infondati nell'ordinamento interno<sup>105</sup>.

## ***12. La tutela del contribuente.***

Come già precisato nel paragrafo 3, capitolo 1 della presente tesi, la cooperazione amministrativa coinvolge differenti interessi, riferiti agli Stati e ai contribuenti.

Infatti, se da una parte l'interesse statale consiste nella corretta applicazione della legislazione fiscale, nell'accertamento delle imposte dovute e nella lotta alla frode e all'evasione fiscale internazionale, dall'altra parte i contribuenti sono interessati ad evitare situazioni di plurima o illegittima imposizione, alla corretta acquisizione delle informazioni scambiate, alla loro riservatezza, e ad un'efficace tutela contro lo scambio illegittimo di dati.

E' chiaro, dunque, che non vi è sempre una totale convergenza tra gli interessi delle parti coinvolte poiché in determinati casi l'interesse erariale e quello del contribuente si trovano in posizioni completamente antinomiche. Nonostante l'esigenza dello Stato di

---

<sup>105</sup> Cfr. DI PIETRO A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in GLENDI C., UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, op. cit., p. 663.

combattere gli illeciti fiscali internazionali sia sicuramente prioritaria, è innegabile che il contribuente abbia il diritto di assicurarsi che vengano osservate tutte le disposizioni, comunitarie e nazionali, che disciplinano le modalità di trasmissione, acquisizione ed uso dei dati e degli elementi comunicati.

Dunque, proprio la figura del contribuente e la tutela dei suoi interessi costituiscono un tema importante che ha assunto una notevole rilevanza.

Al riguardo, nonostante la direttiva 2011/16/UE specifichi che lo scambio di informazioni deve avvenire tenendo conto di alcuni interessi privati<sup>106</sup> e, più in generale, nel rispetto dei diritti fondamentali e dei principi riconosciuti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea<sup>107</sup>, il nuovo provvedimento comunitario – come la direttiva 77/799/CEE – non contiene alcuna specifica disposizione volta ad assicurare la tutela dei soggetti passivi e dei terzi coinvolti in una procedura di cooperazione amministrativa<sup>108</sup>.

Oltre all'obbligo di segretezza (art. 16) e ai limiti all'attuazione dello scambio di informazioni (art. 17), la direttiva 2011/16/UE non stabilisce nessun'altra forma di tutela del contribuente e non prevede che lo stesso sia informato della richiesta di informazioni sul suo conto da parte dell'Amministrazione fiscale straniera affinché egli possa opporsi all'eventuale trasmissione dei dati o spiegare le sue ragioni nel corso dell'indagine.

Secondo una parte della dottrina<sup>109</sup>, il regime di segretezza e i limiti all'obbligo di fornire informazioni determinano diritti e obblighi esclusivamente in capo agli Stati membri. Spetta alle Autorità competenti dei Paesi dell'Unione, in virtù dei poteri

---

<sup>106</sup> Cfr. Considerando (19) della direttiva 2011/16/UE.

<sup>107</sup> Cfr. Considerando (28) della direttiva 2011/16/UE.

<sup>108</sup> Cfr. FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in TASSANI T. (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009, p. 265 e ss; PERSANO F., *Lo scambio di informazioni: gli strumenti di diritto comunitario*, in *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, op. cit., p. 172; PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, op. cit., p. 485; POLITO C., *Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle "liste"*, in *Fisc. comm. internaz.*, 5/2011, p. 24;

<sup>109</sup> Tra i quali cfr. CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. trib.*, 3/2009, p. 258 e ss; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op. cit., p. 195 e ss.

discrezionali che sono stati loro attribuiti dalla direttiva, stabilire se l'esecuzione di una richiesta di cooperazione possa essere pregiudizievole per i contribuenti interessati. Una volta che l'Amministrazione fiscale di uno Stato membro ha deciso che è possibile procedere allo scambio di informazioni, il soggetto passivo potrà sostenere l'illegittimità della trasmissione dei dati solo nei limiti in cui almeno uno dei Paesi coinvolti nello scambio disponga di una legislazione *ad hoc*, diretta a tutelare i diritti delle persone coinvolte in una forma di cooperazione tributaria.

Altra parte della dottrina<sup>110</sup> sostiene, invece, che l'obbligo di segretezza (art. 16) abbia un effetto diretto, cioè sia idoneo a creare diritti e obblighi direttamente in capo ai singoli, indipendentemente da quanto disposto dalle legislazioni fiscali degli Stati membri. Secondo questo orientamento dottrinale, la disposizione comunitaria in esame stabilisce, nei confronti dei Paesi membri, un obbligo chiaro ed incondizionato a fronte del quale contribuenti e soggetti terzi avrebbero il diritto di agire avanti i giudici nazionali affinché sia dichiarata la responsabilità degli Stati che hanno violato la norma comunitaria, e sia risarcito il danno.

Al di là di queste interpretazioni, la dottrina italiana più autorevole<sup>111</sup> sostiene che all'attività di scambio di informazioni si applichi la Legge 7 agosto 1990, n. 241<sup>112</sup> in materia di procedimento amministrativo e diritto di accesso ai documenti amministrativi, che all'articolo 1, comma 1, prevede che l'attività amministrativa debba essere improntata ai principi dell'ordinamento comunitario<sup>113</sup>.

Tra questi principi rientra quello del contraddittorio<sup>114</sup>, secondo il quale prima di procedere al recupero delle maggiori imposte accertate, occorre sempre concedere un congruo termine al contribuente sospettato di aver commesso l'infrazione, affinché egli

---

<sup>110</sup> Tra i quali cfr. BARASSIM., *Lo scambio di informazioni nella UE*, op. cit., pp. 331-332.

<sup>111</sup> Cfr. DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2010, p. 230.

<sup>112</sup> Codesta legge è stata modificata dalla Legge 11 febbraio 2005, n. 15. Come espressamente previsto dall'art. 13, il Capo III non si applica ai procedimenti tributari.

<sup>113</sup> Fanno parte dei principi del diritto comunitario sia i diritti fondamentali sanciti dalle Costituzioni degli Stati membri, sia quelli previsti dalla Convenzione di Strasburgo sulla salvaguardia dei diritti dell'uomo. Tali principi devono essere rispettati anche nel caso in cui essi non siano espressamente previsti dalla legislazione interna di un Paese membro.

<sup>114</sup> Cfr. CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, op. cit., pp. 265-266; DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, op. cit., p. 231.

possa presentare osservazioni fornendo così il suo punto di vista che deve essere effettivamente esaminato dall'Amministrazione finanziaria<sup>115</sup>.

Un altro principio comunitario a cui si deve fare riferimento è il principio di proporzionalità, sulla base del quale l'Autorità competente di uno Stato membro non può imporre al contribuente alcun obbligo o restrizione delle libertà fondamentali in misura superiore rispetto a quanto strettamente necessario per soddisfare l'interesse alla lotta alla frode e all'evasione fiscale. In secondo luogo, il principio di proporzionalità esige che le misure attuate per la realizzazione dello scambio di informazioni siano indispensabili per raggiungere tale scopo, nel senso che un uguale risultato non potrebbe essere ottenuto attraverso altri mezzi meno lesivi per il soggetto passivo<sup>116</sup>.

Per comprendere le garanzie che sono poste a tutela del contribuente nell'ambito della collaborazione amministrativa, è necessario precisare quali effetti provochi sull'azione impositiva l'uso dello scambio di informazioni e se eventuali violazioni di legge durante il procedimento di cooperazione possano ripercuotersi sugli atti impositivi che su di

---

<sup>115</sup> Cfr. CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, op. cit., p. 266, la quale afferma che il diritto del contribuente ad essere informato in merito alla trasmissione ad un'altra Amministrazione fiscale di dati o notizie a lui relativi, è strettamente funzionale al principio del contraddittorio. L'autrice sostiene che se al contribuente non è data immediata comunicazione dell'avvio della procedura di scambio di informazioni, egli, successivamente, non sarà capace di opporre in modo efficace le sue ragioni all'Amministrazione finanziaria poiché avrà già subito un pregiudizio.

Secondo l'autrice, l'importanza del principio del contraddittorio nell'ambito della cooperazione amministrativa può essere facilmente dimostrata in merito alla divulgazione dei segreti. Infatti, indipendentemente dalla definizione di segreto commerciale, industriale, o professionale, un segreto è qualcosa noto a poche persone la cui rivelazione provocherebbe dei danni al contribuente. L'unico modo per sapere se una notizia è coperta dal segreto industriale, commerciale o professionale consiste nel consultare il contribuente. Dunque, assume un notevole rilievo la possibilità di un contraddittorio preventivo con il contribuente, il quale, facendo valere le sue ragioni, potrà opporsi alla trasmissione di informazioni che lo possono danneggiare.

Riconoscere al contribuente la possibilità di contestare, previa conoscenza, lo scambio delle informazioni, è l'unico modo per evitare che vengano utilizzati, da parte di un'altra Autorità competente, dati e notizie che sono state illegittimamente acquisite.

<sup>116</sup> Cfr. CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, op. cit., pp. 264-265, la quale sostiene che l'Amministrazione finanziaria deve prima di tutto vagliare gli strumenti di investigazione disciplinati dall'ordinamento interno (compreso il dovere di cooperazione del soggetto passivo), e valutare se possono essere utilizzate misure meno invasive rispetto a quelle previste dalla cooperazione amministrativa, che conducono allo stesso risultato derivante dallo scambio di informazioni; FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in TASSANI T. (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, op. cit., pp. 278-279.

esse si basano.

Una peculiarità dello scambio di informazioni consiste nel fatto che l'Autorità competente che trasmette le informazioni non coincide con quella che emette l'avviso di accertamento. Si configura, così, una situazione in cui i risultati dell'attività istruttoria svolta in base alle norme che disciplinano il procedimento tributario di un dato Paese membro sono poste a fondamento dell'accertamento tributario in un altro Stato membro.

Dunque, può accadere che l'avviso di accertamento sia emesso sulla base di dati, notizie e informazioni acquisite in modo illegittimo<sup>117</sup>.

Poiché non vi è alcuna disposizione comunitaria che disponga l'invalidità, o la nullità, degli atti che sono stati illegittimamente posti in essere dall'Autorità competente al fine di reperire e trasmettere le informazioni all'Amministrazione finanziaria dell'altro Stato, si deve verificare se tali norme sono presenti nell'ordinamento del Paese richiedente, affinché il soggetto passivo destinatario dell'avviso di accertamento abbia la possibilità di tutelarsi in quest'ultima sede.

Nell'ordinamento italiano non esiste una specifica disposizione sul tema in quanto la direttiva è stata recepita integralmente attraverso un rimando al contenuto della disciplina stessa<sup>118</sup>. Bisogna, dunque, fare riferimento alla direttiva per individuare la

---

<sup>117</sup> La dottrina si è concentrata anche sul caso in cui informazioni legittimamente acquisite siano state trasmesse tra Autorità non competenti.

Nella relazione del 18 giugno 2001 concernente la proposta di modifica della direttiva 77/799/CEE, la Commissione ha stabilito che lo scambio di informazioni deve avvenire tra le Autorità indicate nel testo normativo e secondo le norme di procedura stabilite dallo stesso, a pena di inutilizzabilità dei dati e degli elementi scambiati.

La *ratio* di questa disposizione è quella di rispettare il principio di sovranità degli Stati membri: la trasmissione di informazioni attraverso soggetti differenti rispetto a quelli indicati nella direttiva non garantirebbe la certezza del consenso dei Paesi membri.

Questo problema si verificava quando la trasmissione delle informazioni avveniva tra i funzionari adetti ai controlli, invece che tra gli Uffici centrali delle Amministrazioni finanziarie.

Oggi la questione sembra essere stata del tutto superata in quanto l'articolo 4, paragrafo 5, della direttiva 2011/16/UE stabilisce che « *i funzionari che partecipano alla cooperazione amministrativa a norma della presente direttiva sono comunemente considerati funzionari competenti* ».

Cfr. CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, op. cit., p. 258; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op. cit., p. 196.

<sup>118</sup> Cfr. CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, op. cit., p. 263; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra*

presenza di dette norme, ma, come già evidenziato, esse non ci sono.

Ne consegue che, laddove l'Amministrazione finanziaria italiana abbia rispettato le norme in materia di cooperazione amministrativa dettate dalla disciplina comunitaria, e abbia seguito pedissequamente le norme procedurali interne – che determinano la validità degli atti istruttori –, non può che aver agito in modo corretto.

Questo non vuol dire che le attività investigative illegittime svolte all'estero non facciano sorgere eventuali invalidità degli atti che ne derivano, ma che codesta illegittimità deve essere fatta valere nell'ordinamento in cui gli atti si sono formati. Dunque, il contribuente potrà far valere i vizi dell'atto solo avanti il giudice straniero preposto<sup>119</sup>.

Sulla questione dell'utilizzabilità nell'accertamento di prove che sono state acquisite in modo irregolare, per quanto riguarda l'ordinamento italiano, la giurisprudenza non ha ancora trovato un'univoca soluzione, nonostante la Corte di Cassazione a Sezioni Unite si sia espressa nel senso dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente raccolte<sup>120</sup>.

Sul tema dei vizi sono emersi due principali indirizzi giurisprudenziali: il primo, elaborato sulla base della teoria dell'invalidità derivata, ritiene che l'irregolarità nell'acquisizione delle prove comporti una derivata illegittimità dell'avviso di accertamento<sup>121</sup>; il secondo, invece, sostiene che l'irregolarità delle indagini non comporti né l'inutilizzabilità dei dati e degli elementi acquisiti, né l'invalidità dell'accertamento tributario che su di essi si basa<sup>122</sup>.

---

*amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op. cit., p. 199.

<sup>119</sup> Cfr. CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, op. cit., p. 259; SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, op. cit., p. 199.

<sup>120</sup> Cfr. Cass. SS. UU., sent. n. 16424 del 21 novembre 2002, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2/2003, p. 142 e ss.

<sup>121</sup> Cfr. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XL, Sent. 15 dicembre 2009, n. 367, in *Banca Dati Fisconline*.

<sup>122</sup> Cfr. Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. I, Sent. 5 giugno 2012, n. 64, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3264 e ss; Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. V, Sent. 10 luglio 2012, n. 59, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3266 e ss.

**13. (Segue). Le informazioni acquisite irrispettivamente: le cosiddette liste di evasori fiscali.**

Il tema relativo alla possibilità, per l'Amministrazione finanziaria, di basare l'attività istruttoria su dati, notizie, informazioni e documenti illegittimamente acquisiti è recentemente stato al centro di discussioni dottrinali e giurisprudenziali a causa delle vicende riguardanti le cosiddette "liste di evasori".

Con questa definizione si intendono quegli elenchi contenenti i nominativi di una serie di soggetti, presumibilmente evasori fiscali, titolari di conti correnti localizzati in banche di Stati a fiscalità privilegiata.

I casi più noti sono rappresentati dalla "lista Vaduz" e dalla "lista Falciani": gli elenchi, contenuti all'interno dei registri riservati della Banca Lgt Trehand di Vaduz in Liechtenstein nel primo caso, e della Banca Svizzera HBSC nel secondo, sono stati illecitamente sottratti da *ex* dipendenti dei medesimi istituti di credito e venduti alle Autorità amministrative interessate (lista Vaduz) o trasmessi ad alcune Procure dei Paesi di alcuni soggetti evasori (lista Falciani)<sup>123</sup>.

In entrambi i casi, l'Amministrazione che per prima è venuta in possesso della lista, ha provveduto a trasmetterla alle altre Amministrazioni fiscali interessate in virtù delle Convenzioni contro le doppie imposizioni e della direttiva 77/799/CEE. Nell'ambito di queste operazioni, anche il Fisco italiano ha ricevuto l'elenco dei nominativi e le informazioni concernenti i contribuenti evasori.

Sulla base di tali elementi derivanti da fonti straniere, l'Amministrazione fiscale italiana ha effettuato ulteriori indagini per verificare l'effettiva titolarità delle somme detenute all'estero in capo ai soggetti residenti. In seguito, l'Ufficio ha emesso i relativi avvisi di accertamento allo scopo di recuperare le imposte da questi dovute e mai corrisposte.

A fronte di questi atti di accertamento, basati su informazioni ottenute in modo illegittimo, alcuni contribuenti hanno proposto ricorso avanti la Commissione tributaria competente per ottenere la nullità dell'atto.

Ad oggi, dopo le pronunce di alcune Commissioni, non è ravvisabile un forte ed univo orientamento della giurisprudenza, la quale si è pronunciata sia a favore, sia contro l'inutilizzabilità della liste.

---

<sup>123</sup> Cfr. RAGGINI L., *Il contrasto all'evasione fiscale internazionale attraverso lo scambio di informazioni*, op. cit., p. 152.

In relazione alla lista Vaduz, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano<sup>124</sup> ha stabilito l'inutilizzabilità dei dati contenuti nell'elenco e di tutte le informazioni che sono state acquisite in modo irregolare dall'Amministrazione finanziaria. Questa Commissione ha disposto che non è possibile porre a fondamento di un atto di accertamento dati ed informazioni parziali, provenienti da fonti sconosciute e mai né allegate all'avviso di accertamento emanato, né prodotte in giudizio. Secondo la Commissione questi adempimenti sono necessari affinché l'attività del Fisco rispetti i principi costituzionalmente protetti.

Sempre in merito alla possibilità di usare o meno i dati presenti nelle liste acquisite illegittimamente, si è pronunciata la Commissione Tributaria Provinciale di Mantova<sup>125</sup>. Questa ultima ha sancito la nullità dell'atto di accertamento emanato nel caso in cui ad esso non siano state allegate le notizie e le informazioni sulla base del quale esso sia stato emesso, insieme alla copia della documentazione che da conto delle modalità con cui sono state acquisite le informazioni. Infatti, la mancata allegazione degli atti comporta la violazione dell'articolo 7 dello Statuto del Contribuente<sup>126</sup>, il quale prescrive che qualora nell'atto di accertamento di faccia riferimento ad un altro atto, quest'ultimo deve essere allegato all'atto che lo richiama, a pena di nullità.

Inoltre, la Commissione ha stabilito che la mancanza di tale allegazione implica la violazione dei diritti di difesa del contribuente. Infatti, la completezza dei motivi rappresenta il mezzo con cui il soggetto passivo può valutare l'operato dell'Ufficio e difendersi dalle argomentazioni da esso addotte<sup>127</sup>.

---

<sup>124</sup> Cfr. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XL, Sent. 15 dicembre 2009, n. 367, in *Banca Dati Fisconline*.

<sup>125</sup> Cfr. Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. I, Sent. 27 maggio 2010, n. 137, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2010, III, p. 1555.

<sup>126</sup> Legge 27 luglio 2000, n. 212. L'art. 7, comma 1, della presente legge stabilisce che « *gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama* ».

<sup>127</sup> Sulla sentenza della Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. I, Sent. 27 maggio 2010, n. 137 cfr. SUCCIO R., *Illegittimo l'accertamento fondato su scambi di informazioni ove non si rispetti la previsione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2010, III, pp. 1560-1564; TOMASINI A., *Sullo scambio di informazioni tra Stati UE i giudici tributari contemperano l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione con la tutela del contribuente*, op. cit., pp. 803-804.

In merito alla lista Falciani, la Commissione tributaria provinciale di Como<sup>128</sup> e la Commissione tributaria provinciale di Milano<sup>129</sup> si sono espresse per l'inutilizzabilità della lista poiché essa era stata originariamente acquisita in modo illegale nonostante sia stata trasmessa regolarmente dall'Amministrazione francese a quella italiana.

Al contrario, le Commissioni tributarie provinciali di Treviso<sup>130</sup>, Reggio Emilia<sup>131</sup>, Genova<sup>132</sup> e Lucca<sup>133</sup> hanno stabilito che la formale correttezza con cui si è svolta la procedura di scambio di informazioni tra l'Amministrazione francese e quella italiana va a sanare il vizio dell'acquisizione irregolare della lista Falciani, dichiarando legittimo l'atto di accertamento fondato sulla stessa.

Entrambe le Commissioni tributarie provinciali sanciscono l'utilizzabilità della lista Falciani, affermando che la sua illegale acquisizione è un aspetto che esula dalla giurisdizione italiana, e che comunque essa è sanata dalla correttezza delle procedure attraverso le quali la lista è stata trasmessa all'Amministrazione del nostro Paese.

Stante la decisione di queste Commissioni tributarie provinciali sembra che il semplice rituale svolgimento della procedura di scambio di informazioni abbia una funzione sanante sulle prove ottenute da una Amministrazione finanziaria estera in violazione della sua normativa nazionale.

Tale orientamento giurisprudenziale non sembra essere del tutto condivisibile in quanto compara la cooperazione amministrativa ad un filtro in grado di rimuovere i vizi originari e intrinseci dei dati trasmessi *contra legem* in un altro ordinamento. Infatti, la procedura di scambio di informazioni non può essere usata come un *escamotage* per sanare i difetti sostanziali delle modalità con cui sono acquisite le prove e le violazioni

---

<sup>128</sup> Cfr. Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. V, Sent. 15 novembre 2011, n. 188, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

<sup>129</sup> Cfr. Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. IX, Sent. 4 ottobre 2012, n. 236, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

<sup>130</sup> Cfr. Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. I, Sent. 5 giugno 2012, n. 64, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3264 e ss; Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. V, Sent. 10 luglio 2012, n. 59, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3266 e ss.

<sup>131</sup> Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sent. 18 maggio 2012, n. 198, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

<sup>132</sup> Commissione tributaria provinciale di Genova, Sent. 5 giugno 2012, n. 193, in *GT – Riv. giur. trib.*, 8-9/2012, p. 710 e ss.

<sup>133</sup> Cfr. Commissione tributaria provinciale di Lucca, Sent. 18 luglio 2012, n. 103, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

commesse nel corso dell'attività istruttoria<sup>134</sup>.

---

<sup>134</sup> ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3262 e ss.



## CONCLUSIONI

Negli ultimi anni, a causa dell'internazionalizzazione dell'economia, della crescente mobilità degli agenti e dei fattori economici e della smaterializzazione della ricchezza, la perdita di gettito fiscale, causata dal fenomeno della frode e dell'evasione, ha raggiunto livelli insostenibili<sup>1</sup>.

La tendenza dei contribuenti a sottrarre materia imponibile collocandola preferibilmente in paradisi fiscali<sup>2</sup>, ha indotto i Governi degli Stati a combattere le pratiche fraudolente.

La grave crisi economica internazionale, esplosa nel 2008, ha dato un forte impulso alla lotta alla frode e all'evasione, anche al fine di recuperare gettito alle casse degli Stati, le quali si trovavano, e sono tutt'ora, sottoposte a tensione in conseguenza della crisi.

Così, il tema della cooperazione fiscale internazionale è diventato sempre più importante e centrale nel dibattito tra i vari Paesi e gli Stati dell'Unione Europea, divenuti più consapevoli dell'inefficacia della logica personalistica di tutela degli interessi nazionali e quindi dell'esigenza di rafforzare le forme di mutua assistenza<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Secondo le stime, l'economia sommersa dell'Unione Europea rappresenta quasi 1/5 del PIL. Cfr. Commissione Europea, Comunicazione su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi, 27 giugno 2012, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0351:FIN:it:PDF..>

<sup>2</sup> La Commissione europea definisce i paradisi fiscali come quelle « giurisdizioni in grado di finanziare i propri servizi pubblici senza prelevare imposte, o imponendo un'imposta minima sui redditi, e che si offrono come luoghi che i non residenti possono utilizzare per sfuggire alla tassazione nel loro Paese di residenza ». Le caratteristiche tipiche di un paradiso fiscale sono: la mancanza di trasparenza e l'assenza di un effettivo scambio di informazioni. Cfr. Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo e al Consiglio su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi [COM(2012)351] del 27 giugno 2012.

<sup>3</sup> Cfr. DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi*

Uno degli strumenti più efficaci per perseguire gli scopi sopra esposti è rappresentato dallo scambio di informazioni, il quale è stato trattato in numerose relazioni e provvedimenti sia a livello internazionale<sup>4</sup> che a livello comunitario.

In ambito europeo, lo scambio di informazioni è stato recentemente potenziato sia per quanto concerne le imposte indirette<sup>5</sup> sia per quelle dirette.

In merito a queste ultime, la direttiva 2011/16/UE ha abrogato, dal 1° gennaio 2013, la vecchia direttiva 77/799/CEE, divenuta inadeguata al contesto sociale ed economico odierno.

Il nuovo provvedimento comunitario ha, senza dubbio, potenziato l'efficacia dello scambio di informazioni e ha rivoluzionato la disciplina dello scambio automatico con lo scopo di farlo diventare la modalità principale con cui, in futuro, dovranno essere trasmesse le informazioni. La direttiva ha introdotto importanti novità, quali, per esempio, il limite temporale entro cui deve avvenire lo scambio di informazioni, l'utilizzo di formulari e documenti elettronici tipo che uniformano e migliorano la qualità dei dati scambiati e la legittimazione di indagini svolte da funzionari di un Paese membro nel territorio di un altro Stato membro.

Nonostante ciò, sono ancora molti i limiti allo scambio di informazioni: si pensi al fatto che l'Autorità interpellata può rifiutarsi di effettuare lo scambio se, per motivi di diritto, lo Stato membro interessato non sia in grado di fornire informazioni equipollenti o perché raccogliere le informazioni domandate dall'Autorità richiedente è contrario alla sua legislazione; oppure al fatto che non sembra che il segreto bancario sia stato completamente e definitivamente superato lasciando, dunque, la possibilità che questo

---

*di diritto tributario europeo e internazionale*, op. cit., p. 207; SERINO M., *Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte*, op. cit., p. 2963.

<sup>4</sup> Principalmente ci si riferisce al Modello OCSE, al TIEA e al più recente FATCA.

In particolare, il Modello di Tax Information Exchange Agreement (TIEA) è stato pubblicato nell'aprile 2002 e ha lo scopo di promuovere lo strumento dello scambio di informazioni tra Stati e territori con i quali non sono in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni. Il TIEA non ha carattere vincolante e si presenta sia come strumento multilaterale sia come modello per la conclusione di accordi bilaterali in ambito di scambio di informazioni. Il suo obiettivo è quello di fissare lo *standard* di « effettivo scambio di informazioni ». In seguito alle recenti modifiche, il testo dell'articolo 26 del Modello OCSE e il TIEA presentano rilevati analogie.

Sull'argomento cfr. VALENTE P., *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni OCSE su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in *Il Fisco*, 35/2009, p. 5781 e ss.

<sup>5</sup> Si tratta del Regolamento (UE) n. 904/2010 del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto.

possa ancora ostare alla trasmissione delle informazioni.

Nonostante lo scambio di informazioni abbia assunto una notevole importanza in questi ultimi anni e sia oggi visto come il metodo più valido per combattere la frode e l'evasione fiscale, il carattere non vincolante delle incombenze previste dalla nuova direttiva rappresenta un limite all'azione condotta a livello europeo.

Tale strumento, quindi, nonostante rivesta un ruolo centrale nella normativa comunitaria, rischia di non avere molta efficacia nella prassi concreta.

Sebbene non ci siano dubbi circa la portata innovativa della direttiva 2011/16/UE, appare evidente come ci sia ancora molta strada da fare nell'ambito dello scambio di informazioni.

Va, poi, ricordato che la cooperazione amministrativa fiscale ha avuto in passato una scarsa efficacia pratica a causa del fatto che esiste una naturale diffidenza da parte degli Stati a collaborare in un settore ritenuto molto delicato in relazione ai suoi stretti legami con il sistema economico<sup>6</sup>.

Affinché ciò non si ripeta è fondamentale che gli Stati membri superino quella iniziale diffidenza e collaborino con fiducia e solidarietà reciproche perché solo nel caso in cui gli Stati membri saranno disposti ad aiutarsi l'un altro si potrà trarre il massimo vantaggio dalla cooperazione amministrativa<sup>7</sup>.

Si tratta di far nascere una vera e propria cultura amministrativa comunitaria, la quale dovrebbe essere accompagnata dalla definitiva abolizione del segreto bancario e da un maggiore ravvicinamento delle legislazioni nazionali in tema di imposte dirette. Questi fattori darebbero senza dubbio una spinta decisiva allo strumento dello scambio di informazioni e proprio in questa direzione l'Europa si sta muovendo.

Infine, è importante precisare che la lotta alla frode e all'evasione fiscale non è solo una questione di entrate, ma anche di equità. Infatti, non è corretto far ricadere sui contribuenti onesti gli aumenti delle imposte necessari per compensare le perdite di entrate derivanti da comportamenti fraudolenti ed evasivi<sup>8</sup>. La naturale tendenza di ogni

---

<sup>6</sup> Cfr. MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, op. cit., p. 447.

<sup>7</sup> Cfr. Commissione Europea, Comunicazione su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi terzi, 27 giugno 2012, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0351:FIN:it:PDF>.

<sup>8</sup> Cfr. *Ibidem*.

uomo all'evasione deve essere combattuta non solo con efficaci norme tributarie nazionali ed internazionali, ma anche con l'educazione sociale e la concreta dimostrazione che il sacrificio imposto al singolo produce i suoi effetti, per il soggetto passivo stesso e per la collettività, sotto forma di beni e servizi sociali. Se il Fisco spende male quanto incassa, è istintivo il comportamento dell'individuo, nonostante la presenza di gravi penalità: il soggetto che ha la possibilità di sottrarsi all'obbligo fiscale evade, a danno di coloro che non possono o non vogliono farlo. Dunque, l'evasione e la frode fiscale, fenomeni molto deplorabili, devono essere seriamente combattuti, senza ricorrere ad isterismi demagogici, specie nei momenti di grave crisi economica, come quello attuale<sup>9</sup>.

---

<sup>9</sup> Cfr. PISTONE A. (a cura di), *Metodi per evitare la doppia imposizione*, in *L'ordinamento tributario*, Vol. III, in *Diritto tributario internazionale*, op. cit., p. 216.

## BIBLIOGRAFIA

- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni e l'assistenza tra le amministrazioni finanziarie*, in AA. VV., *Il diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Rass. Trib.*, quaderno n. 2, 1986.
- ADONNINO P., *Cooperazione amministrativa e modalità di scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali nazionali*, in *Tributi*, 1995, p. 826 e ss.
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Corso di diritto tributario internazionale*, Padova, 1999.
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.
- ADONNINO P., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, I, p. 705 e ss.
- ALAGNA C., MATTIA S., *Scambio automatico e spontaneo di informazioni tra Stati, verifiche congiunte e simultanee*, in *Fisc. comm. internaz.*, 9/2011, p. 21 e ss.
- AMATUCCI F., *Il principio di non discriminazione*, Padova, 2003.
- AMATUCCI F., *Onere della prova e limitazioni allo scambio di informazioni in materia fiscale*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2009, fasc. 1, p. 123 e ss.
- ANTONINI M., *Le novità apportate al Modello ed al Commentario OCSE in tema di imposte sul reddito e sul capitale*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, p. 25 e ss.
- ARDITO F., *La cooperazione internazionale in materia tributaria*, Padova, 2007.
- ARMELLA S., UGOLINI L., *Il regolare scambio di informazioni tra Stati può sanare l'illegittimità originaria della lista Falciani?*, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3258 e ss.

- BAGGIO R., *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano, 2009.
- BAGNARDI B., *Le modifiche alla direttiva 77/799 sullo scambio di informazioni tra gli stati membri dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2004, II, p. 605 e ss.
- BARASSI M., *Lo scambio di informazioni tra le amministrazioni finanziarie*, in SACCHETTO C., ALEMANNO L. (a cura di), *Materiali di diritto tributario internazionale*, Milano, 2002.
- BARASSI M., *Lo scambio di informazioni nella UE*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2001, II, p. 327 e ss.
- BARASSI M., *Cooperazione tra amministrazioni fiscali*, in CASSESE S. (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Vol. II, Milano, 2006.
- BARASSI M., *Gruppi societari e scambio di informazioni tra Amministrazioni fiscali*, in *Corr. Trib.*, 45/2008, p. 3655 e ss.
- BAVILA A., *Some issues on the exchange of information between revenue Authorities*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2001, p. 271 e ss.
- BAVILA A., *Brevi note in tema di scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, IV, p. 153 e ss.
- BEDA R., *Lussemburgo, addio al segreto bancario*, in *Il Sole – 24 ore*, 11 aprile 2013, p. 11.
- BEDA R., *In arrivo nuova direttiva che rafforza l'antievazione*, in *Il Sole – 24 ore*, 9 giugno 2013, p. 7.
- BEDA R., *Redditi finanziari, scambio automatico di dati tra i Paesi Ue*, in *Il Sole – 24 ore*, 13 giugno 2013, p. 20.
- BELLINAZZO M., *La UE sceglie FATCA per la cooperazione multilaterale*, in *Il Sole – 24 ore*, 24 maggio 2013, p. 22.
- BELLINAZZO M., *Scambio di dati in lista d'attesa*, in *Il Sole – 24 ore*, 14 luglio 2013, p. 17.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010.
- BURGIO M. B., *Le comunità europee e l'evasione fiscale internazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1984, I, p. 820 e ss.
- CALÒ E., *Il principio di reciprocità*, Milano, 1994.
- CAMPANILE F., *La cooperazione amministrativa nel settore fiscale*, in *Dir. trib.*

- intern.*, 2011, p. 7 e ss.
- CAPOLUPO S., *Più incisiva la disciplina europea sulla collaborazione amministrativa nelle imposte dirette*, in *Corr. Trib.*, 16/2011, p. 1311 e ss.
- CAPOLUPO S., *Presupposti e limiti della cooperazione fiscale tra gli Stati UE*, in *Corr. Trib.*, 21/2011, p. 1757 e ss.
- CARAM A., *Enhancing International cooperation among tax Authorities in the assessment and the recovery of taxes: the proposals for new European directives*, in *Intertax*, 2009, p. 630 e ss.
- CARLI C. C., *Politica fiscale nella Comunità Europea: origini e sviluppi della cooperazione comunitaria in materia tributaria*, in *Leg. e giur. trib.*, 1981, p. 2006 e ss.
- CARMINI S., MAINARDI A., *Elementi di diritto tributario comunitario*, Padova, 1996.
- CARRARINI F., *Direttiva n. 77/799/CEE sulla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, scambio spontaneo di informazioni*, in *Il Fisco*, 21/2000, p. 7062 e ss.
- CARRARINI F., MASSINO R., SASSO C., *Gli interessi finanziari dell'unione europea e l'azione di tutela*, Padova, 1999.
- CASTIGLIONE R., *Cooperazione fra Autorità fiscali, accertamento tributario e garanzie del contribuente*, in *Giust. trib.*, 3/2009, p. 258 e ss.
- CERIANA E., *Profili internazionali del segreto bancario nell'ottica della lotta all'evasione e al riciclaggio del denaro di provenienza illecita*, in *Dir. prat. trib.*, 1994, I, p. 82 e ss.
- CORSO P., *Scambio di informazioni tra Paesi UE: dalla cooperazione amministrativa a quella giudiziaria?*, in *Corr. Trib.*, 6/2013, p. 465 e ss.
- DA ROLD V., *Segreto bancario, assedio all'Austria*, in *Il Sole – 24 ore*, 12 aprile 2013, p. 23.
- DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra Autorità Fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2010, p. 221 e ss.
- DI PACE M., *Manuale di diritto comunitario dell'economia. Norme dei trattati e atti giuridici dell'unione europea nei riguardi dei vari settori economici:*

- regolamentazione dei mercati, norme fiscali, misure per imprenditori, lavoratori, consumatori, interventi nel settore agricolo, industriale, finanziario, dei servizi*, Padova, 2000.
- DI PIETRO A., *La collaborazione comunitaria nell'accertamento e nella riscossione: la tutela del contribuente*, in GLENDI C., UCKMAR V. (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011.
- DORIGO S., *La potestà degli Stati in materia di imposte dirette ed i limiti derivanti dal diritto comunitario secondo la sentenza Hein Persche della Corte di Giustizia*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2009, II, p. 959 e ss.
- DORIGO S., *La cooperazione fiscale internazionale*, in SACCHETTO C. (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2011.
- FALCIAI G., *Le frodi fiscali nell'Europa comunitaria*, in *Il Fisco*, 41/2002, p. 6472 e ss.
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario - parte generale*, Padova, 2003.
- FEDELE A., *Prospettive e sviluppi della disciplina dello "scambio di informazioni" fra Amministrazioni finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 1/1999, p. 49 e ss.
- FERACI O., *L'ordine pubblico nel diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2012.
- FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni tra garanzie di armonizzazione e limiti all'attività nazionale di controllo*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003.
- FERNANDEZ MARIN F., *Lo scambio di informazioni tra gli stati membri*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003.
- FERNANDEZ MARIN F., *Scambio di informazioni e tutela del contribuente*, in TASSANI T. (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009.
- FERRANTE M., *Sovranità fiscale ed integrazione comunitaria*, Napoli, 2006.
- FRANSONI G., *I tributi comunitari. Principi generali in materia di entrate comunitarie*, in FANTOZZI A., *Corso di Diritto tributario*, Torino, 2004.
- FURIA F., *Appunti sulla collaborazione amministrativa internazionale per contrastare l'evasione fiscale*, in *Boll. Trib.*, 3/1984, p. 1480 e ss.
- GAFFURI A. M., *I limiti allo scambio di informazioni nelle indagini fiscali*, in *Fisc.*

- Internaz.*, 2004, p. 413 e ss.
- GALLO F., *Ratio e struttura dell'Irap*, in *Rass. Trib.*, 3/1998, p. 627 e ss.
- GALLO F., *Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale*, in *Rass. Trib.*, 3/2000, p. 725 e ss.
- GATTONE E., TIRALONGO G., *Lotta alla frode fiscale. L'Unione europea decisa a rafforzare la cooperazione tra Stati membri e Paesi terzi per arginare il fenomeno della frode nel campo dell'IVA, delle accise e della fiscalità diretta*, in *Il Fisco* 1, 27/2006, p. 4193 e ss.
- ILLIANO M., *L'imposizione sui redditi e la cooperazione internazionale fra Amministrazioni fiscali*, in *Corr. Trib.*, 31/2002, p. 2835 e ss.
- IORIO A., *Rafforzati gli strumenti di indagine*, in *Il Sole – 24 ore*, 5 novembre 2012, p. 27.
- LAMPONE S., *La mutua assistenza amministrativa tra le amministrazioni finanziarie dell'Ue*, in *Riv. Guardia fin.*, 2002, VI, p. 2405 e ss.
- LOVITO A., SERINO M., *Il punto di vista delle indagini nelle frodi fiscali comunitarie*, in *Il Fisco*, 17/2005, p. 2623 e ss.
- MANCA M., *Scambio di informazioni tra amministrazioni fiscali. Effettività ed efficacia della procedura*, in *Il Fisco* 1, 26/2008, p. 4691 e ss.
- MARIELLA G., PEZZUTO G., *La collaborazione internazionale amministrativa in materia fiscale*, in *Il Fisco*, 7/1996, p. 1431 e ss.
- MARIELLA G., PEZZUTO G., *Utilizzabilità in un procedimento penale di dati ed elementi acquisiti nell'ambito della collaborazione internazionale in materia fiscale*, in *Il Fisco*, 31/1996, p. 7560 e ss.
- MARINO G., *Indagini tributarie e cooperazione internazionale*, in *Corr. Trib.*, 44/2009, p. 3600 e ss.
- MARINO G., *La cooperazione internazionale in materia tributaria tra mito e realtà*, in *Rass. Trib.*, 2/2010, p. 433 e ss.
- MASTELLONE P., *Cooperazione fiscale internazionale e scambio di informazioni*, in CORDEIRO GUERRA R., *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2012.
- MEAZZA M., VITIELLO A., *Il Fisco Ue cerca la via del rilancio*, in *Il Sole – 24 ore*, 19 giugno 2003, in <http://www.banchedati.ilsole24ore.com>.
- MENTI F., *La detenzione di beni e redditi in uno Stato membro diverso da quello di*

- residenza: il termine per eseguire le rettifiche fiscali e la questione della regolarizzazione della detenzione*, in *Dir. prat. trib.*, 2010, II, p. 273 e ss.
- MERONE G., *Lotta all'evasione fiscale e libera circolazione di servizi e capitali*, in *Quotidiano Legale*, 25 giugno 2009.
- NUTI V., *Fisco, non decolla nella Ue lo scambio di informazioni*, in *Il Sole – 24 ore*, 26 giugno 2003, in <http://www.banchedati.ilsole24ore.com>.
- OLIVETI F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generale e recenti sviluppi*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, IV, p. 1335 e ss.
- PERSANO F., *La cooperazione internazionale nello scambio di informazioni. Il caso dello scambio di informazioni in materia tributaria*, Torino, 2006.
- PEZZUTO G., *Cooperazione fiscale internazionale. L'uso delle informazioni ai fini penali*, in *Il Fisco*, 14/1998, p. 4382 e ss.
- PINTO C., *La libera prestazione di servizi tra restrizioni procedurali e giustificazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, III, p. 89 e ss.
- PISANI M., *La cooperazione internazionale ai fini amministrativi-tributari*, in *Corr. Trib.*, 38/2002, p. 3423 e ss.
- PISTONE A. (a cura di), *L'ordinamento tributario*, Vol. III, in *Diritto tributario internazionale*, Padova, 1986.
- PITRONE F., *Lo scambio di informazioni e la direttiva 2011/16/UE in materia di cooperazione amministrativa: innovazioni e profili critici*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, II, p. 463 e ss.
- POLITO C., *Scambio di informazioni: abuso nell'acquisizione di dati contenuti nelle "liste"*, in *Fisc. comm. internaz.*, 5/2011, p. 21 e ss.
- RAGGINI L., *Il contrasto all'evasione fiscale internazionale attraverso lo scambio di informazioni*, in *Studium Iuris*, 2/2012, p. 147 e ss.
- ROCCATAGLIATA F., *Diritto tributario comunitario*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.
- SACCHETTO C., *Tutela all'estero dei crediti tributari dello Stato*, Padova, 1978.
- SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali - prima parte*, in *Boll. Trib.*, 7/1990, p. 487 e ss.

- SACCHETTO C., *L'evoluzione della cooperazione internazionale fra le amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche "incrociate" internazionali - seconda parte*, in *Boll. Trib.*, 8/1990, p. 563 e ss.
- SACCHETTO C., *Indagini tributarie e legislazioni straniere sul segreto bancario*, in *Il Fisco*, 39/1996, p. 9297 e ss.
- SACCHETTO C., *La cooperazione fiscale internazionale, in particolare lo scambio di informazioni nel contrasto all'evasione*, in *Riv. Guardia fin.*, 2008, p. 206 e ss.
- SACCHETTO C., *Lo scambio di informazioni in materia fiscale. Collegamenti con il procedimento penale. L'approccio italiano*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2009, fasc. 1, p. 89 e ss.
- SANTACROCE B., *La Ue all'attacco sullo scambio di informazioni*, in *Il Sole – 24 ore*, 3 marzo 2003, in <http://www.banchedati.ilsole24ore.com>.
- SANTACROCE B., *Tra gli stati comunicazioni più trasparenti*, in *Il Sole – 24 ore*, 12 marzo 2011, p. 31.
- SANTACROCE B., *Servono soluzioni globali*, in *Il Sole – 24 ore*, 13 giugno 2013, p. 20.
- SAPONARO F., *L'armonizzazione fiscale e il ruolo delle autonomie locali nel sistema pre-federale europeo*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, p. 1037 e ss.
- SAPONARO F., *Lo scambio di informazioni tra Amministrazioni finanziarie e l'armonizzazione fiscale*, in *Rass. Trib.*, 2/2005, p. 453 e ss.
- SAPONARO F., *Scambio di informazioni fiscali nell'Unione europea*, Trento, 2012.
- SERINO M., *Scambio di informazioni e paradisi fiscali. Questioni aperte*, in *Il Fisco I*, 19/2010, p. 2963 e ss.
- SORIANO A. G., *Toward an Automatic but asymmetric Exchange of tax information: the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point*, in *Intertax*, 2012, p. 541 e ss.
- SPENCER D., *FATCA and automatic exchange of tax information*, in *Journal of International Taxation*, 2010, p. 62 e ss.
- SPERDUTI G., *Ordine pubblico internazionale e ordine pubblico interno*, in *Riv. dir. intern.*, 1954, p. 82 e ss.
- STROZZI G., MASTROIANNI R., *Diritto dell'Unione Europea*, Torino, 2011.

- SUCCIO R., *Illegittimo l'accertamento fondato su scambi di informazioni ove non si rispetti la previsione dell'art. 7 dello Statuto del Contribuente*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2010, III, p. 1555 e ss.
- SUCCIO R., *Cooperazione internazionale e scambi di informazioni tra amministrazioni finanziarie: alcune considerazioni*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2011, I, p. 163 e ss.
- TAVEIRA TÔRRES H., *La plurimposizione internazionale, i trattati e le misure unilaterali*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.
- TOMASINI A., *Sullo scambio di informazioni tra Stati UE i giudici tributari contemperano l'interesse pubblico al contrasto dell'evasione con la tutela del contribuente*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 9/2010, p. 801 e ss.
- TOSI L., *La collaborazione con le Amministrazioni straniere ai fini della repressione degli illeciti fiscali in materia di imposte dirette*, in *Il Fisco*, 36/2001, p. 11731 e ss.
- TOSI L., BAGGIO R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2011.
- TURINA A., *Il Consiglio di Stato nega l'accesso alla "lista Falciani". Brevi note in tema di accesso agli atti di cooperazione amministrativa in materia fiscale*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2012, I, p. 381 e ss.
- UCKMAR V., *I trattati internazionali in materia tributaria*, in UCKMAR V. (a cura di), *Diritto tributario internazionale*, Padova, 2005.
- UCKMAR V., CORASANITI G., DE' CAPITANI DI VIMERCANTE P., *Manuale di diritto tributario internazionale*, Padova, 2009.
- UCKMAR V., MARCHESELLI A., *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, p. 227 e ss.
- UDINA M., *Il diritto internazionale tributario*, in FENDOZZI P., SANTI R. (a cura di), *Trattato di diritto internazionale*, Vol. X, Padova, 1949.
- VALENTE P., *I Tax Information Exchange Agreements (TIEAs). Disposizioni OCSE su scambio di informazioni con paradisi fiscali*, in *Il Fisco*, 35/2009, p. 5781 e ss.
- VALENTE P., *Lo scambio di informazioni automatico nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Il Fisco 1*, 20/2010, p. 3160 e ss.
- VALENTE P., *Lo scambio di informazioni su richiesta secondo l'Ocse*, in *Il Fisco 1*, 30/2010, p. 4829 e ss.
- VALENTE P., *Lo scambio di informazioni nelle fonti comunitarie*, in *Il Fisco 1*,

31/2010, p. 4987 e ss.

VALENTE P., *Lo scambio di informazioni spontaneo nelle fonti internazionali e sovranazionali*, in *Il Fisco I*, 32/2010, p. 5170 e ss.

VALENTE P., *Cooperazione internazionale e principi comunitari in tema di lotta a frode fiscale, evasione e tax planning aggressivo*, in *Il Fisco I*, 47/2012, p. 7535 e ss.

VALENTE P., *La Dir. n. 2011/16/UE: nuovi standards nello scambio di informazioni tra Stati*, in *Quotidiano Legale*, 28 dicembre 2012.

VOLPE L., MARCHETTI U., PEZZUTO G., *I modelli comunitari di attuazione della cooperazione amministrativa*, in AA. VV., *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003.

## **Normativa**

Direttiva 77/799/CEE del Consiglio del 19 dicembre 1977.

Direttiva 79/1070/CEE del Consiglio del 27 dicembre 1979.

Direttiva 2003/93/CE del Consiglio del 7 ottobre 2003.

Direttiva 2004/56/CE del Consiglio del 21 aprile 2004.

Direttiva 2004/106/CE del Consiglio del 16 novembre 2004.

Direttiva 2010/24/UE del Consiglio del 16 marzo 2010.

Direttiva 2011/16/UE del Consiglio del 15 febbraio 2011.

Regolamento di esecuzione (UE) n. 1156/2012 della Commissione del 6 dicembre 2012.

## **Giurisprudenza**

- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 25 settembre 1979, causa C-232/78, *Commissione delle Comunità Europee v. Repubblica Francese*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=90221&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1144278>.

- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 31 gennaio 1984, cause riunite C-286/82 e C-26/83, *Graziana Luisi e Giuseppe Carbone v. Ministro del Tesoro*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=92216&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1142715>.
- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 28 gennaio 1986, causa C-270/83, *Commissione delle Comunità Europee v. Repubblica Francese*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=92863&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1138612>.
- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 12 aprile 1994, causa C-1/93, *Halliburton Services BV v. Staatssecretaris van Financiën*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=98962&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1139074>.
- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 23 febbraio 1995, cause riunite C-358/93 e C-416/93, *Aldo Bordessa e Vicente Marí Mellado v. Concepción Barbero Maestre*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=99213&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1142943>.
- Conclusioni dell'Avvocato Generale A. Saggio, 21 ottobre 1999, causa C-54/99, *Association Église Scientologie de Paris v. Scientolgy International Reserves Trust*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44793&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1143928>.
- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 14 marzo 2000, causa C-54/99, *Association Église Scientologie de Paris v. Scientolgy International Reserves Trust*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45038&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1143928>.
- Conclusioni dell'Avvocato Generale S. Alber, 13 gennaio 2000, causa C-420/98, *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=44934&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1143281>.

- Corte di Giustizia delle Comunità Europee, 13 aprile 2000, causa C-420/98, *W. N. v. Staatssecretaris van Financiën*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=45234&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1143281>.
- Corte di Giustizia Europea, 27 settembre 2007, causa C-184/05, *Twoh International BV v. Staatssecretaris van Financiën*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63499&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1140949>.
- Conclusioni dell'Avvocato Generale P. Mengozzi, 14 ottobre 2008, causa C-318/07, *Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=69310&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1141064>.
- Corte di Giustizia Europea, 27 gennaio 2009, causa C-318/07, *Hein Persche v. Finanzamt Lüdenscheid*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=76813&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1141064>.
- Corte di Giustizia Europea, 11 giugno 2009, cause riunite C-155/08 e C-157/08, *X e E. H. A. Passenheim-van Schoot v. Staatssecretaris van Financiën*, reperibile in <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=74991&pageIndex=0&doclang=IT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1141370>.
- Corte Costituzionale, Sent. 10 maggio 2001, n. 156, in *Rass. Trib.*, 3/2001, p. 833 e ss.
- Corte di Cassazione a Sezioni Unite, Sent. 21 novembre 2002, n. 16424, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2/2003, p. 142 e ss.
- Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. XL, Sent. 15 dicembre 2009, n. 367, in *Banca Dati Fisconline*.
- Commissione tributaria provinciale di Mantova, Sez. I, Sent. 27 maggio 2010, n. 137, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2010, III, p. 1555.
- Commissione tributaria provinciale di Como, Sez. V, Sent. 15 novembre 2011, n. 188, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
- Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, Sent. 18 maggio 2012, n.

- 198, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
- Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. I, Sent. 5 giugno 2012, n. 64, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3264 e ss.
  - Commissione tributaria provinciale di Genova, Sent. 5 giugno 2012, n. 193, in *GT – Riv. giur. trib.*, 8-9/2012, p. 710 e ss.
  - Commissione tributaria provinciale di Treviso, Sez. V, Sent. 10 luglio 2012, n. 59, in *Corr. Trib.*, 42/2012, p. 3266 e ss.
  - Commissione tributaria provinciale di Lucca, Sent. 18 luglio 2012, n. 103, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.
  - Commissione tributaria provinciale di Milano, Sez. IX, Sent. 4 ottobre 2012, n. 236, in *Banca Dati BIG Suite*, IPSOA.

#### **Altre fonti**

- Circolare dell' Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale normativa e contenzioso del 18 aprile 2002, n. 33/E, in *Corr. Trib.*, 31/2002, p. 2831 e ss.
- Comitato Economico e Sociale, Parere in merito ad una proposta di direttiva del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette, 7 marzo 1977, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1977:056:0066:0070:IT:PDF>
- Comitato Economico e Sociale, Parere in merito alla proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto ed alla proposta di direttiva del Consiglio e del Parlamento europeo che modifica la Direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette ed indirette, 16 gennaio 2002, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2002:080:0076:0080:IT:PDF>
- Comitato economico e sociale europeo, Parere sulla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel

- settore delle imposte dirette ed indirette, 30 ottobre 2003, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:032:0094:0097:IT:PDF>
- Comitato Economico e Sociale Europeo, Parere in merito alla proposta di regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio relativo alla cooperazione amministrativa in materia di accise e alla proposta di direttiva del Parlamento europeo e del Consiglio che modifica la Direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette, di talune accise e imposte sui premi assicurativi e la direttiva 92/12/CEE del Consiglio relativa al regime generale, alla detrazione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa, 31 marzo 2004, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:112:0064:0067:IT:PDF>
  - Comitato Economico e Sociale Europeo, Parere in merito alla proposta di direttiva del Consiglio sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure e alla proposta di direttiva del Consiglio relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, 16 luglio 2009, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:317:0120:0125:IT:PDF>
  - Commissione Europea, Proposta di direttiva che modifica la direttiva 77/799/CEE relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, 10 febbraio 1989, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1989:141:0007:0008:IT:PDF>
  - Commissione Europea, Comunicazione sulla prevenzione e la lotta alle pratiche societarie e finanziarie scorrette, 27 settembre 2004, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2004:0611:FIN:IT:PDF>.
  - Commissione Europea, Comunicazione sulla necessità di sviluppare una strategia coordinata al fine di migliorare la lotta contro la frode fiscale, 31 maggio 2006, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2007:161:0008:0016:IT:PDF>
  - Commissione Europea, Comunicazione su modalità concrete di rafforzamento della lotta alla frode fiscale e all'evasione fiscale, anche in relazione ai Paesi

- terzi, 27 giugno 2012, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0351:FIN:it:PDF>.
- Commissione Europea, Raccomandazione concernente le misure destinate ad incoraggiare i Paesi terzi ad applicare le norme minime di buona governance in materia fiscale, 6 dicembre 2012, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0037:0040:IT:PDF>
  - Consiglio dell'Unione Europea, Risoluzione relativa alle misure che la Comunità dovrà adottare per combattere la frode e l'evasione fiscale sul piano internazionale, 10 febbraio 1975, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:1975:035:0001:0002:IT:PDF>
  - Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di direttiva relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale, 2 febbraio 2009, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0029:FIN:IT:PDF>.
  - Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di direttiva recante modifica della direttiva 2011/16/UE per quanto riguarda lo scambio obbligatorio di informazioni nel settore fiscale, 12 giugno 2013, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0348:FIN:IT:PDF>.
  - Elenco delle Autorità competenti di cui all'art. 4, punto 1, della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, G.U.U.E. 2 luglio 2013, n. C 191, pp. 2-3, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2013:191:0002:0003:IT:PDF>
  - Ministero dell'Economia e delle Finanze, Comunicato Stampa n. 105, 26 luglio 2012, in <http://www.governo.it/backoffice/allegati/68828-7910.pdf>.
  - OCSE, Update to article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary, 17 luglio 2012, in [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article 26-ENG\\_no cover \(2\).pd](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pd).
  - Parlamento europeo e Consiglio dell'Unione Europea, Proposta di regolamento relativo alla cooperazione amministrativa in materia d'imposta sul valore aggiunto e Proposta di direttiva che modifica la direttiva 77/799/CEE del Consiglio relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette e indirette, 18 giugno 2001, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0294:FIN:IT:PDF>.

- Relazione del Gruppo di lavoro *ad hoc* « Frode fiscale » al Consiglio dell'Unione Europea n. 8668 del 22 maggio 2000, in <http://register.consilium.europa.eu/pdf/en/00/st08/st08668.en00.pdf>.
- Rettifica della direttiva 2011/16/UE del Consiglio, del 15 febbraio 2011, relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale che abroga la direttiva 77/799/CEE, G.U.U.E. 14 giugno 2013, n. L 162, p. 15, in <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:162:0015:0015:IT:PDF>